

2
2005



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"

DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE • INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

Fondata da • *Founded by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da • *Editors*
ANDREA AMATUCCI E GIOVANNI PUOTI

2-3

2005

maggio-agosto

30-000000000000

€ 00,00



ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO



LIBRERIA DELLO STATO

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

FONDATARE
FOUNDER
Giovanni PUOTI

DIREZIONE SCIENTIFICA
SCIENTIFIC DIRECTORS
Andrea AMATUCCI - Giovanni PUOTI

COMITATO SCIENTIFICO
SCIENTIFIC COMMITTEE

Andrea AMATUCCI (Italia) - Ruben ASSOREY (Argentina) - Domenico DA EMPOLI (Italia) - Feng DATONG (Cina)
Patrick DIBOT (Francia) - Adriano DI PIETRO (Italia) - Hans FLICK (Germania) - Gabor FOLDES (Ungheria)
Eusebio GONZÁLES GARÇIA (Spagna) - Haron JORAN (Israele) - Hiroshi KANEKO (Giappone) - Joachim LANG (Germania)
Gaetano LICCARDO (Italia) - Leonardo PERRONE (Italia) - Giovanni PUOTI (Italia) - Claudio SACCHETTO (Italia)
Stanley SIEGEL (U.S.A.) - José Manuel TEJERIZO LÓPEZ (Spagna)

DIREZIONE DELLA REDAZIONE
EDITORIAL DIRECTORS
Fabrizio AMATUCCI - Pietro SELICATO

COMITATO DI REDAZIONE
EDITORIAL COMMITTEE

Lorenzo AGO, Fabrizio AMATUCCI, Andrea BODRITO, Roberto Antonio CAPOSTAGNO, Gemma CARALLO,
Serenella CRISAFULLI, Roberta D'AGATA, Giuseppe D'ANDREA, Carlo GARBARINO, Massimiliano GIORGI,
Carla LOLLIO, Antonio LOVISOLO, Giuseppe MARINO, Ciriaco Renato PETRILLO, Nicolò RAGGI, Rita RAUCCI,
Carlo ROMANO, Pietro SELICATO, Renato TARANTELLI, Gianmarco TARDELLA, Paola TARIGO,
Silvia TERRADOS MOLLEDO, Maria Nicola VILLANI

CORRISPONDENTI SCIENTIFICI
SCIENTIFIC CORRESPONDENTS

- Pedro HERRERA MOLINA, Complutense University of Madrid (Spain)
- Luca C.M. MELCHIONNA, Boston University (U.S.A.)
- Jacques MALHERBE, Catholic University of Leuven (Belgium)
- Gerard MEUSSEN, University of Nijmegen (The Netherlands)
- Franco ROCCATAGLIATA, European Commission (Bruxelles)
- Heleno TAVEIRA TORRES, PUC (Brazil)

CORDINATORE DELLA REDAZIONE
PROJECT MANAGER
Pietro SELICATO

Casa editrice (Amministrazione e pubblicità)
ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO S.p.A.
Piazza Giuseppe Verdi, 10 - 00198 Roma
Numero verde 800 864035 - Fax 0685084117

Finito di stampare: xxxxxxxxxx 2006

AMMINISTRAZIONE E PUBBLICITÀ - ABBONAMENTI
ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO S.p.A.
Piazza G. Verdi n. 10 - 00198 Roma
e-mail: venditeperiodici@ipzs.it - web: www.ipzs.it
tel. 0685082207 - 0685084124
fax 0685084117

Condizioni di abbonamento anno 2005

Abbonamento annuo (3 fascicoli)	€ 120,00
Fascicolo	€ 42,00
Abbonamento annuo (3 fascicoli) Estero	€ 130,00
Fascicolo Estero	€ 50,00
Arretrati Italia	€ 42,00
Arretrati Estero	€ 50,00

L'abbonamento decorre dal 1° gennaio e dà diritto a tutti i numeri dell'annata, compresi quelli arretrati.

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:

- versamento in c/c postale n. 387001 intestato a IPZS - Roma
- bonifico bancario (*)
- le librerie concessionarie dell'IPZS

(*) BNL ag. 9 Roma IBAN: IT48 Q 01005 03239 000000006700 BIC BNLIITRR

BANCA INTESA INFRASTRUTTURE SVILUPPO - via del Corso, 226 - Roma IBAN:
IT28 N 03309 03200 005314990167 BIC BCITIT44XXX



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"

DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

RIVISTA DI DIRITTO
TRIBUTARIO INTERNAZIONALE
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

Fondata da • *Founded by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da • *Editors*
ANDREA AMATUCCI E GIOVANNI PUOTI

2-3
2005
maggio-agosto

ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO



LIBRERIA DELLO STATO

Sezione I - Dottrina – Atti del convegno internazionale su "il processo tributario: esperienze a confronto in Europa ed in America latina"

A) Relazioni

- **Patrick DIBOUT**
Tax disputes in France 00
- **Jörg Manfred MÖSSNER**
Legal protection of taxpayers by Courts in Germany 00
- **Carlos PALAO TABOADA**
Il processo tributario in Spagna 00
- **Marco Aurelio GRECO**
An overview of Brazilian tax procedures 00
- **Paul CAHN SPEYER**
Il processo tributario in Colombia 00

B) Interventi

- **Angelo CUVA**
Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria - cenni comparatistici 0'
- **Michele DI FIORE**
L'esercizio dei poteri istruttori da parte del giudice tributario quale mezzo per l'attuazione di un "giusto processo" 0'
- **Angela MONTI**
Qualche considerazione in tema di giurisdizione del giudice amministrativo in materia tributaria 0'
- **Andrea AMATUCCI**
Conclusioni 0'

Sezione II - Documenti commentati

- **Giovanna PETRILLO**
Exceptional derogation tonon retroactive effects of VAT deduction 0
Ammissa eccezionalmente la deroga all'irretroattività della detrazione IVA 0
- **Roberta D'AGATA**
Unlawful activities: VAT is always due when there is competition 0

- Attività illecite: l'I.V.A. è sempre dovuta quando hanno carattere concorrenziale 0
- **Massimiliano GIORGI**
Reimbursement of sums incorrectly charged as value added tax on an invoice 0
IVA - Rimborsi - Somme erroneamente addebitate in fattura a titolo di imposta sul valore aggiunto - Operatori stranieri - Utilizzabilità del cosiddetto rimborso a non residenti 0
 - **Carla LOLLIO**
The Court of Cassation returns art. 38, paragraph 1 of Presidential Decree no. 602 of the 29th September 1973: is it a general rule for the recovery of wholly or partly undue direct payments? 0
La Cassazione torna sull'art. 38, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602: è norma generale in tema di rimborso di versamenti diretti, in tutto o in parte non dovuti) 0
 - **Ciriaco Renato PETRILLO**
Income of the permanent establishment and tax credit given against taxes paid abroad 0
Il reddito della stabile organizzazione ed il credito d'imposta spettante per le imposte assolute all'estero 0

Sezione III - Appunti e rassegne

- **Carlo ROMANO**
Cross-border deductions of losses: Marks & Spencer and after 0
La deduzione transfrontaliera delle perdite: Marks & Spencer e oltre
- **Pietro SELICATO**
The Local Revenue and the ability to pay principle in environmental taxation. The italian perspective (abstract) 0
Fiscalità locale e capacità contributiva nell'imposizione ambientale. La prospettiva italiana 0
- **Antonio GAY**
The "arm's length price" of intercompany transactions: recent developments and perspectives (abstract) 0
Il "valore normale" nelle transazioni infragruppo: recenti sviluppi e prospettive 0
- **Gemma CARALLO**
Il *trust* interno: profili di diritto tributario internazionale 0

- **Massimo DI PASQUALE**
Intra-community VAT frauds in vehicles business (abstract) 0
Le frodi all'I.V.A. intracomunitaria nel commercio degli autoveicoli 0

- **Sabrina ESPOSITO**
The state of the art on the proposal for a European Parliament and Council Regulation on mutual administrative assistance against fraud and any other illegal activities 0
Lo stato dell'arte sulla proposta di regolamento comunitario relativo alla reciproca assistenza amministrativa contro la frode e ogni altra attività illecita 0

- **Pietro SELICATO**
Carlo Garbarino, Manuale di tassazione internazionale (IPSOA - KLUWER, 2005) 0

- Giovanna PETRILLO**
Study Congres "Towards a European Tax Constitution", Bologna, 28-29 October 2005 0
Convegno di studio sul tema "per una Costituzione fiscale europea", Bologna, 28-29 ottobre 2005 0

SEZIONE I
DOTTRINA

**UNIONE NAZIONALE DELLE CAMERE
DEGLI AVVOCATI TRIBUTARISTI**

CONVEGNO INTERNAZIONALE

**Il processo tributario:
esperienze a confronto in Europa ed in America Latina**

- a) relazioni
- b) interventi

Napoli, 30 maggio 2005

Aula Magna - Centro Congressi
Università di Napoli "Federico II"
Via Partenope, 36 - Napoli

Tax disputes in France^{*}

Patrick Dibout^{**}

1. Tax disputes in France are extremely complex matters, due primarily to historical factors.

Unlike other countries, there is not one single tax court which has jurisdiction to hear all aspects of a tax dispute.

A contrario, tax litigation is divided between civil and administrative jurisdictions, depending on the substance of the matter concerned.

This complex organization (I) makes matters particularly difficult for taxpayers to comprehend, which explains why changes have recently been made (II) with a view to anticipating disputes and making it easier to settle them.

I. Structure

2. It is difficult to present the structure of tax litigation in a few words.

We could, for example, draw up a table of the various aspects of a dispute (A) and then highlight certain aspects of the dispute in light of the way in which it is handled (B).

A/ The various aspects of a tax dispute

3. A distinction must be made here between disputes regarding tax bases, on the one hand, where the taxpayer asks the court to cancel or reduce the tax at issue, and specific disputes, on the other hand.

1° Litigation regarding a tax base

4. Since the nineteenth century, tax disputes have been referred to either an ordinary court, or an administrative court, depending on the nature of the tax concerned (see table 1).

An ordinary court has jurisdiction to hear cases which raise matters of civil law regarding individuals and agreements between private individuals, such as, for example, registration taxes collected on the sale of personal property and real estate, inheritance taxes and taxes on donations, as well as the French wealth tax.

Moreover, traditionally, ordinary courts have jurisdiction to hear cases concerning customs taxes and indirect taxes on certain consumer goods (alcohol, petrol, tobacco, etc.).

^{*} Edited in English by the Author.

^{**} Professor at the Panthéon – Assas University (Paris II), Lawyer – Ernst and Young law firm.

Administrative courts have jurisdiction to hear cases regarding direct taxes collected on profit made by the State, namely personal income tax (personal income tax, withholding taxes, CSG¹, etc.), corporation tax, direct taxes collected by local authorities, in particular business tax and VAT.

2° Specific disputes

5. Administrative courts have jurisdiction to hear several, specific aspects of tax disputes (see table 2):

- Disputes regarding the collection of taxes:
 - Urgent proceedings for the deferral of payment: urgent proceedings to request the deferral of payment of taxes in cases where considerable harm has been caused and the nature of the dispute is serious
 - Urgent tax proceedings: special procedure where the tax authorities refuse to authorise the deferral of payment due to a lack of guarantees
 - Application to set aside an order to pay: dispute regarding the payability of a tax (e.g., if the tax has already been paid)
- Disputes regarding the liability of the State: in principle, the State's liability is incurred as a result of a simple wrongdoing
- Disputes regarding an abuse of authority: dispute regarding the lawfulness of a regulation (e.g., a decree) or an individual decision (e.g., refusal of a tax ruling)

6. Ordinary courts have jurisdiction to hear two types of tax dispute:

- Disputes regarding action taken to collect a tax
- Criminal tax disputes: the criminal court has jurisdiction to hear action brought by the State for tax fraud

B/The main characteristics of tax proceedings

7. Irrespective of the court that has jurisdiction to hear a tax dispute, tax proceedings may be conducted on three levels (see table 1):

- 1st level: Regional Court [*Tribunal de Grande Instance*] or Administrative Court [*Tribunal Administratif*]
- 2nd level: Court of Appeal [*Cour d'Appel*] or Administrative Court of Appeal [*Cour Administrative d'Appel*]
- 3rd level (appeal on points of law): supreme civil court [*Cour de Cassation*] or supreme administrative court [*Conseil d'Etat*]

8. In all cases, proceedings are conducted in writing and both parties are given the opportunity to submit their observations.

Traditional tax proceedings involving a dispute in respect of a tax base always begin with the submission of claim to the tax authorities within a certain time limit, before the case is referred to the court having jurisdiction.

When this claim is made, the taxpayer may request to defer payment of the relevant tax, provided he can present the Treasury with guarantees in this respect.

¹ *Contribution Sociale Généralisée*: a general social contribution

If the deferral of payment is refused, the taxpayer may submit an urgent application to a court.

9. Specific rules are provided in terms of deadlines and limitation periods (Article 190-3 of the French Book of Fiscal Procedures [L.P.F.]) in favour of taxpayers if a French tax law is held to violate the provision of a higher law (EU law or a bilateral tax treaty).

For example, if the European Court of Justice holds that a provision of French tax law is invalid, the taxpayer is granted a new time limit of two years in which to file a claim. He may request the refund of the taxes concerned for the four-year period preceding the year in which the ECJ issued its decision.

10. As a general rule, taxpayers must be represented by a lawyer, unless proceedings are brought in the first instance before an administrative court.

11. In practice, tax proceedings are lengthy. It currently takes an average of five years for a decision to be rendered by an administrative court, three years for an appeal decision by an Administrative Court of Appeal and two to three years for a decision by the supreme administrative court. This long period of time and the complex nature of the system explain why taxpayers are often dissuaded from making a claim.

12. When a taxpayer wins his case and obtains the refund of taxes paid earlier, he is entitled to receive interest from the State. If he set up a guarantee in respect of the deferral of payment, he is entitled to reimbursement of all of the costs borne in that respect.

13. As regards the ranking of sources of law, tax courts acknowledge that international law and EU law prevail over French law.

However, there are some subtle differences between ordinary courts and administrative courts.

Ordinary courts (*Cour de Cassation*) acknowledge that EU directives are directly applicable, unlike administrative courts (*Conseil d'Etat*). They are more willing to accept the fact that the European Convention on Human Rights can be applied in tax cases.

However, the supreme administrative court fully assumes its role as the judge of EU law, by either referring to the ECJ in respect of important matters (e.g., exit tax/*Lasteyrie du Saillant*; withholding tax/*Denkavit*), or applying case law of the Court directly (e.g., thin capitalisation/*Coreal Gestion*).

II. Recent changes

14. Under pressure of case law and public opinion, in particular in professional circles, the French tax authorities have taken a number of initiatives to improve the situation of taxpayers vis-à-vis the tax authorities.

Very recently, the Government introduced the “Taxpayer’s Charter”, which includes a range of measures based on three principles: security, transparency and fairness.

These measures are in line with a general tendency to anticipate disputes and to develop alternative procedures in order to settle disputes.

A/Anticipation

15. Various measures have been taken to avoid disputes or reduce the extent thereof, either via rulings or at the time of an audit.

These measures are in line with a general tendency to prevent disputes and to develop alternative procedures in order to settle disputes.

1° Rulings

16. In certain cases, the scope of which has recently been extended, the taxpayer can set out his situation to the tax authorities and receive a written opinion from the authorities, thus protecting him from the risk of any tax adjustment being made at a later date.

This procedure, called “*rescrit*”, applies in cases where there is an abuse of law.

Another process, similar to a “ruling”, can be applied either regarding tax measures taken in respect of investments (e.g., centres of competitive excellence), or in the international business sector. Thus, foreign companies can obtain a ruling on the existence of a permanent establishment in France. French companies can obtain bilateral or multilateral preliminary agreements (A.P.A.) in terms of transfer pricing.

2° Tax audits

17. Taxpayers can now decide to voluntarily bring their situation into compliance during an audit in order to avoid having to pay any penalties. The tax authorities have more flexibility to negotiate late-payment interest. The rate of late-payment interest payable by the taxpayer (currently 9%!) must be brought into line with the rate paid by the State (market rate).

B/Alternative procedures

18. Traditionally, the tax authorities are able to grant a reduction in tax or enter into a settlement with a taxpayer in order to end a dispute.

New, alternative procedures are also being developed for situations which arise in France and in other countries.

1° Situations which arise in France

19. The tax authorities are encouraged to try to reach an agreement with taxpayers via conciliation.

Accordingly, on a national level, a mediator has been appointed by the Ministry of Finance.

Each administrative district also has its own conciliator who helps to settle an increasing number of disputes, in particular small disputes and those concerning local taxes.

2° Situations which arise in other countries

20. In accordance with the recommendations of the European Transfer Pricing Forum, the French tax authorities are reaching amicable settlements in an increasing number of international tax disputes. An Instruction/a Direction will soon be issued to define the new rules in this respect in favour of taxpayers.

Likewise, the French tax authorities were the first, together with the Italian authorities, to apply the European Arbitration Convention of 23 July 1990 on transfer pricing.

Conclusioni

Tax litigation in France is currently undergoing modernisation. Its structure, nevertheless, still remains extremely complex. Some proposals are made to standardise it by granting jurisdiction to a single court. However, this remains hypothetical for the time being due to the weight of tradition and the rigid nature of systems already in place.

Table 1

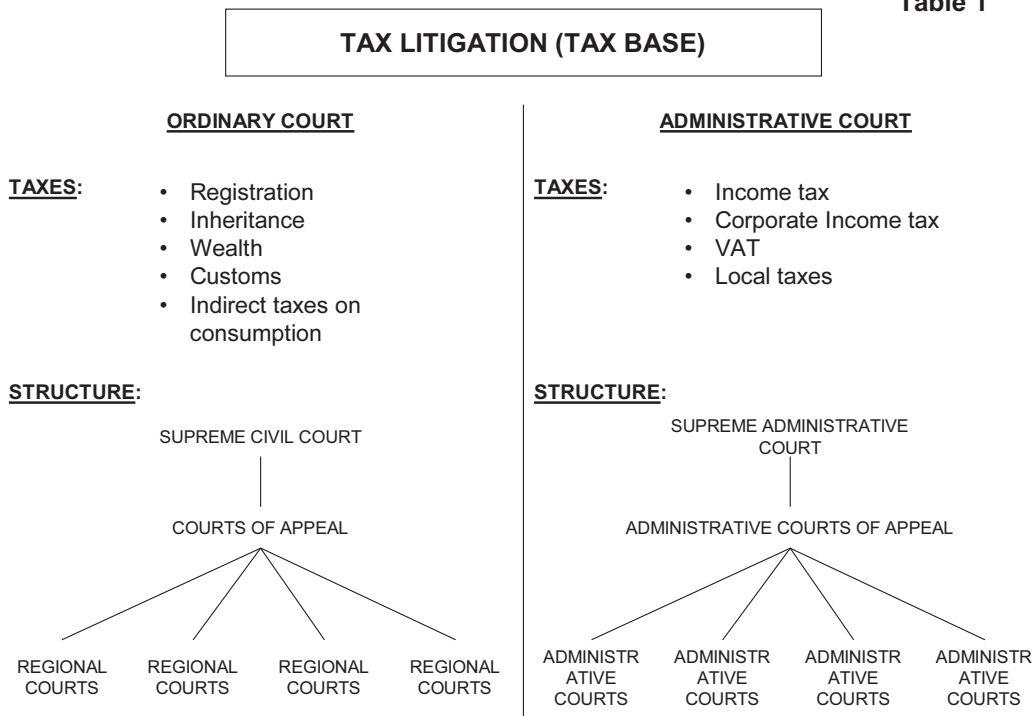


Table 2

OTHER LITIGATION

ORDINARY COURTS

- Disputes regarding action taken to collect a tax
- Criminal disputes

ADMINISTRATIVE COURTS

- Urgent proceedings for the deferral of payment
- Urgent proceedings (authorities refuse to authorise deferral of payment)
- Liability of the State
- Disputes regarding an abuse of authority

Table 2

AUTRES CONTENIEUX

JURISPRUDENCE

- Contre les poursuites
- Contre le pénal

JURISPRUDENCE ADMINISTRATIVE

- Référé (sans dépôt)
- Référé pénal
- Responsabilité
- Recours pour excès de pouvoir

Legal protection of the taxpayer by Courts in Germany*

Jörg Manfred Mössner*

OUTLINE: 1. Development - 2. Structure Of The Tax Court System - 3. Competences Of The Tax Courts - 4. The First Instanc - 5. The Federal Tax Court - 6. Suspension Of Execution - 7. Problems And Developments.

1. Development

Germany knows a long tradition of legal protection of taxpayers by courts. As a consequence the situation today is to a large extent the result of this history. Therefore, it seems not only useful but necessary to begin with a short overview over the history of this protection.

Going back to the 19th century we find that courts had in general no competence to control the administration. According to the rule “the king can not do wrong” a judicial control of acts of the administration was unknown.

Only in cases of an abuse of administrative powers by a civil servant they could oblige the State to pay compensation to the citizen. The notion was that the civil servant acted against the order of the State not observing his duties.

But there had been an other development: It was the so-called Imperial Chamber Court (the *Reichskammergericht*) that since the 15. century was competent to deal with question of taxes, but only in controversies between the Emperor and the nobility. After the dissolution of the old Reich in the year 1806 a development started within the regional powers.

In the South of Germany the rules established “chambers” and “councils” to control the administration and everyone was entitled to appeal to this body if he felt that the administration did wrong. In the Northern part, especially in Prussia, similar bodies were introduced but with the difference that they had to protect the citizens in cases where their rights were violated by the administration. After the enactment of general taxation during the second half of 19th century these administrative courts were also competent to protect the taxpayer against the tax administration. Very famous are the decisions of the Prussian Upper Administrative Court in tax matters between 1891 and 1919.

The central Reich possessed only the power to levy customs and excises. The legal protection in these fields was delegated to the civil and penal Imperial Court. So the judicial system in tax matters was complicated and manifold.

During the After World War I the taxing power was partly transferred from the states to the Reich. Accordingly by the law of 26 July 1918, that means already during the war which ended 11 November 1918, a centralised judicial body was created, the

* Edited in English by the Author.

* Professor of tax law – University of Osnabruck (Germany).

RFH Imperial Tax Court, who was competent *for* most taxes except those traditionally dealt with by the RG (Imperial Court). After 1919 the taxing power was nearly completely transferred to the Reich and accordingly the RFH became competent *for* all taxes. In 1920 he took his seat in Munich.

At the same time tax courts were established as first instance. But one must mention that in income and corporation tax the assessment was originally made by a commission of laymen and tax inspectors. So in the contemporary understanding the tax courts were a sort of second instances. After 1919 this was changed to the extent that now the tax inspector made the assessment.

A first appeal was possible against this assessment to a special body of the tax administration. This special body was called Tax Court because its members though being a part of the tax administration were when acting as “judges” personally independent. At least in theory. These Tax Courts were organised at the highest level of the states.

During the Nazi period the Tax Courts were abolished and it was the Upper Finance President, the chief of the highest body of the tax administration in a states, who became competent to decide on appeal against acts of the local tax administration. That means: there were no Courts in tax matters during that time.

2. Structure of the tax court system

2.a) Structure of tax Courts:

This was the situation after World War II when the Federal Republic was erected 1949. By the regulation no. 175 of 1949 of the Allied Military Government tax courts as first instances were re-established, but this time as real independent courts. In 1950 the Federal Tax Court (BFH) as successor of the Imperial Tax Court (RFH) was founded taking his seat in the old building in Munich.

When creating the Tax Courts the tradition was continued that they are established at the level of the states, no called Lander, each of them having one. As there were eleven states in principle eleven Tax Courts were set up but traditionally North-Rhine-Westphalia as an artificial new creation got to courts, one in Duesseldorf and one in Muenster. Also Bavaria got two in Munich and Nurnberg. Later Dusseldorf was divided and Cologne was established. After the re-unification in 1990 five new countries and five new Tax Courts were added, so now there exist nineteen Tax Courts and one federal Court.

The procedure today starts with the first act of a tax administration, usually an assessment. Within one month the taxpayer can appeal to a special body within the same tax administration.

The normal tax inspector has received a specialised education within the administration. The member of the Appeal Body of the administration usually studied law. The administrative procedure ends with an “appeal decision” of this board. After this the taxpayer may file within one month an action against the tax administration before the Tax Court of his region. Against its decision a revision is possible to the Federal Tax Court.

The whole system produces enormous numbers of cases per year. It is assumed that the tax administration issues 20 millions assessments and other acts per year. Round about 2 million of

these acts are controlled by the appeal body of the tax administration.

This control takes between a few weeks and up to sometimes 2 years. Against the decisions of the appeal body about 150.000 actions are brought before the Tax Courts having about 800 judges so that one judges in the average has to deal with about 180 cases a year. It is obvious that the procedures can not be decided within a few weeks but take sometimes several years. Against the decisions of the Tax Courts only 3.461 cases in 2004 went to the Federal Tax Court who decided in 2004 3.663 cases. Still pending at the 1 January of 2005 were 3.029 so the normal procedure before the federal court takes about 18 months.

I do not know any other country in the world with such a lot of tax cases. Germany is therefore sometimes called a *Rechtswegestaat* = a state the main element of which is legal protection by courts.

2.b) *Composition of Courts:*

The first instance tax court decides by senates. A senate is formed of three professional judges who are educated at a university in law and passed after a period of practical studies a second examination entitling them to act as judge or lawyer.

Traditionally most of the judges are coming from the tax administration where they acted as a member of the appeal body.

But more and more judges are coming from other fields like universities, law firms or other courts. But still there is a predominance of former members of the tax administration and it is sometimes surprising how they pass a development from a Saulus to a Paulus when they become judges.

Beside the “professionals” there are two lay assessors chosen by the court from a list proposed by several institutions. These laymen are coming from all fields and they represent the taxpayer bringing into the deliberation of the court the wisdom and experience from outside the sterile atmosphere of courts.

Professors of tax law at a university are allowed to act as professional judges but at reduced duties of time. From 1986 until 2000 I acted as a judge at the Hanover Tax Court.

The Federal Tax Court decides also through Senates of five members but these consist only of professional judges. They are elected by parliament. Their professional background shows

that most of them are coming from the Tax Courts, but some have been members of the tax administration or even professors of law. There are 11 senates at the moment and 60 judges.

2.c) *Some figures:*

The Federal Tax Courts publishes every interesting information concerning the actions brought before the court:

- one third (34,3 %) are rejected as inadmissible;

- more than one third (38,5 %) are rejected as unjustified;
- 18,4% have success;
- 8,8% are referred back to the tax Court.

But the picture is not complete not including the information on who is the plaintiff - the taxpayer *or* the tax administration.

Only 13 of 1.021 (= 1.3%) actions rejected as inadmissible are filed by the administration. A little similar are the actions of the administration rejected as unjustified: only 154 of 1.147. But of 549 successful cases 202 are based on a revision by the administration.

That means that nearly 46% of the actions of the tax administration are successful before the Federal Tax Court but only 14% of the actions filed by taxpayers.

3. Competences of tax courts

The tax courts are competent to deal with all questions concerning taxation including the professional status of tax advisers.

Since several years they deal also with payments of the state for children.

According to the history the courts do not only control the tax administration. If the court finds that the assessment made by the tax administration does not correspond to the law then the court must not cancel the assessment and refers the case back to the tax administration but the court itself makes the assessment and only if this seems to be too difficult the court instructs the tax inspector how to assess the taxpayer. The tax inspector has no right to deviate from the order of the court.

This has a lot of advantages for the taxpayer. The procedure is shortened by this and other than in case of simple cassation of the decision of the tax administration the tax inspector can not introduce other points than those which were decided by the court. For example: if the taxpayer attacks the administration because of the non-deductibility of certain interest and he wins the process then the tax inspector can in principle not make the same assessment because travelling costs could not longer be accepted.

4. The first instance

4.a) Plaintiff:

In the procedures before the tax courts only taxpayers are plaintiffs. The defendant is always the tax inspector who made the assessment.

The taxpayer himself is allowed to carry on his law suit, he does not need to be represented by a lawyer or a tax adviser.

But in practice only few taxpayers appear before the court in person alone, in most cases they are represented by lawyers or tax advisers.

4.b) Defendant:

Though it is the tax inspector who is the defendant before the court appears the head of the tax department or a member of the appeal board. Sometimes in important cases also a representative of the upper tax administration or even the ministry is present

4.c) Procedure:

The procedure starts by a letter from the taxpayer or his representative indicating who are the parties and what is the core of the dispute. The court immediately orders that the tax administration sends all records concerning the taxpayer to the court and one person in the senate acts as reporter of the case. Then the taxpayer has to present his arguments by writing which is transferred to the defendant who answers by presenting his counterarguments. After the exchange of several letters the senate orders a date for the oral pleadings. The reporter presents a summary of the facts of the case and the parties present their legal arguments. After this a legal discussion starts among the members of the senate and the parties, usually for 30 minutes, but I have been involved in discussions that lasted several hours.

After closing the session the senate secretly discusses the case and takes a decision. First the laymen give their vote and then the professional judges according to their age beginning with the youngest and the president of the senate as last. Though there is a strong secrecy concerning the internal discussion I can assure you that these discussions are sometimes very controversial and the decision is finally not taken in consensus. It is possible that the two laymen and one judge have the majority against the other judges.

The decision is afterwards written down by the reporter and signed by the two other professional judges, sometimes after intensive discussion of the wording of the judgement.

The judgement is sent to the parties and in all interesting cases published in a collection of judgements of tax courts, nowadays the judgements are available through the internet.

4.d) Evidence rules:

The court, and not the plaintiff, is responsible for the whole procedure. Therefore, the reporter asks the plaintiff to present his proofs if facts are in discussion. Possible proofs are witnesses, documents and experts. But the court can also order third persons, for example banks, to present documents. The court is the master of the procedure and not the parties. This again should concentrate and shorten the whole procedure.

4.e) Decision:

The tax Court may reject the claim of the taxpayer in confirming the decision of the tax administration. Though there do not exist reliable statistics including all 19 tax courts it seems to be a fair assumption that round about two third of the actions are dismissed.

If and to the extent the court finds that the administration did not correctly apply the tax law then the court permits the claim.

In most cases the court itself fixes then the tax to be paid.

All judgments follow the same structure.

At the top the parties and their representatives are listed (*rubrum*) followed by the content of the decision (*tenor*). This decision can be:

- the claim is dismissed;
- the tax (e.g. income tax 2003) is fixed at an amount of €;

or

- the decision of the tax administration is cancelled and the tax administration has to issue a new assessment on the basis of this decision / or by taking into account

Then a decision on the costs is added. According to German procedural law the winner receives all costs that the loser has to pay.

In a next chapter the facts of the case are summarised including the applications of the parties and their legal arguments.

Finally the reasoning of the judgement is given starting with the result in quoting the rule under which the decision has been made. For example: "The claim is dismissed because the plaintiff has no right to deduct the costs of travelling according to section 4 § 5 of the Income Tax Act."

5. Federal Tax Court

5.a) Access:

The access to the Federal Tax Court (BFH) is restricted. Only if:

- the legal question concerned by the case is of fundamental importance;
- a decision of the federal court is necessary for the development of the law;
- the unity of the law requires a central decision;
- the tax court did not respect the rules of the procedure.

The possibility to appeal to the federal court therefore does not depend on the value of the claim but on the signification and implication of the legal questions involved in the case for the whole tax system. Some legal writers in Germany argue that the main purpose of the Federal Tax Court is not to give legal protection to individuals but to safeguard the tax system in controlling the tax administration. On the other hand because a mistake in the procedure always gives a reason to appeal the Court has nevertheless to protect the individual taxpayer. But one must admit that a wrong application of the law by the Tax Court of first instance does not give reason to appeal to the second instance.

Only in a case where one or more tax courts decide a legal question in one sense and other courts in an other sense then the unity of law is endangered and , therefore, an appeal is possible.

By this, indeed, the Federal Tax Court is restricted to decide fundamental legal questions and not individual cases, but by safeguarding the general correctness and unity of the application of the law by the courts it also protects the individual rights.

5.b) Procedure:

The procedure before the Federal Tax Court is restricted to legal questions. It is a revision of the application of the law. The finding of the facts by the court of first instance is binding for the Federal Court. If the Federal Court thinks that for his own decision information concerning the facts are missing it has to refer the case back to the Tax Court to investigate the facts the Federal Court wants to know.

The revision is not open against all judgements of the first instance, on the contrary the Tax Court has to examine whether one of the four reasons is given and then the court has to admit the revision. It is obvious that this does in practice not relate to the reason of procedural mistakes because if the Tax Court would recognise that it makes a mistakes in the procedure it would avoid or correct the mistake.

If the Tax Court does not admit the revision the taxpayer can file a complaint of non-admission (*Nichtzuliassungsbeschwerde*) to the Federal Court. In the year 2004, 851 revisions came to the Federal Tax Court after the admission of the tax courts, but 2.101 complaints of non-admission were filed. It is interesting that 777 of these complaints have been rejected because being impermissible and the questions touched by the case have not even discussed by the Court.

Before the Federal Tax Court the taxpayer must be represented by a lawyer, an accountant or a tax adviser. The tax administration has the right to act before the Court. If the case is very important the Court asks the Ministry of Finance to intervene into the procedure.

The general procedure does not show big differences to the procedure of the first instance. One characteristic however is that only in few cases oral pleadings take place. Normally the whole procedure consists of written pleadings.

5.c) Judgement:

The Federal Court can:

- reject the revision as inadmissible;
- reject the revision as unjustified;
- accept the revision as admissible and justified.

In that case the Federal Tax Court decides the cases and fixes the taxes or refers back the case to the first instance to decide on the basis of the legal opinion of the Federal Court.

One special procedure allows the Court to deliver a preliminary decision called Court decree. The parties can accept this decree or ask for oral pleadings.

6. Suspension of execution

Once the tax is fixed by the tax administration usually by the assessment the taxpayer has to pay the tax irrespective whether he accepts the administrative or whether he seeks legal protection.

To file an appeal does not lead to suspension of the execution.

But under certain circumstances the taxpayer may ask the court to suspend the obligation to pay the tax. In cases before the Federal Tax Court the parties asked for the suspension in 89 of 3.461 cases.

There are two conditions under which the suspension is possible:

- The Court has at a first glance serious doubts of the legality of the administrative act;
- The execution would lead to an inequitable hardship to the parties.

In the first situation the Court shortly analyses the cases and if more aspects are in favour of the taxpayer it will order the suspension of execution.

The second case applies if the disadvantages for the taxpayer when obliged to immediately pay the tax would be higher than the interest of the state to secure its right to collect the tax.

7. Problems and developments

7.a) *Overcharge:*

A decade ago the number of judges and senates at the Federal Tax Court has substantially been enlarged. So during the following years the number of pending cases could be reduced and the time of the procedure went down to now nearly one year as an average. But the situation at the Tax Court is still unsatisfying.

The judges have to deal with too many cases per year. Some courts have a large number of pending and undecided cases that even without new cases it would take several years to settle the cases.

7.b) *Relationship to the penal procedure in tax matter:*

It is a delicate question how to treat the tax procedure and a penal procedure against the taxpayer if the same tax is concerned within both procedures. The taxpayer must disclose all details to the tax administration, before the penal court he has the right to keep silence. According to German law the penal procedure may be suspended until the tax procedure has been finished.

But this rule is not very expedient because the taxpayer would not cooperate with tax administration being afraid that all information given by him could be turned against him in the penal procedure.

7.c) *Single judge:*

As one means to reduce the overcharge and to speed up the procedure the legislator introduced some years ago the possibility that the senate confers the whole procedure with the consent of the parties to a single judge who will deliver the judgement. But by opening the possibility of a recourse to the senate in full the legislator did not make the procedure effective as only in very simple cases the parties give their consent.

A proposal made some years ago and still under discussion criticises that the judicial protection of the taxpayer is only guaranteed by two instances with only one instance of fact-finding.

So it is proposed to introduce as first instance a single tax judge with the possibility of an appeal against his decision to the existing Tax Courts. One main problem was that from one day to the other more than 300 judges are necessary having a good knowledge of tax law and some experience as judge.

These persons do not exist in Germany.

7.d) Joining the public law Courts:

In Germany the Courts deciding on public law cases are divided into three branches: general administrative courts, tax courts and social law courts. During the last two decades the general administrative courts had been enlarged because of many procedures concerning immigration, asylum and nuclear plants.

Having these problems solved now these Courts have many judges but relatively few cases. As judges can not be transferred without their consent to another Court, the politicians made the proposal last year to unify all public law courts so that administrative law judges must also decide cases of tax and social law: both being overcharged by cases. If these proposal would be accepted than Germany would go back to the situation of the last 19th century when tax cases were decided by general administrative courts. A successful development of hundred years of tax courts would come to an end because of short term goals and necessity. So it should not be surprising that the whole tax professionals objected against these plans. At the moment all seems to be possible though the latest development could be that the costs of uniting the courts would be higher than all expected positive effect.

Il processo tributario in Spagna

Carlos Palao Taboada*

1. Introduzione

Il “processo tributario” ha ad oggetto, in senso ampio, la controversia tra il Fisco ed i contribuenti la quale sorge in seguito all'imposizione dei tributi. Sono estranei perciò al processo tributario altri procedimenti di sindacato di legittimità degli atti amministrativi, che si concludono con l'annullamento o la revoca.

L'ordinamento giuridico spagnolo, come quelli della maggioranza degli altri Paesi, stabilisce che il processo tributario si svolge dopo che si è esaurito il procedimento amministrativo. Infatti, il contribuente può proporre un ricorso, avverso l'atto dell'Amministrazione finanziaria, agli Organi di essa, che emettono decisioni le quali possono essere impugnate innanzi agli Organi giurisdizionali.

2. Procedimento amministrativo

A) Aspetti generali

Il sistema dei ricorsi (denominati “economico-amministrativi”) agli Organi dell'Amministrazione finanziaria presenta notevoli particolarità rispetto al comune sistema dei ricorsi agli Organi della Pubblica Amministrazione, in genere:

- e inquadrati nell'Amministrazione finanziaria, vantano autonomia funzionale.
- Il procedimento è regolato da norme speciali: innanzitutto dalla c.d. Legge Generale Tributaria (LGT), cioè dal Codice tributario relativo a tutti i tributi, la cui versione vigente è stabilita dalla legge n. 58 del 27 dicembre 2003, che modifica la legge n. 230 del 28 dicembre 1963. Non esiste infatti nell'ordinamento spagnolo una specifica legge processuale tributaria. Le norme della LGT sono applicate attraverso un regolamento. La comune Legge sul Procedimento Amministrativo ha soltanto carattere surrogatorio rispetto alle leggi specifiche.
- Anche se di mera natura amministrativa, il procedimento “economico-amministrativo” assume talvolta forme vagamente giurisdizionali.

B) Struttura

Gli Organi “economico-amministrativi”, definiti “Tribunali” (il che non deve indurre in errore circa la loro natura che non è giurisdizionale) si articolano in due gradi: i Tribunali Economico-Amministrativi Regionali (TEAR) ed il Tribunale Economico-Amministrativo Centrale (TEAC). La competenza territoriale dei primi coincide con il territorio delle Comunità Autonome, che corrispondono grosso modo alle Regioni italiane e che furono istituite dalla Costituzione del 1978. Precedentemente i

* Professore ordinario di diritto tributario nell'Universidad Autónoma de Madrid.

Tribunali economico-amministrativi inferiori avevano una competenza coincidente con il territorio della Provincia, che si uniformava all'articolazione territoriale tradizionale dell'Amministrazione dello Stato.

I TEAR decidono i ricorsi proposti avverso gli atti degli Organi periferici dell'Amministrazione dello Stato e degli Organi amministrativi delle Comunità Autonome. Spetta a tali Tribunali però soltanto la cognizione delle controversie relative ai tributi "ceduti" dallo Stato alle Comunità Autonome: tributi originariamente statali il cui gettito è stato trasferito alle Comunità Autonome e che sono regolati fundamentalmente dalla legge statale. Invece i ricorsi contro gli atti delle Amministrazioni locali in materia di tributi istituiti dalle stesse Comunità Autonome sono decisi da Organi istituiti da queste ultime.

Il TEAC invece ha competenza di primo grado nei ricorsi prodotti contro gli atti degli Organi centrali dello Stato e degli Organi superiori delle Comunità Autonome. Il TEAC ha competenza anche di secondo grado per i ricorsi avverso le decisioni dei TEAR, che sono appellabili soltanto se il valore della controversia supera un certo ammontare e precisamente 150.000 Euro, se l'oggetto del ricorso è il tributo, e 1.800.000 Euro, se si discute della base imponibile.

Nei casi in cui la decisione del TEAR è appellabile, la parte soccombente ovviamente decide se ricorrere al TEAC.

C) *Materia oggetto delle decisioni*

L'esame dell'oggetto delle decisioni degli Organi economico-amministrativi induce a svolgere tre ordini di considerazioni:

- La "materia economico-amministrativa" comprende gli atti di imposizione non solo di tributi, ma anche di altre prestazioni patrimoniali imposte, quali le entrate di diritto pubblico non tributarie, e si estende anche al settore delle uscite, in quanto coinvolge l'erogazione delle spese pubbliche.
- Non sono compresi in tale materia gli atti di natura tributaria degli Enti locali (fundamentalmente i Comuni). Questa esclusione, che interrompe un'antica tradizione, si fonda sulla premessa in base alla quale l'attribuzione del sindacato di legittimità di questi atti ad Organi amministrativi statali lederebbe l'autonomia degli Enti locali riconosciuta dalla Costituzione. Di conseguenza, contro i provvedimenti di imposizione di tributi locali bisogna esperire "ricorso di revisione" ("*reposición*") e, contro la conseguente decisione, adire in appello i Tribunali amministrativi ("*Tribunales contencioso-administrativos*").
- Ai Tribunali amministrativi spetta la cognizione delle controversie tra privati, nelle quali perciò non è parte la Pubblica Amministrazione, anche se riguardano l'interpretazione di norme tributarie, quali le controversie sulla rivalsa dell'IVA, sulla ritenuta d'acconto e sull'azione nei confronti del sostituto di imposta da parte del sostituto. Si tratta di un'estensione della norma la quale muove dal presupposto in base al quale i giudici ordinari, alla cui cognizione sarebbe spettata la controversia, non sono esperti in diritto tributario. Sorgono problemi delicati circa le competenze dei Tribunali economico-amministrativi a decidere su controversie *inter privatos*. La legge però consente loro soltanto di imporre sanzioni amministrative, fino a che l'obbligato non assolve il proprio debito tributario.

D) *Procedimento*

Il procedimento innanzi al TEA, che non si svolge attraverso una discussione orale, presenta il vantaggio di non essere costoso, perché non richiede il mandato ad un avvocato, nè ad altra figura professionale (“*procurador*”).

Atto introduttivo del procedimento è un ricorso al quale possono essere allegati documenti oppure in cui, come normalmente avviene, il ricorrente può limitarsi a chiedere che si prenda atto che il ricorso è stato proposto. In questo secondo caso, i documenti si depositano in seguito all’esame del fascicolo depositato dall’Amministrazione finanziaria.

Il termine per presentare il ricorso è di trenta giorni che decorre dalla data di notificazione dell’atto impugnato.

La legge stabilisce la durata massima del procedimento in un anno, trascorso il quale si ritiene formato il silenzio rigetto, cioè un atto non scritto che è impugnabile in appello.

Il contribuente può però attendere la decisione espressa, che deve essere emessa in ogni caso.

E) *Sospensione dell’atto impugnato*

In base ad un principio generale di diritto amministrativo, il ricorso non sospende per se stesso l’esecuzione dell’atto impugnato. Di conseguenza assume grande rilievo la decisione con la quale è disposta tale sospensione. In questa materia si è verificata un’interessante evoluzione del convincimento dei Tribunali: inizialmente tali Organi amministrativi non concedevano la sospensione, in quanto, essendo il tributo una prestazione patrimoniale imposta dallo Stato che è solvente per sua natura, si riteneva che l’esecuzione non potesse mai causare un danno di impossibile o difficile risarcimento, richiesto dalla legge che disciplina la sospensione. Successivamente i Tribunali ammisero che l’esecuzione possa in alcuni casi causare un danno oltre che grave, anche irreparabile (come nel caso dell’estinzione di un’azienda). Il punto di arrivo di tale evoluzione pertanto è stato opposto rispetto a quello di inizio: la sospensione è considerata un atto dovuto, se è prestata idonea garanzia (attraverso una cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa). La sospensione può però essere concessa dal Tribunale, anche in assenza di garanzie, in considerazione delle circostanze concrete.

Nel caso di accoglimento del ricorso, il costo necessario per le garanzie è rimborsato al ricorrente con i relativi interessi. Il rimborso è parziale, se la decisione accoglie solo in parte il ricorso.

È interessante rilevare che la Corte Suprema ha deciso che la sospensione concessa in sede di procedimento amministrativo si estende anche al processo tributario, se si fonda su idonee garanzie.

F) *Considerazioni critiche sul procedimento*

La disciplina legislativa del procedimento amministrativo in materia tributaria, innanzi brevemente descritta, è oggetto da tempo di notevoli critiche. Considerato che bisogna esaurire il procedimento amministrativo per poter adire l’Or-

gano giurisdizionale, prevale il convincimento secondo il quale il procedimento costituisce un rilevante ostacolo da superare per poter introdurre il processo con ricorso. La durata complessiva, specie per le questioni più delicate, è in genere considerata eccessiva.

Queste considerazioni critiche risultano fondate se i motivi dei ricorsi essenzialmente riguardano i vizi di legittimità delle norme regolamentari applicate, perchè ai Tribunali economico-amministrativi (e ciò è discutibile) non è consentito dichiarare, sia pure *incidenter tantum*, tale illegittimità. In tal caso il procedimento amministrativo risulta puramente formale ed inutile. La LGT novellata ha introdotto alcune misure allo scopo di snellire il procedimento, tra le quali l'introduzione di un nuovo procedimento abbreviato davanti ad Organi monocratici e relativo a questioni palesemente semplici (ed anche nel caso in cui il ricorso si basa esclusivamente sull'illegittimità di regolamenti, il che equivale ad ammettere l'inutilità del ricorso amministrativo in tale ipotesi). Questo nuovo procedimento però non è ancora stato disciplinato con un regolamento.

A mio avviso la soluzione auspicabile sarebbe la trasformazione dei TEA in Organi pienamente giurisdizionali, istituendo così una giurisdizione tributaria, alla stregua dell'evoluzione subita in Italia dalle Commissioni tributarie, che non hanno però conquistato la completa natura giurisdizionale, ed in Germania dai *Finanzgerichte* (Tribunali finanziari)

G) *Alcuni dati sull'attività dei Tribunali economico-amministrativi*

Una recente ricerca¹¹ offre dati interessanti sull'attività dei Tribunali economico-amministrativi nel quinquennio 1998-2002, tra i quali rientrano i seguenti:

Con ricorso ai TEAR sono stati introdotti durante l'esercizio circa 150.000 nuovi procedimenti. Il numero di essi all'inizio dell'esercizio era di circa 230.000. Dalla somma di queste due cifre consegue il numero dei procedimenti pendenti che si aggira intorno a 380.000. Poiché i TEAR riescono a decidere un numero equivalente a quello dei nuovi procedimenti, la quantità dei procedimenti arretrati non muta. La durata media del procedimento è di 2 anni e 6 mesi. I procedimenti decisi con l'accoglimento totale o parziale del ricorso sono stati circa il 38%.

Sono mediamente proposti ricorsi in appello ai TEAC nei confronti soltanto del 5% circa delle decisioni dei TEAR. Nel quinquennio analizzato sono stati proposti ai TEAR quasi 8.000 ricorsi, mentre il totale dei procedimenti pendenti ogni anno è stato di 20.000. Però l'evoluzione di queste cifre è decrescente; così nel 2002 il numero dei ricorsi prodotti è stato un terzo in meno rispetto al 1998. Di conseguenza la durata del procedimento è diminuita da due anni e mezzo a un anno e nove mesi. Il TEAC ha accolto i ricorsi in media nel 20% dei casi, con una tendenza decrescente (17% in 2001 e 2002). La percentuale delle decisioni favorevoli è superiore (circa il 30%) relativamente a certe imposte, come quelle sul reddito delle persone fisiche e delle società e l'IVA.

¹¹ E. ANDRÉS AUCEJO, V. ROYUELA MORA, *Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento N° 25/04.

3. Processo tributario

Contro le decisioni dei Tribunali economico-amministrativi è ammesso il ricorso innanzi agli Organi giurisdizionali (“contenzioso-amministrativo”). Non c’è pertanto una giurisdizione speciale tributaria, sebbene alcune sezioni di tali Organi siano specializzate nella materia tributaria.

Le linee generali del sistema processuale sono le seguenti:

- I giudizi di appello avverso la decisione conseguente al ricorso di revisione in materia di tributi locali spettano alla giurisdizione degli Organi monocratici della giurisdizione amministrativa.
- I ricorsi in appello avverso le decisioni dei TEAR sono proposti al *Tribunal Superior de Justicia* (Tribunali regionali), Organi giurisdizionali territorialmente competente.
- Contro le decisioni del TEAC è ammesso ricorso davanti all’*Audiencia Nacional* (Organo giurisdizionale centrale specializzato in certe materie). Ne sono escluse le decisioni, relative a tributi trasferiti alle Comunità Autonome e sulle quali si pronunciano di nuovo i Tribunali regionali.
- La cognizione dei giudizi conseguenti a ricorsi prodotti avverso le sentenze dei *Tribunal Superior de Justicia* e della *Audiencia Nacional* spetta, in presenza di determinati requisiti, alla Corte Suprema di Cassazione, Organo di giurisdizione ordinaria.

4. Ricerca di metodi alternativi di risoluzione delle controversie

La lungaggine dei procedimenti amministrativi e giurisdizionali ha indotto ad elaborare metodi di prevenzione delle controversie e mezzi alternativi di risoluzione di queste. Si possono richiamare tra gli altri i seguenti:

- Concordati tra l’Amministrazione finanziaria ed il contribuente. Per esempio, i c.d. “accordi” di valutazione di beni, redditi, ecc; un nuovo procedimento di “accordo” con gli Organi di ispezione tributaria, ispirato, a quel che sembra, al concordato italiano.
- In attuazione del principio dell’autotutela, introduzione nella LGT della revoca degli atti amministrativi, anche per motivi che non sono di stretta legittimità, il che, a mio avviso, pone qualche problema di costituzionalità.
- Attribuzione di efficacia vincolante in ogni caso ai rilievi con i quali l’Amministrazione risponde all’“interpello” del contribuente (*advance rulings*).
- Intervento dell’Amministrazione finanziaria al fine di incrementare le informazioni generali trasmesse ai contribuenti e l’assistenza fornita ad essi nell’adempimento dei loro doveri fiscali.

An overview of brazilian tax procedure*

Marco Aurélio Greco**

Introduction

Explaining the main characteristics of Brazilian tax procedure to legal scholars of other countries is a challenging endeavor.

First, because “Tax Procedure” is an extremely vast subject that – in addition to expanding into numerous aspects related to the type of proceeding, incidental proceedings, the relation between tax proceeding and tax assessment, etc. – demands, as a prerequisite, knowledge of the framework outlined by the Federal Constitution in which it is inserted. There is a plethora of legal writings and abundant case law addressing this multifaceted theme.¹

Second, because Brazil has certain specific features that deeply affect both the nature and form of tax proceeding, such as, for instance, the State’s federal structure and the coexistence of administrative and judicial litigation.

In view of this, I will try to be as simple and objective as possible, avoiding a theoretical debate on the multifarious issues involved.

This presentation will be divided into five parts:

- I. **constitutional assumptions**, which will discuss the main characteristics of the Federal Constitution affecting the tax proceeding framework;
- II. **stages of tax proceedings**, which will explain the actual and potential steps involved in administrative and judicial tax litigation;
- III. **special defense mechanisms**, which will address certain instruments contemplated by law or admitted by case law to protect the tax authorities’ credit or taxpayers’ rights;
- IV. **inspection authority**, which will look into certain specific problems currently being discussed in Brazil, particularly those attaching to developments in information technology;
- V. **unconstitutional features of tax laws**, which will explain the important effects of such determinations on limitation periods for filing tax claims (either by taxpayers or by the tax authorities) within the Brazilian system.

As already stated, I will concentrate on the main issues that surround the concept of Tax Procedure. These themes obviously go far beyond the scope of this presen-

* Edited in English by the Author.

** Professor of tax law – University of Osnabruck (Germany)

¹ The various systematic studies on the subject include the works of ALBERTO XAVIER, *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*, Forense, Rio de Janeiro, 2005; JAMES MARINS, *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*, Dialética, São Paulo, 2001; ANTONIO DA SILVA Cabral, *Processo administrativo fiscal*, Saraiva, São Paulo, 1993; CLEIDE PREVITALI CAIS, *Processo tributário*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1993; HUGO DE BRITO MACHADO, *Mandado de segurança em matéria tributária*, Dialética, São Paulo, 5th ed., 2003. There are a number of other studies on the subject, addressing both general (such as the principles and warranties applicable to tax administrative and judicial proceedings) and specific issues.

tation, embracing several other related issues. I will focus on the description of the Brazilian system rather than on a theoretical and philosophical analysis of the myriad related concepts and doctrines.

Part I. - Constitutional Assumptions

Two foreign driving forces drew their influence to bear on Brazilian Public Law:

- (1) **Constitutional Law** was influenced historically by the United States concept, which translated into the presidential system, the federal government structure, the valuing of individual rights, and the notion of supremacy of constitutional tenets; whereas
- (2) **Administrative Law** was deeply influenced by Continental European legislation and legal writings in this area, to the point of emulating in the Brazilian system some legal categories and concepts developed mainly in Italy, France, Spain and Portugal (supremacy of public interest over private concerns; presumption of validity of administrative acts; the doctrines of misuse of power and determining motives; the concept of police power; the concept of eminent domain, etc.).

This commingling of different models led to a complex legal system that embraces concepts and doctrines from both sources. Such concepts and doctrines sometimes overlap and quite often conflict with each other. This has led to the need to devise “Brazilian-tailored” solutions, which depart from both original models to a great extent.

Out of the various characteristics of the Brazilian constitutional system, four have a direct impact on tax procedure:

- (a) Full access to the Judiciary, including in light of a threat of injury;
- (b) Individual rights and warranties that are binding on the Public Administration;
- (c) Federal structure of the State and the need for general national rules; and
- (d) Control over the constitutionality of laws, both in abstract terms and *incidentaliter tantum*.

I will look into each of these characteristics, as they are essential to understand the apparently chaotic but actually coherent tax procedure in Brazil.

(A) Full access to the Judiciary, including in light of a threat of injury

Article 5 of the Brazilian Federal Constitution lists – on a non-exhaustive basis – the individual rights and warranties that are enforceable against other individuals and the State itself.²

² Brazil has a federative structure. The Federal Government is made up of the states (26), the Federal District (1) and the municipalities (over 5,500). I will use the word “State” to refer to the Public Authorities in general, whether on a national or local level. When required, I will refer to them specifically. I will use the expression “state” as including the Federal District.

Article 5, XXXV mandates that “the law shall not exclude any injury or threat to a right from consideration of the Judiciary Branch.”

(1) This explicit wording (“**shall not exclude**”) is construed in the broadest sense, *i.e.* whenever a person’s right has been injured by an act of another, the injured party may seek remedy from the Judiciary.

Furthermore, the right of access to the Judiciary may be exercised not only after the injury has occurred, but also **before it**, provided that there is a “threat” to someone’s right. In this event, the judicial measures will have a preventative nature, thus avoiding that the injury actually materialize (which gives room for interim or conservatory measures, which are granted on a provisional basis in view of the urgency involved, and even sometimes *inaudita altera pars*, that is, without hearing the respondent).

In other words, the Judiciary may not only determine the redress of a damage already occurred, but also order the performance or nonperformance of acts that may injure a person.

(2) On the other hand, the term “right” (“...injury or threat to a **right**”) is construed in its broadest sense, comprising any subjective legal status (*situação jurídica subjetiva*) enjoyed by a person that is protected by statutory law. This concept encompasses not only active legal status (right, power), but also the effects of passive legal status.

I will explain. The legal status of “duty” entails the opposite status – in the form of a right to receive “prestation” (*prestação*). However, as the creditor has the right to receive this “prestation” (*prestação*), likewise the debtor has the “right” not to be compelled to provide more than such “prestation” (*prestação*), as exactly defined. In other words, it is a “right” of the debtor that the creditor or holder of a power keep within its respective legal sphere of action.

Unlike in Italy, there is no such concept as “legitimate interest” (*interesse legítimo*) in Brazil. The expectation status of the debtor (whether actual or potential) or of the party submitted to a power – which consists of having the creditor or holder of a power kept within its legal sphere – is deemed a “right” of the debtor and, as such, may be entertained by the Judiciary.

(3) In view of the straightforward nature of the constitutional precept (“the law **shall not exclude ...**”), and since there is no qualification or limitation to such individual right, access to the Judiciary may (1) occur at any time, and (2) involve any person, **including the State**.

In other words, if a taxpayer believes he suffered an injury – or a threat of injury – to his right of not being compelled to pay a tax beyond what is prescribed by the Federal Constitution or prevailing laws, he may at any time, before having exhausted the administrative channels,³ file a lawsuit against the State and claim the remedy he deems appropriate, which – depending on the concrete case – may be granted on an interim basis and even *inaudita altera pars*.

³ Prior exhaustion of the administrative channels is required only in sports-related matters, as per article 217, paragraph 1 of the Federal Constitution.

(4) Bringing a tax dispute before the administrative bodies (represented by either individuals or boards) is therefore a right ensured the taxpayer that wishes to do so. However, from the moment the taxpayer files a lawsuit in court, it is understood that the dispute at an administrative level has come to an end (or precluded) with regard to the specific matter disputed in the lawsuit, and the taxpayer cannot reopen the case in the State (administrative) sphere.

It is important to clarify that administrative decisions – on any and all matters – are not final and conclusive with regard to the citizen, in that they may be reviewed by the Judiciary if the taxpayer files a specific suit. Therefore, strictly speaking, there is no actual “administrative justice” in Brazil. In fact, the term “judge” can only be used to refer to a member of the Judiciary.

(5) It should also be noted that the “right” ensured the taxpayer refers not only to his subjective legal status in respect to the main tax obligation; it also extends to any incidental situations (ancillary duties) or procedural events in the course of the administrative litigation (e.g., burden of proof and the steps for evidentiary production), and even to the taxpayer’s legal status vis-à-vis inspection powers (e.g., release of information, access of the tax authorities to the taxpayer’s work place, etc.).

In brief, the entire relationship between the taxpayer and the tax authorities, in its multifarious aspects, may be legally and constitutionally controlled by the Judiciary Branch, not only *a posteriori*, but also on a preventative basis (before the tax authorities have performed any specific individual act), provided that there is a threat of injury to a taxpayer’s right.

(B) Individual rights and warranties that are binding on the Public Administration

No taxpayer is required to bring a tax dispute before the government authorities; he may resort directly to the Judiciary. However, if he elects to dispute the matter in the administrative sphere, the administrative proceeding shall ensure the taxpayer several rights that traditionally would apply only to judicial proceedings.

The Federal Constitution prescribes a set of rights and warranties applicable to administrative proceedings. The most important of these are:

(i) the guarantee of **due process of law**, according to which no irrational, unreasonable or inequitable rules or procedures may be enacted or imposed (article 5, LIV);⁴

(ii) the guarantee of **adversary proceedings**, under which the taxpayer is entitled to be informed of all acts performed in the administrative proceeding and to express himself on all documentary evidence (article 5, LV);⁵

⁴ Article 5, LIV: “no one shall be deprived of freedom or of his assets without due process of law.”

⁵ Article 5, LV: “litigants, in judicial or administrative proceedings, as well as defendants in general are ensured of adversary proceedings and of full defense, with the means and remedies inherent thereto.”

(iii) the guarantee of **full defense by all means and resources admissible into evidence**, which warrants the right to produce full evidence and to appeal⁶ any administrative decisions (article 5, LV);

(iv) the **right to petition**, according to which, irrespective of the proper procedural form, the taxpayer may bring any injury to a right to the attention of the competent authority (article 5, XXXIV);⁷

(v) the **prohibition against using evidence obtained by illegal means in the proceeding**, which leads, for instance, to inadmissibility of evidence produced by the tax authorities if such evidence – as the case may be – is obtained without the necessary prior court authorization (e.g., a court warrant for wire-tapping or to enter the taxpayer’s home, etc.) (article 5, LVI).⁸

There is another limitation that derives from the doctrine of separation of powers. It is the non-existence of **administrative lien**. The tax authorities do not have the power to place an encumbrance on the taxpayer’s assets as a claim for payment of a tax liability. Only an act from the Judiciary may cause a lien to attach to the individual’s assets.⁹

(C) Federal structure of the State and the need for general national rules

The Federal Government, states and municipalities are conferred legislative authority to create taxes with regard to events exclusively attributed thereto under the Federal Constitution.¹⁰ The existence of so many sources of law may lead to numerous conflicts, divergences and overlaps of rules in respect of the same matter.

In order to attach at least a harmonized character to legal rules nationwide, the Federal Constitution establishes that the Federal Government may enact laws issuing “general rules” on certain matters, as follows:

(a) the general rules are valid for all political entities (the Federal Government, states and municipalities). General rules are understood as “national” rules (valid throughout the country), not as “federal” rules (valid only in respect of the Federal Government). The general rules are issued by the Federal Government bodies, but are valid nationwide;

⁶ The right to appeal has certain limitations, which will be discussed below.

⁷ Article 5, XXXIV: “the following are ensured to everyone, irrespective of payment of fees: (a) the right to resort to the Public Authorities in defense of rights or against illegal acts or abuse of power; (b) the obtaining of certificates from government agencies, for the defense of rights and clarification of situations of personal interest.”

⁸ Article 5, LVI: “evidence obtained by illicit means shall not be admitted in the proceeding.”

⁹ Even in case of eminent domain because of public utility or necessity, access to the asset and vesting of possession in the State shall depend on a judicial decision. Direct access is only permitted in events of public calamity, imminent public danger, commitment of crimes etc. (article 5, XXV).

¹⁰ The Federal Constitution enumerates separately (articles 153, 155 and 156) the imposts that may be created by the Federal Government, states and municipalities. It provides that all these political entities, by virtue of the administrative authority conferred on them, may create charges for the regular exercise of police power, charges for utility services (article 145, II), improvement contributions (article 145, III) and contributions demanded from public servants to sponsor their social security system (article 149, paragraph 1). The Federal Government may also institute compulsory loans (article 148), contributions on economic activities, social contributions, and contributions relating to professional or economic categories (article 149), as well as imposts not expressly provided for (article 154, I) or extraordinary imposts in the event of foreign war or imminence thereof (article 154, II).

(b) each political entity may fully exercise the legislative authority conferred on it to accommodate its specific interests until the Federal Government issues “general rules” over the same issue;¹¹

(c) once the general rules are issued, the enforceability of a federal, state or municipal law is suspended where it conflicts with such rules. The law is not revoked, only its enforceability is suspended; in other words, it becomes unenforceable, but remains in the body of laws (therefore, if the general rules are subsequently revoked, the federal, state or municipal law becomes enforceable again without the need to enact a new rule);¹² and

(d) if a new federal, state or municipal ordinary law conflicts with existing general rules, then the new law is held unconstitutional because it is encroaching upon the realm of those general rules.¹³

Within this context, the general rules are designed to structure the legal system by creating at least a harmonized legislative framework, which translates into an important security for taxpayers from a tax law perspective.

Since 1965 the National Tax Code (CTN) has issued general national rules on tax matters. The CTN contains a wide array of important rules on the definition of tax, legislative competences, tax obligations, taxpayers, tax liability guarantees, etc.

Among the CTN rules, three are worthy of note:

(a) Article 151 provides for the events of **suspension of the tax liability otherwise payable**. In other words, despite having been assessed and entered, the tax liability cannot be collected by the tax authorities if one of the “suspension events” is present, among which:

- (i) deposit of the full amount of the tax liability (item I);
- (ii) claims and administrative appeals (item III);
- (iii) granting of an interim or conservatory measure (as the case may be) in a writ of mandamus or other type of lawsuit (items IV and V).

(b) Article 173 provides for a **statutory period** of five years for the tax authorities to enter and formalize the tax liability; such period is counted as from the first day of the year following that in which the tax assessment can be made (as a rule, on January 1st of the year following that in which the tax triggering event occurred).

(c) Article 174 provides for a **statute of limitations** of five years (after closing of the administrative proceeding) for the tax authorities to file a collection suit in court (tax enforcement action based on an extra-judicial instrument).¹⁴

¹¹ “Article 24. - The Federal Government, the states and the Federal District shall have concurrent authority to legislate on: I. - tax, financial (...) law;” (...) Paragraph 3. - If there is no federal law on general rules, the states shall be vested with full legislative authority to accommodate their specific interests.”

¹² “Article 24. - (...) Paragraph 4. - A supervening federal law on general rules suspends the effectiveness of a state law to the extent of an existing conflict.”

¹³ “Article 102. - It is primarily incumbent on the Federal Supreme Court to safeguard the Constitution, and it is within its authority: (...) III. - to judge, on extraordinary appeal, cases decided in a sole or last instance, when the appealed decision: (...) (d) considers valid a local law challenged in light of a federal law.”

¹⁴ The extra-judicial enforcement instrument consists of the tax liability certificate.

These rules must be observed by the Federal Government, the states, the Federal District and the municipalities. Any law running contrary to such rules is unconstitutional and may be ruled as such by the Judiciary Branch.

(D) Control over the constitutionality of laws, both in abstract terms and *incidenter tantum*

The Judiciary Branch exercises control over the constitutionality of all laws.

The constitutionality of laws in general (including tax law) may be controlled by two methods:

(a) **concentrated and abstract control**, entrusted to the Federal Supreme Court,¹⁵ by means of two special types of lawsuits¹⁶ whose decision on the merits is enforceable *erga omnes* and has binding effects on the Judiciary Branch as a whole and on the Executive Branches of the Federal Government, states and municipalities;¹⁷ and

(b) **diffuse control** in light of a concrete litigation, via incidental proceedings (*incidenter tantum*), entrusted to any body of the Judiciary Branch with authority over the subject matter (including of a tax nature), and with effects restricted to the underlying legal relation. If the judicial proceeding is taken to the Federal Supreme Court (upon appeal filed by the parties)¹⁸ and the law is eventually held unconstitutional, the Federal Supreme Court will make a determination on the concrete case and send an official notice to the Federal Senate, which will decide whether the enforceability of the law will be suspended or not (as a whole).¹⁹

In the second method of control, a decision on the constitutionality of the law is initially handed down by the judge in charge of the concrete case (a single person), and only if an appeal is filed will the subject matter at issue be reviewed by the competent (State or Federal) Court or even by the Federal Supreme Court.

¹⁵ Abstract and concentrated control over the constitutionality of municipal laws rests with the Court of Justice sitting in each state.

¹⁶ Direct Action for Declaration of Unconstitutionality (ADI) and Action for Declaration of Constitutionality (ADC); they seek opposite purposes (unconstitutionality *vs.* constitutionality) and have equivalent effects: denial of an ADI is tantamount to granting of an ADC, whereas denial of an ADC is tantamount to granting of an ADI. Both fall originally under the authority of the Federal Supreme Court and may only be filed by a limited number of persons with legal standing (the President of the Republic, the Federal Government Attorney-General, political parties, etc).

¹⁷ "Article 102. - (...) Paragraph 2. - Final decisions on merits, handed down by the Federal Supreme Court in direct actions for declaration of unconstitutionality and in actions for declaration of constitutionality, shall be enforceable against all and binding on the other bodies of the Judiciary Branch and indirect or indirect government authorities, in the federal, state and municipal instances."

¹⁸ "Article 102 - It is primarily incumbent on the Federal Supreme Court to safeguard the Constitution, and it is within its authority: (...) III. - to judge, on extraordinary appeal, cases decided in a sole or last instance, when the appealed decision: (a) is contrary to a provision of this Constitution; (b) declares a treaty or a federal law unconstitutional; (c) considers valid a law or act of a local government challenged in light of this Constitution; (d) considers valid a local law challenged in light of a federal law."

¹⁹ "Article 52. - It is solely incumbent on the Federal Senate: (...) X. - to suspend the enforcement, in full or in part, of a law declared unconstitutional by final determination of the Federal Supreme Court; (...)"

This means that any judge in charge of tax matters has powers to deny the enforceability – in the concrete case – of any tax law he holds to be in violation of the Federal Constitution. On the grounds of such decision, the judge may determine that the taxpayer or the tax authorities should perform or abstain from performing certain acts.

Some legal writings have it that the joint boards with authority to entertain tax administrative proceedings (Taxpayers' Councils, Taxes and Assessments Courts, etc.) also have powers to rule out the applicability of a law in reliance on an unconstitutionality decision. With all due respect, in my personal opinion, they do not have such powers. If they hold a certain law unconstitutional, such matter should be referred to the competent administrative authority (President of the Republic, State Governor) for decision whether it is necessary to trigger a concentrated control process at the Judiciary Branch.

Part II. Stages of tax proceedings

Tax matters may be disputed in administrative or judicial instances. I will focus only on the main phases involved in tax proceedings, disregarding the great deal of incidents and difficulties oftentimes surrounding such proceedings.

As a rule, a tax proceeding begins upon an inspection by the tax authorities, which make a tax assessment and notifies the taxpayer to pay a certain amount.

After this tax assessment, the taxpayer may file its opposition and submit pertinent pieces of evidence (documentary and technical expert evidence, etc.). The case is then entertained by the tax authorities themselves, represented by a single body. However, certain laws also provide that the opposition may be initially reviewed by joint boards composed of civil servants only.

The respective decision may be appealed at a joint board composed of a like number of civil servants and representatives of taxpayers.

If, upon completion of the administrative stage, the tax assessment is upheld in whole or in part, but the tax liability is not paid in full or divided into installments:

(i) the tax authorities may resort to the Judiciary via an enforcement action based on an **extra-judicial instrument**; and

(ii) the taxpayer may file an ordinary **action for annulment of the tax assessment**.

When it comes to tax matters, the Brazilian Judiciary Branch is divided according to the interests of the Federal Government or of other political entities (states or municipalities). In the former case, the authority is entrusted to the Federal Judiciary Branch, composed of judges sitting in dozens of cities and federal courts (five throughout Brazil); in the latter case, the authority is entrusted to the State Judiciary Branch, composed of judges sitting in almost all cities and state courts (one in each Brazilian state).

The decisions rendered by federal or state courts may be appealed at the Superior Court of Justice (if there is any violation of a federal law or the courts are split over its

interpretation) and at the Federal Supreme Court (if a constitutional issue is involved, such as a decision that runs counter to the Federal Constitution or that declares a federal law or international treaty unconstitutional).

The Superior Court of Justice's decisions on constitutional matters may also be appealed at the Federal Supreme Court.

After completion of the judicial proceeding, the decision will be protected by the *res judicata* doctrine, and may be rescinded only in exceptional cases by means of a specific suit (rescission action) whose prerequisites are listed in the Brazilian Civil Procedure Code (CPC). One of these prerequisites is present when a *res judicata* decision "violates a literal provision of the law" (CPC, article 485, V), including in the events of conflicts with the Federal Constitution. In other words, a *res judicata* decision running counter to the Federal Constitution may be rescinded by means of a rescission action, which should be brought, when applicable, within two years of the *res judicata* decision to be rescinded.

While providing this very brief description, it is worth mentioning two issues of extreme relevance in the development of a tax proceeding:

(1) until the administrative phase is completed, doubts will be raised (by the State itself) as to the existence of the tax liability; thus, the tax liability is entered on a provisional basis only (as it may be fully or partially cancelled). As a consequence, while the administrative proceeding is not concluded, **there will be no characterization of the tax crime** consisting of suppressing or reducing taxes, as contemplated by article 1, III and IV of Law 8137/90;²⁰

(2) the mere description of the stages involved in a tax dispute shows this is a **drawn-out process**, and it takes many years until a final determination is made.

The last item explains the reason why there are other procedural defense instruments to protect the tax authorities' credit or the taxpayers' legal rights, while, on the one hand, avoiding that the delay impair the tax authorities' reasonable expectation of receiving what is due thereto, and on the other, protecting the taxpayers from burdensome obligations that may ultimately be deemed undue.

²⁰ This is the stance of the Federal Supreme Court in recent decisions, such as in decision on Motion for Habeas Corpus HC-85.299, Court Gazette (DJ) of March 18, 2005; such decision reads as follows: "Result-related crime (crime material) against tax policy (Law 8137/90, article 1, III and IV): **tax assessment pending a final determination of the administrative proceeding: lack of proper grounds for the criminal action**, but the statute of limitations is tolled while filing of the criminal action is impaired by absence of a definitive assessment: precedent (HC 81.611, Pertence, Inf. STF 333)" (emphasis added).

In Motion for Habeas Corpus HC-81.611, Justice Sepúlveda Pertence, DJ of May 13, 2005, reads as follows: "Although the formal accusation is not conditioned to the complaint brought by the tax authorities (ADInMC 1571), no proper grounds exist for the criminal action for commission of the crime typified in article 1 of Law 8137/90 – which deals with a result-related crime – because a final decision has not been rendered in the administrative proceeding addressing the tax assessment, regardless of whether the definitive assessment is considered to be an objective condition for punishability or a normative element of the typification."

Article 1 and its items III and IV of Law 8137/90 set forth as follows: "Article 1 – A crime against tax policy shall occur when the tax, contribution or any ancillary sum is suppressed or reduced by means of the following acts: (...) III- falsify or change a tax invoice, invoice, trade bill, bill of sale or any other document related to the taxable transaction; IV-prepare, distribute, provide, issue or use a document which one knows or should know to be false or inaccurate;"

Part III. Special defense mechanisms

(I) There are five types of instruments for **protection of the credit of the State**, three of which are contemplated by a specific legislation, while the other two originated from case law on the basis of generic legal provisions:

(1) **Appeal bond in administrative proceedings** – some laws require that taxpayers make a cash deposit in an amount that may come (depending on the law) to 50% of the disputed amount (including fines and interest) in order to file an appeal at the joint administrative board.

The federal law calling for such appeal bond was challenged in court on the grounds of the full right of defense warranted by the Federal Constitution, but the Federal Supreme Court held that such law is constitutional.

Under federal law, the taxpayer is allowed to replace the cash deposit with a control over assets to support a future judicial lien. This mechanism does not operate as a security interest, that is, it does not constitute an administrative lien.

(2) **Control over assets to support a future judicial lien** – pursuant to federal law, if the taxpayer has a tax liability in excess of R\$ 500,000.00²¹ or greater than 30% of its declared assets, the federal tax authorities may impose a special control over the taxpayer's assets.

Such control consists of listing all the taxpayer's existing assets and an obligation to always report to the federal tax authorities any change in such list (by virtue of sale, purchase, and so forth). The taxpayer is not prevented from selling its assets and no security interest is created in favor of the federal tax authorities; the taxpayer is only required to report any changes to the federal tax authorities.

However, the federal laws set forth that the formal list of assets must be filed with the competent public registries (of real properties, vehicles, aircraft, etc.), which evidently results in a deterrence to the taxpayer and makes any disposal more difficult. Legal writings²² have discussed the constitutionality of such public disclosure as it would breach the tax secrecy regarding the economic or financial condition of the taxpayer, as protected by article 198, main section of CTN.²³

(3) **Fiscal precautionary measure** – if the delay in administrative proceedings may leave the gates open for a taxpayer to perform acts aimed at depleting its assets or sidestepping the effects of eventual enforcement, the tax authorities may petition the competent court for a precautionary measure to freeze the taxpayer's assets up to the limit of the tax liability; this freeze of assets results from the court ruling making such determination, not from filing of the fiscal precautionary measure itself;²⁴

(4) **Judicial lien over sales income** – case law has it that, in the tax judicial enforcement proceeding and upon express consent of the competent court, a lien may

²¹ Approximately Euros 160,000 as of May 10, 2005.

²² See my chapter titled *Arrolamento fiscal e quebra de sigilo*, in “*Processo administrativo fiscal*”, volume 3, coordinated by Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 1998.

²³ Article 198, main section: “Without prejudice to the provisions set out in criminal law, the Public Treasury or its servants cannot disclose information obtained in the line of duty with respect to the economic or financial status of the taxpayer or of third parties and to the nature and condition of their business and activities.”

²⁴ Federal Law 8397/92.

be placed on the taxpayer's sales income as a last resort to ensure payment of the tax liability (provided, however, that the tax authorities had already tried other means to secure their credit, without success);

(5) **On-line judicial lien** – case law permits a judicial lien on any amounts deposited in banking institutions upon request to the Central Bank.²⁵ This judicial measure, like the one mentioned above, is exceptional. The Brazilian financial system is highly automated, so that an on-line judicial lien may take only a few hours. There are several precedents for this type of judicial measure, which is especially granted by labor judges.

(II) Similarly to the tax authorities, which may avail themselves of instruments to protect their credits, the taxpayer may pursue specific judicial remedies that may render a decision more expeditious (even though on a provisional basis) or lead to a final decision serving a myriad of cases, thus avoiding the proliferation of cases dealing with the same subject matter.

Only a general description of three procedural instruments targeted at **defending the taxpayer** is provided below, as in practice they may involve several incidental proceedings, appeals, and so forth:

(1) **Motion for writ of mandamus** – This is a type of judicial proceeding that addresses only matters of law (it involves no matter of fact, and calls for prior evidence). It consists of an individual writ issued by the judge against an act of the tax authorities (or administrative authorities in general) that is injurious to the taxpayer's rights. Such "writ" may enjoin the tax authorities to abstain from collecting a certain tax or from adopting a certain legal criterion in the collection, or from claiming such tax in relation to certain persons, transactions, assets, etc.

The motion for writ of mandamus may have a preventive character, when filed beforehand to avoid performance of an injurious act; or a corrective character, if filed after performance of the injurious act.

The writ may be granted by means of an *ex-parte* injunction (*i.e.*, without hearing the respondent) if urgency and color of law (*fumus boni juris*) are involved. Enforceability of the writ issued by the court (in the form of a preliminary injunction or in the decision) is subject to control by the presiding judge of the competent court. The decision handed down in the writ of mandamus follows the same procedural course for the purposes of an appeal to the higher courts.

Upon reviewing this motion for injunctive relief, the competent judge may order the taxpayer to post a bond (cash deposit, bank guarantee) to secure payment of the tax liability if the dispute is ultimately found against the taxpayer.

(2) **Motion for declaratory judgment** – At any time, even before the tax authorities make any requirement, the taxpayer may bring a lawsuit to have the courts declare the existence or non-existence of a legal relation. The subject matter of such "legal relation" may be any right or duty of the taxpayer, including its status as an exempt or immune entity.²⁶

²⁵ Complementary Law No. 118 of February 9, 2005 introduced article 185-A to the National Tax Code, authorizing -- under special circumstances -- an on-line blocking of bank deposits and securities held by the taxpayer.

²⁶ The difference between exemption and immunity is that the former results from a law and the latter from a constitutional provision.

Sometimes, the decision handed down in a motion for declaratory judgment may reach a category of cases (not only individual concrete cases), in which event such decision may produce future effects on cases falling under the same category (for instance, when it is recognized that a certain type of transaction or asset is tax-exempt, tax-immune, or not taxed at all).

(3) **Precautionary measures and motion for advance relief** - Before or in the course of the motion for declaratory judgment or of the action for annulment of tax assessment, the taxpayer may ask the competent courts to render a provisional decision to protect it from some conduct of the tax authorities, or to anticipate a court decision on the merits that is likely to be handed down in view of the circumstances.

Such measures are always related to a main action, and may be revised. They may also be appealed under procedural law. As a condition for enforceability of such measures, the judge in charge of the case may order the taxpayer to post a bond, which will be enforced if the provisional decision is not ultimately confirmed at the end of the case.

As can be seen, it is like having a “chess game” of judicial and administrative measures available to the tax authorities and the taxpayer in defense of their respective interests.

Part IV. Inspection authority

The Brazilian tax authorities have ordinary powers to monitor and inspect the taxpayer’s assets, business and transactions, including its books and documents. Such powers will not be described here as they are those normally conferred on the tax authorities; in this regard, it is enough to mention article 195, main section of CTN, which provides that no enforceability applies to “... the legal provisions excluding or limiting the right to examine goods, books, files, documents, papers and commercial or tax instruments of businesspersons, industrialists or producers, or otherwise excluding or limiting their obligation to disclose any such documents.”²⁷

Four points, however, deserve specific attention because of their effects (if the requirements made by the tax authorities are voided) and the level of complexity attaching to them; both matters may be the subject matter of a dispute in the tax proceeding.

(a) **Bank Secrecy** – Under the Brazilian laws,²⁸ the tax authorities need no prior court authorization to access the financial transactions of a taxpayer, provided that such action is grounded on a specific administrative proceeding.

²⁷ Article 197 reads that: “Upon written notification, the following parties are required to render to the administrative authorities all the information they have with respect to the assets, business or activities of third parties: I – the notaries public, registrars and other similar officials; II – banks, financial institutions authorized to engage in activities related to commercial banks, savings banks and other financial institutions; III – asset management companies; IV – official forwarding agents, auctioneers and brokers; V - executors; VI – trustees, receivers and liquidators; VII – any other entities or persons designated by law in view of their position, office, function, incumbency, activity or profession. Sole Paragraph – The obligation set forth in this article does not comprise the disclosure of information about facts which the disclosing party is legally required to keep confidential by virtue of position, office, function, incumbency, activity or profession.”

²⁸ Federal Supplementary Law 105/2001.

The Federal Supreme Court is currently entertaining the Complementary law that has authorized such lifting of the bank secrecy; some legal scholars defend that bank secrecy is an offshoot of the citizens' right to privacy and, as such, could only be lifted by court order.²⁹ But the Federal Supreme Court is yet to express itself on this specific regard.

In practical terms, when the tax authorities look to the courts for an order to lift a taxpayer's bank secrecy, they are buttressed by evidentiary material (even if only in the form of *indicia*), and the Judiciary has generally granted such requests.

On a personal note, I believe that a distinction should be drawn between the bank secrecy of individuals and of legal entities. **Legal entities** have no "personal and private life" to protect; hence, the constitutional warranty accorded to citizens should not extend to legal entities, and the tax authorities may access the financial transactions of such entities without prior court authorization. As for **individuals**, however, I believe that prior court authorization is required for access to such data by the tax authorities.³⁰

If prior court authorization is required but the tax authorities access banking transactions without having first obtained it, the resulting material will be treated as "evidence obtained by illicit means" and, as such, cannot serve the purposes of the corresponding litigation (Federal Constitution, article 5, LVI).

(b) **Financial transactions vis-à-vis CPMF payments** – Even though the extent of bank secrecy is still debatable, the federal tax authorities have an indirect means of access to the overall financial transactions carried out by taxpayers.

This access occurs via information disclosed by financial institutions with regard to collection of the Provisional Contribution on Financial Transactions (CPMF). This contribution is levied on each debit to a bank account, which is in turn identified by the taxpayer's enrollment number at the Ministry of Finance.

Accordingly, in monitoring such tax, the tax authorities learn how much a specific taxpayer paid as CPMF and, by extension (based on a mere arithmetic calculation), can figure out the volume of funds transacted through the bank accounts opened under this taxpayer's enrollment number. If such funds left a taxpayer's account, then they were already a part of his assets (which should have been properly reported to the tax authorities), or joined his assets for any legal reason; the burden of proving this legal reason may be imposed on the taxpayer.

(c) **Computerized disclosure of tax statements** – The system for tax reporting to the federal and state tax authorities is highly computerized in Brazil.

Over 20 million citizens turned over their income tax returns (reporting their income and assets) through the Internet in 2005.

The success of this on-line system for tax reporting has two interesting facets:

(i) on the one part, this gives greater celerity to inspection actions, in that such mechanism makes it easier to cross-check data from a plethora of tax returns;

²⁹ Federal Constitution, article 5, X – "The intimacy, private life, honor and image of persons are inviolable, and the right to redress of property or moral damages ensuing from breach thereof is assured."

³⁰ See my article titled *Sigilo do Fisco e perante o Fisco*, in "*Sigilo Fiscal e Bancário*", coordinated by REINALDO PIZOLIO and JAYR VIÉGAS GAVALDÃO Jr., Quartier Latin, São Paulo, 2005.

(ii) on the other part, it translates into a sensitive legal setback, as the tax returns uploaded through the Web bear no physical “signature” of taxpayers. As a result, the potential use of these virtual tax returns as evidence against a taxpayer is somewhat crippled, in that he may deny having sent that specific tax return.

The taxpayer receives a virtual receipt from the tax authorities, but there is no assurance that the tax return was delivered by the taxpayer in question. This will only become an issue if there are any disputes over the contents of a tax return.

In addition, the legal entities that engage in the purchase and sale of goods (subject to ICMS, a state tax assessed on transactions involving the circulation of goods as well as transportation and communications services) should disclose – in magnetic media – pertinent data on their purchase and sale transactions; such information is consolidated into an integrated system, accessible by all Brazilian states (SINTEGRA).³¹

Moreover, all registry offices and paying sources must render periodical information to the federal tax authorities as to specific acts or payments in which they participate. Last but not least, the information raised by (national or local) tax authorities may circulate among them, by a mere agreement to exchange information (CTN, article 199).³²

In short, the tax authorities have a massive volume of information on every taxpayer’s assets and activities which may be accessed by computerized means, thus facilitating inspection procedures – whether on account of the expeditious access to such data, or given the magnitude of available data.

(d) **“House/home” protection** – According to the Brazilian Constitution (article 5, XI),³³ access to a citizen’s house is conditioned to court authorization. For this reason, not even the tax authorities may intrude on a taxpayer’s house/home to collect data (documents, papers, personal computers, etc.) without prior authorization from a competent judge. Past determinations of the Federal Supreme Court have it that the term “house” should be construed in a broader sense, encompassing not only the person’s dwelling, but also his workplace,³⁴ when he exercises his profession or business there.³⁵

³¹ On the website *www.sintegra.gov.br*.

³² Article 199: “The National Treasury and the Treasuries of the States, Federal District and Municipalities shall render mutual assistance in the inspection of their respective taxes and shall also exchange information, whether in general or specific terms, or by way of convention to this effect. Sole Paragraph – The National Treasury, as provided for in treaties, agreements or conventions, may exchange information with foreign States in the interest of tax collection and inspection efforts.”

³³ Article 5, XI: “a person’s house is inviolable, where no one can enter without the dweller’s consent, except in case *flagrante delicto* or disaster, or in flagrant necessity, or during the day by court order;”

³⁴ In this sense, see decision rendered by Justice Sepúlveda Pertence on Appeal filed under Specific Court Regulations (Ag.Reg.) in Extraordinary Appeal RE-331.303 (DJ of March 12, 2004), which reads as follows: “1. Pursuant to article 5, XI of the Constitution – aside the exceptions expressly listed therein (“in case of *flagrante delicto* or disaster, or in flagrant necessity”) only a “court order” authorizes someone – whether or not an authority – to intrude on someone else’s home during the day, without the dweller’s consent. 2. Consequently, **the inspection authority of the tax administration has lost – in favor of the reinforced constitutional protection of homes – its prerogative of self-enforcement of powers, as the tax inspectors may only enter a taxpayer’s home (against his will) upon prior judicial authorization.** 3. But it is a basic aspect of the constitutional protection of domicile that the dweller’s consent to the third-party intrusion is not present: unless a court order has been issued, only the *invito domino* assault violates this constitutional prerogative.” (emphasis added)

³⁵ See, for instance, the decision handed down by Justice Celso de Mello in Extraordinary Appeal RE-251.445, DJ of August 3, 2000, which reads as follows: “For the purposes of the constitutional protection referred to

This means that the tax authorities cannot search any documents, personal computers, etc. at a person's office without prior court authorization, on pain of such material being regarded as "evidence obtained by illicit means" and, as such, ineligible as evidence admissible into the case.

As can be seen, access to and use of information and evidence raised by the tax authorities, however ample, are subject to interesting constitutional and judiciary controls.

Part V. Unconstitutional features laws of tax³⁶

The efficacy of a declaration of unconstitutionality of a law may occur in abstract control terms (via Direct Action for Declaration of Unconstitutionality, or Action for Declaration of Constitutionality), and the ensuing determination has a general effect on whoever had been affected by the unconstitutional precept, because said court determination strips the challenged law of its binding force. The effectiveness *erga omnes* is not contingent on any action from the Legislative or Executive Branches.

With regard to general control (*incidenter tantum*), the Federal Supreme Court determination occurs within the realm of a specific dispute, and its effects are limited to the litigants involved. Nevertheless, when declaring that a specific law is unconstitutional, the Federal Supreme Court issues an official notice to the Federal Senate, which may in turn suspend the effectiveness of said law and extend the effects of the court determination to all other aggrieved parties.

As a rule and following the Brazilian legal tradition, the declaration of unconstitutionality of a law has *ex tunc* effects, and only under extraordinary circumstances (by special quorum) may the Federal Supreme Court set another initial period from which the effects of its declaration of unconstitutionality should apply.³⁷

As the efficacy of a decision retroacts to its very outset (*ex tunc*), the declaration of unconstitutionality – in the specific case of a tax law – has two major effects:

(1) In stating that a law (from the very outset) lacked the necessary elements for its validity, the court determination is implicitly suggesting that all tax payments made under the aegis of said law are **undue** and, as such, the Constitution was violated by the unauthorized levy of a tax. Labeling a tax as "undue" allows whoever has made such payments to claim a refund. Currently, the deadline for seeking such a refund (if the disputed law was held unconstitutional) is a debatable issue. Some scholars advocate that this period always starts running on the date of actual payment; consequently, when a court ruling is eventually rendered on the (un)constitutionality of a specific law, this

in article 5, XI of the Constitution, **the normative concept of "house" is comprehensive, extending to any private place where someone exercises a profession or activity** (Constitution, art. 150, paragraph 4, III), thus comprising **professional offices of dentists.**" (emphasis added)

³⁶ See, also, PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, 2002.

³⁷ Article 27 of Law 9868/99: "In declaring the unconstitutionality of a law or regulation, and considering such issues as legal security or extraordinary community interest, the Federal Supreme Court may, by third-third majority of its members, limit the effects of said declaration or resolve that it shall only be effective upon *res judicata* or at such other moment as may be defined therefor."

period may have already elapsed, wherefore the taxpayer will no longer be entitled to seek a refund (even if the law is indeed held unconstitutional). In my opinion, the Federal Supreme Court determination over this specific issue creates a new legal state of affairs, and the period for claiming a refund of unduly paid taxes should start running on the date this determination over the unconstitutionality of a law becomes final and conclusive, or on the date an act of general efficacy (extending to all taxpayers) is issued, irrespective of the date on which payments had been made.³⁸

(2) Based on a law eventually deemed unconstitutional, the following may have occurred: (a) a number of payments may have been made by taxpayers; or (b) a number of payments may have been waived by virtue of court disputes whose final and conclusive decisions (i) sentenced the taxpayer to pay the disputed sum, or (ii) held these cases against the tax authorities.

In these cases, the Federal Supreme Court determination against a law challenged by an individual taxpayer and eventually held unconstitutional on a final and conclusive basis would cause said decisions to become void, offending the principle of legality, which is warranted by the Constitution;³⁹ as a consequence, even if *res judicata* has occurred over two years ago, a new period starts running for the filing of a **rescission action** by the interested party (the tax authorities, to rescind a decision and collect what is owed; or the taxpayer, to refund what was unduly paid).

Conclusion

The Brazilian tax procedure system is surely complex. Distinct tax litigation frameworks were put together and usually give rise to overlapping disputes over the same issue, also generating a host of appeals and incidental measures, all of which – in practical terms – makes every single tax dispute a drawn-out process that culminates in an enormous volume of unpaid tax liabilities pending judicial enforcement.⁴⁰

Some of these complexities and sluggishness are due, in part, to the (historically justifiable) concerns of the Brazilian Constitution over the protection of taxpayers' rights against the overweening power of the tax authorities.

But the delay in resolving a tax dispute takes its toll on the whole universe of taxpayers; after all, when the government authorities are craving for greater tax revenues, they tend to increase tax withholding from those who have no means to avoid it (usually, salaried workers and suppliers to the Public Administration itself). Making the tax procedure a more straightforward process – without giving up on the taxpayers' rights and warranties – should be viewed as a top priority to promote a fairer taxation system in Brazil.

³⁸ See MARCO AURÉLIO GRECO and HELENILSON CUNHA PONTES, *Inconstitucionalidade da lei tributária – repetição do indébito*, Dialética, São Paulo, 2002.

³⁹ “Article 150 – Without prejudice to other assurances given to taxpayers, the Federal Government, the States, the Federal District and the Municipalities shall not: I. – create or increase a tax without a law to establish it;”

⁴⁰ The data released by the General Attorney's Office for the National Treasury (www.pgfn.fazenda.gov.br, accessed on May 9, 2005) points to the existence of federal tax liabilities at *circa* Euros 75,000,000,000.

Il processo tributario in Colombia

Paul Cahn Speyer*

Prima di affrontare il tema affidatomi, devo precisare che in Colombia il diritto tributario è stato sempre considerato una scienza giuridica non autonoma, in quanto è un settore del diritto amministrativo. Tuttavia si è avviato un processo di trasformazione del diritto tributario in una disciplina specialistica e ciò sicuramente in un futuro indurrà a ritenerlo una scienza autonoma. Inoltre, in termini generali anche le sanzioni non penali che conseguono dalle infrazioni dei contribuenti sono normalmente considerate di natura amministrativa.

L'ordinamento giuridico colombiano prevede che l'esercizio del diritto di difesa del contribuente avvenga attraverso prima un procedimento innanzi all'Organo dell'Amministrazione finanziaria e successivamente un processo innanzi all'Organo giurisdizionale.

A. La determinazione dell'imposta e delle sanzioni ed il procedimento amministrativo

L'ammontare delle imposte deve essere determinato dal contribuente in sede di dichiarazione. L'Amministrazione finanziaria deve controllare detta dichiarazione al fine di stabilire la determinazione corretta del presupposto, della base imponibile e dell'aliquota. A tal fine, in genere essa dispone di due anni che decorrono dalla data della scadenza del termine entro il quale il contribuente è tenuto a presentare la dichiarazione, o dalla data di presentazione della domanda di rimborso dell'imposta, nei casi in cui nella dichiarazione risulti un credito a suo favore. Se è indicata una perdita fiscale nell'esercizio al quale si riferisce la dichiarazione, si considerano le perdite degli esercizi precedenti ed il termine per notificare l'atto di accertamento è elevato a cinque anni.

Questo stesso termine di decadenza opera nel caso in cui il contribuente non presenti la dichiarazione tributaria.

Il procedimento amministrativo si articola in tre fasi principali. Esse sono:

1) Atto di accertamento (*Intimazione speciale*)

È un atto preparatorio con il quale inizia il procedimento di revisione della dichiarazione presentata dal contribuente. Questo atto deve essere notificato dall'Amministrazione finanziaria nel termine di cui dispone.

* Professore di diritto tributario nell'Università de los Andes di Bogotà - Colombia.

Se questo termine scade, senza che sia notificato l'atto di accertamento, la dichiarazione tributaria diviene definitiva, ovvero non è più suscettibile di modifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il termine può essere elevato di altri tre mesi, se l'Amministrazione finanziaria decide di procedere ad una verifica tributaria, e di un mese, se si instaura il contraddittorio. La verifica tributaria è un procedimento attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria analizza la documentazione contabile nella sede in cui il contribuente svolge la propria attività. L'invito al contraddittorio è un atto non formale rivolto al contribuente, affinché si ravveda rettificando la propria dichiarazione e versando la maggiore imposta e gli interessi di mora; la sanzione è conseguentemente ridotta (appena al 20% della maggiore imposta o del minor saldo a favore).

Nell'atto di accertamento l'Amministrazione finanziaria indica quali modifiche apporta alla dichiarazione e commina le sanzioni, esponendo la motivazione sulla quale si basa tale atto.

In questa fase, il contribuente può rettificare la propria dichiarazione tributaria versando, oltre la maggiore imposta e gli interessi di mora, una somma a titolo di sanzione per la non veridicità, ridotta ad un quarto ovvero al 40% della maggiore imposta o del minor saldo a favore.

In tale fase in Colombia la falsità delle dichiarazioni tributarie non è sanzionata penalmente. In genere è stabilita una sanzione per la non veridicità del 160% che si liquida sulla maggiore imposta o sul minor saldo a favore. Le sanzioni tributarie si discutono nello stesso procedimento amministrativo e negli stessi termini stabiliti per la determinazione del tributo.

Il contribuente ha tre mesi per impugnare l'atto di accertamento, indicando i motivi in fatto ed in diritto.

2) *Atto di liquidazione*

In seguito al ricorso proposto dal contribuente avverso l'atto di accertamento, l'Ufficio Liquidazione dell'Amministrazione esamina le motivazioni e le prove addotte.

Se considera che i motivi del ricorso sono infondati, respinge il ricorso e notifica l'atto di liquidazione illustrando i dati non veritieri contenuti nella dichiarazione presentata dal contribuente. In caso di accoglimento invece annulla l'atto di accertamento.

L'Ufficio di liquidazione deve emettere l'atto definitivo di determinazione dell'imposta entro sei mesi.

Scaduto tale termine, senza che sia stato notificato l'atto definitivo, il ricorso si intende accolto.

L'atto di liquidazione è un atto amministrativo che si fonda sul contenuto dell'atto di accertamento e tiene conto dei motivi del ricorso. Con esso si conclude il procedimento di determinazione dell'imposta. Il ricorso avverso questo atto definitivo introduce il procedimento amministrativo.

Se il contribuente decide di accettare le condizioni formulate dall'Amministrazione finanziaria, può rettificare la propria dichiarazione, versando una sanzione per la non veridicità ridotta al 50% ovvero dell'80% della maggiore imposta a carico o del minor saldo a favore.

Una particolare considerazione merita questo sistema di gradazione automatica della sanzione prevista per la falsità, perché esso in concreto si è trasformato in uno strumento di pressione discutibile con cui l'Amministrazione induce i contribuenti a rettificare le proprie dichiarazioni tributarie non veritiere. In effetti, a causa dell'incertezza giuridica che in Colombia deriva principalmente dall'insufficiente conoscenza del diritto tributario, anche per la carenza di autonomia di tale disciplina giuridica, aggravata dalla non chiara ed imprecisa formulazione delle norme tributarie da parte del legislatore, i contribuenti sovente sono indotti a rinunciare all'impugnativa.

Credo che questo sistema che opera in Colombia in pratica ostacola la formazione della libera scelta da parte del contribuente e viola la garanzia costituzionale del pieno esercizio del diritto di difesa.

3) Ricorsi del contribuente innanzi agli Organi dell'Amministrazione finanziaria

Se il contribuente non accetta la rettifica della dichiarazione effettuata dall'Ufficio liquidazione dell'Amministrazione, può produrre un ricorso di riesame all'Ufficio Affari Giuridici della propria Amministrazione.

Al contribuente è consentito esperirlo nel termine di due mesi dalla notifica dell'atto di liquidazione. Nel ricorso il contribuente deve indicare i motivi, prendendo come base quanto espresso nell'atto di accertamento e nell'atto di liquidazione. In questa occasione può anche addurre prove per dimostrare la fondatezza dei propri motivi.

L'Amministrazione finanziaria per decidere dispone di un termine di un anno dalla proposizione del ricorso. Se non si pronuncia, si intende che il ricorso è stato deciso a favore del contribuente, operando anche in questo caso l'istituto del silenzio-accoglimento.

Con la decisione del ricorso, si intende esaurito il procedimento amministrativo che però non offre garanzie, perché l'Amministrazione agisce contemporaneamente come giudice e come parte. Tale complesso procedimento viola il principio dell'economia processuale. Nell'intento di attenuare queste carenze, però senza risolvere il problema, dal 1995 il legislatore ha disposto che il procedimento amministrativo in materia tributaria non è condizione per adire l'Organo giurisdizionale, sempre che il contribuente abbia impugnato formalmente l'atto di accertamento. In questo ultimo caso, il contribuente può adire l'Organo giurisdizionale amministrativo in forma diretta, senza che egli debba preliminarmente esperire il procedimento amministrativo.

B. Il processo innanzi all'Organo giurisdizionale

Esaurita la via amministrativa o, se è il caso, adendo direttamente l'Organo giurisdizionale dopo aver impugnato l'atto di accertamento, il contribuente può ricorrere agli Organi giurisdizionali amministrativi, sperando l'"azione di annullamento e ripristino del diritto" contro l'atto di determinazione o modificazione dell'imposta.

Spetta infatti alla giurisdizione amministrativa la cognizione in generale delle controversie nei confronti dell'Amministrazione finanziaria successivamente all'eventuale procedimento amministrativo.

Non è ammessa la discussione orale.

Il processo consta delle seguenti fasi essenziali:

1) *Ricorso di impulso del giudizio di primo grado.*

Nei quattro mesi che seguono la notifica della decisione conseguente al ricorso agli Organi dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente può esperire l'azione di annullamento e ripristino del diritto innanzi al Tribunale amministrativo regionale.

Il TAR riceve il ricorso e concede un termine di dieci giorni all'Amministrazione finanziaria per presentare le proprie controdeduzioni.

Senza che sia previsto un termine specifico, il TAR successivamente emette una ordinanza con cui accoglie o respinge la richiesta di ammissione delle prove eventualmente richieste dalle parti. L'ordinanza è impugnabile.

Terminata la fase istruttoria, il TAR concede alle parti un termine di dieci giorni per il deposito delle rispettive memorie.

Sulla base di documenti e degli atti depositati, il TAR emette la sentenza di primo grado.

La durata del giudizio di primo grado varia in rapporto all'assunzione delle prove, alla qualità delle risorse tecniche ed umane di cui dispone ogni TAR in particolare ed al livello del carico dei processi. La legge non stabilisce un termine entro il quale deve essere ammessa la sentenza e pertanto la durata del giudizio varia. Ad esempio, il tempo medio per il TAR di Cundinamarca (Bogotà) è di circa tre anni, mentre quello di Bolivar (Cartagena) di circa sette anni.

2) *Atto di appello avverso la sentenza di primo grado.*

Avverso la sentenza del TAR può esclusivamente essere proposto ricorso in appello alla Sezione tributaria del Consiglio di Stato, Suprema Corte giurisdizionale amministrativa, la cui sede centrale è in Bogotà. Il ricorso deve essere presentato entro tre giorni dalla notifica della sentenza emessa dal TAR, al quale spetta verificare se esistono le condizioni di legge per produrre tale ricorso.

In seguito a tale pronuncia favorevole del TAR sulle condizioni per produrre appello, questo è trasmesso al Consiglio di Stato per il giudizio dell'ammissibilità. Il Consiglio di Stato concede alle parti un termine di dieci giorni per esporre i motivi e successivamente emette una sentenza non più impugnabile.

Nel corso del giudizio di secondo grado davanti al Consiglio di Stato non è ammessa la valutazione delle prove; in via eccezionale la Suprema Corte può fissare l'udienza pubblica su richiesta di parti. Il tempo di durata del giudizio di appello oscilla tra un anno e due anni.

3) *Alcune ulteriori considerazioni sul sistema giurisdizionale colombiano in materia tributaria.*

Il processo si svolge perciò innanzi agli Organi giurisdizionali amministrativi. Il sistema attualmente vigente, infatti, prevede che il giudizio di primo grado si svolga innanzi al Tribunale regionale, che è un collegio, ed il giudizio di secondo grado innanzi al Consiglio di Stato, che è anch'esso un collegio.

Questo sistema dovrebbe essere transitorio, considerato che una legge del 1998 ha istituito specifici Organi di giurisdizione amministrativa alla cui cognizione sono attribuite le controversie fiscali. Senza dubbio, l'effettiva istituzione di tali Organi non si è verificata per il mancato verificarsi delle condizioni necessarie.

Tale legge ha previsto un ricorso molto simile a quello per Cassazione, previsto per il processo innanzi agli Organi della giurisdizione ordinaria ed ammesso esclusivamente per questioni di legittimità (disapplicazione, mancata applicazione o interpretazione erronea).

Questa legge stabilisce che, in seguito all'istituzione dei nuovi Organi di giurisdizione amministrativa, il giudizio di secondo grado innanzi al Consiglio di Stato sia soppresso, riservandosi a questo nuovo Organo giurisdizionale di decidere i ricorsi in appello (Cassazione).

Il legislatore inspiegabilmente non ha condizionato l'entrata in vigore della disciplina sul ricorso in appello all'operatività effettiva del nuovo processo giurisdizionale amministrativo.

Indubbiamente questo processo è entrato in crisi, in quanto non hanno ancora iniziato ad operare i nuovi Organi di giurisdizione amministrativa; ciò ha determinato una congestione dell'attività del Consiglio di Stato. La situazione è divenuta così assurda che il Consiglio di Stato agisce contemporaneamente da Organo giurisdizionale di secondo grado avverso le sentenze del TAR e di primo grado in attesa che siano istituiti i nuovi Organi di giurisdizione amministrativa.

C. Eccezioni di incostituzionalità

Tutte le norme in Colombia possono essere sottoposte al sindacato di legittimità costituzionale, mediante due procedimenti differenti. È sorto un ampio dibattito nell'ambito della dottrina colombiana per la coesistenza di due procedimenti diversi di sindacato costituzionale. Da un lato, l'azione pubblica di incostituzionalità, conosciuta come procedimento di "controllo concentrato", e dall'altro, il sistema di "controllo diffuso", promosso attraverso l'eccezione di incostituzionalità.

1) *L'azione pubblica di incostituzionalità*

Ogni cittadino, il quale ritiene che una legge si ponga in contrasto con la Costituzione, può presentare alla Corte costituzionale una richiesta di dichiarazione di incostituzionalità di tale legge, la quale, in caso di accoglimento, è di conseguenza eliminata dall'ordinamento e non produce effetti giuridici dalla data della pubblicazione della sentenza.

Considerato che si tratta di un'azione pubblica diretta a tutelare il primato della Costituzione, il contribuente, il quale ritiene che una determinata legge tributaria da applicare alle controversie di cui egli è parte viola la Costituzione, può promuovere tale azione. In caso di dichiarazione di illegittimità, né l'Amministrazione finanziaria né l'Organo giurisdizionale può applicare tale legge, nella parte in cui questa è stata estromessa dall'ordinamento giuridico.

2) *L'eccezione di incostituzionalità*

L'eccezione di incostituzionalità ha per oggetto la richiesta al giudice di non applicazione di una legge in una controversia specifica, in quanto essa contrasta con la Costituzione. Mentre l'azione pubblica di incostituzionalità produce effetti *erga omnes*, perché implica l'estromissione della legge dall'ordinamento giuridico, l'eccezione di incostituzionalità è diretta ad ottenere soltanto che il giudice non applichi la legge ad un caso concreto. Questo procedimento di controllo diffuso, sebbene sia consacrato dalla Costituzione della Colombia, è stato raramente attuato.

Spero di aver adempiuto al compito affidatomi di illustrare nelle linee generali la disciplina del procedimento di accertamento e del processo tributario in Colombia.

B) - Interventi

Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria – cenni comparatistici

Angelo Cuva*

Il nostro intervento costituisce una brevissima sintesi di uno studio più ampio¹ che abbiamo condotto sui rapporti tra l'istituto della conciliazione giudiziale introdotto nel processo tributario italiano con l'art 48 del D.L.vo n. 546/1992 ed il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, rapporti che fanno ipotizzare, così come per altri istituti deflattivi del contenzioso previsti dal nostro legislatore, dei problemi di compatibilità che, secondo alcune interpretazioni, potrebbero portare ad affermare il superamento o una deroga di tale fondamentale principio.

Con una anticipazione concettuale sulle conclusioni, dovuta anche alle esigenze di brevità, dobbiamo premettere che a nostro giudizio l'istituto della conciliazione giudiziale introdotto nel nostro processo tributario se correttamente applicato alla luce delle norme costituzionali che presidiano l'ordinamento fiscale non comporta deroghe al principio della indisponibilità, deroghe che d'altra parte apparirebbero illegittime in considerazione della rilevanza costituzionale che riteniamo debba attribuirsi al principio stesso. Ma su questo tema, per motivi di tempo, torneremo nella seconda parte del nostro intervento, ritenendo ora opportuno, per le finalità di confronto tra legislazioni che ha il convegno di oggi, soffermarci sulla parte della nostro studio che riguarda i profili comparatistici del principio di indisponibilità con specifico riferimento alle esperienze europee.

1. Cenni comparatistici

Non sempre negli altri ordinamenti europei il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria ha trovato piena attuazione.

La sua applicazione è stata oggetto di particolare attenzione in Spagna, mentre diverse osservazioni devono essere fatte con riferimento alla Germania ed al Regno Unito².

Nel sistema giuridico spagnolo il principio in esame ha tradizionalmente rivestito rilevanza assoluta³, anche se, ultimamente, la dottrina e la giurisprudenza ne hanno ridotto la portata.

* Professore di Scienza delle Finanze nell'Università di Palermo; Consigliere dell'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi.

¹ A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Palermo (in corso di pubblicazione).

² Per più ampie citazioni bibliografiche, si rinvia a F. CERIONI, *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno unito, in Germania, in Spagna, ed in Francia*, Università di Bologna, Collana del Corso di perfezionamento in diritto tributario "A. Berliri", 2000.

³ Cfr. J. ZORNOZA PEREZ, *Que podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español*, in *Cronica tributaria*, 1996, 77, p. 121 ss.

Anche in Spagna la non disponibilità della obbligazione viene fatta derivare dal principio di legalità in materia tributaria, contenuto nell'art. 31, comma 3° della Costituzione del Regno, (analogo all'art. 23 italiano) per il quale «potranno stabilirsi prestazioni personali o patrimoniali di carattere pubblico solo per legge».

Pertanto, essendo la obbligazione tributaria una obbligazione di diritto pubblico, nascente dalla legge, il suo contenuto e regime giuridico sono sottratti alla volontà dispositiva delle parti.

Applicazioni di tale ragionamento logico⁴ si trovavano già nella precedente "Ley General tributaria" del 1963 e sono state confermate nella recente "Ley General Tributaria" del 2003⁵. Quest'ultima, infatti, oltre a prevedere espressamente il principio della indisponibilità del credito tributario (art. 18⁶), stabilisce all'art. 75, che i debiti tributari potranno essere condonati solo in base alla legge, nella misura e nei modi in essa stabiliti, ed all' art. 17, c. 4, che gli elementi dell'obbligazione tributaria non possono essere modificati convenzionalmente, sancendo la inefficacia nei confronti dell'Amministrazione di eventuali patti definiti in tale direzione. Rilevante altresì è la "Ley General presupuestaria" la quale (art. 30) proibisce l'alienazione, l'imposizione di oneri, la concessione dei diritti economici spettanti alla Pubblica Amministrazione, nonché l'attribuzione di esenzioni, condoni, dilazioni nel pagamento dei diritti pubblici, fuori dei casi previsti dalla legge, e (art. 39) vieta qualunque transazione giudiziale ed extragiudiziale avente ad oggetto i diritti dell'Amministrazione Pubblica impedendo che i medesimi siano sottoposti a giudizio arbitrale, a meno che ciò non sia espressamente previsto con decreto reale disposto dal Consiglio dei Ministri, previo parere dell'adunanza plenaria del Consiglio di Stato⁷.

La giurisprudenza, sotto la spinta dell'esigenza concreta di utilizzare istituti di natura consensuale, in linea con quanto accadeva già nel diritto amministrativo, ha successivamente ammesso, sostanzialmente, forme di accordo in materia tributaria⁸.

Seguendo tale tendenza, è stata introdotta in Spagna, con il favore della prevalente dottrina, la legge 26 febbraio 1998, n. 1, sui diritti e le garanzie del contribuente, la quale prevedeva (art. 9), che l'Amministrazione finanziaria possa stipulare accordi preliminari sul valore dei beni (c.d. APA, *Acuerdos previos de valoración*), con i quali le parti determinano preventivamente la base imponibile del tributo. Questa disposizione è stata poi recepita dall'art. 91⁹ della nuova Legge generale Tributaria del 2003.

⁴ Sul tema cfr., anche, PEREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Madrid, 1998, p.126.

⁵ Legge 17 dicembre 2003, n. 58.

⁶ Tale disposizione dedicata proprio alla "Indisponibilidad del crédito tributario" stabilisce che "El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa".

⁷ Così, F. CERIONI, *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno unito, in Germania, in Spagna, ed in Francia*, cit., p.86.

⁸ Cfr. Tribunal Supremo, sentenza 5 aprile 1991, per il quale le forme transattive devono essere considerate sotto un profilo diverso da quello preso in considerazione dal principio di legalità e da altre disposizioni di rango costituzionale che prevedono «la natura pubblica del rapporto giuridico tributario ed impediscono al creditore, nel singolo caso, la disponibilità del suo credito».

⁹ Tale norma, al primo comma, stabilisce che "Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria".

Attualmente, si ritiene che la possibilità di adottare degli accordi per l'attuazione della norma tributaria debba essere fondata sulla sussistenza di una situazione di incertezza sugli elementi costitutivi del debito tributario e che, pertanto, essa debba ritenersi impedita nei casi in cui l'Amministrazione tributaria disponga di indizi sufficienti per determinare la base imponibile secondo le norme di legge, nonché nei casi in cui sussistano indizi che permettono di ipotizzare l'esistenza di un reato¹⁰.

Anche in Germania il principio di legalità, (*legalitätprinzip*), previsto dal § 80, comma 1° della Costituzione, rappresenta la base normativa che impedisce accordi transattivi tra contribuente ed Amministrazione.

L'applicazione di tale principio, secondo la Corte costituzionale tedesca, comporta che «gli Uffici finanziari facciano rispettare gli obblighi impositivi previsti dalla legge, procedano ad accertare la base imponibile, verificando la corrispondenza del debito e della relativa misura ai presupposti di legge»¹¹.

Alla luce di tali principi, la dottrina tedesca generalmente ritiene che l'Amministrazione finanziaria non possa rinunciare totalmente o parzialmente alla riscossione delle imposte dovute per legge, attraverso un accordo tributario¹².

Tuttavia, in concreto accade che spesso l'Amministrazione adotti comportamenti di tal guisa, nei casi in cui il calcolo della base imponibile risulti incerto in misura tale da non potersi determinare senza l'ausilio del contribuente.

Questa prassi ha ormai assunto una diffusione così ampia da far ritenere leciti, validi e vincolanti, tali accordi, sulla base dell'esigenza di garantire l'efficienza dell'Amministrazione e l'efficacia della sua azione¹³.

Per quanto attiene all'esperienza francese si deve rilevare che le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, in base alla rilevanza che anche in essa assume il principio di riserva di legge¹⁴ e quello di eguaglianza, sono limitate alle sanzioni tributarie ed alle maggiorazioni d'imposta. L'istituto della "transaction" può essere utilizzato solo per le pene pecuniarie fiscali e per le correlate maggiorazioni d'imposta, a condizione che le stesse non siano definitive (art. 247 L., 3°, del Livre des procédures fiscales)¹⁵.

Del tutto diversa è la situazione nel Regno unito, dove, anche a causa della struttura della Amministrazione finanziaria, che gode di ampi poteri discrezionali, la conclusione di accordi con i contribuenti risulta pienamente ammissibile in quanto finalizzata ad una più efficiente e rapida attività di riscossione delle imposte¹⁶, senza che ostino considerazioni in materia di indisponibilità della pretesa tributaria.

¹⁰ Sul tema degli strumenti previsti dal diritto spagnolo volti ad evitare le conseguenze sanzionatrici derivate da condotte illecite nell'ordinamento tributario si v., anche, Pablo SANCHEZ-OSTIZ, *La definizione transattiva delle pendenze tributarie in Italia e nell'Unione europea. Normativa vigente e prospettive di armonizzazione. La situazione nel diritto spagnolo*, in *Il fisco*, 36/1999, p.11714.

¹¹ BVerfGE 28, p. 216 (228).

¹² Cfr. K. TIPKE, J. LANG, *Steuernrecht*, XVII ed., Köln, 2002, p. 692 ss.

¹³ Cfr. F. CERIONI, *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno unito, in Germania, in Spagna, ed in Francia*, cit., p. 50.

¹⁴ Art. 34, 2 comma, Costituzione (4 ottobre 1958).

¹⁵ Sull'utilizzo di tale istituto in Francia v. T. LAMBERT, *Francia – La transazione con il Fisco. Aspetti legali e operativi*, in "Il fisco", 12/2000, p. 3364.

¹⁶ Cfr. D.C. POTTER, K.J. PROSSER, *Tax appeals*, London, Sweet & Maxwell, 1991, p. 53.

Per comprendere la particolarità di questo ordinamento, occorre precisare che, ancorché vigente il principio di legalità, in esso non esiste una Costituzione scritta e che, pertanto, tale principio è previsto dai *Parliament Acts* del 1911 e del 1949, aventi forza di legge ordinaria, di pari rango a quelle norme (come la section 54 del *Tax Management Act* del 1970) che attribuiscono agli ispettori delle tasse il potere di concludere accordi con i contribuenti, al fine di porre termine ad una contestazione.

Alla luce di quanto sin qui osservato, si può trarre la conclusione che il principio di indisponibilità, negli ordinamenti esaminati, trova fondamento principale nel principio di legalità in materia tributaria e che esso viene spesso superato (o derogato, o affievolito) al fine di rispettare l'esigenza, (anch'essa di rilevanza costituzionale) del buon andamento, dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione amministrativa volta alla riscossione dei tributi.

2. Il principio di indisponibilità e la conciliazione giudiziale nell'ordinamento fiscale italiano

Ritornando, velocemente, all'ordinamento interno il punto dal quale è opportuno partire è quello relativo al fondamento normativo del principio "de quo". Abbiamo già brevemente evidenziato - rinviando più diffusamente al testo integrale del nostro lavoro - il rilievo costituzionale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria che trova una solida base in precetti essenziali della nostra Carta fondamentale (artt. 23, 53, 97). Questa sua collocazione nella gerarchia delle fonti normative sarebbe di per sé sufficiente a confutare quelle interpretazioni che rintracciano nell'evoluzione (trasformazione) delle disposizioni sulla conciliazione giudiziale la volontà del legislatore di affermarne una deroga o, addirittura, un disconoscimento (se si accedesse a questa tesi, infatti, la normativa sarebbe costituzionalmente illegittima); in ogni caso, si è avuto modo di osservare che attraverso un'attività ermeneutica che inquadri i passaggi legislativi in questione nella più ampia tecnica legislativa utilizzata da diversi anni in materia fiscale, non si giunge ad individuare una logica legislativa unitaria volta (o idonea) a derogare regole generali.

Rilevata, per tale via, la piena validità del principio di indisponibilità ed il livello in cui si inserisce bisogna, ora, individuarne il contenuto essenziale e collegarlo all'istituto della conciliazione giudiziale così come definito dall'ultima versione dell'art. 48 del D.L.vo n. 546/92.

Si deve a tale proposito constatare che, pur nella diversità delle accezioni elaborate dalla dottrina, è possibile e corretto identificare un nucleo centrale ed incontrovertibile del principio di indisponibilità, che abbiamo cercato di evidenziare nel capitolo precedente, che in buona sostanza ed in un'ottica di estrema sintesi possiamo dire consiste nella regola inviolabile per la quale il tributo deve essere applicato in aderenza alla capacità contributiva espressa dal presupposto di fatto le cui dimensioni qualitative e quantitative¹⁷ devono essere individuate esclusivamente in base ai criteri fissati dalla legge. Ciò comporta che l'attività di "individualizzazione amministrati-

¹⁷ Sulla impostazione per la quale l'oggetto dell'accertamento è costituito dalla "individuazione delle dimensioni qualitative e quantitative del presupposto di fatto posto in essere dal contribuente", si v. A. FANTOZZI, *Il Diritto Tributario*, III ed., Torino, 2003, p. 200.

va”¹⁸ delle norme fiscali generali ed astratte si caratterizza per la sua vincolatezza e per i suoi ridottissimi margini di discrezionalità (“tecnica”) e, conseguentemente, che l’Amministrazione finanziaria una volta acquisiti con sufficiente certezza gli elementi di fatto e di diritto che le consentono di definire qualitativamente e quantitativamente il presupposto non può in alcun modo e per alcuna ragione agire su di essi e, quindi, disporre del credito tributario che per tale via è stato determinato e che, a tali condizioni, deve considerarsi “intangibile”.

Il principio, è opportuno precisare ulteriormente, opera quando l’Amministrazione ha acquisito o è in condizione di acquisire, avvalendosi di tutti gli strumenti concessi dalla legge e secondo canoni di ragionevole certezza, gli elementi idonei a quantificare il presupposto, essendo in tale ipotesi, almeno nella prospettiva dell’organo accertatore, determinata o determinabile l’obbligazione tributaria e, perciò stesso, indisponibile. In questa direzione, dunque, non è sufficiente la semplice contestazione da parte del contribuente, che determini la ricorrenza della res litigiosa, ne tanto meno una latente o potenziale litigiosità, perché si realizzi un contesto nel quale l’indisponibilità non spieghi la sua efficacia o risulti “inconferente”, e ciò sia nel caso in cui la contestazione stessa non sia riferita ad una situazione di obiettiva incertezza (*res dubia*¹⁹), sia quando quest’ultima, invece, sia presente.

Difatti nella prima ipotesi, che potrebbe ad esempio essere quella di un ricorso privo di adeguata motivazione, è palese che le acquisizioni dell’Amministrazione non vengono minimamente intaccate e sono, quindi, presenti tutti gli elementi che costituiscono lo strumento per la piena applicazione della regola inviolabile sopra descritta. Nell’altra, nella quale le condizioni di incertezza nella definizione del fatto presupposto sono oggettivamente rilevanti (*res dubia*), l’Amministrazione non è perciò stessa esonerata dal rispetto delle regole generali che disciplinano il suo agire²⁰ e, segnatamente, non può derogare al criterio, sopra evidenziato, per il quale il tributo deve essere applicato in aderenza alla capacità contributiva manifestata dal presupposto; per questa ragione essa non può “cancellare” gli elementi in fatto e diritto, seppure parziali ed incompleti, già acquisiti o accertati in tale fase attraverso il contraddittorio con il contribuente, per effettuare rinunce o concedere “sconti” secondo una logica transattiva. Si deve allora ribadire che anche nelle fattispecie più complesse e caratterizzate da una oggettiva incertezza, che poi sono quelle in cui vanno normalmente ad operare istituti diversi (ed integrativi) rispetto agli ordinari strumenti di determinazione del presupposto, non esistono “zone d’ombra” in cui il principio di indisponibilità non arriva atteso che esso è inscindibilmente “innestato”, dalle disposizioni costituzionali citate, nella stessa attività amministrativa di accertamento tributario. Ciò significa che nell’applicazione della conciliazione giudiziale e, cioè, di uno istituto volto a prevenire

¹⁸ Così, F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, VIII ed., Torino, 2003, p.139.

¹⁹ Su tale concetto e su quello di lite incerta si v. C. VITERBO, *La “Res dubia” e la lite incerta nella transazione*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1937, p.220 ss.

²⁰ A tale proposito il TESAURO (*Istituzioni di Diritto Tributario*, VIII ed., Torino, 2003, p.372), riferendosi all’attuale testo dell’art. 48/546, rileva che la mancata esplicazione di limiti alla conciliazione “non comporta per l’amministrazione, l’esonero dalle regole che disciplinano il suo agire, come se il legislatore le avesse espressamente conferito poteri di disposizione del credito d’imposta, simili a quelli di cui dispone un privato”.

l'ulteriore sviluppo di una lite ed a raggiungere una consensuale composizione della stessa²¹, la collaborazione tra le parti e il relativo contraddittorio, realizzando un concorso attivo del contribuente nella determinazione del presupposto, è sempre alimentata dagli stessi principi generali che l'Amministrazione finanziaria è tenuta a seguire nel caso in cui l'attività di accertamento avvenga unilateralmente; anche in questa situazione, infatti, non viene meno l'esigenza generale per la quale la determinazione del tributo deve avvenire con la massima aderenza possibile alla capacità contributiva manifestata dal presupposto definito in base a regole stabilite dalla legge. Per tale via il flusso informativo, che costituisce oggetto della qualificata partecipazione del contribuente, o fornisce all'amministrazione elementi in fatto e in diritto che la conducono, nel pieno rispetto dei citati criteri fissati dalla legge, a rivedere (perché risultate non esatte e, cioè, non corrispondenti al reale presupposto) le precedenti determinazioni, ovvero non innova, in questo senso, il suo quadro conoscitivo preesistente e, dunque, non le consente di modificare la pretesa²² tributaria già definita e manifestata, se non mediante rinunce che risulterebbero assolutamente illegittime.

In questo senso il principio di indisponibilità, che alla luce delle impostazioni proposte, possiamo definire dinamico in quanto segue e presidia costantemente l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria nel suo vario dispiegarsi, pur determinando, in tale ottica, il rispetto di una sorta di regola di condotta generale, dall'altro, non presenta incompatibilità teoriche con i citati istituti volti a favorire il superamento di situazioni di incertezza, a condizione però anche essi, osservino nella loro applicazione tale regola, non lasciando spazi a concessioni in ordine agli elementi di fatto e di diritto acquisiti con certezza. Si deve anzi rilevare che tali istituti, se correttamente utilizzati, perseguono il medesimo fine del principio "de quo", nel senso che possono favorire una determinazione quantitativa e qualitativa del presupposto più aderente possibile alla realtà e cioè, alla capacità contributiva effettivamente manifestatasi²³.

Il problema che, allora, si pone in riferimento alla conciliazione giudiziale disciplinata dall'art. 48/546 è quello derivante dalla assoluta assenza di indicazioni normative in ordine ai criteri che l'Amministrazione deve seguire nell'applicazione dell'istituto e

²¹ Cfr. A. PARLATO, *Considerazioni minime sul nuovo processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n.5/1996, p.1068) il quale rileva che il procedimento conciliativo previsto dall'art.48/546 costituisce una "ipotesi di definizione anticipata della lite tributaria" e che ad esso è affidata la rapida chiusura della controversia, "l'immediata consecuzione del tributo, l'evitare la stagnazione dei processi tributari".

²² La pretesa dell'Amministrazione, in questo contesto, poiché fondata su elementi di fatto e di diritto acquisiti con sufficiente certezza, si configura come la manifestazione mediata dell'obbligazione fiscale e non può, dunque, formare oggetto di concessioni, proprio in ossequio al principio di indisponibilità come sopra definito. In questo senso non si può condividere la tesi, già richiamata, di chi sostiene che tali concessioni reciproche sono ammissibili poiché non hanno come oggetto "l'obbligazione tributaria nella sua configurazione astratta che rimane ignota, bensì le proprie pretese quali risulteranno rispettivamente dalla dichiarazione (dell'una) e dall'accertamento ovvero dalle verifiche (dell'altra)" (M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, p.508).

²³ In questo senso si v. E. DE MITA, *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. Imp.*, 2000, p.472, il quale in riferimento al concordato ed alla conciliazione afferma che "tali istituti, più che come "patteggiamenti" in una concezione meramente processualistica, debbano essere intesi come forma di partecipazione del cittadino alle valutazioni dei fatti tassabili e della loro misura da parte dell'Amministrazione, sicché la convergenza delle valutazioni renda la tassazione la più vicina alla realtà, non tocchi il profilo della legalità, neutralizzi l'interesse a ricorrere".

dall'estremamente ridotto ed episodico riferimento alla funzione che deve svolgere il giudice tributario in tale contesto²⁴. Tale carenza normativa, oltre a favorire, come si è visto, la elaborazioni di tesi interpretative diverse e contrastanti, determina il rischio che nella gestione concreta della conciliazione si possano realizzare “mercanteggiamenti” (certamente più semplici e più rapidi rispetto ad una corretta opera volta ad accertare con la massima precisione possibile il presupposto) che violino il principio in questione, il quale proprio per il livello costituzionale, e quindi per la naturale generalità dei suoi riferimenti normativi, avrebbe bisogno di ulteriori sostegni esplicativi a livello di legislazione ordinaria.

Ma questo è un tema diverso che non abbiamo il tempo di trattare in questa sede e per il quale rinviamo al testo dello studio più ampio da noi effettuato.

²⁴ A tale proposito si è anche affermato che “L'intera normativa contenuta nell'art. 48 sembra in effetti oggi rivolta a mantenere la conciliazione, per quanto riguarda i suoi contenuti, al di fuori dell'intervento del Giudice tributario, sia che essa avvenga in udienza, sia che avvenga fuori udienza” (M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, n.1/2001, p.42).

L'esercizio dei poteri istruttori da parte del giudice tributario quale mezzo per l'attuazione di un "giusto processo"

Michele Di Fiore*

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Ipotesi di lavoro - 3. L'attività istruttoria delle parti - 4. I poteri officiosi del giudice tributario.

1. Premessa

Nell'esperienza concreta del processo tributario italiano, l'attività di istruzione probatoria appare ridotta ai minimi termini.

Le ragioni del fenomeno sono diverse¹.

In primo luogo il carattere documentale del processo tributario² ha creato il presupposto perché, di fatto, l'attività istruttoria processuale si esaurisse nella mera trasposizione documentale di quella amministrativa, magari arricchita dalle risultanze prodotte dal contribuente³.

Di ciò si ha un immediato riflesso nella ricostruzione che la dottrina solitamente dà dei rapporti tra l'istruzione compiuta nella fase amministrativa ad opera dell'AF e quella posta in essere nella fase processuale⁴: quella amministrativa, infatti, è definita "primaria", quella processuale "secondaria", quasi a voler richiamare un ruolo meramente sussidiario e vicario dell'accertamento probatorio in sede contenziosa.

Lo stesso rapporto di interdipendenza tra i due momenti istruttori, nell'ambito del più ampio procedimento di attuazione del tributo, ha, invero, precisi riscontri di tipo normativo: così, l'art. 7 del D.L.vo n. 546 attribuisce alle Commissioni Tributarie poteri di istruzione probatoria modellati su quelli riconosciuti *ex lege* all'UF⁵; inoltre, le disposizioni che disciplinano l'obbligo della motivazione degli atti impositivi lasciano

* Professore a contratto di Diritto Finanziario nell'Università di Napoli; Segretario Nazionale dell'Unione delle Camere degli Avvocati Tributaristi.

¹ Sul punto si veda C. PREZIOSI, *I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie*, in *Quaderni del Consiglio di Presidenza di Giustizia Tributaria*, n.6/2003.

² La Corte costituzionale, con sentenza n.18 del 2000, ha sottolineato che "il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale", facendo da ciò derivare, insieme ad altre argomentazioni, la legittimità del divieto della prova testimoniale nell'ambito dello stesso processo.

³ Il quale, non poche volte, adotta una strategia di mera demolizione della prova offerta dall'UF, anziché adoperarsi per offrire una propria ricostruzione della realtà reddituale. Questa scelta è tecnicamente sorretta dalla consapevolezza di essere il solo attore "formale"; ma, in non pochi casi, è dovuta ad una pigrizia che, ai fini dell'esito della controversia, può anche risultare controproducente.

⁴ In proposito, si veda P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Il Processo tributario*, Milano, 2005, pag.160.

⁵ In particolare, il comma 1° riconosce al giudice tributario i poteri di accesso, richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all'ente locale dalle singole leggi di imposta

intendere che la motivazione deve indicare i mezzi di prova su cui si fonda la pretesa impositiva (per cui, inevitabilmente, l'istruzione amministrativa predetermina quella processuale)⁶.

Quel rapporto di interdipendenza, però, non deve essere spinto al punto di appiattare l'istruttoria processuale su quanto è già emerso in sede amministrativa; in proposito, autorevole dottrina⁷ ha sentito l'esigenza di sottolineare che il predetto ambiente normativo non può condurre all'affermazione secondo la quale l'istruzione processuale sia semplicemente l'integrazione o il completamento di quella amministrativa. Piuttosto, quelle disposizioni si spiegano per l'esigenza che le Commissioni Tributarie possano essere messe in grado di controllare effettivamente l'esperienza probatoria della fase amministrativa.⁸

In secondo luogo, a motivare la modesta attività istruttoria in sede processuale è il diffuso convincimento secondo il quale, sotto il profilo già strutturale, il rito processuale congegnato dal D.L.vo n. 546/1992 si presta malamente allo svolgimento di attività istruttorie.

Tant'è, si argomenta, la trattazione della causa è destinata a svolgersi essenzialmente per iscritto ed in camera di consiglio, dal momento che la pubblicità dell'udienza è condizionata ad una specifica istanza di parte.

Soprattutto, può disorientare l'assenza, nel corpo del D.L.vo n. 546/92, di disposizioni specificamente dirette alla disciplina di attività istruttorie non documentali; come non può negarsi la possibile sottovalutazione delle facoltà istruttorie esperibili sulla base del codice di procedura civile, grazie al rinvio di cui all'art.1,co.2, D.L.vo cit.

Infine, verosimilmente, il criterio prescelto per la retribuzione del giudice tributario, legato al solo numero delle sentenze emesse dal Collegio e del tutto sganciato dall'eventuale attività istruttoria, induce ad una celerità del rito che di fatto mortifica le esigenze istruttorie.

2. Ipotesi di lavoro

In tale scenario fattuale, si può avanzare l'ipotesi secondo la quale i recenti approdi della normativa tributaria e della sua applicazione giurisprudenziale potrebbero comportare una rivalutazione dell'attività di istruzione probatoria in seno al processo tributario, al fine di garantire l'applicazione del principio costituzionalmente garantito secondo cui la giurisdizione si attua mediante il giusto processo.

Ci si riferisce:

- da un lato, alla sempre più frequente adozione, da parte del Legislatore, di moduli impositivi basati sulle predeterminazioni normative (parametri, studi di settore, etc.), i quali renderanno ancor più pressante l'esigenza di non confinare l'attività istruttoria negli attuali ristretti ambiti, in modo da evitare che le inversioni dell'onere della prova a svantaggio del contribuente impediscano la ricostruzione del reddito, in palese contrasto con l'art. 53 Cost.;

⁶ In tal senso, F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rassegna tributaria*, I, 2003, pagg.22 ss.

⁷ P. RUSSO, *Manuale*, cit., pagg.160 e 169

⁸ Così conclude, anche E. FORTUNA, *I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, 2, pag. 1048.

- dall'altro, ci si riferisce alla recente modifica dell'art. 111 Cost., caratterizzata, come è ben noto, per l'introduzione a livello costituzionale dei principi, valevoli per "ogni processo", del "giusto processo", del contraddittorio e della parità tra le parti, della terzietà ed indipendenza del giudice, nonché della ragionevole durata. In dottrina, si è posto in rilievo come tali modifiche siano innovative⁹ e come esse abbiano forti implicazioni pratiche, potendo comportare una rivisitazione delle pronunce con le quali la Corte costituzionale ha "salvato" le disposizioni del D.L.vo n. 546/92 rimesse al suo giudizio di legittimità¹⁰. Ma, ed è quel che più conta in questa sede, quelle modifiche possono avere un riflesso sull'interpretazione della normativa vigente in materia di istruzione probatoria, in senso favorevole alla parte "svantaggiata", individuata dalla dottrina, nonché dalla stessa giurisprudenza, nel contribuente¹¹.

Per verificare la portata dell'ipotesi di lavoro, occorre innanzitutto muovere dall'esame delle facoltà istruttorie riconosciute nel processo tributario. Le quali facoltà sono, in primo luogo, quelle proprie dell'ordinario processo civile (v. rinvio ex art.1, co. 2° D.L.vo n. 546).

In secondo luogo, occorre aver riguardo alle norme speciali dettate in questa materia dall'art. 7 del D.L.vo n. 546/92 che sovrintendono all'attività istruttorie:

- Il primo comma si riferisce ai poteri officiosi del giudice tributario, conformati per rinvio a "tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta", ma con l'essenziale precisazione che ciò può avvenire esclusivamente "ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti".
- Il secondo comma consente l'ammissione della consulenza tecnica quando occorra acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità; ed in alternativa ad essa, è possibile la richiesta di "appropriate relazioni" ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri Enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza.
- Il terzo comma infine attribuisce al giudice il potere di autorizzare l'acquisizione al processo, ovvero di ordinare direttamente l'esibizione di tutti "i documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia" in qualunque fase di esso e dunque anche nel momento in cui risultino verificate le preclusioni stabilite in materia dagli artt. 32 e 58, secondo comma, in relazione all'art. 61 D.L.vo n. 546/92.

⁹ In tal senso, P. Russo, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 1, 2004, pag. 12.

¹⁰ In particolare, E. MANZON, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost. sul diritto processuale tributario*, in *Riv. Dir. Trib.* 2001, 2 pagg. 1095 ss., il quale individua un forte elemento innovativo nella espressa codificazione, a livello costituzionale, dei principi del contraddittorio e della piena parità delle parti. L'Autore sottolinea come, in passato, la Corte Costituzionale ha potuto affermare la legittimità delle norme processuali tributarie della cui cognizione era stata investita (prima fra tutte quella che stabilisce il divieto della prova testimoniale) sulla base della discrezionalità del Legislatore di differenziare le discipline processuali, entro il solo limite della ragionevolezza. Adesso, in presenza del novellato art. 111 Cost., la tutela diretta ed espressiva dei valori del contraddittorio e della parità della parti, osserva l'A., può condurre ad una declaratoria di illegittimità di quelle medesime disposizioni processuali. Nello stesso senso, si pone F. GALLO, *op. cit.* pag. 19.

¹¹ Così E. MANZON, *op. cit.*, pag. 1136 ss., ritiene che il contribuente sia svantaggiato dal divieto della prova testimoniale, atteso, peraltro, gli ampi poteri istruttori di cui gode l'UF. Nello stesso senso, Fortuna, *op. cit.*, pag. 1042, nonché P. Russo, *Manuale*, cit., pag. 176, e F. GALLO, *op. cit.*, pag. 26 ss. In giurisprudenza, la Cass. n. 5957/03 riconosce che il divieto di prova testimoniale rende più difficoltoso per il contribuente l'esercizio del proprio diritto di difesa nel processo tributario.

Dal quadro normativo così delineato, si desume che nel processo tributario operano il principio dell'“*onere della domanda e dell'allegazione*” (di cui si ha inequivocabile conferma dall'art. 7, co. 1°, laddove i poteri officiosi sono confinati ai fatti allegati dalle parti¹²) e quello dell'“*onere della prova*” (l'art. 23, terzo comma, D.L.vo n. 546/1992 stabilisce che nel costituirsi in giudizio l'Amministrazione resistente è tenuta ad indicare, tra l'altro, le prove di cui intende avvalersi).

È noto che un corollario di tali principi è rappresentato da una *regola residuale di giudizio*, secondo la quale soccombe la parte che non abbia adempiuto il proprio onere probatorio.

L'operatività di tali principi giustifica la tesi unanime secondo la quale il processo tributario è di tipo dispositivo.

Senonché, il principio dispositivo, con il rigore della predetta “*regola residuale di giudizio*”, può risultare attenuato, già ai sensi dell'art. 115 c.p.c.¹³.

Orbene, il disposto dell'art. 7 attesta proprio che il legislatore ha inteso moderare, nel processo tributario, il rigore del principio dispositivo e della regola residuale di giudizio.

Posta la peculiare natura degli interessi in gioco e la loro rilevanza costituzionale, infatti, la norma accorda al giudice taluni poteri istruttori ad esercizio officioso, il cui fondamento è da ravvisare nell'art. 115, primo comma c.p.c. che appunto ammette deroghe al principio dell'onere della prova.

L'esistenza di tali poteri officiosi spinge autorevole dottrina a sostenere che il processo tributario è di tipo dispositivo con metodo acquisitivo¹⁴

Tutto ciò posto, è possibile tornare all'ipotesi di lavoro e verificare se le novità alle quali si è fatto riferimento possano comportare una rinnovata interpretazione della disciplina dell'attività istruttoria del processo tributario.

3. L'attività istruttoria delle parti

La secondarietà dell'istruzione processuale, si è già sottolineato, non può significare l'appiattimento di questa rispetto ai risultati dell'istruzione durante la fase amministrativa.

Piuttosto, le esigenze connesse alla verifica concreta degli indici di capacità contributiva – a fronte delle predeterminazioni normative del reddito -, nonché quelle connesse al riequilibrio delle posizioni processuali devono indirizzare verso la ricerca di maggiori spazi possibili a favore delle istanze istruttorie delle parti. Di tale necessità è possibile rinvenire un preciso fondamento costituzionale proprio nel novellato art. 111 Cost..

Si vuol far riferimento, innanzitutto, al divieto della prova testimoniale (assoluta peculiarità del processo tributario), il quale appare un'effettiva compressione delle facoltà di difesa del contribuente, tanto più evidente se si considerano i poteri che l'UF dispone nel reperimento delle fonti probatorie.

¹² P. Russo, *Manuale*, cit. pag. 158, sottolinea come l'art. 7 codifici, nell'ambito del processo tributario, l'onere dell'allegazione.

¹³ Così ricostruisce i caratteri del processo tributario, sotto il profilo dell'istruzione probatoria, C. PREZIOSI, *op. cit.*.

¹⁴ Così, P. Russo, *Manuale*, cit. pag. 163.

In effetti, è diffuso il convincimento, in dottrina, che il divieto della prova testimoniale costituisce uno svantaggio per il contribuente¹⁵; dello stesso avviso è la Corte di cassazione, secondo la quale quel divieto “rende sicuramente più difficoltoso per il contribuente l'esercizio del diritto di difesa nel processo tributario”¹⁶.

In definitiva, tale assetto normativo rischia di scontrarsi con il principio costituzionale della parità processuale delle parti in causa, da poco codificato.

Questo rischio diviene ancora più pressante se si considera che la giurisprudenza costituzionale ha affermato la legittima utilizzabilità delle dichiarazioni rese da terzi all'AF nella fase amministrativa, sia pure precisando che la relativa valenza probatoria è quella propria degli elementi indiziari.

Il riequilibrio delle posizioni processuali può essere realizzato riconoscendo al contribuente la possibilità di dare accesso nel processo a proprie controdeklarazioni¹⁷, nonché a dichiarazioni di terzi a sé favorevoli per confutare le tesi dell'Ufficio ovvero per dimostrare i fatti da esso stesso allegati.

La stessa giurisprudenza di legittimità è consapevole che attraverso le predette facoltà riconosciute al contribuente si ottiene il riequilibrio pieno delle posizioni processuali, compromesso dal divieto della prova testimoniale; ed essa precisa che il giudice tributario ha l'obbligo di valutare la rilevanza di siffatte dichiarazioni¹⁸.

Di talché, se ne deduce che il nodo cruciale, perché l'attuale disegno normativo dell'istruzione processuale tributaria possa dirsi rispettoso dell'art. 111 Cost., consiste nell'individuare le concrete modalità attraverso le quali le dichiarazioni favorevoli al contribuente, di formazione extra processuale, possano trovare ingresso nel giudizio.

Sul tema, gli orientamenti della dottrina oscillano da posizioni restrittive, forti della mancanza di specifici supporti normativi, ad altre permissive¹⁹.

Nell'ambito delle prime, si osserva come il contribuente non sia nella facoltà di introdurre nella causa dichiarazioni extraprocessuali, non solo perché manca qualsiasi disposizione in tal senso, ma anche in quanto manca addirittura lo strumento tecnico di accesso.

Si fa discendere da ciò la sicura illegittimità del divieto della prova testimoniale, per contrasto del principio della parità delle parti processuali (ex artt. 3 e 111 Cost.).

Né questa conclusione potrebbe mutare se si ritenesse che l'esercizio dei poteri officiosi delle Commissioni Tributarie possa consentire l'ingresso nel giudizio delle dichiarazioni favorevoli ai contribuenti. Infatti, quella stessa dottrina osserva che l'art. 7, comma 1, nel prevedere appunto tali poteri officiosi, rinvia alle singole leggi di im-

¹⁵ Sul punto, si vedano i riferimenti effettuati nella precedente nota 11.

¹⁶ Cass. n. 5957/03

¹⁷ Così, C. PREZIOSI, *op. cit.*

¹⁸ Cass. 5957/03, la quale richiama la recente decisione della Corte. cost. n. 4269/02, pronunciata in relazione all'art. 111 Cost. nella sua formulazione novellata.

¹⁹ Così, P. Russo, *Manuale*, cit., pag. 179. Sotto il profilo della mancanza dello strumento tecnico, l'A. sottolinea come non possa farsi uso delle dichiarazioni sostitutive di atto notorio, dal momento che un consolidato orientamento della giurisprudenza impedisce ai notai di formare simili atti per documentare dichiarazioni testimoniali (ciò stante il divieto di cui all'art. 28 legge notarile, che non consente l'esercizio di attribuzioni esclusive degli organi giurisdizionali).

posta; le quali circoscrivono l'ambito dei soggetti nei cui confronti i poteri istruttori (prima dell'UF e poi) del giudice tributario possono essere esercitati, individuandoli "in funzione precipua dell'interesse del titolare della pretesa"²⁰.

Opposta a quest'impostazione restrittiva, un'altra tesi propone una interpretazione costituzionalmente orientata della disciplina in esame, intrecciando le facoltà istruttorie delle parti con i poteri officiosi dei giudici tributari.

Sotto un profilo, si afferma che, a mente dell'art. 7, comma 1, e sempre nel rispetto del principio dell'art. 111 Cost., il giudice non può negare l'audizione personale dei dichiaranti, garantendo con il proprio intervento officioso l'espletamento delle formalità non compiute nel corso dell'istruttoria primaria²¹.

Sotto un diverso profilo, si riconosce nella massima latitudine la possibilità di contestare le dichiarazioni di terzi favorevoli all'UF; a tal proposito, infatti, si è sostenuto che il contribuente cui vengano opposte le dichiarazioni indizianti abbia il diritto di richiedere alla Commissione di verificarne la materiale sussistenza e dunque di sottoporre i dichiaranti ad un rinnovato esame; e che, addirittura, il proprio difensore possa essere ammesso a formulare domande e sollecitare chiarimenti, specie di tipo temporale o spaziale. In tale prospettiva, alla mancata comparizione in giudizio del terzo dichiarante si potrebbe attribuire l'efficacia di un argomento di prova, tale da paralizzare qualsiasi rilevanza processuale (anche quella del mero indizio) delle dichiarazioni da lui rese.

Il riconoscimento di queste facoltà è pienamente rispettoso, da un lato, del disposto dell'art. 7, comma 1°, che assegna al giudice gli stessi poteri dell'Ufficio che a suo tempo ha provveduto a raccogliere le dichiarazioni indizianti; dall'altro lato, della funzionalizzazione dell'istruttoria del processo ad un controllo effettivo di quanto accertato in sede amministrativa, secondo il ruolo che ad essa assegna il sistema normativo.

4. I poteri officiosi del giudice tributario

È dibattuto, in dottrina, se l'esercizio dei poteri officiosi del giudice tributario sia discrezionale (come ritiene la tesi prevalente) o obbligatorio. Ciò che è generalmente condiviso è l'impossibilità per il giudice tributario di esercitare i propri poteri istruttori per scopi meramente esplorativi o per la ricerca di fatti non allegati dalle parti.

La soluzione del problema dipende dal modello di processo tributario che l'interprete intende recepire: coloro che ritengono che questo sia preordinato alla ricerca della verità effettiva (in virtù del principio della capacità contributiva, del carattere degli interessi in gioco) sono portati a sostenere che il giudice tributario debba esercitare i poteri officiosi, soprattutto per bilanciare le posizioni a favore della parte sfavorita; coloro che ritengono che il giudice tributario debba svolgere una funzione neutrale affermano, nelle versioni più moderate, che l'esercizio dei poteri officiosi sia obbligatorio nei soli casi in cui senza di esso dovrebbe ricorrersi alla regola residuale di giudizio (con la soccombenza di colui che non ha adempiuto all'onere della prova).

²⁰ P. Russo, *Manuale*, cit., pag. 179.

²¹ C. PREZIOSI, *op.cit.*

Orbene, questo dibattito può essere arricchito e riorientato alla luce delle novità alle quali si è fatto riferimento, le quali potrebbero rafforzare la sostenibilità delle seguenti conclusioni.

L'iniziativa istruttoria officiosa del giudice tributario, *a favore dell'UF*, può ammettersi nel solo caso in cui si tratti di colmare lacune probatorie relative ai cd. fatti secondari, dal momento che la carenza di prova relativa ai fatti principali dovrebbe comportare *tout court* l'infondatezza della pretesa fiscale. D'altra parte, è pur evidente che quelle lacune possono essere colmate dallo stesso UF attraverso l'esercizio degli *identici poteri* che ad esso continua a competere anche dopo l'instaurazione del giudizio. Ne discende l'impossibilità di qualsiasi iniziativa officiosa, in quanto, in un processo informato al principio dispositivo, i poteri inquisitori concessi in deroga al giudice non possono essere esercitati ogni qual volta la parte già disponga dei mezzi per ottemperare al proprio onere probatorio, cioè a scopo meramente assistenziale o esplorativo.

Le medesime considerazioni valgono nei confronti della parte privata, ove risulti che questa sia obiettivamente in condizione di fornire la prove necessarie per evitare la propria soccombenza.

Tuttavia, l'analisi precedentemente svolta ha evidenziato che il sistema processuale tributario, per alcuni e non irrilevanti profili, pone il contribuente in una posizione di svantaggio. Da ciò può trarsi la regola di diritto secondo la quale i poteri istruttori dell'art. 7 sono attivabili dal giudice tributario nella *sola eventualità che si tratti di colmare lacune probatorie che finirebbero per danneggiare il contribuente, proprio perché parte sfavorita nel processo*. E ciò per evitare che questi venga indebitamente discriminato, a cagione della mancanza dei penetranti poteri di cui dispone l'UF.

Siffatta proposta dottrinale tiene nel dovuto conto, da un lato, dei tradizionali riferimenti normativi dell'ermeneutica costituzionale (art. 24, diritto di difesa; art. 3, c. 1, diritto di eguaglianza formale); e, dall'altro lato, del testo riformato dell'art. 111 Cost., nella parte in cui è detto che "ogni processo si svolge nel contraddittorio delle parti, *in condizioni di parità*, davanti a giudice *terzo ed imparziale*".

A questo punto dell'indagine, può addirittura ritenersi che, almeno in ipotesi determinate, l'esercizio dei poteri istruttori dell'art. 7 sia *doveroso e non già solo facoltativo per il giudice*, visto che esso integra e costituisce uno strumento normativo indispensabile per garantire la piena esplicazione delle facoltà di difesa della parte privata, almeno tutte le volte in cui l'esercizio stesso costituisce l'unico strumento disponibile per evitare la sua ingiusta soccombenza.²²

²² Cfr. C. PREZIOSI, *op. cit.*

Qualche considerazione in tema di giurisdizione del giudice amministrativo in materia tributaria

Angela Monti

La riforma concernente la giurisdizione delle Commissioni tributarie di cui all'art. 12, 2° comma, della Legge 28 dicembre 2001 n. 448 non ha sopito il dibattito in merito ai poteri di cognizione della giustizia amministrativa in campo tributario.

Riteniamo che il problema possa risultare semmai acuito dagli istituti introdotti dalla recente riforma tributaria di cui al D. L.vo 12 dicembre 2003 n. 344.

L'art. 7, ultimo comma, dello statuto del contribuente (L. 27 luglio 2000 n. 212) dispone, come noto, che “la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrono i presupposti”.

Questa disposizione ha occasionato divergenti interpretazioni giurisprudenziali in tema di giurisdizione competente a conoscere degli atti dell'Amministrazione delle finanze non rientranti nell'elenco di cui all'art. 19 D. L.vo n. 546/1992.

Da un lato, infatti, sembra potersi considerare definitivamente consolidato il principio per il quale, pur contenendo la norma citata una elencazione tassativa, la stessa possa essere interpretata estensivamente in tutti i casi nei quali l'atto impugnato inerisca ad imposte tipicamente devolute alla cognizione della Commissioni tributarie¹.

D'altro canto, in tema di provvedimenti di rifiuto dell'Amministrazione finanziaria ad esercitare il potere di annullamento degli atti illegittimi in via di autotutela amministrativa, la giurisprudenza ha risolto il problema del giudice competente in maniera difforme secondo che all'esercizio di detto potere sia stata attribuita o non valenza discrezionale.

Di talché, alcune pronunce hanno riconosciuto la giurisdizione in ogni caso delle Commissioni tributarie in base all'assunto che anche in questa ipotesi il giudizio verterebbe su diritti soggettivi².

In altri casi, invece, alcuni Tribunali amministrativi regionali hanno motivato in senso favorevole alla propria giurisdizione ricostruendo il rifiuto all'annullamento degli atti in via di autotutela amministrativa come espressione di un potere discrezionale, sia pure inquadrabile nella categoria della cosiddetta “discrezionalità tecnica”³⁻⁴.

¹ Vedasi in tal senso Cass. Sez. Un. sent. 26 marzo 1999 n. 185.

² Tribunale regionale della Giustizia amministrativa del Trentino-Alto Adige, Sede di Trento, sent. 14 luglio 2003 n. 273.

³ TAR per la Toscana, sez. I, sent. 22 ottobre 1999 n. 767.

⁴ Si segnala che dopo la presente relazione nelle more della sua pubblicazione le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno ritenuto che in questa ipotesi la giurisdizione spetta alle Commissioni tributarie. Vedasi in particolare Cass. Sez. Un. sent. 10 agosto 2005 n. 16776.

Il tema a cui abbiamo appena accennato è destinato, a nostro avviso, ad acuirsi in ragione di alcuni istituti introdotti più di recente nella disciplina tributaria.

Con la finalità commendevole di ridurre il contenzioso, il legislatore si sta sempre di più orientando ad introdurre nell'ordinamento istituti che consentono al contribuente di conoscere preliminarmente l'avviso dell'Amministrazione in merito alla legittimità di operazioni o di atti che lo stesso intenda porre in essere.

Siffatta prospettiva era già sottesa agli istituti dell'interpello ordinario previsto dall'art. 11 dello statuto del contribuente e dall'interpello in materia di disposizioni antielusive di cui all'art. 21 della legge n. 413/91.

In entrambi i casi, tuttavia, trattasi di istituti di tipo facoltativo, nel senso che al contribuente è lasciato l'onere di avvalersene al fine di ottenere gli effetti previsti dalla norma. Non trattandosi di un obbligo, si ritiene dai più – a nostro avviso correttamente – che, in caso di parere dell'Amministrazione non conforme ai *desiderata* del contribuente, il relativo provvedimento non possa essere autonomamente impugnato. Qualora il contribuente non si adegui al parere dell'Amministrazione, si renderà impugnabile il successivo atto di imposizione con cui l'Amministrazione medesima contesti l'errata applicazione delle disposizioni tributarie.

La richiesta di parere avrà quindi in queste ipotesi una sola, e peraltro praticamente non irrilevante, conseguenza per il contribuente: precludere la disapplicazione delle sanzioni per “obiettiva incertezza” avendo il parere dell'Amministrazione consolidato semmai la “certezza” del contenuto e della motivazione della relativa contestazione.

Con la riforma tributaria si assiste invece al proliferare di ipotesi di autorizzazione preventiva obbligatoria dell'Amministrazione in merito alla modalità di tassazione di una determinata fattispecie.

Ciò che rende peculiari questi istituti rispetto alla disciplina degli interpelli a cui abbiamo appena fatto riferimento è per l'appunto l'obbligatorietà della loro applicazione ai fini della regolarità fiscale dell'operazione o dell'atto che il contribuente intende porre in essere.

Pertinente ci sembra al riguardo il richiamo all'istanza che il contribuente deve presentare all'Amministrazione ai fini di accedere all'istituto del consolidato mondiale.

Nonostante il richiamo -espressamente operato dall'art. 132, comma 3°, del testo unico delle imposte dirette come novellato dalla riforma - all'istituto dell'interpello ordinario, non v'è dubbio che la “risposta positiva dell'Agenzia delle entrate” di cui al comma 4° della stessa disposizione sia condizione necessaria per la fruibilità dell'istituto.

Il provvedimento dell'Agenzia non può pertanto propriamente qualificarsi come un “parere” - così come abbiamo visto avvenire nel *ruling* ordinario - trattandosi piuttosto di un provvedimento autorizzativo in senso proprio, volto come è a rimuovere un impedimento imposto dalla legge al pieno esercizio del diritto soggettivo del contribuente.

Così ricostruito l'istituto, ne dovrebbe conseguire la corretta applicabilità del citato art. 7, ultimo comma, dello statuto del contribuente con conseguente impugnabilità del provvedimento che neghi l'accesso al consolidato mondiale avanti agli organi

della giustizia amministrativa; e ciò con riferimento sia ai vizi di legittimità dell'atto sia con riferimento all'ipotesi in cui lo stesso risulti viziato da eccesso di potere o abuso di diritto.

Ancora più complesso si rivela infine il tema della tutela giurisdizionale nell'ipotesi di quel particolare "accordo tra il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e il contribuente" di cui all'art. 8 D.L. 30 settembre 2003 n. 269 convertito in L. 24 novembre 2003 n. 326 (cosiddetto "*ruling* internazionale").

Una parte della dottrina espressasi sul punto ha sostanzialmente inquadrato detto accordo tra gli istituti di natura privatistica di cui può essere parte un'Amministrazione dello Stato, ritenendo allo stesso applicabile la disciplina civilistica dei vizi del contratto (GAFFURI).

La ricostruzione – non certo priva di fascino per la sua novità – si scontra peraltro con la sistematica generale del diritto tributario come branca del diritto pubblico.

Giusta la breve ricostruzione della giurisprudenza che abbiamo dianzi delineato, ci pare peraltro che la manifestazione di volontà dell'Amministrazione delle finanze sottesa all'accordo in parola possa essere inquadrata nell'ambito dei provvedimenti amministrativi di imposizione che, pur incidendo su diritti soggettivi, sono espressione di un potere riconducibile alla categoria degli atti espressivi di "discrezionalità tecnica" con conseguenze non dissimili da quelle alle quali siamo pervenuti con riferimento agli atti autorizzativi all'accesso al consolidato mondiale.

Conclusions*

Andrea Amatucci**

1. It is to the merit of speakers and audience of the meeting to have identified the fundamental issues concerning national laws on tax court proceedings and to have given interesting possibilities for their solution.

The common romanistic based legal systems of some European and South American countries allowed the connection of the legislative decision-makings of such countries with the matter of tax court proceedings, and to emphasize those aspects having a common root.

It is fundamental to identify what functions tax courts perform and consequently how general procedural rules are connected to the rules governing court proceedings.

It is essential to guarantee – and this is the basis of all principles characterizing the Constitutions of European Union Member States and the Treaty establishing the European Union – that the substantive tax law, that is the law defining and governing the tax obligation and its relevant elements (the basis of tax, the taxable basis and the tax rate), be faithfully applied, also through the courts, only to the facts which the law is relevant to.

German scholars can boast a very sound tradition in recognizing the fact as a source of law. It is necessary to identify the fact as actually occurred (*Verhältnismäßigkeitsgrundsatz*) to decide on the law to apply to it.

This means, first, that administrative procedural rules must not break this balance between the fact and the tax law by using presumptive coefficients or sector studies, which give a virtual representation of facts that may approximate the reality but hardly reflect it totally.

Procedural rules should not facilitate the tax administration in its own performance by sacrificing the principle according to which the law must reflect the fact.

This fundamental allows the substantive tax law to be applied to the fact it expressly regulates and, consequently, to pursue its own objectives, which are very delicate as they affect the taxpayers' ability-to-pay and also the socio-economic (extra-fiscal) aspects the law projects to realize.

This need is the basis of a constitutional principle which the law-maker is bound to observe in tax proceedings.

If the law imposes that the proceedings should comply with this principle according to which administrative action must conform to facts, rules governing tax court proceedings can allow the trial judge - on the basis of the principle of adversarial argument - to verify if

* Translation by Claudia Calogero.

** Professor of financial law at the University Federico II in Naples; President of the National Union of Tax Lawyers.

the tax administration reconstructed facts as they actually occurred, so that the law is faithfully applied to facts that are categorized as tax cases. Otherwise, the tax court would be forced to consider legitimate an action if it does not violate the laws establishing presumptive coefficients or sector studies, even if they do reflect facts that are different from reality.

In this delicate context, it is necessary to identify when the right of evidence is fully recognised.

It should be first established whether there are gaps in rules governing the free provision of evidence by taxpayers. On the basis of the principle according to which the right to provide evidence must be fully exercised, it is necessary to consider, with particular attention, all kinds of presumptions that legally reverse the burden of proof provided that they do not make it impossible - or very difficult - to provide evidence. Therefore, a too onerous burden of proof cannot be imposed on taxpayers.

Testimonial evidence, as provided for by the German legal system, should be recognised by all domestic tax courts.

As is clear from the foregoing, tax court proceedings are bound by constitutional principles guaranteeing that the taxpayer effectively exercises the right of defence and that public interest is fully protected in attaining the objectives pursued by the law.

If these guarantees are not actually recognised by procedural rules, it is inevitable that exercising the right of defence should cope with insurmountable limits that disapply the tax law. This makes legitimate taxing acts that do not comply with that law and consequently the objectives achieved are different from those pursued by the law itself.

After constructing the facts faithfully, the tax judge should construe the tax law applied by the tax administration.

The interpretation of tax laws, whose economic effect is very strong, is more complex than the interpretation of other branches of law.

The relationship between financial law and tax law can be understood only considering the methodology used. In fact, tax law is only partially independent from the scientific point of view, as the methodology used is not specific to that, but it is built on the analysis of links between financial law and science of finance.

Tax law is however governed by uniform and exclusive principles.

Administrative law has been the mother discipline of financial law, which includes tax law.

For these reasons, tax court proceedings and relevant steps are categorized in the light of a legislation that is integrated with the practice experienced through the administrative proceeding.

Considering the tax administration action as administrative implies that defects in legality are the same; tax courts should take into account nearly all the experience in the proceedings before administrative courts. In fact, tax law is not consistent with some symptomatic categories of excess of authority requiring discretion, which contrast with the principle of unalterable tax obligation.

That is the fundamental value we must defend when judging whether the procedural rules are constitutionally legal and when interpreting the rules, within the limits provided, because only on the basis of that principle tax courts can rule that the administrative action is not legal and the tax law can achieve the objectives pursued.

2. From the comparative studies reported, it is to be pointed out, first, a common character in tax court proceedings.

After the tax authority has concluded the procedure resulting in an act of taxation, this can be appealed by the taxpayer before the same tax authority. Said appeal starts a second administrative procedure, whose conclusive decision can be appealed before a court.

The second administrative action is structured differently. The German legal system provides for a single body composed of a tax officer and some jurists; the Spanish legal system provides for three bodies (TEAR – TEAC and a Commission for local taxes) with different competences. In South American legislations, the Brazilian system of the single body contrasts with the vertical competences of two bodies (dealing with, respectively, tax settlement and legal affairs) in Colombia, where the second office can be appealed against the decisions taken by the first.

The experience shows the significant ability of these bodies belonging to the tax administration to filter out cases. In fact, only a very little percentage of the decisions taken by these bodies, which exercise the power of self-remedy, is appealed by the taxpayer before the courts. In this connection, the competent body of the German tax administration is particularly indicative. The number of appeals lodged before the courts of first instance corresponds to 7,5 % of the decisions issued by the tax administration.

Therefore, tax courts (ordinary or administrative) deal with a lower number of tax disputes than those appealed before the tax administration.

This significant reduction facilitates the taxpayer in effectively exercising the right of defence before the courts.

Speakers highlighted another common character of the tax court proceedings: the absolute judicial nature of the judging bodies. In fact, they consist only of legally trained judges, except for the German legislation which establishes that tax courts of first instance are composed of three legally trained judges and two lay judges representing taxpayers: the majority is however composed of legally trained judges. Consequently, in the countries under examination, except for Germany, the judicial systems provide that tax courts are composed solely of legally trained judges.

In France ordinary and administrative courts have the cognizance of tax disputes according to their object.

Also in Spain specific courts are given the cognizance of tax disputes. Therefore, in France and in Spain ordinary or administrative courts decide on tax matters.

Also in Brazil and Colombia the administrative court has jurisdiction on tax disputes.

It is interesting to establish which judicial model is more effective in guaranteeing the right of defence and a fair trial.

French, Spanish, Brazilian and Colombian systems give the cognizance of tax disputes to ordinary or/and administrative courts.

Within this broad context, it is not really logical that the French judicial system gives the cognizance of tax disputes to ordinary or administrative courts according to their object. Actually, there are two parallel jurisdictions of three instances each.

Whatever the criterion used, certainly it is grounded on a distinction made on account of the dispute object, which does not justify giving the cognizance to two jurisdictions. It is really difficult to understand why administrative courts (*Tribunal Administratif Régional*, *Cour administrative d'appel* and *Conseil d'Etat*) are generally given cognizance of litigations in direct taxation, in addition to other questions as requests for precautionary measures, while ordinary courts (*Tribunal*, *Cour d'appel* and *Cour de Cassation*) are given cognizance of litigations in indirect taxation, in addition to other questions as tax collection. The type of tax does not alter the act of taxation, which should be dealt with by the same jurisdiction

In Spain, the cognizance of tax disputes is given to ordinary or administrative courts according to the tax authority that issued the decision to be appealed. Therefore, even if the French “double track” is more systematic, the Spanish judicial system is substantially based on the same criteria and the same considerations which apply to France also apply to it.

In Colombia, there is no double jurisdiction and tax disputes are dealt with by administrative courts only. The complex issue of justifying the distribution of cognizance between ordinary and administrative courts is thus avoided, but there is another problem to be solved: why the cognizance is given to administrative courts. The act appealed is actually issued by a tax authority and this justifies the choice of giving the cognizance of tax disputes to administrative jurisdiction, which directly judges and decides whether relevant power has been exercised correctly. Conversely, ordinary courts have jurisdiction on questions concerning the existence itself of power.

It is therefore of consequence that the cognizance of tax disputes is given to one jurisdiction only, and administrative jurisdiction is prevailing against ordinary jurisdiction.

However, legal relationship is so particular in tax matters that it requires a uniform solution apart from ordinary and administrative jurisdictions.

In fact, the German law gives the cognizance of tax disputes solely to one jurisdiction, which is neither ordinary nor administrative: it is the tax court.

For each *Land* there is a tax court, which is given the cognizance of first instance on the questions of merit and legality. The Federal Tax Court (*Bundesfinanzhof*) is an appeal court usually dealing with questions of law and some very delicate substantial issues; its major functions are however to safeguard the legal system through a uniform interpretation and to settle disputes. To lodge an appeal before the Federal Tax Court requires as a precondition that the tax court of first instance made a *prima facie* decision on the cause of action, which can be however appealed. The German legal system is undoubtedly the most suitable for guaranteeing the taxpayer's right of defence, as it includes a tax jurisdiction along with the ordinary and administrative jurisdiction, all having the same authority.

Interesting is also the result obtained through this structure of tax court proceedings. Only 3,461 decisions made by the tax court of first instance out of 150,000 appeals are then appealed before the Federal Tax Court. Time has been reduced since other judges have joined.

Therefore, it is desirable that none of the proposals aimed at radically changing the current German legal system is accepted, as it appears the most compliant with constitutional principles. Said proposals are directed to establish a monocratic judge of first instance and to merge administrative, ordinary and social jurisdiction into a single State jurisdiction, which allows, by the principle of communicating vessels, to eliminate the current distortion in the burden of work to be performed by different jurisdictions.

The amending proposals should be aimed at eliminating only the differences between ordinary and administrative jurisdiction, such as the presence of two lay judges in the tax courts of first instance and the absence of an exclusive legitimation for lawyers to defend.

In fact, in the French system the general principle implies that only the lawyer can represent and defend the taxpayer before the courts. Only the exclusive participation of legally trained judges and lawyers are the essential requisites of court proceedings.

These values are constitutionally protected.

Significant is the act starting the constitutional review as provided in South America. The Brazilian Constitution allows a concentrated system, through which only some State authorities can raise the question of legality and the judgement of the Constitutional Court is valid *erga omnes*. Referring to the diffuse system, it is necessary a favourable decision made by the Senate to make the judgement valid

The Colombian Constitution, instead, provides that citizens can raise a question of legality through a public action and that relevant judgement is valid *erga omnes*, while the objection of unconstitutionality can be raised only as to specific cases and rarely the judgement of the Constitutional Court is valid *erga omnes*.

Regardless of the type of action launching the constitutional review, the judgement of the Constitutional Court must be valid *erga omnes* by virtue of the principle of equality before law.

The European Union did not address the issue of approximating national laws concerning tax court proceedings, as the Treaty does not explicitly deal with them. However, Articles 94 and 96 of the Treaty require to eliminate or reduce differences in Member States' provisions that constitute an obstacle to the functioning of the internal market and that, more precisely, distort the conditions of competition. It is not difficult to find a liaison between the functions of tax court proceedings and compliance with these principles.

National provisions on tax court proceedings protect fundamental rights to different extents. It is manifest that there is a breach of the principle of competition, in addition to the principle of equality, which is however the underlying principle, as the rights of taxpayers are protected differently before the courts in Member States.

Under this aspect the approximation of laws is indirectly provided by the Treaty.

It must be therefore concluded that, according to Articles 94 and 96 of the EU Treaty, a Community directive should indicate a single tax court proceedings, in line with the German model and mentioned amendments. In the absence of a Community act, Member States' Parliaments could self-reform tax court rules in the light of said criteria.

Under this aspect the approximation of laws is indirectly provided by the Treaty.

It must be therefore concluded that, according to Articles 94 and 96 of the EU Treaty, a Community directive should indicate a single tax court proceedings, in line with the German model and mentioned amendments. In the absence of a Community act, Member States' Parliaments could self-reform tax court rules in the light of said criteria.

The Italian legal system guarantees only partially the tax jurisdiction of provincial and regional commissions. Ideally, Italian tax court proceedings should be structured as follows:

- a body belonging to the tax administration,
- no provincial tax commissions,
- the regional tax commission, as court of first instance, should be composed only by legally trained judges, excluding lay judges, to be given full jurisdictional powers;
- only a lawyer should be legitimate to represent the taxpayer before tax courts;
- a national appeal tax court dealing with the questions of legality should replace the fifth section of the Supreme Court, which current staff cannot accomplish relevant tasks, notwithstanding appreciable efforts.
- the regional commission and the national court should be given full tax jurisdiction.

Also tax court proceedings must be fair, where the parties are entitled to a hearing (according to the principle of adversarial argument) by an independent and impartial judge, as required by Article 111 of the Italian Constitution, as amended by constitutional law no. 2 of 1999.

Also Article 6, paragraph 1 of the European Convention of Human Rights recognizes the right to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law, in the determination of civil rights and obligations or of criminal charges. From a restrictive interpretation (case *Ferrazzini v. Italy* of 12.7.2001), which excluded the application of the Convention to taxation matters as they concern only public law, except for criminal tax sanctions, the Court has launched an extensive interpretation (case *Cabinet Diot SA and Gras Savoje SA v. Francia* of 3.9.2002) and has held that the taxpayer's request for reimbursement has a civil character and therefore is covered by the Convention.

However, even complying only with said Article 111 of the Italian Constitution, it is evident that the stronger the protection of independence for tax courts, the stronger their impartiality. Independence is strictly dependent on the discipline governing the appointment and status of a judge. In this connection, three conditions are fundamental: recruitment by competition, professional judges who cannot perform other functions and self-government. Only the third condition has been implemented by the Presidency Council.

A single and fair tax court proceeding in all Member States guarantees effectively that taxpayers can exercise their right to defence in each Member State of residence and that the functioning of the internal market complies with the principle of fair competition.

Conclusioni

Andrea Amatucci*

1. È merito dei relatori e degli interventori aver posto con rigore i problemi fondamentali che coinvolgono le legislazioni sul processo tributario nei singoli Paesi e di aver offerto delle interessanti indicazioni utili per le loro soluzioni.

La comune formazione romanistica degli ordinamenti di alcuni Stati europei e dell'America latina ha permesso di collegare momenti decisionali dei legislatori di tali Paesi relativamente al processo tributario, evidenziando aspetti che in seguito ad un'attenta analisi risultano ricondurli ad una matrice comune.

Fondamentale è l'identificazione della funzione del processo tributario e pertanto del collegamento tra le norme procedimentali e le norme processuali.

La garanzia essenziale, che è alla base dei principi ai quali si informano le Costituzioni dei singoli Paesi membri dell'Unione europea e dei principi ai quali si ispira il Trattato istitutivo, si fonda sull'esigenza della fedele applicazione, anche attraverso il processo, della legge tributaria sostanziale, cioè di quella che definisce e regola gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, quali il presupposto, la base imponibile e l'aliquota, esclusivamente al fatto da essa previsto come presupposto.

La dottrina tedesca vanta una tradizione molto solida di riconoscimento del fatto come fonte del diritto. Bisogna individuare il fatto come realmente si è manifestato (*Verhältnismäßigkeitsgrundsatz*) per poter stabilire quale legge vada applicata ad esso.

Questo significa innanzitutto che già la legge sul procedimento amministrativo non deve infrangere tale equilibrio tra fatto concreto e legge istitutiva del tributo attraverso il ricorso a coefficienti presuntivi o studi di settore, i quali forniscono una rappresentazione virtuale dei fatti, che può avvicinarsi ma difficilmente raggiunge la verità.

L'Amministrazione finanziaria non deve essere agevolata nello svolgimento della propria azione dalla legge sul procedimento attraverso il sacrificio del principio della rispondenza dell'atto al fatto concreto.

Questa condizione fondamentale consente alla legge tributaria sostanziale di essere applicata al fatto da essa espressamente previsto e conseguentemente di perseguire i propri obiettivi che sono delicatissimi, non solo dal punto di vista dell'incidenza sulla capacità contributiva del cittadino, ma anche per quanto concerne la realizzazione dei fini socio-economici (extrafiscali) verso i quali la singola legge si proietta.

* Professore ordinario di diritto finanziario nell'Università Federico II di Napoli; Presidente dell'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi.

Tale esigenza si pone alla base di un principio costituzionale che vincola il legislatore sul procedimento tributario.

Se la legge impone che il procedimento si informi a questi principi di rispondenza dell'atto amministrativo al fatto, la legislazione sul processo è in grado di consentire al giudice tributario di merito, sulla base del contraddittorio tra le parti, di verificare se il procedimento è pervenuto alla ricostruzione dei fatti così come si sono verificati, in modo da applicare fedelmente la legge ad essi che sono considerati fattispecie tributaria. Altrimenti il giudice tributario deve dichiarare legittimo un atto in quanto esso non viola la legge che fissa coefficienti presuntivi o studi di settore, pur rappresentando un fatto diverso dalla realtà.

In tale delicato contesto si pone il problema dell'identificazione delle condizioni del pieno riconoscimento del diritto di provare.

Questi sono tutti temi diretti innanzitutto a stabilire se esistono carenze normative relative alla libera produzione di prove da parte del contribuente. Il principio del pieno esercizio del diritto di provare deve indurre a considerare con particolare attenzione tutte le forme di presunzioni, le quali invertono l'onere della prova e sono legittime, purché non rendano la prova impossibile o anche particolarmente difficile. Non può perciò essere attribuito al contribuente l'onere di fornire prove di difficile acquisizione.

La prova testimoniale prevista dall'ordinamento tedesco dovrebbe essere riconosciuta da tutti i sistemi processuali nazionali.

Sulla base di queste considerazioni, anche il sistema processuale tributario è vincolato a principi costituzionali che riconoscono garanzie fondamentali, le quali permettono l'effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente e la piena tutela del pubblico interesse all'effettivo conseguimento dei fini perseguiti dalla legge.

Se non sono effettivamente riconosciute dalla legislazione sul processo tributario queste garanzie, inevitabilmente l'esercizio del diritto di difesa si imbatte in limiti insuperabili che provocano la disapplicazione della legge istitutiva del tributo, con la conseguente dichiarazione di legittimità di un atto di imposizione in contrasto con quella legge e la realizzazione di effetti diversi da quelli voluti dalla legge stessa.

Costruito fedelmente il fatto, il giudice tributario deve interpretare la legge tributaria che l'Amministrazione finanziaria ha applicato.

Il problema dell'interpretazione della norma tributaria, il cui contenuto economico è particolarmente denso, è più complesso di quello che ha ad oggetto norme appartenenti ad altri rami del diritto.

Il rapporto tra diritto finanziario e diritto tributario si coglie soltanto sul piano della metodologia. Infatti il diritto tributario ha una propria autonomia scientifica limitata, in quanto la metodologia non è prodotta dal diritto tributario come metodo specifico, il quale si costruisce invece attraverso l'analisi dei rapporti tra il diritto finanziario e la scienza delle finanze.

Il diritto tributario comunque è caratterizzato da principi unitari ed esclusivi.

Dal diritto amministrativo, disciplina madre, si è staccato il diritto finanziario, disciplina figlia, nel cui ambito si colloca il diritto tributario.

Per tali motivi la configurazione del processo nei suoi passaggi si articola alla luce di una legislazione, la quale è integrata dall'antica esperienza vissuta dal processo amministrativo.

L'identificazione della natura amministrativa nell'atto dell'Amministrazione finanziaria evidenzia che i vizi di legittimità sono gli stessi; merita di essere recepita nel processo tributario quasi tutta l'esperienza formatasi nei processi innanzi alla giurisdizione amministrativa. Non sono, infatti, compatibili con il diritto tributario alcune figure sintomatiche di eccesso di potere, che presuppongono una discrezionalità la quale contrasta con il principio dell'inderogabilità dell'obbligazione tributaria.

Questo è il valore fondamentale che dobbiamo difendere e sul piano del sindacato di legittimità costituzionale delle leggi sul procedimento e sul piano dell'interpretazione delle norme, nei limiti in cui lo consentono, perché soltanto attraverso il rispetto di questo principio il giudice tributario può dichiarare illegittimo l'atto dell'Amministrazione finanziaria per falsità del presupposto ed è sì garantito che la norma tributaria realizzi gli obiettivi per i quali è stata costruita.

2. L'analisi comparata dei sistemi processuali tributari illustrati nelle relazioni induce a rilevare innanzitutto un carattere comune ampiamente diffuso.

Esaurito il procedimento con il quale l'Amministrazione finanziaria emette l'atto di imposizione, questo può essere impugnato dal contribuente innanzi ad un Organo della stessa Amministrazione. Tale ricorso è l'atto di impulso di un secondo procedimento amministrativo che si conclude con la decisione di tale Organo impugnabile innanzi all'Organo giurisdizionale.

L'articolazione di questo successivo procedimento amministrativo varia. Un unico Organo è previsto dall'ordinamento tedesco che richiede la presenza nel suo ambito di un funzionario e di alcuni giuristi; l'ordinamento spagnolo invece colloca nel procedimento tre Organi (TEAR – TEAC e Commissione per i tributi locali) con competenze diverse. Nelle legislazioni dell'America Latina si contrappongono il sistema dell'unico Organo, stabilito dalla legislazione brasiliana, e le competenze verticali dei due Organi (Ufficio liquidazione ed Ufficio affari giuridici), previsti dalla legislazione colombiana, nel senso che il secondo decide in appello i ricorsi avverso decisioni del primo.

L'esperienza dimostra la notevole capacità di questi Organi dell'Amministrazione finanziaria a svolgere un ruolo di filtro delle controversie fiscali. Infatti, solo una percentuale molto ridotta delle decisioni di tali Organi, che esercitano un potere di autotutela, è impugnata dal contribuente innanzi agli Organi giurisdizionali. È particolarmente significativo il ruolo di filtro svolto dall'Organo dell'Amministrazione finanziaria tedesca. Il numero dei ricorsi presentati all'Organo giurisdizionale di primo grado corrisponde al 7,5 % delle decisioni emanate dall'Organo dell'Amministrazione.

Spetta quindi alla cognizione della giurisdizione tributaria, ordinaria o amministrativa, pertanto, una quantità di controversie fiscali molto ridotta rispetto al numero di quelle sorte con il ricorso all'Organo dell'Amministrazione.

Questa notevole riduzione agevola il riconoscimento effettivo al contribuente del pieno esercizio del diritto di difesa innanzi agli Organi giurisdizionali.

Altro carattere comune dei sistemi processuali tributari illustrati dai relatori è rappresentato dalla piena natura giurisdizionale degli Organi giudicanti nel processo tributario. Difatti, componenti di essi sono esclusivamente i giudici di carriera, ad eccezione della legislazione tedesca la quale stabilisce che i membri del Tribunale finanziario di primo grado siano tre giudici di carriera e due laici in rappresentanza dei contribuenti; pertanto la maggioranza è costituita da giudici di carriera. I sistemi processuali dei Paesi esaminati, tranne quello tedesco, prevedono perciò che gli Organi giurisdizionali, che decidono in materia tributaria, siano composti soltanto da giudici di carriera.

La legislazione francese attribuisce alla giurisdizione ordinaria o alla giurisdizione amministrativa la cognizione delle controversie fiscali in base al contenuto di queste ultime.

Anche l'ordinamento spagnolo conferisce la cognizione delle controversie fiscali a specifica giurisdizione. Pertanto in Francia ed in Spagna tali Organi, ai quali è attribuita giurisdizione ordinaria o amministrativa, decidono in materia tributaria.

Lo stesso discorso vale per l'ordinamento brasiliano e per l'ordinamento colombiano, il quale attribuisce la cognizione delle controversie fiscali esclusivamente alla giurisdizione amministrativa.

Interessa stabilire quale tra tali modelli di attribuzione della cognizione delle controversie fiscali all'Organo giurisdizionale consente più efficacemente l'esercizio del diritto di difesa ed il giusto processo.

Gli ordinamenti francese, spagnolo, brasiliano e colombiano prevedono l'attribuzione della cognizione delle controversie tributarie o alla giurisdizione ordinaria o alla giurisdizione amministrativa o ad ambedue.

Nell'ambito di questo ampio criterio il sistema processuale francese, che distribuisce la cognizione delle controversie fiscali, in base al loro oggetto, tra giurisdizione ordinaria ed amministrativa, non si giustifica pienamente sul piano logico. Si creano così due giurisdizioni parallele di tre gradi ciascuna. Qualunque sia il criterio, certamente esso prende in considerazione una distinzione in base ad elementi delle controversie che non motivano la distribuzione della cognizione alle due giurisdizioni. Non si comprende, infatti, perché in genere le controversie in materia di imposte dirette, oltre ad altre questioni quali le istanze cautelari, siano attribuite alla cognizione della giurisdizione amministrativa (TAR, Corte di Appello amministrativo e Consiglio di Stato), mentre quelle in materia di imposte indirette, oltre ad altre questioni quali quelle relative alla riscossione, invece spettino alla cognizione della giurisdizione ordinaria (Tribunale, Corte di Appello e Corte di cassazione). Il tipo di imposta non altera i caratteri dell'atto di imposizione, che richiede la cognizione della medesima giurisdizione.

Il sistema processuale spagnolo prevede una distribuzione della cognizione delle liti fiscali tra giurisdizione ordinaria ed amministrativa in base all'Organo dell'Amministrazione finanziaria che ha emesso la decisione che si impugna. Pertanto anche se il doppio binario stabilito dalla legislazione francese è più sistematico, anche l'ordinamento processuale spagnolo sostanzialmente si ispira ai medesimi criteri e per esso valgono le medesime considerazioni.

Il sistema processuale colombiano evita la doppia giurisdizione, stabilendo che la cognizione delle controversie fiscali spetti esclusivamente alla giurisdizione amministrativa. Questo sistema evita la complessa questione della giustificazione della distribuzione tra giurisdizione ordinaria e giurisdizione amministrativa, ma pone un altro problema relativo alla ragione della scelta della giurisdizione amministrativa e non di quella ordinaria. L'atto impugnato è emanato da un Organo dell'Amministrazione finanziaria e ciò giustifica la scelta dell'assegnazione della cognizione delle controversie fiscali alla giurisdizione amministrativa, cui spetta il sindacato diretto e stabilisce se è stato scorretto l'esercizio del potere. Invece alla giurisdizione ordinaria compete risolvere le questioni relative all'inesistenza del potere.

Pertanto è logico che la cognizione delle controversie fiscali spetti ad una sola giurisdizione e la scelta della giurisdizione amministrativa prevale su quella della giurisdizione ordinaria.

La particolarità del rapporto giuridico tributario esige però una soluzione, sempre unitaria, ma più corretta che prescindendo dalla giurisdizione ordinaria ed amministrativa.

L'ordinamento tedesco, infatti, prevede l'assegnazione della cognizione delle controversie fiscali esclusivamente ad una giurisdizione, però non ordinaria e nemmeno amministrativa, ma tributaria.

Il Tribunale finanziario ha una competenza territoriale rispetto a ciascun *Land* ed una competenza verticale di primo grado per le questioni di merito e di diritto. La Corte finanziaria federale ha una competenza di secondo grado normalmente di legittimità ed anche di merito solo per le questioni molto delicate ed assolve innanzitutto una funzione di tutela del sistema giuridico attraverso l'interpretazione uniforme ed inoltre una funzione di soluzione della controversia. L'ammissibilità del ricorso in appello rivolto alla Corte finanziaria federale è però condizionato ad una decisione di fondatezza *prima facie* da parte del Tribunale finanziario, la quale comunque è impugnabile. L'ordinamento giuridico tedesco risulta indubbiamente il più rispondente all'esigenza di garantire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, poiché prevede una giurisdizione tributaria accanto alla giurisdizione ordinaria ed alla giurisdizione amministrativa, tutte di pari dignità.

È significativo anche il risultato che ottiene il sistema processuale tributario tedesco. Su centocinquantamila ricorsi presentati mediamente all'anno al Tribunale finanziario, soltanto tremilaquattrocentosessantuno sentenze di tale Organo giurisdizionale sono impuginate innanzi alla Corte finanziaria federale. I tempi processuali si sono ridotti con l'immissione nei ruoli di altri giudici.

Pertanto è auspicabile che non siano attuate le proposte, volte a stravolgere questo sistema processuale tributario tedesco che risulta il più rispondente ai principi costituzionali e dirette all'istituzione di un giudice monocratico di primo grado ed alla fusione delle giurisdizioni amministrativa, ordinaria e sociale in un'unica giurisdizione pubblica che permetta, attraverso il principio dei vasi comunicanti, di eliminare il fenomeno attuale del carico maggiore esistente a danno di una giurisdizione e di quello minore favorevole ad altre giurisdizioni.

Le proposte di modifica dovrebbero essere dirette soltanto ad eliminare le diversità rispetto alla giurisdizione ordinaria ed amministrativa, quali la presenza di due giudici laici nei Tribunali finanziari e l'assenza dell'attribuzione della legittimazione a difendere esclusivamente gli avvocati.

Infatti, il principio generalmente comune, che è recepito dal sistema processuale francese, consiste nella legittimazione del solo avvocato a rappresentare e difendere il contribuente innanzi agli Organi giurisdizionali. Solo la partecipazione esclusiva del giudice di carriera e dell'avvocato difensore costituisce la condizione insopprimibile dell'esistenza di un processo.

Sono questi valori costituzionalmente tutelati.

Interessante è l'atto di impulso al processo costituzionale previsto dagli ordinamenti dell'America latina. La Costituzione brasiliana consente il sistema concentrato, attraverso il quale solo determinate Autorità dello Stato possono sollevare la questione di legittimità e la sentenza della Corte costituzionale vale *erga omnes*. Con riferimento al sistema diffuso, affinché la sentenza valga *erga omnes*, è necessaria una pronuncia favorevole del Senato.

La Costituzione colombiana, invece, prevede che con l'azione pubblica ogni cittadino possa sollevare la questione di legittimità e che la sentenza valga *erga omnes*, mentre stabilisce che l'eccezione di incostituzionalità possa essere sollevata in relazione ad un caso specifico e raramente la sentenza della Corte costituzionale vale *erga omnes*.

Indipendentemente dal tipo di atto di impulso all'avvio del processo costituzionale, la sentenza della Corte costituzionale deve avere sempre efficacia *erga omnes* in virtù del principio di eguaglianza dei cittadini davanti alla legge.

Nell'ambito dell'Unione europea, non si è posto il problema dell'armonizzazione delle leggi nazionali che disciplinano il processo tributario, perché esse non costituiscono settore esplicitamente indicato nel Trattato istitutivo, come oggetto di questo processo di avvicinamento. Però gli articoli 94 e 96 del Trattato impongono l'eliminazione o la riduzione della disparità di trattamento fra le normative nazionali che si oppongono alla realizzazione del mercato interno e precisamente delle distorsioni che falsano le condizioni di concorrenza. È agevole cogliere un collegamento tra la funzione del processo tributario ed il rispetto di tali principi.

Le legislazioni nazionali sui processi tributari risultano differenziate dal punto di vista dei vari livelli di tutela dei diritti fondamentali. È evidente che il principio di concorrenza, oltre che il principio di eguaglianza, che si pone comunque alla base degli altri, è violato, in quanto i contribuenti di diversi Stati godono di un tipo diverso di riconoscimento di garanzie processuali.

Sotto tale profilo il processo di avvicinamento è indirettamente posto dal Trattato.

Deve pertanto concludersi che una direttiva comunitaria, in attuazione degli artt. 94 e 96 del Trattato istitutivo U.E., dovrebbe indicare un unico sistema processuale tributario, seguendo come modello quello tedesco con le modifiche indicate. In mancanza di un atto comunitario, i Parlamenti dei singoli Stati membri potrebbero autonomamente procedere a riformare la legislazione del processo tributario alla luce di tali criteri.

L'ordinamento italiano garantisce solo parzialmente la giurisdizione tributaria delle Commissioni provinciali e regionali. Il sistema processuale tributario italiano dovrebbe prevedere l'istituzione di un Organo dell'Amministrazione finanziaria, la soppressione della Commissione tributaria provinciale, l'attribuzione alla Commissione tributaria regionale, Organo giurisdizionale di primo grado, della piena natura giurisdizionale attraverso una sua composizione di giudici esclusivamente di carriera e perciò non laici, la legittimazione del solo avvocato alla rappresentanza del contribuente innanzi agli Organi giurisdizionali e la creazione di una Corte tributaria nazionale di secondo grado, giudice di legittimità, che sostituisca la quinta sezione della Corte di cassazione, la quale, con gli attuali organici e nonostante l'apprezzabile impegno, non è in grado di assolvere le funzioni ad essa attribuite. La Commissione regionale e la Corte nazionale dovrebbero essere Organi di piena giurisdizione non ordinaria e non amministrativa, bensì tributaria.

Bisogna che anche il processo tributario sia "giusto", che si svolga nel contraddittorio tra le parti in condizioni di parità davanti al giudice terzo ed imparziale, come richiede l'art. 111 Cost., modificato dalla legge costituzionale n. 2 del 1999.

Anche la Convenzione europea dei diritti dell'uomo, art. 6 primo paragrafo, riconosce il diritto all'equo processo, considerandolo il diritto a che la causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un Tribunale indipendente ed imparziale sulle questioni relative a diritti e doveri di carattere civile o ad accuse penali. La Corte europea, successivamente ad un'interpretazione restrittiva (caso *Ferrazzini c. Italia* del 12.7.2001), con la quale ha escluso l'estensione della Convenzione alle questioni fiscali in quanto di natura pubblicistica, tranne in caso di sanzioni fiscali penali, ha iniziato ad aderire ad un'interpretazione estensiva (sentenza *Cabinet Diot SA e Gras Savoje SA c. Francia* del 3.9.2002) sulla base della quale ha affermato che l'azione di rimborso proposta dal contribuente è di natura privatistica e pertanto rientra nella previsione della Convenzione.

Comunque, anche attenendosi solo al disposto dell'art. 111 Cost., è evidente che più intensa è la tutela della terzietà e dell'indipendenza del giudice tributario, maggiormente è garantita la sua imparzialità. La terzietà e l'indipendenza sono strettamente condizionate alla disciplina che riguarda la nomina e lo *status* del giudice tributario. Le condizioni fondamentali sono costituite dal reclutamento attraverso concorso, dal riconoscimento di uno stato professionale di giudice di carriera che escluda il contemporaneo esercizio di altre funzioni e dall'istituzione di un Organo di autogoverno. Di queste tre condizioni è stata attuata solo la terza attraverso l'istituzione del Consiglio di Presidenza.

Un unico, vero e giusto processo tributario in tutti i Paesi membri dell'Unione europea garantisce la reale tutela del diritto di difesa del contribuente, dal punto di vista della qualità e dei tempi, in qualsiasi dei Paesi membri egli risieda ed il completo funzionamento del mercato interno nel pieno rispetto del principio di concorrenza.

European Court of Justice – Second Chamber Judgement of 17 February 2005 Joined Cases C-453/02 And C-462/02 Finanzamt Gladbeck V Edith Linneweber and Finanzamt Herne-West V Savvas Akritidis

Community law – Sixth VAT Directive – Article 13B(f) – Games of chance – Card games and gaming machines – Principle of fiscal neutrality – Similarity of games of chances

Community law – Sixth VAT Directive – Article 13B(f) – Direct applicability – National court can prevent the application of inconsistent national law

“Article 13B(f) of the Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment precludes national legislation which provides that the operation of all games of chance and gaming machines is exempt from VAT where it is carried out in licensed public casinos, while the operation of the same activity by traders other than those running casinos does not enjoy that exemption.”

“Article 13B(f) of the Sixth Directive has direct effect in the sense that it can be relied on by an operator of games of chance or gaming machines before national courts to prevent the application of rules of national law which are inconsistent with that provisions.”

Unlawful activities: VAT is always due when there is competition *

Roberta d’Agata

CONTENTS: 1. Premise; 2. Facts in Case C-453/02. Facts in Case C-462/02; 3. Person or legal form of the economic operator is not relevant in assessing potential competition; 4. Lawful and unlawful transactions: comparable aspects; 5. The concept of average consumer

1. Premise

The questions referred to the European Court of Justice by the *Bundesfinanzhof* (the German Federal Tax Court) for a preliminary ruling in the present joined cases

* Translation by Claudia Calogero.

concern the interpretation of Article 13B(f) of the Sixth Directive 77/388/EEC of 17 May 1977. In particular, whether and to what extent a Member State may, under that provision, differentiate in the levying of value added tax between games of chance organised in a licensed public casino and games of chance organised outside a licensed public casino, and further - with respect to the latter - between lawful and unlawful games of chance.

Essentially the Court was asked to clarify further its ruling in the *Fischer* judgement¹ on the scope of the principle of fiscal neutrality with regard to the levying of VAT on games of chance.

In that judgement, for the first time, the Court held that the principle of fiscal neutrality prevents any general distinction in the levying of VAT as between lawful and unlawful transactions. The value added tax is not applied only when the activities are subject to a total prohibition and thus any competition between a lawful economic sector and an unlawful sector is precluded (for example, illegal imports or supplies of narcotic drugs or counterfeit currency).

After seven years, the Court has confirmed its opinion and specified that the identity of the supplier of goods or services is not relevant in order to determine whether the goods or services are in competition, as the nature of the activity performed is the main and exclusive interest of the European law-maker.

The Court held that, as the European common system of value added tax is founded on the principle of VAT uniformity, different treatments for VAT purposes are precluded when they are dependent on the place of supply of goods or services, the identity of the supplier and the nature of the supply. The Court clarified that certain games are liable to VAT if their structure is consistent with it.

Moreover, the Court held that Article 13B(f) of the Sixth Directive has direct effect in the sense that it can be relied on by individuals before national courts to prevent the application of rules of national law which are inconsistent with that provision.

2. Facts in Case C-453/02

Mrs Linneweber is the universal heir of her husband, the original taxpayer, who had an administrative authorization to operate gaming and entertainment machines in public premises and amusement arcades owned by him. Mrs Linneweber and her husband declared the income from the operation of those machines as exempt from VAT under § 4(9)(b) of the German *Umsatzsteuergesetz* 1993 (*UstG*- the Turnover Tax Law of 1993), which actually provides that the value added tax is not applied on the turnover within the scope of the Betting and Lotteries Act and the turnover from games of chance carried on through licensed public casinos.

Conversely, the *Finanzamt* (Tax Office) took the view that the income in point was not exempt under § 4(9)(b) of the *UstG*, since it was not subject to betting, races or lotteries tax and was not derived from the operation of a licensed public casino.

¹ European Court of Justice, Judgement of 11 June 1998, Case C-283/95 *Fischer*, where the organiser of games of chance had an official permit to operate a game of skill that was different from the game of roulette as played in duly licensed public casinos, but he actually operated it in his own premises located in Germany.

The matter was subsequently brought to the *Finanzgericht* (Tax Court) at Münster, which ruled in favour of the exemption, relying on the interpretation given to the principle of fiscal neutrality in the *Fischer* judgement.

The *Fischer* judgement resolved the perplexities about the levying of VAT on unlawful transactions. For the first time, in fact, the Court drew a significant distinction in unlawful economic activities and pointed out that only those activities, whose release into the economic and commercial channels of the Community was by definition precluded, were wholly alien to the provisions of the Sixth Directive and did not give rise to any VAT debt.

Apart from these cases of “extreme unlawfulness”, the principle of fiscal neutrality however precludes a generalised distinction from being drawn in the levying of VAT between unlawful and lawful transactions relating to the import and supply of goods, as well as to the supply of services, such as the organisation of games of chance.

In fact, since those games are lawfully played in a number of Member States and since activities of that sort, even if unlawful, are in competition with lawful activities, the principle of fiscal neutrality precludes their being treated differently as regards VAT in order to avoid distortions of competition.

However, the *Bundesfinanzhof* (the referring court), before which that ruling was appealed on a point of law (*Revision*), expressed doubts that the *Fischer* judgement could be referred to also for the present case. In the *Fischer* judgement the Court focused on the unlawful organisation of games of chance, whereas the present case concerns a party with an administrative authorization. Therefore, the *Bundesfinanzhof* put the question whether the distinction between lawful and unlawful games of chance was relevant for the purposes of Community law. In its view, Article 13B(f) of the Sixth Directive should be interpreted as meaning that a Member State may not impose VAT on the (lawful or unlawful) operation of a game of chance when the corresponding activity carried on by a licensed public casino is exempted. The question was thus referred to the Court for a preliminary ruling.

Facts in Case C-462/02

From 1987 to 1991 Mr Akritidis ran a casino under an administrative authorization. He failed, however, to (strictly) comply with the rules laid down by the competent authorities in respect of the games.

Consequently, the *Finanzamt* raised an assessment to recover VAT also on the unauthorized games of chance, in particular roulette and card games. In response to an objection from Mr. Akritidis, it exempted the roulette on the basis of the Court's judgement in the *Fischer* case, but continued to treat the unlawfully organised card games as taxable.

Mr Akritidis then appealed to the *Finanzgericht* and was granted an exemption also for the latter.

The *Finanzamt* opposed this view in the appeal before the *Bundesfinanzhof*.

As in Case C 453/02, the *Bundesfinanzhof* raised the question whether - in order to claim the VAT exemption under Article 13B(f) of the Directive 77/388/EEC - card games organised outside public casinos must be comparable to card games organised in public casinos in essential respects.

3. Person or legal form of the economic operator is not relevant in assessing potential competition

For the first time, the judgement in point clarifies that lawful and unlawful activities are subject to the same VAT rate on the ground that they could be in competition with each other.

In fact, although the Court has always invoked the principle of fiscal neutrality inherent in the common system of VAT also with respect to games of chance organised in licensed public casinos, it is necessary to examine all the variants of those games and verify whether their structure is consistent with VAT provisions.

Moreover, since in tax matters the principle of fiscal neutrality calls for a higher level of tolerance, it is necessary to refer to the inherent nature of games of chance and not to the differences in the rules.

More in detail, it is quite worthwhile drawing attention to point 51 of the Opinion of the Advocate General², where he refers to the Court's case-law on the second paragraph of Article 90 of the Treaty, according to which "*in order to determine whether products are similar it is necessary to consider whether they have similar characteristics and meet the same needs from the point of view of consumers, the test being not whether they are strictly identical but whether their use is similar and comparable*", as indicated in the judgement of the European Court of Justice of 27 February 2002, Case C-302/00, paragraph 23³.

It is interesting to point out that the player is identified as a typical "consumer". Consequently, as the player uses the service provided, the equal treatment can be applied to the games of chance when their use is comparable.

Actually, the questions referred to the Court for a preliminary ruling concern the two aspects of the equal treatment and resulting competition between lawful and unlawful games of chance, as well as between lawful games of chance organised in licensed public casinos and lawful/unlawful games of chance organised outside licensed public casinos.

4. Lawful and unlawful games of chance: comparability

First, it must be pointed out that the common structure of both games is the award of a prize (the winning) which is linked with the player's consideration, his stake, regardless of the place where the game is carried on and of its lawful or unlawful nature.

However, while the link between supply and consideration is certain in classic reciprocal economic performances, the winning of the player (linked with the player's consideration, the entry fee) is chance-based.

² See on the point Case C-302/00, and Joined Cases C-367/93 e C-377/93.

³ In order to identify the features of the economic transaction in the supply of games of chance to a player, who is considered as an average consumer, see Judgement of the European Court of Justice Case *Card Protection Plan* C-349/96, "*In this respect, taking into account, first, that it follows from Article 2(1) of the Sixth Directive that every supply of a service must normally be regarded as distinct and independent and, second, that a supply which comprises a single service from an economic point of view should not be artificially split, so as not to distort the functioning of the VAT system, the essential features of the transaction must be ascertained in order to determine whether the taxable person is supplying the customer, being a typical consumer, with several distinct principal services or with a single service*".

This is the reason which led the Community law maker to exempting games of chance from value added tax, but leaving the Member State discretion in the matter.

However, it is manifest that this discretion would be meaningless if all the forms of games of chance were considered the same; conversely, as innumerable variants of games of chance are conceivable, the principle of fiscal neutrality would be largely frustrated if the Member States were permitted to make distinctions on minor differences as regards the levying of VAT.

For the purposes of the principle of fiscal neutrality, the similarity of games of chance must be assessed in the perspective of the equal treatment of similar goods and services, which are thus in competition between each other.

As a consequence, if the similarity of goods and services depends on whether or not they are in competition with each other, as the Advocate General properly pointed out, there is a strong argument for an analogy with the Court's case-law on the second paragraph of Article 90 of the Treaty⁴.

The test to be used is not whether they are strictly identical but whether their use is similar and comparable⁵.

5. The concept of “average consumer”

Specifically, lawful and unlawful games seem to be comparable, even if there are differences in the rules, when the player (consumer) is attracted to either game, as they meet the same needs.

The best standard of evaluation is therefore the potential scale of winning and the gambling risk. These elements are essential in assessing the similarity, so that the unlawful aspect is not relevant for VAT purposes, when the unlawfulness is alien to those elements and does not invalidate such similarity.

It is very interesting to note that while the *Fischer* judgement concerns only some activities whose nature is so straightforwardly criminal and in contrast with the economic system that they are wholly alien to the scope of the principle of fiscal neutrality (owing to the fact that they are not competing with similar lawful activities), in the case under examination the Court further points out that there may be competition in unlawful activities when the unlawfulness does not influence the consumer's decision not to participate.

In other words, it is the player (consumer), as it were, who decides whether a game of chance, even if unlawful, may meet his needs like other lawful games, thus letting the unlawful game be in competition with the lawful one, so that it may benefit from the VAT treatment under the principle of fiscal neutrality.

Each Member State should therefore provide for different tax treatments on specific games and however avoid that these different tax treatments are applied to similar activities from the the player's (consumer's) point of view.

⁴ See Case C-498/99, *Town & County Factors*, where the Advocate General Christine Stix-Hackl had actually recognized that the main practical difficulties in applying VAT to games of chance result from the fact that there is not a traditional reciprocal relationship between consumption and payment, but a mere chance-based link between the entry fee and the winning.

⁵ See Case C-302/00 *Commission v France*

Corte di giustizia delle Comunità Europee Sezione Seconda – Sentenza 17 Febbraio 2005 Cause riunite C-453/02 E C-462/02 Finanzamt Gladbeck c/Edith Linneweber e Finanzamt Herne-West c/Savvas Akritidis

Diritto comunitario – Sesta direttiva IVA – Art. 13, parte B, lett. f) – Giochi d'azzardo – Giochi di carte e apparecchi automatici per giochi d'azzardo – Principio della neutralità fiscale – Somiglianza dei giochi d'azzardo

Diritto comunitario – Sesta direttiva IVA – Art. 13, parte B, lett. f) – Diretta applicabilità – Giudice nazionale – Può escludere l'applicazione delle norme nazionali incompatibili

“L'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale che prevede l'esercizio di tutti i giochi o apparecchi per giochi d'azzardo è esentato dall'IVA quando è effettuato in case da gioco pubbliche autorizzate, mentre l'esercizio di questa stessa attività da parte di operatori diversi dai gestori di tali case da gioco non beneficia di tale esenzione.”

“L'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva 77/388 ha un effetto diretto, nel senso che può essere invocato da un gestore di giochi o di apparecchi per giochi d'azzardo dinanzi ai giudici nazionali per escludere l'applicazione delle norme di diritto interno incompatibili con tale disposizione.”

Attività illecite: l'IVA è sempre dovuta quando hanno carattere concorrenziale

Roberta d'Agata

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Il fatto nella causa C-453/02, Il fatto nella causa C-462/02 - 3. Irrilevanza della natura soggettiva e della forma giuridica ai fini della potenzialità concorrenziale - 4. Natura lecita e natura illecita dei giochi: profili di comparabilità - 5. Il concetto di consumatore medio.

1. Premessa

Il *Bundesfinanzhof* (la Corte tributaria federale tedesca), in entrambe le questioni riunite nel procedimento in commento, ha sollevato questioni pregiudiziali riguar-

danti l'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. f) della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE: in particolare se ed in che misura, ai sensi di tale disposizione, uno Stato membro possa operare distinzioni - in materia di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto - tra giochi d'azzardo esercitati all'interno di una pubblica casa da gioco autorizzata e giochi d'azzardo esercitati al di fuori di una pubblica casa da gioco autorizzata, e, con riferimento a questi ultimi, tra giochi d'azzardo leciti e giochi d'azzardo illeciti.

In pratica alla Corte è stato chiesto di approfondire le indicazioni già fornite in materia con la sentenza Fischer¹, ampliando ulteriormente la portata del concetto di neutralità fiscale, relativamente all'imposizione dell'IVA sui giochi d'azzardo.

In essa la Corte aveva chiarito, per la prima volta, il principio della neutralità fiscale con riferimento all'irrelevanza della natura lecita o illecita del provento, ai fini della sua assoggettabilità all'IVA, affermando la non imponibilità -per completa estraneità al tributo- delle sole operazioni assolutamente vietate che, in quanto tali, non creano un problema di concorrenza tra settori economici leciti ed illeciti (ad esempio l'importazione di denaro contraffatto o di sostanze stupefacenti).

La sentenza in commento, a sette anni dalla citata pronuncia, nel confermare quanto già ivi statuito, ha specificato l'irrelevanza - ai fini dell'accertamento se i beni o servizi si pongono in posizione concorrenziale - del profilo soggettivo di colui che realizza la prestazione, ponendo in rilievo il precipuo ed esclusivo interesse del legislatore comunitario alla sola natura dell'attività posta in essere.

La Corte, nel confermare che lo spirito del sistema europeo dell'IVA è improntato all'uniformità del carico fiscale, ha dichiarato a questo incompatibili forme di disparità di trattamento correlate al luogo di esercizio dell'attività, al profilo soggettivo del prestatore ed alla natura della prestazione stessa, ed ha chiarito l'assoggettabilità ad IVA di determinate forme di gioco, in virtù della loro compatibilità strutturale con il tributo.

La pronuncia ha inoltre statuito l'invocabilità diretta innanzi ai giudici nazionali dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva al fine di poter escludere l'applicazione di singole normative disposte dagli Stati membri con essa incompatibili.

2. Il fatto nella causa C-453/02

La sig.ra Linneweber è erede universale del coniuge, originario soggetto passivo, il quale, in virtù di regolare autorizzazione amministrativa, gestiva macchine automatiche per giochi d'azzardo in pubblici esercizi ed in sale da gioco di sua proprietà. I coniugi avevano dichiarato come operazioni esenti da IVA gli introiti così realizzati in base al § 4, n. 9, lett. b) dell'*Umsatzsteuergesetz* 1993 (la legge tedesca del 1993 in materia di imposta sulla cifra di affari) che prevede, per l'appunto, l'esenzione da IVA di

¹ Corte di giustizia della CE, sentenza 11 giugno 1998, causa C-283/95, Fischer, avente ad oggetto il caso di un organizzatore di giochi d'azzardo che, seppur titolare soltanto di un'autorizzazione all'esercizio di un gioco di abilità differente dal gioco alla roulette svolto nelle case pubbliche da gioco regolarmente autorizzate, lo faceva realizzare nelle proprie strutture private sparse in varie località della Germania.

tutte “le operazioni soggette alla disciplina della legge sulle scommesse e sulle lotterie nonché il gioco d'azzardo svolto nelle pubbliche case da gioco autorizzate”.

Al contrario il *Finanzamt* (ufficio delle imposte) aveva ritenuto che il caso di specie non rientrasse nell'esenzione di cui al § 4, n.9, lett. b) dell'UStG, in quanto gli introiti di cui trattasi non erano assoggettati all'imposta sulle scommesse, le corse e le lotterie e non provenivano dalla gestione di una pubblica casa da gioco autorizzata.

Il *Finanzgericht* (sezione tributaria del Tribunale) di Munster successivamente adito ha deciso a favore dell'esenzione, richiamando l'interpretazione del principio di neutralità fiscale accolto nella sentenza Fischer.

In essa, a superamento delle perplessità circa la possibilità di assoggettare ad IVA operazioni illecite, si era per la prima volta operata una importante distinzione fra i diversi settori economici illeciti, precisando che solo per alcuni di essi l'introduzione nel circuito economico e commerciale è per definizione vietata, con la loro conseguente totale estraneità alle disposizioni della sesta direttiva, non facendo le medesime sorgere alcuna obbligazione fiscale in materia di IVA.

Al di fuori di queste ipotesi di “illiceità estrema”, tuttavia, il principio di neutralità fiscale non consente, in materia di riscossione dell'IVA, una distinzione generale fra operazioni lecite ed illecite, sia con riferimento ad importazioni e cessioni di merci, sia con riferimento alle prestazioni di servizi come, appunto, l'organizzazione di giochi d'azzardo.

Poiché, infatti, tali giochi sono oggetto di attività lecite in numerosi Stati membri e poiché le operazioni di quel genere, seppure illecite, sono in diretta concorrenza con quelle lecite, il principio della neutralità fiscale osta a che vengano trattate in modo diverso sotto il profilo dell'IVA, proprio al fine di evitare un effetto distorsivo del mercato concorrenziale.

Ma il *Bundesfinanzhof* (giudice del rinvio), adito con ricorso per cassazione (*Revision*) contro tale sentenza, ha sollevato dubbi sull'applicabilità al caso di specie della sentenza Fischer, laddove la Corte aveva ivi fatto riferimento all'esercizio illecito del gioco d'azzardo, mentre nel caso in commento la parte era munita di regolare autorizzazione amministrativa, ponendo così la questione della rilevanza sul piano comunitario della distinzione tra giochi d'azzardo leciti ed illeciti e ipotizzando altresì che l'art. 13, parte B, lett. f) della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può assoggettare ad IVA l'esercizio (lecito o illecito) di un gioco d'azzardo, qualora un'attività del medesimo genere, gestita da una pubblica casa da gioco autorizzata ne sia esentata. È stata pertanto sollevata all'uopo una specifica questione pregiudiziale.

Il fatto nella causa C-462/02

Il Sig. Akritidis dal 1987 al 1991 ha gestito un casinò munito di regolare autorizzazione amministrativa, senza tuttavia attenersi (scrupolosamente) agli obblighi imposti dalle autorità relativamente ai singoli giochi.

Pertanto il *Finanzamt*, con apposito avviso di accertamento, ha assoggettato ad IVA anche il fatturato realizzato nei giochi non autorizzati, e più specificamente al

gioco della roulette ed ai giochi con le carte non autorizzati. A seguito di ricorso proposto dal Sig. Akritidis, tuttavia, ha considerato esente il gioco della roulette sulla base della sentenza Fischer, continuando però a ritenere assoggettabili all'imposta i giochi di carte esercitati illecitamente.

Il Sig. Akritidis ha così proposto ricorso al *Finanzgericht* ottenendo l'esenzione anche per questi ultimi.

Il *Finanzamt*, però, ha presentato ricorso per cassazione contestando tale interpretazione dinanzi al *Bundesfinanzhof*.

Analogamente a quanto disposto nella causa precedente, il *Bundesfinanzhof* ha pertanto sottoposto alla Corte la questione pregiudiziale se, ai fini dell'invocabilità dell'esenzione da assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto sancita dall'art.13, parte B, lett. f) della direttiva 77/388/CEE, i giochi svolti al di fuori di una pubblica casa da gioco autorizzata debbano essere equiparabili a quelli gestiti nelle case da gioco sotto profili essenziali.

3. Irrilevanza della natura soggettiva e della forma giuridica ai fini della potenzialità concorrenziale

La sentenza in commento chiarisce, per la prima volta, che l'assoggettabilità di giochi leciti ed illeciti ad una aliquota IVA uniforme trova la sua *ratio* nella potenzialità concorrenziale di questi ultimi con i giochi autorizzati.

Infatti, sebbene la Corte abbia sempre invocato il rispetto del principio di neutralità fiscale inerente al sistema dell'IVA anche con riferimento al gioco d'azzardo non autorizzato, occorre esaminare le diverse forme di gioco al fine di individuarne la struttura e conseguentemente la compatibilità con l'applicazione del tributo.

Peraltro, poiché in ambito tributario il rispetto del principio della neutralità fiscale impone un maggior grado di tolleranza, nei giochi d'azzardo deve essere presa in considerazione la struttura portante e non le singole diverse regole.

Più in particolare, alquanto meritevole di attenzione appare il richiamo operato dall'Avvocato Generale nel punto 51 delle sue conclusioni² alla giurisprudenza della Corte relativa all'art. 90, n. 2, del trattato CE, secondo cui l'identità delle merci deve essere valutata *“esaminando se i prodotti di cui si tratta posseggano proprietà analoghe e rispondano alle stesse esigenze dei consumatori, e questo secondo un criterio non di rigorosa identità, ma di analogia e di comparabilità nell'uso”*, così come si legge al punto 23 della sentenza pronunciata dalla Corte di Giustizia della CE il 27 febbraio 2002 nella causa C-302/00³.

² Si vedano sul punto la sentenza relativa alla causa C-302/00, nonché quella afferente alle cause riunite C-367/93 e C-377/93.

³ Ai fini dell'individuazione della prestazione economica, offerta con i diversi giochi d'azzardo al giocatore inteso come consumatore medio soccorre quanto indicato nella sentenza della Corte di giustizia della CE Card Protection Plan C-349/96, laddove si legge *“A questo riguardo, tenuto conto della duplice circostanza che, da un lato, dall'art. 2, n.1, della sesta direttiva, discende che ciascuna prestazione di servizio dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non deve essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, occorre individuare gli elementi*

È interessante dunque rilevare che il giocatore viene identificato come soggetto appartenente alla categoria tipizzata del “consumatore”: essendo, pertanto, il giocatore il fruitore di un servizio, la possibilità di equiparare ai fini fiscali i singoli giochi discende direttamente dalla comparabilità del loro utilizzo.

Le questioni pregiudiziali sottoposte all'attenzione della Corte afferiscono dunque i due profili della equiparabilità e conseguente concorrenzialità tra giochi leciti ed illeciti, nonché tra i primi svolti nelle case pubbliche da gioco ed entrambe le tipologie svolte nelle case private autorizzate.

4. Natura lecita e natura illecita dei giochi: profili di comparabilità

Occorre innanzitutto rilevare che la struttura portante comune ad entrambe le tipologie prese in considerazione è la corresponsione di un premio (la cosiddetta vincita) quale corrispettivo della posta di denaro giocata, a prescindere dal luogo di svolgimento del gioco e dalla sua assoluta regolarità o meno.

A differenza, tuttavia, delle operazioni economiche tipicamente sinallagmatiche, ove il rapporto prestazione/corrispettivo è determinato, nel caso dei giochi l'evento vincita del giocatore (inteso come corrispettivo della posta giocata) dipende esclusivamente da un fattore casuale.

Ed è proprio questo il motivo che ha indotto il legislatore comunitario ad esentare i giochi dall'applicazione del prelievo fiscale indiretto, eccezion fatta per un margine di discrezionalità lasciato in capo ai singoli Stati membri.

Ciò nondimeno, è evidente che la previsione di un tale potere discrezionale non avrebbe senso se tutti i giochi d'azzardo fossero considerati uguali; per contro, però, se fosse possibile per uno Stato operare distinzioni in materia di applicabilità dell'IVA in ragione di mere piccole differenze, la prevedibilità di innumerevoli varianti nel gioco renderebbe assai facile l'elusione del principio di neutralità fiscale.

La valutazione della somiglianza dei giochi d'azzardo ai fini del rispetto del principio di neutralità fiscale va effettuata, quindi, nell'ottica di una parità di trattamento di merci e prestazioni di servizi che, in quanto del medesimo tipo, si trovano in concorrenza tra loro.

Conseguentemente se è la potenzialità concorrenziale tra merci o servizi a determinarne la somiglianza, come giustamente evidenziato dall'Avvocato Generale, occorre all'uopo la giurisprudenza della Corte relativa all'art .90, n. 2, del trattato CE⁴.

Il criterio valutativo da utilizzare non può, dunque, essere quello della totale e rigorosa identità, bensì quello della analogia e della comparabilità nell'uso⁵.

caratteristiche dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione”.

⁴ Si veda causa C-498/99, *Town & County Factors*, laddove proprio con riferimento all'applicabilità dell'imposta sul valore aggiunto ai giochi d'azzardo l'Avvocato Generale Christine Stix-Hackl aveva ricondotto le maggiori difficoltà in materia all'assenza del tradizionale rapporto sinallagmatico consumo/onere, in virtù di una mera correlazione casuale tra la giocata e la distribuzione del corrispettivo-vincita.

⁵ Si veda sentenza Commissione/Francia C-302/00

5. Il concetto di “consumatore medio”

Con specifico riferimento ai giochi la comparabilità tra giochi leciti e giochi illeciti sembra possibile, pur in presenza di differenti regole, allorché il giocatore-consumatore sia ugualmente invogliato dall'uno o dall'altro gioco, in quanto l'uno o l'altro soddisfino medesime esigenze.

I migliori criteri di valutazione sono dunque offerti dall'entità della possibile vincita e dal livello di azzardo. Tali fattori sono perciò precisi indicatori del livello di somiglianza, di talché eventuali profili di illiceità di un gioco estranei agli stessi ed inidonei ad inficiare tale comparabilità non assumono alcuna rilevanza ai fini IVA.

È pertanto molto interessante rilevare che, laddove la sentenza Fischer conteneva soltanto l'indicazione di ipotesi delittuose a tal punto in contrasto con il sistema economico da essere estranee alla sfera di applicazione del principio di neutralità fiscale (proprio in ragione dell'assenza di potenzialità concorrenziale con attività lecite ad esse analoghe), nella sentenza in commento si ha l'ultronea prospettazione di una facile connivenza tra illiceità e concorrenza commerciale, se l'illiceità è inidonea a creare nel consumatore il convincimento a non giocare.

In altre parole è il giocatore-consumatore in un certo senso, in ragione dei propri bisogni, a riconoscere ad un gioco - seppure illecito - la possibilità di soddisfare le sue esigenze al pari di un altro gioco - perfettamente lecito -, e dunque a porre il primo in concorrenza con il secondo, rendendolo per ciò stesso idoneo a beneficiare del medesimo regime IVA in ragione del principio di neutralità fiscale.

Ogni singolo Stato membro ha dunque l'onere di prevedere forme di tassazione su specifici giochi, dovendo al contempo evitare forme di trattamento fiscale differente relativamente a situazioni rese omogenee dall'utente-giocatore.

Italy – Suprema Corte di Cassazione (Supreme Court of Cassation), Tax Division – President Riggio, Rapporteur Altieri – Order no. 1015 of 10 November 2004 (lodged on 19 January 2005)

Value added tax- Reimbursement – Sums incorrectly charged as VAT on an invoice – Non resident traders –Applicability of the so-called refund to persons not established in the territory of the country

Reference has been made to the Court of Justice of the European Communities by order of the Corte Suprema di Cassazione (Supreme Court of Cassation, Italy), for a preliminary ruling on the following questions:

1) Must Articles 2 and 5 of the Eighth Council Directive 79/1072/EEC of 6 December 1979, in so far as they make reimbursement to a non-resident recipient of goods or services conditional on use of the goods and services for the purposes of taxable transactions, be interpreted as meaning that even VAT that is not due, has been charged incorrectly as output tax and paid to the revenue authorities is refundable? If the answer is in the affirmative, is a national provision which precludes reimbursement to a non-resident recipient of goods or services on the ground that the tax charged and paid although not due is not deductible contrary to the abovementioned provisions?

2) In general, is it possible to infer from the uniform Community rules that the recipient of goods or services is the person liable for payment of tax to the revenue authorities? Is it compatible with those rules and in particular with the principles of neutrality of VAT, effectiveness and non-discrimination, not to grant under domestic law to a recipient of goods or services who is subject to VAT and who is treated under national law as being subject to the obligations of invoicing and payment of the tax, a right against the revenue authorities to claim reimbursement in cases where tax that is not due is charged and paid? Are national rules - as interpreted by the national courts - under which a recipient of goods or services may bring an action only against the transferor or provider of the service and not against the revenue authorities, despite the existence of a case of substitution of that kind under domestic law in relation to direct taxes where both parties (the withholding agent and the taxpayer) are entitled to apply to the revenue authorities for reimbursement, contrary to the principles of effectiveness and non-discrimination in the matter of reimbursement of VAT collected in breach of Community law?

Reimbursement of sums incorrectly charged as value added tax on an invoice*

Massimiliano Giorgi

CONTENTS: 1. *Premise*; 2. *Issues concerning the recovery of sums incorrectly invoiced as output tax*; 3. *Nature of sums incorrectly invoiced as output tax*; 4. *Recovery mechanisms*; 5. *Litigation cases concerning sums incorrectly charged on an invoice; exclusive jurisdiction of tax courts*.

1. Premise

By the order under examination, the Italian Supreme Court referred to the Court of Justice of the European Communities for a preliminary ruling on the instruments that can be used to recover sums incorrectly invoiced as output tax¹.

The Supreme Court, arguing that sums incorrectly invoiced as output tax when VAT was not due, partially or totally, cannot be considered as a value added tax, referred to the Court of Justice the question whether the refund scheme provided for non resident persons can be used to reimburse sums incorrectly invoiced as output tax to the recipient of goods or services; if this refund scheme can be used, a further question is whether a national provision is contrary to the European Community law, when it excludes reimbursement to a non resident recipient of goods or services considering that the tax charged and paid is not deductible.

In the light of the different laws of procedure concerning tax and civil law litigation, the Supreme Court referred also the questions whether - in general - it is possible to infer from the European Community law that the recipient of goods or services is the person liable for payment of tax to the Revenue; whether it is compatible with such provisions, and in particular with the principles of neutrality of VAT, effectiveness and non-discrimination, not to grant under domestic law to a recipient of goods or services - who is subject to VAT, and who is treated under national law as being subject to the obligations of invoicing and payment of the tax - a right against the Revenue to claim refund in cases where a tax that is not due is charged and paid.

Finally, the Supreme Court referred the question whether national rules are contrary to the principles of effectiveness and non-discrimination in the matter of reimbursement of VAT collected, when they allow -as interpreted by the national courts - a recipient of goods or services to bring an action only against the transferor or provider of the service and not against the Revenue, despite the existence of a case of substitution of that kind under domestic law in relation to direct taxes where both parties (the withholding agent and the taxpayer) are entitled to apply to the Revenue for reimbursement.

* Translation by Claudia Calogero.

¹ For an exhaustive examination of case-law on the matter, refer to numerous cases as mentioned in the order and in particular Cassation, Judgement no. 3306 of 19 February 2004 (with further references) and Cassation, Judgement no. 6419 of 22 April 2003 (with further references).

2. Issues concerning the recovery of sums incorrectly invoiced as output tax

In the order under examination, the Supreme Court points out some issues concerning the recovery of sums incorrectly charged as output tax: they derive – on the one hand – from the position of the Court of Justice, which firmly holds that said sums cannot be considered as a value added tax, and – on the other hand – from the position of national courts, which recognize that only the supplier is allowed to apply to the tax authority for VAT refund, while the recipient of goods or services is allowed to apply only to the supplier for refund.

The Court of Justice has constantly held that sums incorrectly charged as VAT on an invoice have not the nature of value added tax². If such sums cannot be classified as value added tax, it would seem consequential to observe – as the Court of Justice did – that «the Sixth Directive does not contain any provisions relating to the adjustment by the issuer of the invoice of VAT which has been improperly invoiced»³; moreover, it would be seem consequential that the Italian Supreme Court questions about the methods for recovering said sums, considering that – from the one hand – the Court of Justice has constantly held that «it is for the Member States to lay down the conditions in which improperly invoiced VAT may be adjusted», and that – on the other hand – domestic laws give the cognizance of disputes concerning VAT refunds between the taxpayer and the tax authority to the tax court, which however deals only with cases concerning acts that can be appealed, while the disputes between taxpayers are given to the cognizance of civil courts, which however cannot deal with tax cases.

The articulate question put by the Supreme Court is more complex than it could seem at first sight, as it is necessary to establish if in the case in point (and whenever VAT charged is higher than the due) sums incorrectly invoiced as output tax can be classified as value added tax and if the refund scheme provided for non resident persons can be used to reimburse said sums.

3. Nature of sums incorrectly invoiced as output tax

In cases *Genius Holding BV*, *Schmeink* and *Karageorgou*, the Court of Justice has ruled that sums improperly charged as VAT on an invoice cannot be classified as value added tax; in all these cases, the sums had been charged in respect of exempted transactions or of transactions carried out by persons that could not be qualified as VAT taxable persons (*Schmeink*, *Karageorgou*), or in respect of exempted transactions because of particular relationships among persons involved (*Genius Holding BV*).

² Court of Justice, Judgement of 6 November 2003, Joined Cases C-78/02, *Karageorgou and others*; Court of Justice, Judgement of 19 September 2000, Case C-454/98, *Schmeink*. On the nature of sums incorrectly charged as value added tax on an invoice, see, FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva in carenza di presupposto*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1994, II, pp. 27 and foll. Allow me to refer to Giorgi, *La natura delle somme erroneamente indicate in fattura a titolo di imposta sul valore aggiunto e gli strumenti utilizzabili per il loro recupero*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, III, pp. 39 and foll.

³ Court of Justice, Judgement of 19 September 2000, Case C-454/98, *Schmeink*.

In case *Langhorst*, however, the Court of Justice ruled - even if incidentally - that the tax invoiced is deductible, when it is higher than the due; in such case, the transaction did not come within the scope of the VAT system and the amount of tax charged exceeded the due.

While the taxing requirement is not fulfilled when sums are improperly invoiced as tax against transactions not falling within the tax regime, if the transaction is subject to the tax, it could be however observed that the transaction is existent and that only the amount of tax is incorrectly charged.

In fact, when the transaction is not subject to tax, improper tax invoicing cannot result in making relevant supply of goods or services liable to tax as they do not come within the scope of the tax, to be meant as a manifestation of ability-to-pay⁴ and there seems to be sound reasons to argue that the right to deduct shall not arise, above all when the scope of tax is identified as final consumption⁵, that is consumption of goods and services in carrying out transactions that are different from those falling within the scope of the tax or that are similarly treated⁶.

Conversely, when the taxing requirement is fulfilled, because the transaction comes within the scope of the tax, there should be a possibility in principle to consider sums improperly invoiced as value added tax, even if incorrectly charged; consequently, it should be possible to apply the refund procedure for input tax in accordance with the Sixth Directive and domestic laws, namely to consider the improperly invoiced tax as refundable by deduction, where provided, and by invoice adjustment.

⁴ On the identification of the scope of value added tax see, BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'Iva*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1978, I, p. 420, as well as *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979, p. 29; COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000, pp. 41 and foll.; CORDEIRO GUERRA, *L'Iva quale imposta sui consumi*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 322 and foll.; D'AMATI, *Diritto Tributario*, Vol. II, Bari, 2000, p. 159 and foll.; GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, pp. 17 and foll., as well as *L'Iva: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1978, I, p. 594; FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1972, I, p. 725; G. INGROSSO, *Le operazioni imponibili ai fini dell'Iva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1973, I, p. 449 and foll.; MICHELI, *L'Iva: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, II, pp. 427 and foll.; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Milano, 1973, p. 201; NUZZO, *Riflessioni sul presupposto del tributo successorio e delle altre imposte sui trasferimenti di ricchezza*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1984, I, p. 470; PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, pp. 422 and foll.; POTITO, *Le imposte indirette sugli affari*, Milano, 1995, pp. 112 and foll.; SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Milano, 1979, pp. 19 and foll.; SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, p. 1287.

⁵ FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva in carenza di presupposto*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1994, II, pp. 41-42, points out that whatever thesis on the scope of tax is adopted, it could not be possible to identify as value added tax those sums that are charged against so-called exempted or excluded transactions, as only taxable transactions may be considered to meet the tax requirement.

⁶ Exemption excludes the goods and services of the exempted supply from the scope of the tax, in that it identifies the exempted stage of movement of goods and services as the final consumption that is relevant to the tax system

In this sense, see FARMER-LYAL, *EC Tax Law*, Oxford, 1994, p. 170; VAN VLIET, *Harmonization of VAT*, in *Tax and Legal Aspects of EC Harmonization*, Lier, Deventer, Boston, 1993, p. 1993.

Refund for VAT improperly charged could be excluded only on the consideration that the control by the tax authority might be difficult; in fact, in case *Genius Holding BV* the Court of Justice has held that the interpretation of Article 17(2)(a) of the Sixth Directive excluding the deduction of tax improperly charged on an invoice is «the one which is best adapted to prevent tax evasion, which would be made easier if any tax invoiced could be deducted».

In the case in point, the difficulties implied in controlling are particularly significant, as once the tax improperly charged on an invoice has been reimbursed through the so-called refund procedure to persons not established in the territory of the State, the supplier could issue a credit note not to be evidently included in the recipient's output transactions, as it is instead provided for, considering that the person is not qualified as taxable in the territory of the State.

Finally, it is to be observed that, in cases as that in point, the supply of services carried out in another country is usually considered not to be liable to tax as the territorial requirement is not met⁷; however, even if such transaction is classified as excluded in domestic laws, it is not to be considered as a transaction that does not fall within the scope of the tax: in fact, such transaction falls within the scope of the tax of another State.

Therefore, it could be observed that in this case the transaction is not completely out of the scope of VAT but it is territorially relevant in another Member State; also in the current transitional VAT system, it could be argued that such transaction comes into the scope of VAT and consequently VAT refund methods are applicable, all the more that the recipient of goods or services should comply with billing (or better self-billing) obligations, as the Supreme Court has pointed out in its order.

4. Recovery mechanisms

In addition to refund, the VAT system provides two typical mechanisms to recover symmetry in VAT operation: invoice adjustment and deduction.

In Italian domestic law, invoice adjustment is provided for by article 26 of Presidential Decree no. 633 of 26 October 1972: invoices may be adjusted within one year from when the transactions were carried out in case of incorrect invoicing, which has led to apply article 21, paragraph 7 of the same Decree: according to this

⁷ Scholars have precisely pointed out that there are significant application problems in considering as eligible for refund "transactions" that cannot be classified as VAT transactions. On the point, see BOSELLO *Dir. Trib.*, 1997, I, pp. 709 and foll., SALVINI, *La detrazione nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, pp.1070-1071; SALVINI, *La nuova disciplina della detrazione Iva: un'occasione persa?*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 121; LUPI, *Delega Iva e limiti alla detrazione sugli acquisti: dai criteri forfetari all'imputazione specifica*, in *Rass. Trib.*, 1997, pp. 279 and foll.; STEVANATO, *L'imposta sul valore aggiunto a seguito del D.Lgs. n. 313 del 1997: disposizioni generali*, in AA.VV., *Commento alle deleghe fiscali 1997*, Padova, 1999, pp. 154 and foll.; COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000, pp 696 and foll.; S. DUS, *Le modifiche strutturali dell'Iva*, in *il fisco*, 1998, pp. 2926-2927.

On the inconsistency of building a category of transactions that are excluded from VAT, as they do not meet one of the general requirements for the VAT application, referring to Community and current domestic law, allow me to refer to GIORGI, *La soggettività passiva ed il diritto alla detrazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, pp. 297 and foll.

provision, the tax is due for the total amount shown in the invoice or correspondent to what is shown in it, when the invoice is issued against non-existent transactions or when the amounts of consideration or taxes are higher than the real ones⁸.

Invoice adjustments may be used both by the supplier and the recipient of goods or services, provided that the latter is a taxable person.

After a long debate, the Supreme Court established that deduction could be used to recover symmetry in the VAT operation; with plenty of sense and equality, it held that the issuer of an invoice could apply for recovering sums incorrectly charged as value added tax, if the recipient did not deduct them⁹.

Deduction, as invoice adjustment, cannot be used to secure symmetry in VAT operation, where the recipient of goods or services is not a VAT taxable person or is a VAT taxable person that carries out exempted transactions: in such cases, it may be possible to appeal to the court, as a last resort.

Deduction is evidently limited to the recipient¹⁰ and provided that he is a taxable person.

Considering deduction as an instrument to recover sums that were improperly charged as output tax allows to sort out also the issue of opting among the different domestic recovery mechanisms, these being on the same level, so that the option seems to be dependent, on the one hand, on the option made by the person applying for refund and, on the other hand, on the person (supplier or recipient of goods or services) seeking to recover the sums incorrectly charged.

⁸ On invoice adjustment, see FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta)*, in *Enc. Dir.*, 1993, Vol. XLVI, pp. 168 and foll. TABET, *Sull'applicabilità della procedura di variazione in diminuzione ex art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 nei confronti dei clienti morosi*, in *Rass. Trib.*, 1999, p. 79; ZIZZO, *Prassi commerciale, note di variazione IVA e deducibilità degli sconti*, in *GT*, 2001, p. 612; ZIZZO, *Sconti e note di variazione IVA*, in *GT*, 2001, p. 1301; MARCHETTI, *Emissione della nota di variazione a seguito dell'inadempimento contrattuale*, in *Corr. Trib.*, 1986, p. 1449; GARCEA, *La nota di variazione Iva emessa da un creditore*, in *Il fisco*, 1997, p. 11742.

⁹ Cassation, Judgement no. 1348 of 5 November 1998 in *il fisco*, 1999, p. 6173, with note by DE LUCA, *Detraibilità dell'Iva addebitata in rivalsa: sentenza chiarificatrice?*; and in *Corr. Trib.*, 2000, p. 277, with note of MAZZUCCOLO, *Detraibilità dell'Iva erroneamente addebitata: una questione controversa*. The Supreme Court held that the value added tax charged as output tax can be deducted by the recipient of goods purchased in the course of a business activity, even if the supplier has incorrectly charged VAT on the transaction, provided that the latter has not applied for relevant refund.

Many times the Supreme Court was requested to rule on the deductibility of VAT incorrectly charged on an invoice; as exemplification, see Court of Cassation, Judgement no. 5733 of 10 June 1998; Court of Cassation, Judgement no. 10405 of 5 July 1996; Court of Cassation, Judgement no. 11083 of 8 May 1996; Court of Cassation, Judgement no. 7602 of 10 July 1993; Court of Cassation, Judgement no. 7689 of 23 June 1992; Court of Cassation, Judgement no. 3602 of 28 April 1990.

On the recovery of VAT unduly paid, see BASILAVECCHIA *In tema di recupero dell'Iva non dovuta; presupposti, condizioni, modalità*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2004, II, pp. 45 and foll.

¹⁰ On the issues involved in deduction of VAT charged on excluded transactions, see LUPI, *Diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 1994, p. 374; LA ROSA, *A proposito della pretesa indetraibilità dell'Iva non dovuta, in il fisco*, 1990, p. 4658; TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Ed. Provv., Roma, 1985, p. 87; TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina Iva*, in *Boll. Trib.*, 1979, p. 1467; CARPENTIERI, *E' detraibile l'Iva non dovuta?*, in *Rass. Trib.*, 1994, p. 163; FRANZONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva in carenza di presupposto*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1994, p. 27 and foll.; LO VERSO, *Cessione di azienda assoggettata ad Iva anziché ad imposta di registro, in il fisco*, 1989, p. 5270; MESSINA, *Note in tela di rimborso e risarcimento dei danni per erronea applicazione dell'Iva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, I, p. 935; IDEM, *Le conseguenze dell'erronea applicazione dell'Iva tra la ripetizione dell'indebito, la detrazione ed il risarcimento danni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, II, p. 261; ROSA, *Variazioni in diminuzione e limiti alla richiesta di rimborso dell'Iva erroneamente addebitata*, in *Rass. Trib.*, II, p. 441; COCCO, *Fattura nel diritto tributario*, in *Digesto Disc. Priv.*, Sez. Comm., VI, Torino, 1991.

Invoice adjustment as provided for by article 26 of presidential Decree no. 633/72 is an option, like deduction. The recipient and the supplier may, therefore, opt for an invoice adjustment to recover the output tax. The recipient may also opt for deducting the tax¹¹ and the supplier may apply for tax refund; this second way is compelled when considering that invoice adjustment must be made within one year¹².

Invoice adjustment and deduction are therefore equal instruments to recover sums incorrectly charged as value added tax on an invoice¹³: actually, no particular taxing need or concern requires distinguishing between the two instruments¹⁴.

If deduction is used to recover sums incorrectly charged as value added tax on an invoice, refund to persons not established in the territory of the State may be similarly used as a means of recovery, as this scheme replaces deduction in international relationship¹⁵.

5. Litigation cases concerning sums incorrectly charged on an invoice; exclusive jurisdiction of tax courts

The last question referred by the Supreme court to the Court of Justice concerns the different position the Supreme Court itself has on disputes concerning tax substitution and VAT, involving taxpayers by right and in fact; after a long debate, the Supreme Court has become fixed on diametrically opposed positions. This different treatment for similar situations shows that it is very difficult to conceptualize and rationalize taxing issues, when there is also a civil law relationship between the persons concerned in the taxation.

¹¹ It is uncertain, however, whether deduction may be used also to recover the tax charged on supplies of goods and services not falling within the scope of tax.

The tax authority has actually held that in order to deduct the tax paid in respect of goods and services imported or purchased when carrying on a business, artistic and professional services, it is not sufficient that the tax is expressly shown on a regular registered invoice, but it is necessary that the transaction comes into the scope of the tax; Ministerial Resolution no. 35550 of 11 October 1985.

The orientation of the tax administration, which excludes the right to deduct in cases where the tax is shown on an invoice against transactions which do not fall within the scope of VAT, has been confirmed for the alienations of businesses on which VAT, instead of registration tax, had been incorrectly paid; Ministerial Resolution no. 406888 of 28 January 1986.

¹² TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina Iva*, in *Boll. Trib.*, 1979, p. 1468, points out that the time limits established by article 26 cannot be considered as final, because they are accounting rules, to which no further implication is to be given.

¹³ For an opposite thesis, Tabet, *Sull'applicabilità della procedura di variazione in diminuzione ex art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 nei confronti dei clienti morosi*, in *Rass. Trib.*, 1999, pp. 83-84, who, referring to the latest case-law of the Supreme Court – Judgement no. 10405 of 5 July-25 November 1996 – observes that refund and invoice adjustment are not alternative, as the VAT system (see article 30, paragraph 2, of Presidential Decree no. 633 of 1972) does not allow to refund all the deductible amount, but only the difference between the deductible tax and the total amount of tax concerning taxable transactions, when the first amount is higher than the second one. In fact, the adjustment mechanism does not give the taxpayer the right to apply for refund on the undue tax, but the right to deduct it. This can be inferred, in general, from the whole VAT system and, in particular, from article 26, paragraph 2 of Presidential Decree no. 633 of 1972, where the taxpayer is obliged to calculate the difference in the total amount of deductible tax, taking into account also the adjustments under article 26. To sum up, such mechanism is exclusive in respect of the refund procedure under article 16 of Presidential Decree no. 636 of 1972.

For the application of refund procedure, see TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in *Boll. Trib.*, 1979, p. 1466.

¹⁴ The different time limits provided make the various instruments complementary.

¹⁵ On the point, allow me to refer to GIORGI, *La soggettività passiva ed il diritto alla detrazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, pp. 483 and foll.

Identifying the reimbursement methods for taxes unduly paid is not typical to VAT system only, but it is a common issue in the direct taxation in case of disputes between the withholding agent and taxpayer; in these cases, some difficulties derive from the fact that it is necessary to reconcile the tax law effects in the relationship between the taxpayer and tax authority with the civil law effects in the relationship between taxpayers, by right and in fact.

The different application effects of tax and civil law are the result of the different scope of such rules and of spreading mass taxation that leads to concentrate in the hands of few persons the control on tax compliance.

The application of tax law rules to the relationship between the taxpayer and tax authority and of civil law rules to relationship between taxpayers reverberate also on the application of procedural rules. The issue results in still more complications as contrasting judgements are far from being unlikely: this makes it difficult to find a satisfying solution to settle situations involving the tax authority, the taxpayer by right and the taxpayer in fact. Moreover, the problem is even more intricate considering the opposite case-law of the Supreme Court on disputes between supplier and recipient of goods or services in the VAT matter and on disputes between the withholding agent and the taxpayer in indirect taxes, where, after a long debate, the Supreme Court stated that the jurisdiction is unique, so that the problem of contrasting judgements can be eliminated¹⁶.

In fact, the Supreme Court holds that the cognizance on tax substitution cases is given totally to the tax courts, while the cognizance on disputes on VAT is given to the tax courts only if one party in the procedure is the tax authority and the other one is the VAT taxable person who charged the tax; the cognizance on disputes between VAT taxable persons and disputes in which a final user is party should be given to the civil courts¹⁷.

¹⁶ On this debate and relevant issues, see FAVA-LUPI, *Contribuente di fatto e richieste di rimborso di tributi indebiti, tra imposte dirette, Iva e concessioni governative*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, pp. 1245 and foll.

¹⁷ The refund is provided for by article 21 of Legislative Decree no. 546 of 31 December 1992, where the refund is allowed on the tax unduly paid. It seems that only the supplier may apply for refund, unless legislative amendments to tax refund provision are implemented. Article 19 does not refer, unlike the former article 16 of Presidential Decree no. 636/72, to the taxpayer and to the refund, but it provides that the appeal may be lodged against the express or tacit refusal to refund the tax undue. Therefore, it could be argued that the current provision does not limit the action of the taxpayer who made the payment of tax (the supplier in the VAT system) any longer, but allows all the persons who apply for recovering taxes unduly paid to appeal; this broader wording might cover also the recipient of goods and services.

Differentiating between the refund of taxes undue and the right to reimbursement could therefore lead to consider that the recipient of goods and services who paid a VAT incorrectly charged on an invoice may bring an action against the Revenue in front of the tax court. Scholars had also pointed out that in VAT system the term reimbursement is not used technically— M. INGROSSO *Il credito d'imposta*, Milano, 1984, 207 — and it is more appropriate to use the term refund - TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 43.

On the point see LA ROSA, *A proposito della pretesa indebitabilità dell'Iva non dovuta*, in *il fisco*, 1990, p. 4659, who observes that the recipient of goods or services cannot bring an action for refund, and LUPI, *Diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 1996, p. 370, who emphasizes that being difficult to hypothesize an independent action for refund by the recipient against the tax authority, his only defence is to contrast the supplier in front of the civil court: this point is a particular aspect of the more general problem concerning the tax treatment to be applied to a certain transaction.

On the point see also LUPI, *Parte generale*, Milano, 1996, pp. 268-269; and in addition to the references therein indicated, GRANELLI, *La rivalsa dell'IVA alla ricerca di una parte e di un giudice*, in *Boll. Trib.*, 1975, p. 904;

The Supreme Court's position is therefore satisfying only for disputes involving the withholding agent and the taxpayer; while the problem of contrasting judgements concerning VAT cannot be sorted out if the thesis of joint and several liability is not adopted in front of tax courts and civil courts, if the tax nature of sums charged on an invoice is uncertain and if all parties agree on excluding such nature; according to the constant case-law of the Court of Justice, when said sums cannot be considered as a tax, it should be naturally consequential to exclude relevant disputes from the cognizance of tax courts.

The thesis of joint and several liability should secure symmetry in relationships between the tax authority and the taxpayer by right and in fact; it should also allow to overcome the differences in time limits within which it is possible to bring an action in front of the tax and civil court, which can trigger other asymmetries in addition to those deriving from contrasting judgements.

GLENDI, *Problemi di tutela giurisdizionale agli effetti dell'IVA e connesse questioni di legittimità costituzionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1975, II, p. 331. TESAURO, *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'IVA*, in *Boll. Trib.*, p. 1466; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, p. 421; TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Ed. Provv., Roma, 1985, p. 85; MESSINA, *Erronea applicazione dell'IVA tra ripetizione dell'indebito, detrazione e risarcimento del danno*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, I, 935, 261.

Italia - Suprema Corte di Cassazione, Sezione Tributaria - Presidente Riggio, Relatore Altieri – Ordinanza n. 1015 del 10 novembre 2004 (Dep. il 19 gennaio 2005)

Iva - Rimborsi – Somme erroneamente addebitate in fattura a titolo di imposta sul valore aggiunto – Operatori stranieri -Utilizzabilità del cosiddetto rimborso a non residenti

La Suprema Corte ha chiesto alla Corte di giustizia delle Comunità europee, se gli artt. 2 e 5 dell'ottava direttiva del Consiglio 79/1072/CEE del 6 dicembre 1979, nella parte in cui subordinano il rimborso a favore del cessionario o committente non residente all'utilizzazione dei beni e servizi per il compimento di operazioni soggette ad imposta, debbano essere interpretati nel senso che anche l'Iva non dovuta ed erroneamente addebitata in rivalsa e versata all'Erario sia rimborsabile; in caso di risposta affermativa, se sia contraria alle citate disposizioni della Direttiva una norma nazionale che escluda il rimborso del cessionario/committente non residente in considerazione della non detraibilità dell'imposta addebitata e versata benchè non dovuta;

2) se, in generale, possa ricavarsi dalla disciplina comunitaria uniforme la qualità di debitore di imposta, nei confronti dell'Erario, del cessionario/committente; se sia compatibile con tale disciplina, e in particolare coi principi di neutralità dell'Iva di effettività e di non discriminazione la mancata attribuzione, ne diritto interno, al cessionario/committente che sia soggetto Iva, e che la legislazione nazionale considera come destinatario degli obblighi di fatturazione e di pagamento dell'imposta, di un diritto al rimborso nei confronti dell'Erario nel caso di addebito e di versamento di imposta non dovuti; se sia contraria ai principi di effettività e di non discriminazione, in tema di rimborso di Iva riscossa in violazione del diritto comunitario, una disciplina nazionale ricavata dall'interpretazione datane dai giudici nazionali che consente al cessionario/committente di agire solo nei confronti del cedente/prestatore del servizio, e non nei confronti dell'Erario, pur nell'esistenza nell'ordinamento nazionale di un caso simile, costituito dalla sostituzione nel campo delle imposte.

1. Svolgimento del processo

La Commissione tributaria provinciale di Roma respingeva i ricorsi presentati dalla società tedesca R.C.G. avverso il rifiuto di parziali rimborsi di Iva, per lire 37.236.165 e lire 138.785.860, relativamente al 1994, sul presupposto che il pagamento del tributo atteneva a prestazioni che rientravano tra quelle previste dall'art. 7, comma 4°, lettere d) ed e), del D.P.R. n. 633/1972, non soggette ad Iva perché effettuate nei confronti di un soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro CEE.

Ordinanza

La società proponeva appello, deducendo che l'art. 38 del D.P.R. n. 633/1972 non esclude il rimborso dell'Iva relativa alle prestazioni indicate all'art. 7, comma 4°, lettera d). Invocando le sentenze di questa Corte n. 7689/1992 e n. 7602/1993n.d.r.), sosteneva che, non potendo effettuarsi le variazioni dell'imponibile ex art. 26, D.P.R. n. 633/1972 dopo il decorso dell'anno dal compimento delle operazioni, l'unica via per il recupero dell'imposta era il rimborso ex art. 38.

Con sentenza 13 novembre 2000-22 gennaio 2001 la Commissione tributaria regionale del Lazio rigettava l'appello, osservando che le fatture emesse erano relative a prestazioni di promozione pubblicitaria e di marketing, non soggette ad Iva per mancanza del presupposto territoriale in quanto effettuate nei confronti di soggetti passivi in altro Stato dell'Unione europea.

Avverso tale sentenza la R.C.G. ha proposto ricorso per Cassazione, sulla base di un mezzo d'annullamento.

2. Il motivo di ricorso

Con un unico, articolato motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 38-bis del D.P.R. n. 633/1972, nonché omessa motivazione, in relazione all'art. 360, nn. 3) e 5), del codice di procedura civile.

Premesso che l'istanza di rimborso aveva ad oggetto l'Iva assolta sugli acquisti da fornitore italiano, erroneamente addebitata in fattura su operazioni non imponibili, la ricorrente lamenta che la Commissione regionale non abbia preso alcuna esplicita posizione sulla tesi dedotta dalla società, limitandosi a recepire acriticamente le affermazioni dell'ufficio. Circa l'esistenza del diritto al rimborso rileva che l'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972 riconosce ai soggetti residenti in uno Stato membro della CEE il diritto al rimborso dell'Iva addebitata in rivalsa sugli acquisti effettuati in Italia, se "detraibili ai sensi dell'art. 19". Gli errori commessi dal cedente nell'operare l'addebito non potevano in alcun modo pregiudicare la successiva detrazione dell'imposta da parte del cessionario.

La difesa della ricorrente richiama la sentenza di questa Corte n. 1348/1999, nonché quella della Corte di giustizia CE 17 settembre 1997 in causa C-141/96, secondo le quali l'Iva erroneamente addebitata in fattura è dovuta dal soggetto che effettua la prestazione ed è detraibile per il cessionario.

Deduce, in particolare, la ricorrente:

- l'art. 19 detta come regola generale il diritto alla detrazione dell'Iva, assolta nell'esercizio dell'impresa per il solo fatto della sua corresponsione;
- l'art. 21, comma 7°, del D.P.R. n. 633/1972, nel prevedere l'obbligo per il cedente di corrispondere l'imposta addebitata al cessionario, sancisce come conseguenza il diritto di portare il tributo in detrazione;
- la detrazione dell'Iva erroneamente addebitata non è che il corollario del corrispondente versamento fatto all'Erario e costituisce, quindi, l'unico mezzo per salvaguardare il principio di neutralità dell'imposta. Negare la detraibilità sarebbe consentito soltanto quando l'Iva sia stata recuperata attraverso una variazione dell'imponibile ex art. 26 del D.P.R. n. 633/1972. Ove ciò non sia avvenuto, negare il rimborso costituirebbe un ingiustificato arricchimento per l'Erario.

3. Il contesto normativo nazionale

Il rimborso dell'imposta erroneamente versata non è disciplinato in via generale dalla legge sull'Iva (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

Alcune disposizioni prevedono casi di rimborso in ipotesi particolari.

Per quel che interessa la presente causa, l'art. 38-ter, introdotto dall'art. 16 del D.P.R. 30 dicembre 1981, n. 793, in attuazione della VIII Direttiva Iva del 6 dicembre 1979, prevede che i soggetti domiciliati e residenti negli Stati membri della Comunità economica europea, senza stabile organizzazione in Italia e senza rappresentante nominato ai sensi dell'art. 17, assoggettati ad imposta nello Stato di residenza, che non hanno effettuato operazioni in Italia, possono ottenere, in relazione a periodi inferiori all'anno, il rimborso dell'imposta, se detraibile a norma dell'art. 19, relativa ai beni mobili e ai servizi importati o acquistati.

Sull'ammissibilità di un diritto generale di rimborso si è, comunque, ripetutamente pronunciata la giurisprudenza di questa Suprema Corte, la quale non ha accolto la tesi, inizialmente seguita dall'Amministrazione finanziaria e successivamente abbandonata, secondo cui il rimborso non costituirebbe una misura del tutto alternativa e speculare alla detrazione.

4. Le questioni pregiudiziali

4.1. La soluzione del problema prospettato nella presente causa implica la risoluzione di questioni interpretative di norme e principi di diritto comunitario.

Non è contestato, anzitutto, che la società abbia sede nella Repubblica federale tedesca, e che non abbia una stabile organizzazione in Italia. Non viene neppure posto in discussione il fatto che le operazioni effettuate (prestazione di servizi a favore della società) fossero esenti da Iva, e che l'imposta sia stata, pertanto, erroneamente indicata nelle fatture, e indebitamente versata all'Erario, nonché addebitata alla committente.

Secondo la ricorrente, il diritto della stessa al rimborso si fonda sull'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972, il quale riconosce tale diritto al soggetto non residente, quando non abbia compiuto in Italia operazioni soggette ad imposta, "se detraibile a norma dell'art. 19", relativa a beni mobili o servizi importati o acquistati. Nel caso di specie, premesso che sussisterebbe il diritto alla detrazione per l'Iva addebitata in rivalsa, anche se non dovuta, il soggetto non residente è ammesso al rimborso, non potendo beneficiare della detrazione, in quanto non presenta dichiarazione in Italia. Secondo la ricorrente, quindi, esisterebbe una perfetta simmetria tra addebito (e pagamento) dell'imposta e diritto alla detrazione.

Si deve osservare che tale impostazione, condivisa da alcune meno recenti decisioni di questa Corte, è stata disattesa dalla più recente giurisprudenza (sentenze 26 ottobre 2001, n. 13222 e 5 giugno 2003, n. 8959), la quale ha recepito l'opposto principio enunciato dalla Corte di giustizia comunitaria, a partire dalla sentenza 13 dicembre 1989 in causa 342/87, *G.H.BVc. Staatssecretaris van Financiën*. Secondo tale giurisprudenza, l'erronea indicazione in fattura, e conseguenti addebito e versamento all'Erario, di un'Iva in tutto o in parte non dovuta, mentre impone al cedente/prestatore del servizio il pagamento dell'imposta, non attribuisce al cessionario

nario o committente (che non siano consumatori finali, ma soggetti all'imposta) il diritto alla detrazione, salva la possibilità, da esercitarsi nelle forme stabilite dal legislatore nazionale, di apportare le necessarie rettifiche, in modo che sia evitata ogni possibilità di danno all'Erario. La giurisprudenza comunitaria ha riconosciuto (sentenza 19 settembre 2000 in causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG c. Finanzamt Borken e a.*) la possibilità di rettifica perfino nel caso di fatturazione per operazioni inesistenti. Si deve rilevare, a questo punto, che la sentenza della Corte di giustizia 17 settembre 1997 in causa C-141/96, *Finanzamt OsnabrLck Land c. Bernhard Langhorst*, richiamata dalla ricorrente, non offre alcun decisivo supporto alla tesi di perfetta simmetria tra obbligo del pagamento dell'Iva indicata in fattura e diritto alla detrazione, in quanto nella specie oggetto del giudizio si controverteva sul significato dell'espressione contenuta nell'art. 22, n. 3), lettera c), della VI Direttiva n. 77/388/CEE ("colui che indica l'Iva in fattura o in documento equivalente"), e sulle conseguenze per il soggetto che abbia accettato senza obiezioni tale indicazione, senza porsi il problema specifico della detraibilità della parte di Iva addebitata in misura superiore al dovuto.

La ragione del divieto di detrazione nel caso di erronea indicazione in fattura di imposta non dovuta pare, pertanto, diversa da quello in cui il divieto ha lo scopo di far gravare definitivamente sul soggetto (pur appartenente alla categoria dei soggetti previsti dall'art. 4 della sesta direttiva) l'onere del tributo. L'esclusione dovrebbe basarsi, seguendo l'indicazione contenuta nella sentenza della Corte di giustizia 6 novembre 2003 in cause da C-78 a C-80/02, *Elliniko Dimosio c. Maria Karageorgou* e, sul rilievo che non si tratta di Iva, per cui l'addebito in fattura, e il conseguente versamento, non possono inserirsi nel flusso destinato a ripercuotersi in via definitiva sul consumatore finale. A ciò possono aggiungersi - come rilevato dalla citata sentenza della Corte di giustizia in causa 342/87, punti 17 e 18 - ragioni di cautela contro possibili frodi, che impongono un indefettibile controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, controllo che è necessario nelle procedure di rimborso, mentre è solo eventuale sulle dichiarazioni attraverso le quali viene esercitato il diritto alla detrazione.

Pertanto, la limitazione del diritto al rimborso del cessionario o committente ai casi in cui sarebbe ammessa la detrazione dell'imposta addebitata ha il solo fine di evitare che un soggetto, diverso dal consumatore finale, su cui deve gravare in modo definitivo l'onere del tributo, ottenga il rimborso dell'imposta, mentre ne sembra assolutamente estranea l'ipotesi in cui l'addebito dell'Iva è erroneamente avvenuto, ipotesi che non è ricavabile dalla disciplina comunitaria e nazionale sulla detrazione.

È evidente, innanzitutto, che se, l'acquirente o committente non ha diritto a detrazione, o ha diritto a detrazione parziale perché ha compiuto soltanto operazioni esenti, ovvero sia soggetto alla falcidia *pro quota*, la limitazione del diritto a detrazione comporta, come conseguenza che, gravando l'onere dell'imposta in modo definitivo su tale soggetto, quest'ultimo non possa chiedere alcun rimborso. Si tratta di un principio pacificamente riconosciuto nella giurisprudenza della Corte di giustizia [sentenze 6 aprile 1995, causa C-4/94, *Blp Group* e 13 luglio 2000, C-136/99 (ambidue in banca dati "fisconline", n.d.r.)] e da decisioni di questa Corte (sentenza 23 ottobre 2003, n. 2004).

Pertanto, si pone il problema se la limitazione contenuta nell'art. 2 dell'ottava direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, il quale limita il rimborso all'Iva "nella misura in cui questi beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni di cui all'art. 17, paragrafo 3, lettere a) e b), della Direttiva n. 77/388/CEE o delle prestazioni di servizi di cui all'art. 1, lettera b)" e nell'art. 5 della stessa Direttiva, secondo cui il rimborso "è determinato conformemente all'art. 17 della Direttiva n. 77/388/CEE" (limitazione alla quale si riferisce il requisito della detraibilità, previsto dall'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972) si debba intendere riferita soltanto ai casi in cui la detrazione non è ammessa perché l'onere del tributo deve gravare in modo definitivo sul cessionario o committente, o comprenda anche il caso dell'addebito di Iva non dovuta. Diversa sembra essere, infatti, l'ipotesi di operazione non soggetta ad Iva, nella quale non si pone un problema di onere definitivo del tributo su un determinato operatore. Tale prospettazione viene colta anche dalla citata sentenza della Corte di giustizia in cause riunite da C-78/02 a C-80/02, nella quale è stato affermato che il caso di indicazione erronea in fattura di un'Iva non dovuta non è contemplato dalla VI Direttiva e che tale importo non ha natura di Iva, per cui la fattura può essere regolarizzata senza che ne derivino rischi di perdite fiscali; pertanto, per la regolarizzazione non è richiesta - come avviene negli altri casi - la buona fede di colui che ha emesso la fattura. In definitiva, si pone il problema se la limitazione del diritto al rimborso, contenuta nel combinato disposto delle citate norme della Direttiva possa essere intesa in modo da escludere anche l'Iva erroneamente addebitata e versata.

4.2. Ma, a prescindere dalla speciale ipotesi regolata dall'art. 5 della VIII Direttiva e, quindi, dall'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972, occorre verificare se, nel sistema dell'Iva comunitaria, posto che il rimborso viene riconosciuto come strumento alternativo alla detrazione o deduzione, sia configurabile un generale diritto del cessionario/committente al rimborso nei confronti dell'Erario.

Vi è da considerare, innanzitutto, che il rimborso dell'Iva riscossa in violazione del diritto comunitario è considerato dalla Corte di giustizia [sentenze 9 febbraio 1999 in causa C-343/96, Dilexport ; 11 luglio 2002, in causa C-62/00, Liberexim BV (ambedue in banca dati "fisconline", n.d.r.)] come rimedio di carattere generale, invocabile dai singoli anche quando lo Stato membro abbia correttamente trasposto nel suo ordinamento le disposizioni di cui all'art. 11, parte A, n. 1), della VI Direttiva n. 77/388/CEE. Occorre, quindi, verificare se l'ordinamento interno contenga adeguati strumenti per assicurare un effettivo esercizio di tale diritto.

Si pone, a questo punto, il problema dell'esistenza di un rapporto obbligatorio tributario tra il cessionario - che sia soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della VI Direttiva - e l'Amministrazione finanziaria. Proprio l'affermata inesistenza di tale rapporto ha condotto la giurisprudenza di questa Suprema Corte e parte della dottrina ad escludere che il cessionario o committente dispongano di un'azione da esercitare dinanzi alle Commissioni tributarie per ottenere il rimborso dell'imposta erroneamente addebitata, dovendosi ritenere l'esistenza di un indebito oggettivo di diritto comune e, quindi il solo obbligo del cedente/prestatore del servizio di restituire l'imposta erroneamente addebitata, e salvo il diritto di ripetizione di tale soggetto, unico debitore d'imposta, verso l'Erario. Nell'ordinamento italiano ciò comporta, altresì,

conseguenze sulla competenza giurisdizionale, in quanto la controversia tra cessionario e cedente, avente ad oggetto la restituzione di quanto addebitato, avrebbe natura meramente privatistica e sarebbe devoluta al giudice ordinario, mentre la controversia tra cedente ed Erario sarebbe attribuita alla giurisdizione tributaria. In sostanza, secondo l'impostazione accolta dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte [si veda, in particolare, la sentenza 23 ottobre 2003, n. 4639 (in banca dati "fisconline", *n.d.r.*)] il cessionario, pur soggetto passivo Iva, avrebbe una posizione identica - almeno per quanto attiene al rimborso dell'imposta erroneamente addebitata e versata - a quella del consumatore finale, il quale - secondo una giurisprudenza costante di questa Corte in particolare, sentenza delle Sezioni Unite 14 maggio 2001, n. 208 (in banca dati "fisconline", *n.d.r.*) - non può mai considerarsi debitore d'imposta perché semplicemente inciso dall'onere del tributo, il quale costituisce soltanto una inscindibile componente del prezzo.

La Corte rileva che dalla disciplina nazionale si traggono significative indicazioni sull'esistenza di un rapporto obbligatorio di tipo tributario tra cessionario o committente e Amministrazione finanziaria.

Già l'art. 41 del D.P.R. n. 633/1972, nella sua originaria formulazione, prevedeva che il cessionario del bene o il committente del servizio, che abbia effettuato l'operazione nell'esercizio di impresa, arte o professione, era tenuto al pagamento della pena pecuniaria, in solido con l'autore della violazione, quando non aveva ricevuto la fattura, o aveva ricevuto la fattura indicante un'imposta inferiore a quella dovuta. In tali casi doveva emettere un documento recante gli elementi di cui all'art. 21 o un documento rettificativo e versare l'imposta dovuta.

L'art. 41 veniva modificato dall'art. 1 del D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, il quale introduceva una responsabilità autonoma del cessionario per il pagamento della sanzione, mentre con l'art. 22 del D.L. (n. 69/1989, *n.d.r.*), convertito nella L. 22 aprile 1989, n. 154, veniva introdotta una responsabilità di tale soggetto anche in sede di accertamento. La previsione di un obbligo del cessionario o committente di pagare l'imposta - e non più una sorta di onere per evitare l'applicazione delle sanzioni - rende oltremodo difficile negare l'esistenza di un'obbligazione (tributaria) tra tali soggetti e l'Erario.

La situazione non cambia anche dopo le modifiche introdotte dall'art. 6, comma 8°, del D.L. n. 18 dicembre 1997, n. 471, il quale, riproducendo la formula usata dall'art. 22 del D.L. n. 69/1989, prevede una responsabilità del cessionario o committente, esercenti imprese, arti o professioni, in caso di omessa o irregolare fatturazione, e correlativo obbligo di pagamento dell'Iva dovuta.

Si aggiunga, inoltre, che l'art. 62, già nella sua originaria formulazione, estendeva il privilegio speciale, a favore dello Stato, sui beni mobili che avevano formato oggetto della cessione o ai quali si riferiva il servizio prestato, nei confronti del cessionario o committente, nel caso regolato dall'art. 41. Non pare corretto considerare tale caso come una sorta di garanzia per debito altrui; comunque, ogni dubbio appare fugato dalla modifica introdotta dal D.P.R. 29 gennaio 1970, n. 24, secondo il quale il privilegio è attribuito "per le imposte e le pene pecuniarie dovute dal cessionario".

4.3. Si pone, a questo punto, il problema se l'inclusione del cessionario o committente nella categoria dei debitori d'imposta sia desumibile dal sistema della VI Direttiva o sia, comunque, compatibile con l'art. 21 di tale Direttiva, nella versione previgente alle modifiche introdotte dalla direttiva del Consiglio 21 ottobre 2000 (2000/65/CE), non applicabili *ratione temporis* al rapporto oggetto della presente controversia.

In proposito, non pare superfluo considerare che la stessa disciplina comunitaria in materia di imposta sul volume d'affari, considera come debitore d'imposta, oltre a colui che effettua l'operazione di cessione o di prestazione di servizi, altre categorie di debitori d'imposta, fra i quali coloro che abbiano indicato l'Iva in una fattura o un documento che ne faccia le veci [art. 21, comma 1°, lettera c), della VI Direttiva]. Proprio nella già citata sentenza in causa C-141/96 la Corte di giustizia ha affermato che non costituisce impedimento a considerare debitore d'imposta il cedente per il fatto che il documento contenente le indicazioni prescritte per le fatture (nella specie, una nota di credito) sia stato emesso dal cessionario.

Inoltre, l'art. 21, par. 1, lettera a), della VI Direttiva prevede che gli Stati membri "possono altresì prevedere che una persona diversa dal soggetto passivo sia tenuta in solido al versamento dell'imposta". Pur non prevedendo espressamente la natura solidale della posizione debitoria del cessionario/committente è, comunque, evidente che gli obblighi ai quali esso è sottoposto possono condurre a un risultato pratico che si avvicina molto a quello derivante da un vincolo di solidarietà.

Infine, l'art. 22, punto 8, della VI Direttiva consente agli Stati membri di "stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi". In definitiva, ci si interroga se l'ipotesi di debitore di imposta, contemplata dalla VIII Direttiva e recepita nell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972, costituisca un'eccezione, o possa considerarsi applicazione di una regola emergente dal sistema. All'uopo potrebbe essere rilevante richiamare il collegamento del debitore d'imposta di colui che ha compiuto l'operazione col problema della detrazione da parte del cessionario o committente (detrazione che, non potendo essere effettuata, giustifica il rimborso), collegamento che renderebbe difficile considerare il rimborso nell'ambito di un rapporto privatistico tra cedente e cessionario.

Dovrebbe, ancora, essere considerato che tale soluzione consente una migliore applicazione del principio di neutralità dell'imposta, non pienamente attuato se si considera la posizione del cessionario - come regolata dall'art. 41 del D.P.R. n. 633/1972, o dall'art. 6, comma 8°, del D.L.vo n. 471/1997 - come un mero onere di quest'ultimo per evitare una sanzione, i cui effetti appaiono particolarmente rilevanti nei casi in cui venga accertata la disponibilità di generi soggetti ad imposta e non fatturati, senza che ne sia identificato il cedente, non sussistendo un obbligo per fornire gli elementi per identificarlo. Se si vuole, la posizione obbligatoria del cessionario, sia in sede di accertamento che di riscossione, potrebbe essere, quanto meno, considerata strumentale rispetto all'adempimento degli obblighi di fatturazione, registrazione e pagamento dell'imposta da parte dell'obligato principale, e cioè del cedente. Il meccanismo non è estraneo al sistema tributario: si consideri il caso della sostituzione d'imposta nell'imposizione diretta. Inoltre, il diritto del cessionario/committente-soggetto Iva a

recuperare l'imposta erroneamente addebitatagli (e versata all'Erario) subisce una forte limitazione se si identifica nel cedente/prestatore del servizio l'unico soggetto legittimato passivamente all'azione di rimborso, escludendo la possibilità di azione contro l'Erario. Ciò perché, in tal caso, sussisterebbe il rischio dell'insolvenza dell'obbligato al rimborso, rischio che non ricorrerebbe se l'obbligo incombesse all'Amministrazione finanziaria.

4.4. Una volta ammessa la natura tributaria del rapporto tra cessionario o committente e amministrazione finanziaria e, quindi, la loro soggezione ai poteri di accertamento e di riscossione, col conseguente riconoscimento di un'azione diretta contro lo Stato tendente alla restituzione dell'imposta erroneamente addebitata in rivalsa, restano da definire le conseguenze processuali di tale ricostruzione, definizione che dovrà tener conto della stretta connessione tra la posizione del cedente/prestatore del servizio e quella del cessionario/committente. Un adeguato svolgimento della tutela processuale, oltre ad essere imposto dal principio di effettività dell'applicazione del diritto comunitario, trattandosi di diritto nascente da norme e principi comunitari, deve prevenire, altresì, i danni all'Erario (e, quindi, al bilancio comunitario, destinatario di una quota del gettito dell'Iva) che deriverebbero da un rimborso conseguito separatamente dal cedente e dal cessionario. Il primo soggetto è, infatti, incontestabilmente titolare di un autonomo diritto al rimborso. Tali inconvenienti potrebbero essere evitati con l'opportuno uso di strumenti processuali, come la prescrizione di un litisconsorzio necessario tra cedente, cessionario e Amministrazione finanziaria nel processo tributario, il quale eviterebbe, altresì, un contrasto di giudicati, verificabile soprattutto perché, secondo l'impostazione finora seguita dalla giurisprudenza nazionale, diverse giurisdizioni si dovrebbero occupare della controversia, a seconda che la domanda di rimborso sia proposta dal cedente o dal cessionario.

Si consideri, inoltre, che il rimborso dell'Iva al cessionario/committente comporta necessariamente la rettificazione della fattura o del documento equivalente e, quindi, del volume d'affari del cedente/prestatore di servizi. Si consideri, ad esempio, il caso in cui questi ultimi siano soggetti al regime del pro rata (perché le operazioni da loro compiute sono tutte, o in parte, esenti da imposta): il rimborso dell'imposta comporta, quindi, che l'operazione relativa non può essere considerata come imponibile. Si consideri, inoltre, che la giurisprudenza della Corte di giustizia (ci si riferisce, fra le altre, alla sentenza 13 aprile 2000 in causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*) pur rimettendo agli ordinamenti nazionali l'individuazione di rimedi non necessariamente nell'ambito del procedimento di accertamento, per evitare le conseguenze dell'indicazione in fattura di un'Iva in tutto o in parte non dovuta, ponendo, nel contempo, la regoladella non deducibilità dell'imposta addebitata in rivalsa, considera necessaria, comunque, la previsione di adeguati strumenti di rettificazione della fattura (ritenuto il documento fondamentale la cui emissione fa scattare l'obbligo del pagamento, indipendentemente da una successiva possibilità di detrazione).

Da qui la necessità dell'instaurazione del processo di rimborso anche nei confronti del cedente/prestatore di servizi, a somiglianza di quanto avviene - secondo il princi-

pio affermata da questa Corte - nelle controversie tra sostituto e sostituito d'imposta, nel campo delle imposte sul reddito. Vi è da rilevare, in proposito, che le posizioni del cedente e del cessionario in relazione all'applicazione dell'Iva hanno una connessione assai più stretta di quanto avviene nel rapporto tra sostituto e sostituito d'imposta, considerata la relazione esistente tra indicazione e pagamento dell'imposta, addebito in rivalsa e conseguente detrazione da parte del cessionario, operazione della quale, come si è detto, il rimborso può costituire un'alternativa, o rappresenta l'unica possibilità, come nel caso del cessionario non residente.

Tale strumento processuale eviterebbe, inoltre, che venga conseguito un indebito arricchimento del cessionario, perché questi non ha pagato l'imposta in via di rivalsa, o perché ne ha già ottenuto la restituzione da parte del cedente/prestatore del servizio, o dello stesso cedente, per avere questi già ottenuto dal cessionario il pagamento dell'Iva addebitata in rivalsa. In materia di rimborso Iva, a differenza che per altri tributi (come in materia doganale), l'avvenuta traslazione dell'onere del tributo, unitamente all'arricchimento del debitore d'imposta, non costituisce, infatti, un impedimento di carattere generale al rimborso.

In secondo luogo, occorre considerare - nel quadro di un ordinato ed effettivo esercizio dei diritti nascenti dall'ordinamento comunitario e di un'armonica interpretazione ed applicazione della disciplina uniforme dell'Iva - la possibilità non remota di un contrasto di giudicati, inevitabile se si consente un'autonoma instaurazione di processi, soprattutto quando l'ordinamento nazionale prevede la devoluzione delle controversie a differenti giurisdizioni. Ove il cessionario ottenesse la restituzione dell'imposta versata dal cedente e addebitatagli in rivalsa, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe operare una rettifica nei confronti del cedente sottoposto al regime del *pro rata*; in ogni caso sarebbe, comunque, necessario procedere ad una rettifica della fattura, che rappresenta il documento base per l'applicazione dell'imposta. Tale rettifica potrebbe essere impugnata dal destinatario, e il giudizio separato potrebbe concludersi con una decisione di segno opposto a quella ottenuta dal cessionario, nella quale sia stata riconosciuta la non debenza dell'imposta. Si consideri anche il caso in cui il cessionario emetta autofattura secondo il meccanismo regolato dall'art. 6 del D.L. n. 546/1992, e il conseguente accertamento nei confronti del cedente sia impugnato da quest'ultimo.

4.5. In definitiva, l'inserimento del diritto del cessionario - soggetto Iva cui è stata erroneamente addebitata in rivalsa l'imposta in un rapporto d'indebito di diritto comune di cui è controparte il cedente, e non in un rapporto pubblicistico d'indebito fiscale in cui è debitore l'Erario, con le ulteriori conseguenze sul piano della tutela processuale, potrebbe far sorgere dubbi sulla compatibilità della normativa nazionale - quale risulta dall'interpretazione della giurisprudenza di questa Corte - col principio dell'effettività dell'applicazione della disciplina comunitaria uniforme in materia di Iva. Pare opportuno richiamare, in proposito, i principi più volte affermati dalla Corte di giustizia in tema di compatibilità col diritto comunitario di norme nazionali che rendano eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso di somme versate a titolo di Iva, in violazione del diritto Comunitario (sentenze già citate 17 novembre 1999 in causa C-343/96; 11 luglio 2000 in causa C-62/2000).

Vi è da aggiungere che nella giurisprudenza della Corte comunitaria è stato costantemente affermato che, pur essendo le modalità di rimborso dell'Iva riscossa in violazione del diritto comunitario rimesse allo Stato membro, tali modalità non possono essere diverse da quelle previste per casi simili e non devono rendere eccessivamente difficile l'esercizio di tale diritto. Per quanto attiene al primo profilo appare evidente la discriminazione nei confronti di quanto avviene nel caso simile della sostituzione d'imposta nel campo delle imposte sul reddito, ad esempio nelle ipotesi di ritenuta alla fonte, disciplinate dagli artt. 23 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel quale entrambi i soggetti (il sostituto che effettua una ritenuta a titolo d'imposta o di acconto e versa l'Erario tale somma, dovuta a titolo d'imposta sulla somma pagata al sostituita) possono, secondo l'art. 38, commi 1° e 2°, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, separatamente chiedere all'erario il rimborso dell'imposta versata dal primo. Vi è da chiedersi, pertanto, se non costituisca una discriminazione contraria al diritto comunitario escludere il cessionario/committente-soggetto Iva dall'azione di rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Sotto il profilo del principio di effettività, appaiono evidenti le difficoltà e i rischi connessi ad un rimborso imposto esclusivamente a privati e non all'erario.

Infine, pare opportuno rilevare che, pur nell'ottica di non considerare come avente natura di Iva l'imposta non dovuta, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia [ex plurimis, sentenze 15 settembre 1998 in cause C-231/96, EDIS (in banca dati "fisconline", n.d.r.), e 260/96, SPAC] il pagamento di un tributo non dovuto, in violazione del diritto comunitario, può dar luogo al diritto a rimborso secondo le modalità e le procedure previste dal diritto nazionale per le diverse specie di tributo. Nulla osterebbe, pertanto, a ricondurre il diritto al rimborso del cessionario allo schema dell'indebito fiscale comunitario, che normalmente comporta termini e modalità maggiormente limitative dell'indebito di diritto comune, peraltro ammessi dalla Corte comunitaria, ma che garantisce una più sicura restituzione della somma non dovuta ed eviterebbe un ingiusto arricchimento dell'Erario.

5. In conclusione, non potendosi trarre dalla giurisprudenza comunitaria univoche risposte sulle questioni d'interpretazione di norme e principi dettati dalla disciplina comunitaria uniforme sull'imposta sul volume di affari, questioni da cui dipende la risoluzione della presente causa, questa Corte, che è giudice di ultima istanza, deve formulare alla Corte di giustizia delle Comunità europee i seguenti quesiti:

1) se gli artt. 2 e 5 dell'VIII Direttiva del Consiglio n. 79/1072/CEE del 6 dicembre 1979, nella parte in cui subordinano il rimborso a favore del cessionario o committente non residente all'utilizzazione dei beni e servizi per il compimento di operazioni soggette ad imposta, debbano essere interpretati nel senso che anche l'Iva non dovuta ed erroneamente addebitata in rivalsa e versata all'Erario sia rimborsabile; in caso di risposta affermativa, se sia contraria alle citate disposizioni della Direttiva una norma nazionale che escluda il rimborso del cessionario/committente non residente in considerazione della non detraibilità dell'imposta addebitata e versata benché non dovuta;

2) se, in generale, possa ricavarsi dalla disciplina comunitaria uniforme la qualità di debitore di imposta, nei confronti dell'Erario, del cessionario/committente; se sia compatibile con tale disciplina, e in articolare coi principi di neutralità dell'Iva, di

effettività e di non discriminazione, la mancata attribuzione, nel diritto interno, al cessionario/committente che sia soggetto Iva, e che la legislazione nazionale considera come destinatario degli obblighi di fatturazione e di pagamento dell'imposta, di un diritto al rimborso nei confronti dell'Erario nel caso di addebito e di versamento di imposta non dovuti; se sia contraria ai principi di effettività e di non discriminazione, in tema di rimborso di Iva riscossa in violazione del diritto comunitario, una disciplina nazionale - ricavata dall'interpretazione datane dai giudici nazionali - che consenta al cessionario/committente di agire solo nei confronti del cedente/prestatore del servizio, e non nei confronti dell'Erario, pur nell'esistenza nell'ordinamento nazionale di un caso simile, costituito dalla sostituzione nel campo delle imposte dirette, nel quale entrambi i soggetti (sostituto e sostituito) sono legittimati a chiedere il rimborso all'Erario.

P.Q.M.
la Corte di cassazione;

Visto l'art. 234 del Trattato CE, sottopone alla Corte di giustizia delle Comunità europee le questioni pregiudiziali d'interpretazione del diritto comunitario come sopra formulate;

ordina la sospensione del processo e la trasmissione alla cancelleria della Corte di giustizia di copia degli atti che saranno elencati in separata ordinanza presidenziale.

La restituzione delle somme erroneamente addebitate in fattura a titolo di imposta sul valore aggiunto

Massimiliano Giorgi

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. I problemi connessi al recupero delle somme erroneamente addebitate in fattura a titolo d'imposta - 3. La natura delle somme erroneamente indicate in fattura a titolo d'imposta - 4. I meccanismi di recupero - 5. Le controversie relative alle somme erroneamente addebitate in fattura e la giurisdizione esclusiva del giudice tributario.

1. Premessa

La Suprema Corte nell'annotata ordinanza ha rimesso, in via pregiudiziale, alla Corte di giustizia la decisione dei mezzi utilizzabili per la restituzione delle somme erroneamente addebitate in fattura a titolo di imposta sul valore aggiunto¹.

La Suprema Corte, partendo dall'assunto che le somme erroneamente addebitate in fattura per «un'Iva in tutto o in parte non dovuta» non possono essere considerate un'imposta sul valore aggiunto, chiede alla Corte di giustizia, se la procedura di rimborso a non residenti possa essere utilizzata per restituire al cliente le somme erroneamente addebitate in fattura a titolo di Iva; in caso di utilizzabilità di tale procedura la Suprema Corte chiede, inoltre di conoscere, se sia contraria al diritto comunitario una norma nazionale che escluda il rimborso al cliente non residente in considerazione della non detraibilità dell'imposta addebitata e versata.

La Suprema Corte alla luce della diversa disciplina processuale riguardante le controversie relative ai tributi e le controversie tra privati, chiede poi se, in generale, possa ricavarsi dalla disciplina comunitaria la qualità di debitore di imposta, nei confronti dell'Erario, del cliente e se sia compatibile con tale disciplina, e in particolare coi principi di neutralità dell'Iva, di effettività e di non discriminazione, la mancata attribuzione, nel diritto interno, al cliente soggetto Iva, e che la legislazione nazionale considera come destinatario degli obblighi di fatturazione e di pagamento dell'imposta, del diritto al rimborso nei confronti dell'Erario nel caso di addebito e di versamento di imposta non dovuti.

La Suprema Corte chiede, infine, se sia contraria ai principi di effettività e di non discriminazione, in tema di rimborso di Iva erroneamente addebitata, una disciplina nazionale - ricavata dall'interpretazione datane dai giudici nazionali - che consente al cliente di agire solo nei confronti del fornitore, e non nei confronti dell'Erario, anche se l'ordinamento nazionale in un caso simile, costituito dalla sostituzione nel campo delle imposte dirette, ammette che entrambi i soggetti (sostituto e sostituito) siano legittimati a chiedere il rimborso all'Erario.

¹ Per una completa esposizione delle posizioni giurisprudenziali in merito si rinvia ai numerosi precedenti richiamati nell'ordinanza ed in particolare a Cass., sentenza 19 febbraio 2004, n. 3306 (con ulteriori rinvii) e Cass., sentenza 22 aprile 2003, n. 6419 (con ulteriori rinvii).

2. I problemi connessi al recupero delle somme erroneamente addebitate in fattura a titolo d'imposta

I problemi connessi al recupero delle somme erroneamente addebitate in fattura a titolo d'imposta che la Suprema Corte si pone nell'annotata ordinanza derivano da un lato dalla posizione della Corte di giustizia che è ferma nel ritenere che tali somme non possano essere considerate un'imposta sul valore aggiunto e dall'altro dalla posizione dei giudici nazionali che ammettono la possibilità di chiedere il rimborso Iva all'Autorità fiscale soltanto al fornitore, mentre il cliente può chiedere la restituzione soltanto al fornitore.

La Corte di giustizia ha con costante giurisprudenza affermato che le somme erroneamente addebitate in fattura a titolo d'Iva non hanno la natura di imposta sul valore aggiunto²; se tali somme non possono essere considerate un'imposta, sembrerebbe logico affermare, come ha fatto la Corte di giustizia, che «la sesta direttiva non prevede alcuna disposizione relativa alla regolarizzazione, da parte di chi emette la fattura, dell'IVA indebitamente fatturata»³ e sembrerebbe logico che la Corte di cassazione si ponga il problema dei sistemi utilizzabili per il loro recupero posto che da un lato la Corte di giustizia, con altrettanto costante giurisprudenza ha affermato che «spetta in via di principio agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA indebitamente fatturata possa essere regolarizzata» e dall'altro che nel diritto interno le controversie in tema di rimborsi Iva tra soggetto passivo di diritto e Autorità fiscale, si ritiene siano devolute alla conoscenza del giudice tributario che peraltro ha cognizione soltanto di controversie riguardanti atti impugnabili, mentre si ritiene che le controversie tra soggetti passivi siano devolute alla conoscenza del giudice ordinario che, peraltro, non ha cognizione delle controversie riguardanti tributi.

La questione oggetto degli articolati quesiti posti dalla Suprema Corte si presenta, però, più complessa di quanto a prima vista potrebbe sembrare, poiché occorre innanzi tutto stabilire, se nel caso di specie (e ogni qualvolta l'Iva sia addebitata in misura superiore a quella dovuta) le somme erroneamente addebitate in fattura a titolo d'Iva hanno la natura di imposta sul valore aggiunto e poi se possa, comunque, essere utilizzata la procedura del rimborso a non residenti per recuperare tali somme.

3. La natura delle somme erroneamente indicate in fattura a titolo d'imposta

La Corte nei casi *Genius Holding BV*, *Schmeink* e *Karageorgou* ha affermato che le somme erroneamente indicate in fattura a titolo di Iva non possono essere considerate un'imposta sul valore aggiunto; in tutti tali casi le somme erano state addebitate in riferi-

² Corte di giustizia, sentenza 6 novembre 2003, cause riunite C-78/02, *Karageorgou ed altri*; Corte di Giustizia, sentenza 19 settembre 2000, causa 454/98, *Schmeink*. Sulla natura delle somme erroneamente addebitate in fattura a titolo d'imposta si veda, FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva in carenza di presupposto*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1994, II, pag. 27 e ss.. Si consenta di segnalare anche GIORGI, *La natura delle somme erroneamente indicate in fattura a titolo di imposta sul valore aggiunto e gli strumenti utilizzabili per il loro recupero*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, III, pag. 39 e ss..

³ Corte di giustizia, sentenza 19 settembre 2000, causa 454/98, *Schmeink*.

mento ad operazioni escluse o perché effettuate da una persona che non aveva i requisiti per essere considerato soggetto passivo Iva (*Schmeink, Karageorgou*), o perché l'operazione era esclusa da Iva per particolari rapporti intersoggettivi (*Genius Holding BV*).

La stessa Corte di giustizia, tuttavia, nel caso *Langhorst* ha, seppur incidentalmente affermato che l'imposta indicata in fattura in misura superiore a quella dovuta è detraibile; in tale caso l'operazione rientrava nell'ambito di applicazione dell'Iva e l'imposta era stata addebitata in misura superiore a quella prevista.

Se l'erronea indicazione in fattura di somme a titolo d'imposta in riferimento ad una operazione che non rientra nella sfera di applicazione dell'imposta, non può integrare il presupposto del tributo, quando l'operazione è soggetta all'imposta si potrebbe, tuttavia, osservare che l'operazione esiste e che è soltanto la misura in cui viene applicato il tributo ad essere errata.

Infatti, quando l'operazione non è soggetta all'imposta, l'erronea indicazione di somme a titolo di Iva non può evidentemente comportare l'assoggettamento ad imposta della cessione del bene o della prestazione del servizio per carenza del presupposto, inteso come manifestazione di capacità contributiva⁴ e sembra fondato sostenere che non sorge il diritto alla detrazione; ciò soprattutto se il presupposto dell'imposta viene identificato con il consumo finale⁵, inteso come consumo dei beni e dei servizi nella effettuazione di operazioni diverse da quelle soggette ad imposta od equiparate⁶.

Se il presupposto è integrato, perché l'operazione rientra nella sfera di applicazione del tributo, non dovrebbero, invece, sussistere ostacoli di ordine teorico a considerare le somme erroneamente addebitate in fattura come imposta, sia pure erroneamente addebitata; non dovrebbero, quindi, in tali casi sussistere ostacoli a considerare operanti i meccanismi di recupero dell'imposta a monte previsti dalla sesta direttiva e dalla normativa interna, e cioè a considerare recuperabile l'imposta erroneamente addebitata attraverso la detrazione, dove operante, ed attraverso la rettifica della fatturazione ed il rimborso.

⁴ Sull'individuazione del presupposto nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto si veda, BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'Iva*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1978, I, pag. 420, nonché *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979, pag. 29; COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000, pag. 41 e ss.; CORDEIRO GUERRA, *L'Iva quale imposta sui consumi*, in *Rass. Trib.*, 2000, pag. 322 e ss.; D'AMATI, *Diritto Tributario*, Vol. II, Bari, 2000, pag. 159 e ss.; GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, pag. 17 ss, nonché, *L'Iva: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1978, I, pag. 594; FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1972, I, pag. 725; G. INGROSSO, *Le operazioni imponibili ai fini dell'Iva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1973, I, pag. 449 e ss.; MICHELI, *L'Iva: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, II, pag. 427 e ss.; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Milano, 1973, pag. 201; NUZZO, *Riflessioni sul presupposto del tributo successorio e delle altre imposte sui trasferimenti di ricchezza*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1984, I, pag. 470; PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, pag. 422 e ss.; POTITO, *Le imposte indirette sugli affari*, Milano, 1995, pag. 112 e ss.; SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Milano, 1979, pag. 19 e ss.; SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, pag. 1287.

⁵ FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva in carenza di presupposto*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1994, II, pagg. 41-42, evidenzia come qualsiasi tesi sul presupposto dell'imposta si accolga non si potrebbe mai giungere a qualificare come imposta sul valore aggiunto quelle somme addebitate in relazione ad operazioni cosiddette esenti o escluse, in quanto solo le operazioni qualificate come imponibili possono considerarsi come elemento della fattispecie costituente il presupposto.

⁶ L'esenzione, estromettendo dal circuito applicativo dell'imposta il bene ed il servizio oggetto dell'operazione esente, identifica nello stadio della circolazione dei beni e dei servizi in cui è prevista l'esenzione il consumo finale rilevante per il sistema d'imposta.

In tal senso FARMER-LYAL, *EC Tax Law*, Oxford, 1994, pag. 170; VAN VLIET, *Harmonization of VAT*, in *Tax and Legal Aspects of EC Harmonization*, Lier, Deventer, Boston, 1993, pag. 1993.

L'unica considerazione che potrebbe indurre ad escludere la possibilità di recuperare l'Iva erroneamente addebitata è relativa alle difficoltà di controllo che potrebbe incontrare l'autorità fiscale; la Corte di giustizia nel caso *Genius Holding BV* ha, infatti, affermato che l'interpretazione dell'art. 17, n. 2, lett. a) della sesta direttiva che esclude la detraibilità dell'imposta erroneamente addebitata in fattura, «è quella che meglio consente di prevenire le frodi fiscali che sarebbero agevolate qualora ogni imposta fatturata potesse essere detratta».

Le difficoltà di controllo nel caso oggetto dell'annotata ordinanza sono particolarmente rilevanti, poiché una volta che l'imposta erroneamente addebitata in fattura è stata rimborsata attraverso la procedura del rimborso a non residenti il fornitore potrebbe emettere una nota di credito che non potrebbe, evidentemente, essere annotata tra le operazioni attive dal cliente come, invece, espressamente previsto dalla norma, per carenza del requisito soggettivo nel territorio dello stato.

Si deve, infine, osservare che in un caso come quello di specie si è soliti qualificare la prestazione di servizi non territorialmente rilevante come una operazione esclusa per carenza di uno dei requisiti generali per l'applicazione dell'imposta⁷; tale operazione seppure qualificabile nel diritto interno come operazione esclusa non è, tuttavia una operazione che non rientra nella sfera di applicazione del tributo, poiché tale operazione non rientra nella sfera di applicazione dell'Iva di uno stato ma di un altro.

Si potrebbe allora osservare che nel caso di specie l'operazione non è in assoluto esclusa da Iva ma è soltanto territorialmente rilevante in un altro Stato membro; anche nell'attuale disciplina transitoria dell'Iva si potrebbe allora sostenere che tale operazione rientra nella sfera di applicazione del tributo e, quindi, ritenere operanti i meccanismi di recupero dell'imposta previsti dalla disciplina Iva, tanto più che, come evidenziato dalla Suprema Corte nell'annotata ordinanza, il cliente è in tale caso destinatario degli obblighi di fatturazione o meglio degli obblighi di autofatturazione.

4. I meccanismi di recupero

Il sistema dell'Iva, oltre al rimborso, prevede due meccanismi tipici per assicurare il ripristino della simmetria del meccanismo di funzionamento dell'Iva; la rettifica della fatturazione e la detrazione.

⁷ La dottrina ha puntualmente rilevato come il ricondurre nel sistema della detrazione "operazioni" che non hanno i requisiti per essere considerate operazioni Iva sono crei notevoli problemi applicativi. Sul punto si veda, BOSELLO, *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, I, pag. 709 e ss.; SALVINI, *La detrazione nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, pagg.1070-1071; SALVINI, *La nuova disciplina della detrazione Iva: un'occasione persa?*, in *Rass. Trib.*, 1997, pag. 121; LUPI, *Delega Iva e limiti alla detrazione sugli acquisti: dai criteri forfetari all'imputazione specifica*, in *Rass. Trib.*, 1997, pag. 279 e ss.; STEVANATO, *L'imposta sul valore aggiunto a seguito del D.Lgs. n. 313 del 1997: disposizioni generali*, in AA.VV., *Commento alle deleghe fiscali 1997*, Padova, 1999, pag. 154 e ss.; COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000, pag. 696 e ss.; S. DUS, *Le modifiche strutturali dell'Iva, ne' il fisco*, 1998, pagg. 2926-2927.

Sulla incongruenza di ricostruire una categoria di operazioni "escluse per carenza di uno dei requisiti generali per l'applicazione dell'imposta" in riferimento alla disciplina comunitaria ed alla attuale disciplina interna si consenta di rinviare a GIORGI, *La soggettività passiva ed il diritto alla detrazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, pag. 297 e ss..

La rettifica della fatturazione è prevista dall'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede la possibilità di rettificare, entro un anno dalla effettuazione dell'operazione, inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'art. 21, comma settimo; norma in base alla quale l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato in fattura o corrispondente alle indicazioni della stessa, qualora venga emessa fattura per operazioni inesistenti o in essa siano indicati corrispettivi o imposte in misura superiore a quella reale ⁸.

La rettifica della fatturazione può essere utilizzata sia dal fornitore che dal cliente, sempreché anche questi sia un soggetto passivo d'imposta.

La possibilità di utilizzare la detrazione quale strumento per assicurare il ripristino della simmetria del meccanismo di funzionamento dell'Iva era stata affermata dalla Suprema Corte, dopo un lungo dibattito; la Suprema Corte, con una grande dose di buon senso e di equità aveva, infatti, affermato che l'imposta erroneamente addebitata in fattura può essere richiesta a rimborso dall'emittente, se il destinatario non l'ha portata in detrazione ⁹.

La detrazione, così come la rettifica della fatturazione, non è tuttavia utilizzabile per assicurare la simmetria del meccanismo di funzionamento dell'Iva, laddove il cliente non sia un soggetto Iva oppure sia un soggetto Iva che effettua operazioni esenti, e, quindi, in tali casi si potrà ricorrere, quale estrema ratio, alla tutela giudiziale.

La possibilità di utilizzare la detrazione è evidentemente limitata al cliente ¹⁰ ed a condizione che esso sia un soggetto passivo d'imposta.

⁸ Sulla rettifica della fatturazione si veda, FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta)*, in *Enc. Dir.*, 1993, Vol. XLVI, pag. 168 e ss. TABET, *Sull'applicabilità della procedura di variazione in diminuzione ex art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 nei confronti dei clienti morosi*, in *Rass. Trib.*, 1999, pag. 79; ZIZZO, *Prassi commerciale, note di variazione IVA e deducibilità degli sconti*, in *GT*, 2001, pag. 612; ZIZZO, *Sconti e note di variazione IVA*, in *GT*, 2001, pag. 1301; MARCHETTI, *Emissione della nota di variazione a seguito dell'inadempimento contrattuale*, in *Corr. Trib.*, 1986, pag. 1449; GARCEA, *La nota di variazione Iva emessa da un creditore*, in *Il fisco*, 1997, pag. 11742.

⁹ Cassazione, sentenza 5 novembre 1998, n. 1348, ne' il fisco, 1999, pag. 6173, con nota di DE LUCA, *Detraibilità dell'Iva addebitata in rivalsa: sentenza chiarificatrice?*; e in *Corr. Trib.*, 2000, pag. 277, con nota di MAZZUOCOLO, *Detraibilità dell'Iva erroneamente addebitata: una questione controversa*. La Corte di cassazione ha affermato che «l'imposta sul valore aggiunto addebitata in rivalsa può essere detratta dal cessionario che ha ricevuto fatture per beni acquisiti nell'esercizio dell'impresa, nonostante l'erroneo assoggettamento a imposta dell'operazione da parte del cedente», se quest'ultimo non ha presentato istanza di rimborso per tale imposta.

La Suprema Corte è stata più volte chiamata a pronunciarsi sulla detraibilità dell'Iva erroneamente addebitata in fattura; senza alcuna pretesa di completezza si veda, Corte di cassazione, sentenza 10 giugno 1998, n. 5733; Corte di cassazione, sentenza 5 luglio 1996, 10405; Corte di cassazione, sentenza 8 maggio 1996, 11083; Corte di cassazione, sentenza 10 luglio 1993, n. 7602; Corte di cassazione, sentenza 23 giugno 1992, n. 7689; Corte di cassazione, sentenza 28 aprile 1990, 3602.

Sulle modalità di recupero dell'Iva non dovuta si veda BASILAVECCHIA, *In tema di recupero dell'Iva non dovuta: presupposti, condizioni, modalità*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2004, II, pag. 45 e ss..

¹⁰ Sulle problematiche connesse alla detraibilità dell'Iva addebitata in relazione ad operazioni escluse si veda, LUPI, *Diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 1994, pag. 374; LA ROSA, *A proposito della pretesa indebitabilità dell'Iva non dovuta*, ne *Il fisco*, 1990, pag. 4658; TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Ed. Prov., Roma, 1985, pag. 87; TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina Iva*, in *Boll. Trib.*, 1979, pag. 1467; CARPENTIERI, *E' detraibile l'Iva non dovuta?*, in *Rass. Trib.*, 1994, pag. 163; FRANZONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva in carenza di presupposto*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1994, pag. 27 e ss.; LO VERSO, *Cessione di azienda assoggettata ad Iva anziché ad imposta di registro*, ne' *Il fisco*, 1989, pag. 5270; MESSINA, *Note in tela di rimborso e risarcimento dei danni per erronea applicazione dell'Iva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, I, pag. 935; IDEM, *Le conseguenze dell'erronea applicazione dell'Iva tra la ripetizione dell'indebito, la detrazione ed il risarcimento danni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, II, pag. 261; ROSA, *Variazioni in diminuzione e limiti alla richiesta di rimborso dell'Iva erroneamente addebitata*, in *Rass. Trib.*, II, pag. 441; Cocco, *Fattura nel diritto tributario*, in *Digesto Disc. Priv.*, Sez. Comm., VI, Torino, 1991.

L'attribuzione alla detrazione del ruolo di strumento per recuperare le somme erroneamente addebitate in fattura a titolo d'imposta sul valore aggiunto permette di risolvere anche il problema della concorrenza tra i diversi strumenti di recupero previsti dall'ordinamento interno nel senso che gli stessi si pongono sullo stesso piano e la scelta tra di essi sembra essere rimessa da un lato alla scelta del soggetto che agisce per il recupero dell'imposta e dall'altro in relazione al soggetto, fornitore o cliente, che si attiva per il recupero delle somme erroneamente addebitate.

La rettifica della fatturazione secondo quanto previsto dall'art. 26 del D.P.R. 633/72 costituisce, infatti, una facoltà, così come la detrazione. Il cliente ed il fornitore potranno, dunque, scegliere se effettuare tale rettifica per recuperare l'imposta a monte. Il cliente potrà anche scegliere di detrarre l'imposta¹¹ ed il fornitore potrà scegliere di chiedere la restituzione dell'imposta all'erario; tale seconda via è, peraltro obbligata se si considera perentorio il termine di un anno previsto dalla norma per effettuare la rettifica della fatturazione¹².

La rettifica della fatturazione e la detrazione sono, quindi, strumenti che concorrono al recupero delle somme erroneamente addebitate in fattura, a titolo d'imposta sul valore aggiunto, su un piano paritario¹³ anche perché una distinzione non sembra rispondere ad alcuna particolare esigenza o cautela impositiva¹⁴.

Se la detrazione è utilizzabile quale strumento per recuperare le erroneamente addebitate in fattura a titolo d'imposta, allora anche il rimborso a non residenti può essere utilizzato quale mezzo di recupero. Perché tale istituto sostituisce la detrazione nei rapporti internazionali¹⁵.

¹¹ È dubbio, tuttavia, se lo strumento della detrazione possa essere utilizzato anche per recuperare l'imposta addebitata in relazione a cessioni di beni e prestazioni di servizi che non rientrano nella sfera di applicazione dell'imposta.

L'Autorità fiscale ha, infatti, affermato come <<per potere esercitare la detrazione dell'imposta assolta in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio di imprese, arti o professioni, non è sufficiente che l'imposta stessa sia distintamente indicata in fattura, regolarmente registrata, ma è anche necessario che l'operazione rientri nel campo di applicazione del tributo>>; Ris. Min. 11 ottobre 1985, n. 355550.

L'orientamento amministrativo che esclude l'esercizio del diritto alla detrazione nei casi in cui l'imposta sia indicata in relazione ad una operazione fuori campo Iva, è stato confermato in ordine alle cessioni d'azienda erroneamente assoggettate ad Iva, anziché ad imposta di registro; Ris. Min., 28 gennaio 1986, n. 406888.

¹² TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina Iva*, in *Boll. Trib.*, 1979, pag. 1468, rileva come i termini contenuti nell'art. 26, non possano essere considerati termini perentori, perché esse sono <<regole di contabilità alle quali non va attribuito alcun significato ulteriore>>.

¹³ Contra, TABEL, *Sull'applicabilità della procedura di variazione in diminuzione ex art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 nei confronti dei clienti morosi*, in *Rass. Trib.*, 1999, pagg. 83-84, che, richiamando la più recente giurisprudenza della Suprema Corte - sentenza 5 luglio-25 novembre 1996 n. 10405 - osserva come rimborso e rettifica della fatturazione non siano istituti alternativi in quanto "I due procedimenti, peraltro, non possono porsi in relazione di alternatività per la ragione che la disciplina Iva (vd. art. 30, comma 2°, del D.P.R. n. 633 del 1972) non consente il rimborso di quanto detraibile, ma soltanto il rimborso della differenza tra l'imposta detraibile e l'ammontare complessivo dell'imposta relativa alle operazioni imponibili, quando l'importo della prima sia superiore all'importo della seconda. Con il meccanismo delle variazioni non si riconosce, infatti, al contribuente il diritto al rimborso dell'imposta risultante non dovuta, ma il diritto di portarla in detrazione come si evince, oltre che da tutto il sistema applicativo dell'Iva, dall'art. 26, comma 2°, del D.P.R. n. 633 del 1972, in cui si impone al contribuente di calcolare la differenza fra l'ammontare complessivo dell'imposta detraibile, tenendo anche conto delle variazioni di cui all'art. 26. In conclusione, detto meccanismo si caratterizza in termini di esclusività rispetto al procedimento di rimborso di cui all'art. 16 del D.P.R. n. 636 del 1972".

Per la esperibilità anche dell'azione di rimborso, si è espresso, invece, TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in *Boll. Trib.*, 1979, pag. 1466.

¹⁴ La diversa tempistica prevista per l'utilizzazione dei diversi strumenti, peraltro, li rende quantomeno complementari.

¹⁵ Sul punto si consenta di rinviare a GIORGI, *La soggettività passiva ed il diritto alla detrazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, pag. 483 e ss..

5. Le controversie relative alle somme erroneamente addebitate in fattura e la giurisdizione esclusiva del giudice tributario

L'ultima questione posta dalla Suprema Corte ai giudici comunitari riguarda la difformità di posizioni della stessa Corte in tema di controversie nell'ambito della sostituzione d'imposta ed in ambito Iva; controversie che, pur involgendo entrambe contribuenti di diritto e contribuenti di fatto, hanno visto, dopo un lungo dibattito, attestarsi la giurisprudenza della Suprema Corte posizioni diametralmente opposte. La diversità di posizioni raggiunta per situazioni analoghe dimostra come sia difficile concettualizzare e razionalizzare le problematiche impositive, quando al rapporto giuridico d'imposta si affianca un rapporto privatistico tra i soggetti interessati dal prelievo del tributo.

Il problema della individuazione delle modalità di rimborso dei tributi indebitamente applicati non è, infatti, tipico soltanto del sistema dell'Iva, ma è comune anche al sistema delle imposte sui redditi, allorché si tratti di controversie tra sostituto e sostituito; le difficoltà scaturiscono in tali casi dalla necessità di conciliare le conseguenze dell'applicazione delle regole tributarie nei rapporti tra contribuente ed Autorità fiscale con le conseguenze dell'applicazione delle regole privatistiche nei rapporti tra contribuenti, di diritto e di fatto.

Le diversità nelle conseguenze dell'applicazione delle regole tributarie e delle regole civilistiche deriva da un lato dalla stessa finalità per cui sono state dettate tali regole e dall'altro dall'espansione della fiscalità di massa e dalla conseguente necessità di accentrare in capo a pochi soggetti il controllo degli adempimenti fiscali.

L'applicazione di regole fiscali al rapporto tra autorità fiscale e contribuente e delle regole civilistiche nei rapporti tra contribuenti si riverbera anche sull'applicazione delle regole processuali e complica ancora più la questione in quanto la possibilità di giudicati difformi non è assolutamente remota e, quindi, la soccombenza di una parte in sede civile ed in sede tributaria acuisce il problema di trovare una soluzione soddisfacente alla sistemazione dei rapporti in cui siano interessati l'autorità fiscale, il contribuente di diritto ed il contribuente di fatto; problema reso ancor più acuto dall'opposto orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte in tema di controversie tra cliente e fornitore nel settore dell'Iva ed in tema di controversie tra sostituto e sostituito nel settore delle imposte sui redditi in cui la Suprema Corte dopo un lungo percorso era giunta ad affermare l'unicità della giurisdizione ed a superare, quindi, il problema dei giudicati difformi¹⁶.

La Suprema Corte ritiene, infatti, che la conoscenza delle controversie nell'ambito della sostituzione d'imposta sia interamente devoluta al giudice tributario, mentre ritiene che la conoscenza delle controversie nell'ambito dell'Iva sia devoluta alla conoscenza del giudice tributario, soltanto se una parte del processo è l'autorità fiscale e

¹⁶ Su tale dibattito e sulle sue problematiche si veda, FAVA-LUPI, *Contribuente di fatto e richieste di rimborso di tributi indebiti, tra imposte dirette, Iva e concessioni governative*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, pag. 1245 e ss.

l'altra parte è il soggetto Iva che ha addebitato l'imposta; le controversie tra soggetti Iva e le controversie in cui sia parte un consumatore finale dovrebbero, invece, essere devolute alla conoscenza del giudice ordinario¹⁷.

L'orientamento della Suprema Corte assicura, quindi, una soddisfacente composizione dei rapporti, soltanto per le controversie che coinvolgono sostituto e sostituito, mentre nell'Iva il problema del contrasto di giudicati non è risolto, se non si accede alla tesi del litisconsorzio davanti al giudice tributario, se è in dubbio la natura di imposta delle somme addebitate in fattura e davanti al giudice ordinario, se tutte le parti sono concordi nell'escludere tale natura; se tali somme non possono essere considerate un'imposta, secondo l'ormai consolidato orientamento della Corte di giustizia, dovrebbe, infatti, essere naturale escludere le relative controversie dalla cognizione del giudice tributario.

La tesi del litisconsorzio, oltre ad assicurare la simmetria dei rapporti tra autorità fiscale e soggetto passivo di diritto e tra quest'ultimo ed il soggetto passivo di fatto, dovrebbe consentire anche di superare il problema della diversità dei termini entro cui esperire l'azione davanti al giudice tributario e davanti al ordinario che può provocare delle asimmetrie che prescindono da quelle provocate dalla difformità di giudicati.

¹⁷ Il rimborso è previsto dall'art. 21 del D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546, laddove è prevista la possibilità di chiedere la restituzione dell'imposta indebitamente pagata. La possibilità di chiedere la restituzione dell'imposta attraverso un'istanza di rimborso sembra ipotesi limitata al fornitore a meno che non si valorizzino le modifiche legislative apportate alla disposizione che in ambito tributario disciplina l'azione di rimborso. L'art. 19 non fa, più, riferimento, a differenza del previgente art. 16 del D.P.R. 636/72, al contribuente ed al rimborso ma prevede il che «ricorso può essere proposto avverso il rifiuto e espresso o tacito alla restituzione di tributi non dovuti». Si potrebbe, quindi, ritenere che la norma non limiti più la capacità di agire al contribuente che ha effettuato il versamento, il cedente nel sistema dell'Iva, ma estenda la possibilità di ricorrere a tutti i soggetti che abbiano presentato l'istanza per la restituzione di tributi non dovuti che gli stessi abbiano corrisposto; la formulazione più ampia potrebbe ricomprendere anche il committente.

Operando una differenziazione tra restituzione di tributi non dovuti e diritto al rimborso, si potrebbe, quindi, ritenere che il cessionario od il prestatore che abbiano pagato un'imposta sul valore aggiunto erroneamente addebitata in fattura, possano agire nei confronti dell'Erario per la sua restituzione di fronte al giudice tributario. La dottrina aveva, peraltro, rilevato come nella disciplina Iva il termine rimborso sia utilizzato in termine tecnico – M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984, 207 - e sia, invece, più appropriato parlare di restituzione - TESAURO, *Il rimborsodell'imposta*, Torino, 1975, 43.

Sul punto si veda, LA ROSA, *A proposito della pretesa indetraibilità dell'Iva non dovuta*, ne il fisco, 1990, pag. 4659, che osserva come l'azione tesa al rimborso sia preclusa al cessionario, e LUPU, *Diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 1996, pag. 370, che evidenzia come essendo «difficile ipotizzare un'azione autonoma di rimborso del cessionario verso l'amministrazione, la sua sola difesa è perciò contrastare il cedente di fronte alla magistratura ordinaria: il punto costituisce peraltro un aspetto particolare del più generale problema delle liti tra privati concernenti il trattamento tributario applicabile a una certa operazione».

Sul punto si veda anche, LUPU, *Parte generale*, Milano, 1996, pagg. 268-269; ed oltre ai riferimenti ivi indicati, GRANELLI, *La rivalsa dell'IVA alla ricerca di una parte e di un giudice*, in *Boll. Trib.*, 1975, pag. 904; GLENDI, *Problemi di tutela giurisdizionale agli effetti dell'IVA e connesse questioni di legittimità costituzionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1975, II, pag. 331. TESAURO, *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'IVA*, in *Boll. Trib.*, pag. 1466; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, pag. 421; TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Ed. Provv., Roma, 1985, pag. 85; MESSINA, *Erronea applicazione dell'IVA tra ripetizione dell'indebito, detrazione e risarcimento del danno*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, I, 935, 261.

**Supreme Court of Cassation
Fifth Civil Division – Judgement no. 2116
of the 10th of January 2005
Ministry of Economy and Finance
Versus Ferretti Giovanni**

Income from employment carried out abroad continuously as the sole subject of the employment relationship – Exclusion from the tax base – Claim for refund under former art. 38, paragraph 1 of Presidential Decree dated 29 September 1973 – Identification of the commencing day of the 18 month-time-limit.

With reference to income deriving from employment carried out continuously as the sole subject of the employment relationship, Art. 3, paragraph 3 letter c) of the Consolidated Act on Income Taxes no. 917 of the 22nd of December 1986 identified an hypothesis of exclusion from the tax base.

Therefore, considering the non-existence of the tax obligation in Italy, if the employer wrongly applied the withholding tax and such income is simultaneously subject to tax in the country where the supply is rendered, the hypothesis of double taxation is not realized.

The time-limit of eighteen months to submit a claim for refund, under paragraph 1 of art. 38 of Presidential Decree no. 602 of 29 September 1973, starts from the day in which the undue payment is made and not from the day following the second payment – which is instead due by regulation – to the Treasury of the State in which the employment was rendered.

The Court of Cassation returns to art. 38, paragraph 1 of Presidential Decree no. 602 of the 29th September 1973: is it a general rule for the recovery of wholly or partly undue direct payments?*

Carla Lollo

SUMMARY: 1. Premise; 2. The fact; 3. Field of application of art. 38, paragraph 1, of Presidential Decree no. 602 of 29 September 1973; 4. Hypotheses of double taxation or hypotheses of ab origine non-existence of the tax obligation?

* Translated in English by Nadia Cancila..

1. Premise

Contrary to what one could believe at first sight, in the controversy under consideration, it is not in doubt that the conditions set forth by art. 3, paragraph 3, letter c) of the Consolidated Act on Income Taxes no. 917 in order to enjoy the exclusion from the tax base¹ exist.

In fact, the Court of Cassation – was called to decide upon the wrong application of the withholding tax from the employer. Since in this case it is clear the non-liability to the Personal Income Tax of income deriving from employment carried out abroad continuously as the sole subject of the employment relationship, according to the already mentioned former text of art. 3 of the Consolidated Act of Taxes on Income no. 917/1986, the Court exclusively pronounces judgement on the time-limit starting from which the 18 months², provided for the submitting of a claim for refund under art. 38, paragraph 1 of the Presidential Decree no. 602 of 29 September 1973, shall run.

Two are the prodromal considerations to the solution of the issue: on the one hand, the controversy can be led to an hypothesis of “*non-existence of the tax obligation*”³ and, on the other, the brief confirmation by the Court of legitimacy of its previous position, according to which art. 38 of Presidential Decree no. 602/1973 is considered as a general rule concerning the refund of wholly or partly undue direct payments.

It is not the first time, in fact, that the Supreme Court broadly interprets the field of application of art. 38, paragraph 1, of Presidential Decree no. 602/1973⁴, even with reference to controversys which are similar to the one under examination.

It is important, however, to point out the comment at the foot of the page, since it testifies how the jurisprudence of legitimacy is consolidated in this interpretation and applies its extensive conclusions, without interrogating and disserting about the scope of the rule included in the Presidential Decree no. 602/1973.

¹ On exclusivity see, moreover, ministerial resolution no. 8/1171 of 17 July 1980, available on the databank of “Il fiscovideo”. On continuity see circular letter no. 201/E of 17 August 1996 in “Il fisco” no. 32/1996, 7795; circular letter no. 207/E of 16 November 2000 in “Il fisco” no. 44/2000, annex no.1, 13105.

² The time-limit for submitting the claim for refund previously fixed to eighteen months by art. 38 of P.D. no. 602/1973 and currently raised to forty-eight months by art. 34, paragraph 6, of the law no. 388 dated 23 December 2000, applies to the controversy under examination *ratione temporis*.

³ The expression is used in the core of the judgement but not in the core of the rule, since this hypothesis does not appear in the text of paragraph 1, art. 38 of P.D. no. 602/1973. As we will see, the jurisprudence considers it as referred to the rule in question.

⁴ The Court of Cassation asserted many times that the mentioned art. 38 governs any hypothesis of refund of direct payments. According to judges of legitimacy, (see Cassation no. 7087/2003 in the “*fisconline*” databank, cf. A Cass. no. 12808/2000; Cass. 22 January 2004 no. 18279 in “Il fisco” no. 44/2004, 7515) the rule in question concerns also claims based on the alleged “total or partial non-existence of the liable payment” and does not allow to distinguish in the case in issue the non-existence of the liable payment from the non-existence of the tax obligation (Cass. 30 March 1993, no. 3847, Tax Bulletin., 1994, 806). By judgement no. 8606 of 2 October 1996 Mass. Foro it., 1996, judges of legitimacy moreover specified that the expiry of a time-limit under art. 38 applies only when the payment for which refund is claimed was not due already at the moment in which the payment was carried out or it was due but according to a provision which – at the moment in which the payment was made – could not be applied since it was contrary to the Constitution.

2. The fact

From the 1st of August to the 31st of December 1989, Mr. Giovanni Ferretti carried out his job in France, as required by the Italian company in which he worked. The related wages, however, had been subject to taxation in Italy as well as in France. In fact, his employer had erroneously applied the withholding under art. 23 of Presidential Decree no. 600 of 29 September 1973 as Personal Income Tax and Mr. Ferretti paid also an amount of 46.245 French francs for the same wages as IR⁵ to the French tax Administration.

Therefore, he paid the same tax in both countries.

On 24 February 1993, Mr. Ferretti had submitted a claim for refund to the competent Local Revenue Office (*Intendenza di Finanza*), under art. 3, paragraph 3, letter c) of the Consolidated Act of Income Taxes no. 917/1986, as well as under the Convention between Italy and France for the avoidance of Double Taxation, signed in Paris on 29 October 1959 and ratified by law no. 469 dated 9 February 1963.

Later, the claimant appealed against the silence-denial of the office; this appeal was accepted by first instance judges.

Second instance judges, confirming the validity of the reasons brought forward by Mr. Ferretti, rejected the appeal of the Office and then the tax Administration appealed before the judge of legitimacy.⁶

The issue is played according to a sharp interpretation line.

The Tax Administration, in its application to the Highest Court, argues that the claim for refund was supposedly submitted by the adverse claimant beyond the time-limit of eighteen months which was set forth by art. 38, paragraph 1, of Presidential Decree no. 602/1973; in its opinion, the case of Mr. Ferretti should be brought back to a hypothesis of undue payment *ab origine*, in conformity with art. 3, paragraph 3 letter c) of the Consolidated Act of Income Taxes no. 917/1986 without amendments introduced by legislative decree no. 314 of 2 September 1997 and not to a hypothesis of double tax as believed by the taxpayer.

Therefore, in the case in issue, the commencing day would start from the day in which the undue payment was made by employer (1989) and not from the moment (being subsequent) in which, according to Mr. Ferretti, double taxation supposedly occurred, that is the date in which the taxpayer complied with the request for payment by the French Treasury (31.12.1992).

The Court of legitimacy shares the thesis of the Tax Administration and confirms that the case of Mr. Ferretti integrates a hypothesis of total non-existence of the relevant tax obligation and not a duplication of the tax. As a consequence, since Mr. Ferretti did not avail himself of the time-limit provided for claiming the sum erroneously withheld by his Italian employer, as Personal Income Tax, the Court of Cassation accepts the appeal of the tax Administration, even if it considers as well-founded the right to repayment.

⁵ *Impot sur le revenu*.

⁶ On the liability to be raised in every State and degree of action of the exception concern forfeiture for the running of time, see ministerial letter no. 2004/198568 of 9 December 2004, in "Il fisco" enclosed to the no. 11/2005, 1703 and jurisprudential references cited therein.

3. Field of application of art. 38, paragraph 1, of Presidential Decree no. 602 of 29 September 1973.

As it is known, before the reforming intervention of art. 5 of Legislative Decree no. 314 of 1977, income deriving from employment carried out abroad continuously as the sole subject of the employment relationship, were exempted from the Personal Income Tax under art. 3, paragraph 3, letter c) of the Consolidated Act on Income Taxes no. 917/1986.

It was an exception to the principle of world profits under which resident taxable persons - according to the former art. 3, paragraph 1 of the Consolidated Act - may deduct the tax on income anywhere produced⁷.

But, as it has been underlined, the Court of Legitimacy does neither question about the legitimacy of the claim for refund submitted by the plaintiff, nor whether the taxpayer's claim had to be submitted under art. 38 of Presidential Decree no. 602/1973 or under any other rule.

The tax Administration, in fact, does not bring into question the enforceability or not of the latter provision, under which the taxpayer submitted his claim for refund.

The issue is thus focused on the choice to be made by judges of the most proper legal hypothesis among the ones provided for by art. 38, paragraph 1, for the case under examination (material error, duplication, total or partial non-existence of the tax obligation⁸).

As it is known, instead, there is an interpretation disagreement between doctrine and jurisprudence of legitimacy as to the field of application of art. 38, paragraph 1 of Presidential Decree no. 602/1973.

This regulation, in fact, enumerates the following cases of ex parte motions for refund of undue direct payments: “*material error, duplication and total or partial non-existence of the tax obligation*”.

According to the Highest Court, the list included in the regulation is not strict. Judges of Legitimacy believe that art. 38 is a general provision on refund of undue amounts, therefore it applies also to the hypotheses according to which the tax obligation is wholly or partly non-existent from the beginning⁹.

Such a jurisprudential orientation, though it agrees with the Tax Administra-

⁷ To analyse the basic reasons of the reform, as well as the differences between the exclusion provided for by Presidential Decree no. 597/1973 and by the Consolidated Act on Income Taxes no. 917/1986, see G. CARALLO, *Tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero*, Riv. dir. trib. int.le, no. 3/2000, 130; P.L. CARDELLA, *Il punto sulla disciplina dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero*, Rass. trib., no. 3/2003, 906; E. GRASSI, *La tassazione dei redditi di lavoro dipendente prestato fuori dall'ordinaria sede di servizio ed i suoi riflessi sulla competitività imprenditoriale*, Il fisco no. 19/2005, 2845; G. TINELLI, *La nuova disciplina del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero*, Riv. dir. trib., I, 2000, 272.

⁸ The underlined terms are those used by the judges of legitimacy in the core of the judgement.

⁹ Beyond the judgements mentioned in the note no. 5, see also Cass. SS.UU., 9 June 1989 no. 2786, Boll. trib. 1989, 1174; Id. 20 July 1993 no. 8088, Riv. dir. trib., II, 802 with the note of F. PACE. and *adde* Cass. 12 August 1993 no. 8642, Corr. trib., 1993, 2875; Id. 28 December 1995 no. 13141, Giur. trib. 1997, 54; Id. 10 November 1995 no. 11698, “Il fisco”, no. 17/1996, 4329; Id. 19 December 1996 no. 3080, Rass. trib. no. 1/1998, 197 with the note of M. Nussi, and the recent Cass. 24 February 2004 no. 3662, Il fisco, 2004, no. 22, 3435.

tion's position¹⁰, has been criticized by the best doctrine¹¹ which, on the contrary, is favourable to a strict interpretation and believes, then, that the regulation in question concerns only hypotheses of undue payments determined by the non-existence of the payment obligation and not also those that can be related to the non-existence of the tax obligation.

According to the same doctrine in fact, if the existence of the tax obligation is brought into question, it applies the final regulation concerning refunds, included in art. 16, paragraph 6 of the Presidential Decree no. 636 of 26 October 1972, which is now reproduced in art. 21, paragraph 2 of the legislative decree no. 546 of 31 December 1992 (*Provisions on the tax process implementing the proxy to the Government included in art. 30 of the Law no. 413 of 30 December 1991*).

Now, the judgement in question – taking for granted the recalled jurisprudential orientation of legitimacy, gives evidence that at present judges are not open to new discussions as to the meaning of art. 38.

It must not be omitted that the stance of judges, at least at first sight, is not immediately understood since in the text of the judgement the expression “total non-existence of the payment obligation” as well as “total non-existence of the tax obligation” are generally used.

In principle, such expressions should correspond to different cases.

It's only within conclusions that judges clearly consider that in this litigation there is the non-existence from the beginning of the tax obligation and this hypothesis is governed – in their opinion – by art. 38, paragraph 1 of Presidential Decree no. 602/1997, even if it is not specifically mentioned.

4. Hypotheses of double taxation or hypotheses of *ab origine* non-existence of the tax obligation?

Now we have to question to know whether the conclusions reached by the Court of legitimacy are correct or not.

In the case in issue, did an international double taxation occur as declared by the taxpayer?

Or, as believed by judges, is it an hypothesis of *ab origine* non-existence of the tax obligation?

As it is known, the expression international double taxation describes the phe-

¹⁰ V., for example, ministerial circular letter no. 36/15/3538 of 11 November 1981, Boll. trib., 1982, 46; res. 20 July 1996 no. 146/E, Riv. dir. trib. 1996, III, 741 with the note of G. VANZ.

¹¹ I. MANZONI, *La dichiarazione dei redditi. Natura e funzione. Possibilità di integrazioni e di rettifiche*, Riv. dir. fin., 1979, I, 614; F. TESAURO, *In tema di rimborso di versamenti diretti*, Boll. trib. 1984, 64; ID. *Rimborso delle imposte*, ivi, 1985, 1624; ID. *Ancora sul rimborso dell'ILOR versata in tesoreria e sulla distinzione tra obbligo di versamento e obbligazione tributaria*, ivi, 1988, 1813; ID. *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 98; E. DE MITA, *Peggio del “solve et repete” : paghi e non hai tutela*, Boll. trib., 1988, 1077; F. GALLO, *Il silenzio nel diritto tributario*, Riv. dir. fin., 1983, I, 90; P. RUSSO, *Brevi considerazioni in tema di ammissibilità del regolamento di competenza in seno al processo tributario e di individuazione dell'oggetto di quest'ultimo*, Rass. trib., 1986, II, 394; ID., *Manuale di diritto tributario*, Milano 1994, 356; G. VANZ, *Indebito pagamento di imposte su redditi esenti: rimborso d'ufficio o ad istanza di parte?*, Riv. dir. trib., 1996, III, 742; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, parte generale, 375

nomenon which results from the "application of taxes of similar nature, by two or more States, to the same taxpayer for the same taxable subject matter and for the same taxable period"¹², or the phenomenon according to which "the taxing conditions in two or several States overlap and thus the same wealth is subject tax two or more times under the different national laws"¹³.

In this case, the former art. 3, paragraph 3, letter c) of the Consolidated Act no. 917/1986, which was in force at that moment, provided for the exclusion from the taxable base of the Personal Income Tax of income deriving from employment carried out abroad continuously as the sole subject of the employment relationship.

In this way, the regulation in question - choice which can be more or less shared - prevented any possible phenomenon of double taxation, thus forbidding the simultaneous application of the levy, by the involved States, on a particular kind of earnings.

If all this is abstractly true, in practice there has been a phenomenon of double taxation in the regards of Mr. Ferretti, since the same earnings were taxed – although erroneously – by the Italian Inland Revenue as well as by the French Treasury.

This is a case of double taxation which cannot be imputed to the taxpayer but to an error made by the employer.

Therefore, it seems to me that the conclusions reached by the judges of legitimacy – inspired by an evident *favour* to the tax Administration – are not absolutely persuasive.

It's then important to wonder if the Office – given the gross mistake made by the employer – could have refunded autonomously the amounts wrongly paid, regardless of the submitting of a claim by the taxpayer involved. I think it's right to question on the matter though I know very well that the relevant legislation lacks in flexibility¹⁴ and even if for the case under examination no rule now governing hypothesis of refund can be invoked.

At this purpose, it is necessary to remind the opinion of those who in the past put in evidence that – also for non-regulated hypotheses - "it doesn't seem possible To exclude a priori the existence of a liability, as a matter of regular procedure, to grant a refund deriving from general principles"¹⁵.

¹²M. DEL GIUDICE, *La doppia imposizione internazionale sul reddito e sul patrimonio*, Napoli, 1975, 18; an equivalent similar definition is cited by P.PURI in *Dizionario enciclopedico del diritto*, directed by F. GALGANO, Padova, 1996, V. I, reference *Doppia imposizione internazionale*, 595.

¹³ This definition appears in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 215; in general on international double taxation see: A. MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, Milano 1990 and adde K. VOGEL, *Il diritto internazionale tributario*, in *Trattato di diritto tributario* directed by A. AMATUCCI, I, t. 2, 710.

¹⁴ On the matter, the observations of A. FANTOZZI, in *Il diritto tributario*, 573, 574 are very interesting as to the assessment *in utilibus*. The author, besides, puts in evidence that the institute under examination does not find any legal support and, therefore, it can be justified only following general principles which refer to constitutional rules or basic concepts of the tax phenomenon.

¹⁵ G. VANZ, *Indebito pagamento di imposte su redditi esenti*, cit., spec. 748, 751. As it is known, the doctrine supports that if the obligation does not exist, the refund should always be granted as a matter of regular procedure without any bar: F. TESAURO, *Ancora sul rimborso dell'ILOR*, cit.; G. TABET, *Appunti sul rimborso dei versamenti diretti*, *Rass. trib.*, 1988, I, 441.

The whole tax system is characterised by such general principles to which are inspired the ones defined by the taxpayer's Statute¹⁶ and to which relationship between the tax administration and the taxpayer should conform.

So, for example, the reference to the principles of cooperation and good faith to which, under the former article 10 of the Statute, the mentioned relationships have to conform with, lead to take into consideration the circumstance - and not to consider it as void of importance - under which a person (the injured party) who suffered a damage for a mistake made by others, cannot remedy to it, unless he claims for damages under the former art. 2043 of the Civil Code and provided that there are the subjective, objective conditions to take legal action (expiration of time)¹⁷.

¹⁶ Law no. 212 of 27 July 2000.

¹⁷ However, subject to preliminary evaluation in terms of opportunity and convenience.

Corte Suprema di Cassazione
Sezione quinta civile
Sentenza n. 2116 del 10 gennaio 2005
Ministero dell'economia e delle Finanze
C/ Ferretti Giovanni

Reddito da lavoro dipendente prestato continuativamente all'estero quale oggetto esclusivo del rapporto- Esclusione dalla base imponibile- Istanza di rimborso ex art. 38, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973 - Individuazione del dies a quo del termine di decadenza di diciotto mesi.

L'art. 3, comma 3 lettera c) del TUIR 22 dicembre 1986 n. 917 individuava, in relazione ai compensi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, una ipotesi di esclusione dalla base imponibile.

Pertanto, stante l'inesistenza della relativa obbligazione tributaria in Italia, in caso di erronea effettuazione della ritenuta da parte del datore di lavoro e di contestuale assoggettamento a tassazione degli stessi compensi nel paese straniero di svolgimento della prestazione, non si concretizza una ipotesi di duplicazione di imposta.

Il termine di diciotto mesi, stabilito dal comma 1 dell'art 38 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 per proporre l'istanza di rimborso, decorre quindi dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento non dovuto e non dal giorno, successivo, in cui si è verificato il secondo versamento, al contrario normativamente dovuto, nei confronti dell'erario dello Stato estero dove si è svolta la prestazione di lavoro.

La Cassazione torna sull'art. 38, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602: è norma generale in tema di rimborso di versamenti di retti, in tutto o in parte non dovuti?

Carla Lollo

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Il fatto - 3. L'ambito applicativo dell'art. 38, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 - 4. Ipotesi di doppia imposizione o di insistenza ab origine dell'obbligazione tributaria?

1. Premessa

Contrariamente a quanto, *prima facie*, si potrebbe ritenere, nella controversia in esame non è in discussione la sussistenza dei requisiti che l'art. 3, comma 3, lettera c)

del T.U. 22 dicembre 1986 n. 917 richiedeva fossero presenti nella prestazione lavorativa per poter beneficiare della esclusione dalla base imponibile¹.

Infatti, la Corte di Cassazione, chiamata a pronunciarsi sulla erronea effettuazione della ritenuta da parte del datore di lavoro, essendo pacifica nel caso di specie la non assoggettabilità ad IRPEF dei compensi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, in base al citato vecchio testo dell'art. 3 del TUIR n. 917/1986, si pronuncia unicamente sul termine dal quale decorrono i diciotto mesi² per presentare istanza di rimborso, ai sensi dell'art. 38, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602.

Sono due le considerazioni prodromiche alla soluzione della questione: da un lato la riconducibilità della controversia ad una ipotesi di “inesistenza dell'obbligazione tributaria”³ e, dall'altro, la conferma *tout court* da parte della Corte di legittimità del proprio precedente orientamento, con il quale ritiene che l'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 sia norma generale in tema di rimborso di versamenti diretti, in tutto o in parte non dovuti.

Non è infatti la prima volta che la Suprema Corte interpreta estensivamente l'ambito di applicazione dell'art. 38, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973⁴, peraltro anche in relazione a controversie simili a quella in esame.

L'intervento in commento va tuttavia segnalato perché testimonia come la giurisprudenza di legittimità si sia consolidata su tale indirizzo interpretativo ed applichi le proprie conclusioni estensive, senza ormai più interrogarsi e disquisire sulla portata della norma, contenuta nel D.P.R. n. 602/1973.

2. Il fatto

Il signor Giovanni Ferretti nel periodo 1-8/31-12-1989, in esecuzione di disposizioni impartite dalla società italiana da cui dipendeva, aveva svolto il proprio lavoro in Francia.

I relativi compensi erano però stati assoggettati a tassazione sia in Italia che in Francia. Infatti, il datore di lavoro aveva erroneamente operato la ritenuta, ai sensi

¹ Sulla esclusività v., fra le altre, ris. min. n. 8/1171 del 17 luglio 1980, reperibile in banca dati “Il fiscovideo”. Sulla continuità v. circ. n. 201/E del 17 agosto 1996 in “Il fisco” n. 32/1996, 7795; circ. n. 207/E del 16 novembre 2000 in “Il fisco” n. 44/2000, all.n. 1, 13105.

² Il termine per la presentazione dell'istanza di rimborso precedentemente stabilito in diciotto mesi dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, attualmente elevato a quarantotto mesi dall'art. 34, comma 6, della legge 23 dicembre 2000 n. 388, è applicabile alla controversia in esame *ratione temporis*.

³ L'espressione è utilizzata nel corpo della sentenza ma non in quello della norma, in quanto questa ipotesi non figura nel testo del comma 1 dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973. Come tuttavia vedremo la giurisprudenza la giudica comunque riconducibile alla norma in questione.

⁴ La Corte di Cassazione ha affermato in molteplici occasioni che il citato art. 38 disciplina qualsiasi ipotesi di rimborso di versamenti diretti. Secondo i giudici di legittimità (così Cass. n. 7087/2003 in banca dati “fiscoonline” conf. A Cass. n. 12808/2000; Cass. 22 gennaio 2004 n. 18279 in “Il fisco” n. 44/2004, 7515) la norma in esame riguarda anche le richieste basate sulla pretesa “inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento” e non consente di distinguere la fattispecie dell'inesistenza dell'obbligo di versamento da quella dell'inesistenza dell'obbligazione tributaria, (Cass. 30 marzo 1993, n. 3847, Boll. trib., 1994, 806). Con la sentenza 2 ottobre 1996 n. 8606, Mass. Foro it., 1996, i giudici di legittimità hanno inoltre precisato che il termine di decadenza di cui all'art. 38 trova applicazione solo nei casi in cui il versamento di cui si chiede il rimborso non era dovuto già al momento in cui fu eseguito il pagamento oppure era dovuto ma in base ad una disposizione che già al momento del versamento non avrebbe potuto trovare applicazione perché contraria alla Costituzione.

dell'art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a titolo di IRPEF ed il signor Ferretti aveva versato, altresì, all'Amministrazione finanziaria francese per i medesimi emolumenti la somma di 46.245 franchi francesi, a titolo di IR⁵.

Di fatto, quindi, per il medesimo titolo in entrambi i paesi.

Il signor Ferretti aveva presentato, quindi, in data 24 febbraio 1993, istanza di rimborso alla competente Intendenza di finanza, in applicazione dell'art. 3, comma 3, lettera c) del TUIR n. 917/1986 nonché della Convenzione Italia/Francia contro la doppia imposizione, firmata a Parigi il 29 ottobre 1959 e ratificata con la legge 9 febbraio 1963 n. 469.

Successivamente, contro il silenzio rifiuto oppostogli dall'ufficio, l'istante aveva proposto ricorso, accolto dai giudici di primo grado.

I giudici di seconda istanza, confermando la fondatezza delle ragioni addotte dal Ferretti, avevano respinto l'appello proposto dall'Ufficio ed allora l'Amministrazione finanziaria aveva proposto ricorso innanzi al giudice di legittimità.⁶

La questione si gioca su una sottile linea interpretativa.

L'Amministrazione finanziaria, nel proprio ricorso in Cassazione, sostiene che l'istanza di rimborso sarebbe stata presentata dal controricorrente oltre il termine di diciotto mesi allora stabilito dall'art. 38, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973, in quanto, a giudizio della stessa, il caso del signor Ferretti dovrebbe essere ricondotto ad un'ipotesi di pagamento non dovuto *ab origine*, in virtù di quanto previsto dall'art. 3, comma 3 lettera c) del TUIR n. 917/1986 *ante* le modifiche introdotte dal D.L.vo 2 settembre 1997 n. 314, e non, invece, come ritiene il contribuente, ad una ipotesi di duplicazione del tributo.

Pertanto, il *dies a quo*, nel caso di specie, sarebbe decorso dalla data di effettuazione del versamento (non dovuto) da parte del datore di lavoro (1989) e non invece dal momento (successivo) in cui, a giudizio del Ferretti, si sarebbe verificata la duplicazione di imposta e cioè dalla data in cui il contribuente aveva ottemperato alla richiesta di pagamento avanzata dall'erario francese (31.12.1992).

La Corte di legittimità condivide la tesi dell'Amministrazione finanziaria e ribadisce che il caso del signor Ferretti integra una ipotesi di inesistenza totale della relativa obbligazione tributaria e non quindi una duplicazione del tributo. Conseguentemente, non essendosi il controricorrente avvalso entro i termini previsti della facoltà di chiedere la restituzione della somma erroneamente trattenuta dal datore di lavoro italiano, a titolo di Irpef, la Cassazione accoglie il ricorso dell'Amministrazione finanziaria, pur reputando fondato il diritto al rimborso.

3. L'ambito applicativo dell'art. 38, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602.

Com'è noto, prima dell'intervento riformatore dell'art. 5 del D.L.vo n. 314 del 1997, i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e

⁵ *Impot sur le revenu*.

⁶ Sulla rilevanza in ogni stato e grado del giudizio dell'eccezione di decadenza per decorrenza dei termini v. nota min. n. 2004/198568 del 9 dicembre 2004, in "Il fisco" all. al n. 11/2005, 1703 ed i riferimenti giurisprudenziali ivi citati.

come oggetto esclusivo del rapporto erano esentati da IRPEF ai sensi dell'art. 3, comma 3, lettera c) del TUIR n. 917/1986.

Si trattava di una eccezione al principio dell'utile mondiale per effetto del quale i soggetti residenti, ex art. 3, comma 1 del TUIR, scontano l'imposta sui redditi ovunque prodotti⁷.

Ma come abbiamo già avuto modo di sottolineare, la Corte di legittimità non si interroga sulla fondatezza dell'istanza di rimborso del ricorrente, nè tantomeno si domanda se la richiesta del contribuente doveva essere inoltrata ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 o di altra norma.

L'Amministrazione finanziaria, infatti, non pone in discussione l'applicabilità o meno di quest'ultima disposizione, ai sensi della quale il contribuente ha presentato istanza di rimborso.

La questione è dunque incentrata sulla scelta da parte dei giudici dell'ipotesi normativa fra quelle previste dall'art. 38, comma 1, più congrua rispetto al caso sottoposto (errore materiale, duplicazione, inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria⁸).

Com'è noto, invece, sull'ambito applicativo dell'art. 38, comma 1, del d.P.R. n. 602/1973 sussiste un contrasto interpretativo fra dottrina e giurisprudenza di legittimità.

La norma in questione, infatti, elenca i seguenti casi di rimborso ad istanza di parte in relazione a versamenti diretti non dovuti: "errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento".

Secondo la Corte di Cassazione l'elenco contenuto nella norma non sarebbe tassativo. I giudici di legittimità ritengono infatti che l'art. 38 sarebbe una disposizione generale in materia di rimborso di indebito, applicabile quindi anche alle ipotesi in cui l'obbligazione tributaria sia *ab origine* in tutto o in parte inesistente⁹.

Tale orientamento giurisprudenziale, pur concordando con la posizione dell'Amministrazione finanziaria¹⁰, è stato oggetto di critiche da parte della migliore dottrina¹¹ la quale propende invece per una interpretazione strettamente letterale e ritiene,

⁷ Per una disamina delle ragioni alla base della riforma, nonché delle differenze fra l'esclusione prevista dal D.P.R. n. 597/1973 e dal TUIR n. 917/1986, v. G. CARALLO, *Tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero*, Riv. dir. trib. int.le, n. 3/2000, 130; P.L. CARDELLA, *Il punto sulla disciplina dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero*, Rass. trib., n. 3/2003, 906; E. GRASSI, *La tassazione dei redditi di lavoro dipendente prestato fuori dall'ordinaria sede di servizio ed i suoi riflessi sulla competitività imprenditoriale*, Il fisco n. 19/2005, 2845; G. TINELLI, *La nuova disciplina del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero*, Riv. dir. trib., I, 2000, 272.

⁸ Sono termini questi sottolineati che i giudici di legittimità utilizzano nel corpo della sentenza.

⁹ Oltre alle sentenze citate nella nota 5, ricordiamo Cass. Sez. Un., 9 giugno 1989 n. 2786, Boll. trib. 1989, 1174; Id. 20 luglio 1993 n. 8088, Riv. dir. trib., II, 802 con nota di F. PACE., a cui *adde* Cass. 12 agosto 1993 n. 8642, Corr. trib., 1993, 2875; Id. 28 dicembre 1995 n. 13141, Giur. trib. 1997, 54; Id. 10 novembre 1995 n. 11698, "Il fisco", n. 17/1996, 4329; Id. 19 dicembre 1996 n. 3080, Rass. trib. n. 1/1998, 197 con nota di M. NUSSI, e la recente Cass. 24 febbraio 2004 n. 3662, Il fisco, 2004, n. 22, 3435.

¹⁰ V. , ad es., circ. min. 11 novembre 1981 n. 36/15/3538, Boll. trib., 1982, 46; ris. 20 luglio 1996 n. 146/E, Riv. dir. trib. 1996, III, 741 con nota di G. VANZ.

¹¹ I. MANZONI, *La dichiarazione dei redditi. Natura e funzione. Possibilità di integrazioni e di rettifiche*, Riv. dir. fin., 1979, I, 614; F. TESAURO, *In tema di rimborso di versamenti diretti*, Boll. trib. 1984, 64; Id. *Rimborso delle imposte*, ivi, 1985, 1624; Id. *Ancora sul rimborso dell'ILOR versata in tesoreria e sulla distinzione tra obbligo di versamento e obbligazione tributaria*, ivi, 1988, 1813; Id. *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 98; E. DE MITA, *Peggio del "solve et repete": paghi e non hai tutela*, Boll. trib., 1988, 1077; F. GALLO, *Il silenzio nel diritto tributario*, Riv. dir. fin., 1983, I, 90; P. RUSSO, *Brevi considerazioni in tema di ammissibilità del regolamento di competenza in seno al processo tributario e di individuazione dell'oggetto di quest'ultimo*, Rass. trib., 1986, II, 394; Id., *Manuale di diritto tributario*, Milano 1994, 356; G. VANZ, *Indebito pagamento di imposte su redditi esenti: rimborso d'ufficio o ad istanza di parte?*, Riv. dir. trib., 1996, III, 742; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, parte generale, 375

pertanto, che la norma in questione riguardi unicamente le ipotesi di indebito determinate dall'inesistenza dell'obbligo di versamento e non anche quelle ricollegabili all'inesistenza dell'obbligazione tributaria.

A giudizio della stessa dottrina, infatti, nel caso in cui sia posta in discussione l'esistenza dell'obbligazione tributaria si applicherebbe la norma di chiusura in tema di rimborsi, già contenuta nell'art. 16, comma 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, riprodotta attualmente nell'art. 21, comma 2, del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546 (*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della L. 30 dicembre 1991 n. 413*).

Orbene, la sentenza in commento, dando come acquisito il ricordato orientamento giurisprudenziale di legittimità, testimonia che sul significato dell'art. 38, attualmente, i giudici non siano aperti a nuove discussioni.

Non va tuttavia sottaciuto che la presa di posizione dei giudici, almeno *prima facie*, non appare di immediata comprensione in quanto nel testo della sentenza sono utilizzate promiscuamente sia l'espressione "totale inesistenza dell'obbligo di versamento" che "inesistenza totale dell'obbligazione tributaria".

Locuzioni alle quali dovrebbero, di principio, corrispondere fattispecie diverse.

E' soltanto nell'ambito delle conclusioni che appare chiaro che i giudici considerano la controversia riconducibile ad un caso di inesistenza *ab origine* dell'obbligazione tributaria e che questa ipotesi, a loro giudizio, è disciplinata anch'essa dall'art. 38, comma 1, del D.P.R. n. 602/1997, pur in assenza di espressa menzione.

4. Ipotesi di doppia imposizione o di insistenza *ab origine* dell'obbligazione tributaria?

C'è da interrogarsi, a questo punto, se le conclusioni cui perviene la Corte di legittimità siano o meno corrette.

Nel caso di specie, si è dunque verificato un caso di doppia imposizione (internazionale) come sostiene il contribuente?

Ovvero, come invece ritengono i giudici, si tratta di una ipotesi di inesistenza *ab origine* dell'obbligazione tributaria?

Com'è noto l'espressione doppia imposizione internazionale descrive il fenomeno conseguente alla "applicazione di imposte di natura analoga, da parte di due o più Stati, a carico di uno stesso soggetto per la stessa materia imponibile e per il medesimo periodo di imposta"¹², ovvero quello in cui "i presupposti di imposta in due o più Stati si sovrappongono e dunque le diverse leggi nazionali assoggettano due o più volte ad imposta la stessa ricchezza"¹³.

Nel caso in esame, l'allora vigente art. 3, comma 3, lettera c) del TUIR n. 917/1986 prevedeva l'esclusione dalla base imponibile IRPEF per i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

¹²M. DEL GIUDICE, *La doppia imposizione internazionale sul reddito e sul patrimonio*, Napoli, 1975, 18; definizione alquanto simile è riportata da P.PURI in *Dizionario enciclopedico del diritto*, diretto da F. GALGANO, Padova, 1996, V. I, voce *Doppia imposizione internazionale*, 595.

¹³Tale definizione figura in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 215; in genere sulla doppia imposizione internazionale: A. MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, Milano 1990 cui adde K. VOGEL, *Il diritto internazionale tributario*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. AMATUCCI, I, t. 2, 710.

In tal modo la norma in questione, con una scelta più o meno condivisibile, preveniva un eventuale e possibile fenomeno di doppia imposizione, impedendo l'applicazione contemporanea del prelievo, da parte degli Stati interessati, su una particolare tipologia di compensi.

Se tutto ciò è astrattamente vero, nella pratica, nei confronti del signor Ferretti, si è però verificato un fenomeno di doppia imposizione, in quanto i medesimi compensi sono stati tassati, ancorché erroneamente, tanto dal fisco italiano quanto, fondatamente, dall'erario francese.

Caso di doppia imposizione questo, per di più non imputabile al contribuente ma ad un errore del datore di lavoro.

Sembra, pertanto, a chi scrive che le conclusioni cui pervengono i giudici di legittimità, ispirate da un evidente *favor* nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, non siano del tutto convincenti.

Vi è poi da chiedersi se l'Ufficio, data la evidente grossolanità dell'errore commesso dal datore di lavoro, non potesse procedere autonomamente al rimborso di quanto ingiustamente versato, a prescindere dalla presentazione di una istanza da parte del contribuente interessato. Quesito quest'ultimo che sembra lecito porsi nonostante sia ben nota alla scrivente la scarsa elasticità della normativa in materia¹⁴ ed anche se, non sia invocabile per il caso in esame, alcuna delle norme che attualmente disciplinano le ipotesi di rimborso di ufficio.

A tal proposito va ricordata l'opinione di chi in passato ha evidenziato che, anche per le ipotesi non disciplinate, “*non sembra... che si possa escludere a priori la sussistenza di un obbligo di rimborso di ufficio derivante da principi di ordine generale*”¹⁵.

Principi di ordine generale cui è improntato l'intero ordinamento tributario, a cui fanno eco quelli illustrati dallo Statuto del contribuente¹⁶ ed a cui si dovrebbero ispirare i rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Così, ad esempio, il richiamo ai principi di collaborazione e di buona fede che, ex art. 10 dello Statuto, devono ispirare i citati rapporti, conduce a prendere in considerazione e a non ritenere del tutto priva di rilievo la circostanza per la quale un soggetto (parte lesa) che abbia ricevuto un danno per un errore commesso da altri, a tale errore non possa porvi rimedio, salvo che con l'azione di risarcimento del danno ex art. 2043 del Codice Civile e sempreché ne ricorrano i presupposti soggettivi, oggettivi e di procedibilità (decorso del termine)¹⁷.

¹⁴ Al riguardo molto interessanti sono le osservazioni di A. FANTOZZI, in *Il diritto tributario*, 573, 574 in relazione all'accertamento *in utilibus*. L'autore evidenzia tra l'altro che l'istituto *de quo* non trova alcun supporto normativo e, quindi, può essere giustificato soltanto in base a principi generali, ricollegati a norme costituzionali o a concezioni di fondo del fenomeno tributario.

¹⁵ G. VANZ, *Indebito pagamento di imposte su redditi esenti*, cit., spec. 748, 751. Com'è noto si è peraltro sostenuto in dottrina che ove non sussista l'obbligazione debba sempre procedersi al rimborso di ufficio non soggetto a preclusioni: F. TESAURO, *Ancora sul rimborso dell'ILOR*, cit.; G. TABET, *Appunti sul rimborso dei versamenti diretti*, *Rass. trib.*, 1988, I, 441.

¹⁶ Legge 27 luglio 2000 n. 212.

¹⁷ Peraltro, previa valutazione preliminare in termini di opportunità e di convenienza

**Italy – Italian Revenue Agency
Central Tax Provisions
And Litigation Department
(*Agenzia delle Entrate – Direzione centrale
normativa e contenzioso*) – Resolution no. 69
of 1st june 2005**

**Article 7, paragraph 3 of Double Taxation Convention with Romania -
Determination of profits attributable to a permanent establishment
– Deduction of expenses incurred by the head office.**

**Article 25 of Double Taxation Convention with Romania – Elimination
of double taxation – Principle of foreign tax credit – Absence of rules
on the method of calculation– Application of domestic method.**

**Article 26, paragraph 26 of Double Taxation Convention with Roma-
nia – Principle of non-discrimination – Permanent establishment
taxed not less favourable than resident enterprises.**

**Article 165 of Italian Consolidated Act on Income Taxes (Tuir), as
approved by Presidential Decree no. 917 of 22 December 1986
– Method for calculating the tax credit – No separate calculation of
tax credit – Total income of permanent establishment.**

The criteria for determining profits attributable to a permanent establishment are provided for by the domestic laws of the State where those profits should be taxed.

Such domestic laws must be applied in accordance with the provisions included in a double taxation convention. In the double taxation convention with Romania, the principle of non- discrimination establishes that the source State cannot treat a permanent establishment therein located less favourably than resident enterprise.

Executive and general administrative expenses, wherever incurred, shall be allowed as deductions from the income of the permanent establishment, provided that they are incurred for the purposes of the permanent establishment.

The tax applied in Romania on the total income of the permanent establishment cannot be separately calculated on the single items of business income that are included in the income to be taxed in Italy.

Once business profits are determined according to the Italian domestic laws, for the purposes of tax credit, it is necessary to take into account the total of foreign taxes appropriate to the total income of the permanent establishment and then apply the mechanism under article 165 of T.U.I.R., along with the adequate adjustments (when more favourable) provided by treaty provisions.

Income of the Permanent Establishment and Tax Credit Given Against Taxes Paid Abroad*

Ciriaco Renato Petrillo

CONTENTS: 1. *The question*; 2. *Solution proposed by the taxpayer* – 3. *Ruling by the Revenue Agency* – 3a) *Determination of income attributable to a permanent establishment*– 3b) *Calculation of tax credit*.

1. The question

An Italian bank with a permanent establishment in Romania referred to the Revenue Agency for a ruling on the following questions:

- a. In case of expenses incurred by the Italian head office for the purposes of its permanent establishment in Romania, what is the rule used to allocate those expenses to the permanent establishment?
- b. Should relevance, inherence and deductibility of expenses be considered significant in determining profits of the permanent establishment?
- c. What are the limitations and rules to be applied in calculating the tax credit allowed in Italy?

The company points out that it operates in the market almost exclusively through the permanent establishment, the head office being limited to high level management and coordination.

In the context of above activity, taxes paid abroad are ordinarily higher than taxes due in Italy, as the Romanian legislation limits the deduction of indirect expenses.

Moreover, when determining the profits of a permanent establishment in Romania, it is necessary to include also gains accounted for in the balance sheet on the revaluation of immovable property.

As a rule, the existence of different methods in determining the taxable income attributable to the same entity in two States does not allow the Italian company to use a full tax credit for the taxes paid in Romania.

2. Solution proposed by the taxpayer

On the first question, the taxpayer deems that the criterion under which expenses incurred by the head office are to be allocated to the permanent establishment should be the same both in Romania and in Italy.

Expenses directly connected to the permanent establishment activity should be totally allocated to the permanent establishment, while expenses that cannot be connected to such activity should be allocated to the permanent establishment according to its participation in the total income of the company.

* Translated in English by Claudia Calogero.

On the second question, the taxpayer deems that the determination of profits attributable to the permanent establishment should be different according to the tax due. In Romania, income must be determined according to Romanian tax laws; in Italy, the tax due must be calculated under the Italian legal system.

With regard to the elimination of juridical double taxation through the method of credit for taxes paid abroad, the taxpayer holds that there are two different methods for calculating the tax credit, governed by Article 25 of the Convention in force with Romania¹ and by domestic law, specifically article 165 of *Tuir*.

According to the Italian company, the treaty regime for the elimination of double taxation would aim at connecting the single items of income to be taxed abroad to those to be taxed in Italy.

When calculating the tax credit, such reasoning would lead to take into account only foreign taxes relevant to the items of income taxed in Italy. If some items of income are derived in different times in two States, it is necessary to deduct from the total foreign tax due on income derived in that country the portion of foreign taxes appropriate to the item of income which will be taxed in Italy at a later stage.

As in the case in point, therefore, if - by virtue of domestic laws - the permanent establishment must include in its income also gains on revaluation which will be taxed in Italy on realization, the taxpayer should be allowed to carry forward relevant tax credit to the period when gains are actually included in Italian taxable income.

3. Ruling by the Revenue Agency

3a. Determination of income attributable to a permanent establishment

Under Article 7 of Double Taxation Convention with Romania, the profits of an enterprise resident in Italy shall be taxable in Romania only if the Italian enterprise carries on its business in Romania through a permanent establishment therein located. The taxation of profits attributable to the permanent establishment in Romania is not exclusive.²

The application of the principle imposed by Article 7 requires:

- to define the concept of permanent establishment (refer to Article 5 of the Convention);
- to identify the rules for determining the profits of the permanent establishment
- to calculate the credit for taxes paid abroad.

In order to determine the amount of Romanian taxes appropriate to income derived by the permanent establishment therein located, Resolution no. 69 clarifies that it is necessary to refer to Romanian domestic laws³, which are however to be reconciled with the treaty provisions.

¹ The Convention was signed in Bucarest on 14th January 1977, it was ratified by Law no. 680 of 18th October 1978 and entered into force on 6th February 1979

² Article 7, paragraph 1 of the Convention under examination provides that “*The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment*”.

³ On the observance of domestic legislation concerning accounting books kept by the permanent establishment of an Italian enterprise, refer to D’ALFONSO, *La tenuta della contabilità nella stabile organizzazione*, in *Il fisco*, no. 34, 2002; as regards accounting and tax compliance in Italy, see PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano,

To substantiate its own thesis, the Revenue Agency invokes the principle of non-discrimination of Article 26, paragraph 2 of the Convention, under which the taxation on a permanent establishment shall not be less favourably levied than the taxation levied on resident enterprises carrying on the same activities

The purpose of this provision is to end all discrimination in the treatment of permanent establishments as compared with resident enterprises belonging to the same sector of activities, as regards the tax burden⁴.

Moreover, in order to implement the principle of non-discrimination, the OECD suggests the following general rules:

- permanent establishments must be accorded the same right as resident enterprises to deduct the trading expenses, as well as the overheads of the head office;
- permanent establishments must be accorded the same facilities as resident enterprises with regard to depreciation and reserves, as well as to the carrying forward or backward a loss;
- permanent establishments should have the same rules applied to resident enterprises with regard to the taxation of capital gains realised on alienation of assets, whether during or on the cessation of business.⁵

The Resolution emphasizes that the principle of non-discrimination is not necessarily to be applied to resident enterprises and permanent establishments of foreign enterprises through the same formal rule; rules may be different but they should result in the determination of an equal tax burden.

Moreover, the Revenue Agency points out that in determining the profits of a permanent establishment⁶, domestic regime should conform to the principles established by paragraphs 2 and 3 of Article 7 of the Convention.

According to Article 7, paragraph 2⁷, the profits to be attributed to the permanent establishment should be calculated on the basis of the “arm’s length principle”⁸, namely profits are those which the permanent establishment would have made if it were an independent and separate enterprise.

2004, p. 1198; GIANNETTO, *La stabile organizzazione nel sistema dell'imposizione diretta: con particolare riferimento alla stabile organizzazione all'estero di società residente in Italia*, in *Il fisco*, no. 45, 1999. The Italian Tax Administration has provided some clarifications on separate accounting of a permanent establishment in Ministerial note no. 9/2398 of 1st February 1983.

⁴ The principle is emphasized at point 21 of the Commentary on Article 24 of OECD Model Tax Convention, version 2005.

⁵ These general rules are included at point 24 of the Commentary on Article 24 OECD Model Tax Convention, version 2005

⁶ On the determination of income according to the OECD principles, see BORIO, *La tassazione della stabile organizzazione nel Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni* in *Il fisco*, no. 28, 2003; on the application of the independent enterprise principle and relevant exceptions (as well as for the broad bibliography), A.M. GAFURI, *La determinazione del reddito della stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, no. 1, 2002.

⁷ Article 7, paragraph 2: “Where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall, in each Contracting State, subject to the provisions of paragraph 3, be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment”.

⁸ On the importance of the arm’s length principle, see NEIGHBOUR, *Transfer pricing: Keeping it at arm’s length*, in *OECD Observer*, no. 230, January 2002.

The following paragraph 3⁹, closely connected to the concept of “arm’s length”, recognises that allowance is to be made for expenses incurred for the purposes of the permanent establishment, so that executive and general administrative expenses, wherever incurred for the purposes of the permanent establishment, shall be allowed as deductions from the permanent establishment’s profits.¹⁰

Taking into account that income derived by the permanent establishment in Romania should be taxed also in Italy¹¹, the Revenue Agency specifies that it is necessary to determine that income in accordance with the Italian domestic rules.¹² It follows that profits attributed to the permanent establishment under the Italian domestic rule could be different from those that are calculated under the Romanian rules.

This asymmetry derives from the characteristic differences existing in the two legal systems, which may (or may not) include certain items of income into the taxable amount, in line with the treaty provisions.

In the case in point, the permanent establishment should consider capital gains on revaluation in determining income to be taxed in Romania; in Italy, the same capital gains are not fiscally relevant and are not considered in determining income to be taxed in this State.

Actually, under article 86 of *Tuir*, capital gains are taxed only on realization.

Moreover, Resolution no. 69/2005 specifies that taxes paid in Romania on taxable income therein derived to the permanent establishment must be considered as taxes due on the unitary business income derived in Romania.

To sum up, the single items of income derived by the enterprise are considered as a whole income to be taxed and, as a result, relevant taxes cannot be calculated separately on the single items of income.

⁹ Article 7, paragraph 3: “In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere”.

¹⁰ On the deduction allowable for expenses incurred by a permanent establishment in Italy, in Circular no. 32/1980 of 20 September 1980 the Italian tax administration has adopted the general principles to be applied to transfer pricing, including cost-sharing agreements. It should be borne in mind that the above Circular no. 32/1980, still valid, has not been reviewed in the light of the amendments introduced by the OECD on the matter and, in particular, of the latest versions of the Report, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. On the deduction allowable for expenses incurred by a permanent establishment in Italy of a foreign enterprise see MAZZETTI DI PIETRALATA, *Spese di regia e stabile organizzazione di impresa non residente: inerenza e deducibilità nell’evoluzione dell’interpretazione del Ministero e della giurisprudenza* in “*Il fisco*” no. 46, 2002.

¹¹ Article 7 of the Convention under examination follows the OECD Model pattern and provides for an exclusive taxation of business profits in the State of residence, unless there is a permanent establishment in the foreign State; in case of a permanent establishment, said profits are subject to concurrent taxation. Therefore, income derived to the permanent establishment in Romania is subject, first, to Romanian taxation and then to final taxation in Italy, according to the principle of worldwide taxation as provided for in articles 2 (for personal income taxes) and 73 (for corporate income taxes) of *Tuir*.

¹² By Resolution no. 427 of April 1980, the Italian tax administration has clarified that when financial payments are made by the head office for the purposes of the permanent establishment, they may be charged to the latter.

3b). Calculation of tax credit

In order to avoid juridical double taxation on the permanent establishment's profits, Article 25, paragraph 3¹³ of the Convention provides that Italy recognizes a credit on taxes paid in Romania within the limits established by the same Article.

These limits may be summarized as follows:

- income, which taxes paid in Romania are appropriate to, should be considered in determining the Italian total income;
- the credit on the Romanian tax cannot exceed that part of the Italian tax appropriate to said income according to the ratio between that income and the Italian total income.

Considering that Article 25 of the Convention does not provide other limits, Resolution no. 69/2005 makes it clear that to apply the treaty principle of tax credit in concrete, the method under article 165 of *Tuir* should be used¹⁴.

This interpretation of Article 25 seems consistent with the OECD Commentary. In fact, points 60 to 62 of the Commentary on Article 23 point out that:

- the role of the convention is to set out the main rules of the credit method, while domestic laws must establish rules for its application;
- it is preferable not to propose an express and uniform solution in the convention but to leave each State free to apply its own legislation and technique.

Finally, the ministerial resolution emphasizes that foreign taxes exceeding relevant part of the Italian tax can be carried forward and backward according to article 165, paragraph 6 of *Tuir*¹⁵.

¹³ Article 25, paragraph 3: "Where a resident of Italy derives items of income which may be taxed in Romania, Italy may, in calculating its own taxes specified in Article 2 of this Convention, include such items of income in its taxable base, unless a provision of this Convention expressly provides otherwise. In such a case, Italy shall credit against its tax so calculated, the Romanian income tax paid, but the amount so credited may not exceed that part of the Italian tax which, calculated in accordance with the ratio which the said income bears to the total income, is appropriate to that income. On the other hand, no credit shall be allowed in respect of income on which, at the request of the recipient of the income and in accordance with Italian law, final withholding taxes have been levied".

¹⁴ For a critical comment on the Revenue Agency's approach to the credit method see RAFFAELE RUSSO, "Italian Ruling on Attribution of profits to permanent establishments", IFBD, August 2005.

¹⁵ On the carrying forward and backward of the exceeding foreign tax, see – among others – MICHELUTTI, *Aspetti problematici in tema di riporto delle eccedenze di crediti per imposte estere*, in *Corr. Trib.*, no. 27 of 2005; COMMITTEI – SCIFONI, *Principio di competenza e riporto nel tempo, le principali novità per il foreign tax credit*, in *Guida alla riforma fiscale, Il sole 24 ore*, September 2004; MIELE, *Imposte estere, riporto doppio*, in *Il sole 24 Ore*, 1st September 2004.

Agenzia delle Entrate

Direzione centrale normativa e contenzioso

Risoluzione 01 giugno 2005, n. 69

Articolo 7, paragrafo 3 della Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore con la Romania¹ - Determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione – Deduzione dei costi sostenuti dalla casa madre.

Articolo 25 della Convenzione con la Romania – Eliminazione della doppia imposizione – Principio del credito d'imposta – Assenza del meccanismo di calcolo – Applicazione del metodo nazionale.

Articolo 26, paragrafo 2 della Convenzione con la Romania – Principio di non discriminazione – Tassazione della stabile organizzazione non meno favorevole rispetto alle imprese residenti.

Articolo 165 del Testo unico delle imposte sui redditi (T.U.I.R.) approvato con il D.P.R. n. 917/86 – Meccanismo di calcolo del credito d'imposta – Impossibilità di ripartire in quote il credito d'imposta riferito al reddito complessivo della stabile organizzazione.

I criteri per la determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione sono individuati nell'ordinamento giuridico dello Stato in cui lo stesso reddito deve essere sottoposto a tassazione.

Tale ordinamento giuridico trova i propri limiti nella sua compatibilità con le disposizioni di una convenzione contro le doppie imposizioni. Nel trattato con la Romania, il principio di non discriminazione impone allo Stato della fonte di prevedere, rispetto alle imprese residenti, un trattamento non meno favorevole alle stabili organizzazioni ivi localizzate.

I costi di direzione e i costi generali di amministrazione, ovunque sostenuti, devono poter essere ammessi in deduzione dal reddito della stabile organizzazione, a condizione che siano inerenti all'attività svolta dalla stessa stabile organizzazione.

L'imposta applicata in Romania sull'unitario reddito della stabile organizzazione non può essere suddivisa in quote riferibili alle singole componenti dello stesso reddito d'impresa, comprese o meno nel reddito da sottoporre a tassazione in Italia.

Una volta determinato il reddito d'impresa secondo l'ordinamento giuridico italiano, ai fini del calcolo del credito d'imposta, occorre considerare l'intera imposta estera riferibile al reddito della stabile organizzazione, e, quindi, applicare il meccanismo previsto dall'articolo 165 del T.U.I.R. con gli eventuali adattamenti (se più favorevoli) imposti dalle disposizioni convenzionali.

¹ Convenzione firmata a Bucarest il 14 gennaio 1977, ratificata con la legge 18 ottobre 1978, n. 680 ed in vigore dal 6 febbraio 1979.

Il reddito della stabile organizzazione ed il credito d'imposta spettante per le imposte assolute all'estero

Ciriaco R. Petrillo

SOMMARIO: 1. Il quesito - 2. La soluzione proposta dal contribuente - 3. Il parere dell'Agenzia delle Entrate; 3a) La determinazione del reddito della stabile organizzazione; 3b) La determinazione del credito d'imposta

1. Il quesito

Attraverso lo strumento dell'interpello, una banca di diritto italiano, con una stabile organizzazione in Romania, ha posto all'Agenzia delle Entrate le seguenti domande:

- a. nell'ipotesi di costi sostenuti dalla casa madre in Italia per gli scopi perseguiti dalla stabile organizzazione in Romania, quale è il criterio di imputazione degli stessi costi alla stabile organizzazione?
- b. i criteri di competenza, inerenza e deducibilità dei costi devono considerarsi rilevanti ai fini della determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione?
- c. quali sono i limiti ed i criteri per la determinazione del credito d'imposta spettante in Italia per le imposte assolute in Romania dalla stabile organizzazione?

L'istante fa presente di operare sul mercato quasi esclusivamente attraverso la stabile organizzazione e di utilizzare la casa madre per un'attività di coordinamento e di alta direzione.

Nell'ambito della descritta attività, le imposte pagate all'estero risultano, ordinariamente, di importo maggiore rispetto a quello delle imposte dovute in Italia in quanto, tra l'altro, l'ordinamento giuridico rumeno prevede dei limiti massimi di deducibilità dei costi indiretti.

Inoltre, alla determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione in Romania, concorrono anche i plusvalori iscritti in bilancio a seguito della locale rivalutazione obbligatoria degli immobili.

I diversi criteri di determinazione dell'imponibile da attribuire alla stessa entità nei due Paesi comportano, di regola, l'impossibilità per la società italiana di utilizzare in pieno il credito d'imposta per le imposte assolute in Romania.

2. La soluzione prospettata dal contribuente

In merito alla prima questione, la società istante ritiene che il criterio di imputazione alla stabile organizzazione dei costi sostenuti dalla casa madre debba essere unica sia in Romania sia in Italia.

I costi direttamente collegati all'attività della stabile organizzazione devono essere ad essa interamente imputati mentre i costi non direttamente collegabili alla predetta attività devono essere imputati alla stabile organizzazione in base alla sua partecipazione ai ricavi complessivi della società.

Secondo il contribuente, il secondo problema deve essere risolto determinando il reddito da attribuire alla stabile organizzazione in modi diversi, a seconda delle imposte da pagare. In Romania, la determinazione del reddito deve avvenire secondo le disposizioni legislative fiscali romene, così come, in Italia, le imposte da pagare devono essere quantificate secondo quanto previsto dall'ordinamento giuridico italiano.

Per quanto riguarda l'eliminazione della doppia imposizione giuridica, attraverso il riconoscimento del credito per le imposte pagate all'estero, la società istante sostiene la tesi dell'esistenza di due diversi criteri per il calcolo del credito d'imposta, quello previsto dall'articolo 25 della Convenzione in vigore con la Romania e quello previsto dal diritto interno ed, in particolare dall'articolo 165 del T.U.I.R.

A parere della società italiana, il regime convenzionale di eliminazione della doppia imposizione avrebbe lo scopo di creare una corrispondenza biunivoca tra i singoli elementi di reddito da sottoporre a imposizione all'estero e quelli da tassare in Italia.

La conseguenza di tale logica porterebbe a considerare, ai fini del calcolo del credito d'imposta, soltanto quelle imposte estere relative alle componenti di reddito tassate in Italia. Se nei due Paesi la manifestazione di alcune componenti di reddito avviene in periodi diversi, bisogna avere la possibilità di scindere dall'imposta estera complessiva, dovuta per il reddito conseguito nello stesso Paese, quella quota parte di imposta estera riferibile alla componente di reddito non ancora tassata, rinviandola al periodo di tassazione in Italia.

Pertanto, se, come nel caso in esame, il reddito della stabile organizzazione è costituito, per effetto della locale legislazione, anche da plusvalenze da rivalutazione che in Italia saranno tassate soltanto all'effettivo realizzo, il contribuente dovrebbe avere la possibilità di riportare il relativo credito d'imposta al periodo in cui le plusvalenze saranno effettivamente incluse nel reddito imponibile italiano.

3. Il parere dell'Agenzia delle Entrate

3a. La determinazione del reddito della stabile organizzazione

Ai sensi dell'articolo 7 della Convenzione contro le doppie imposizioni con la Romania, il reddito d'impresa di un soggetto residente in Italia è tassabile in Romania solo se l'impresa italiana svolge la sua attività tramite una stabile organizzazione localizzata nello Stato romeno. La tassazione del reddito attribuito alla stabile organizzazione nello Stato romeno non è esclusiva.²

L'applicazione del principio imposto dall'articolo 7 richiede:

- la definizione del concetto di stabile organizzazione (per la nozione di stabile organizzazione si rinvia all'articolo 5 del più volte menzionato Trattato internazionale);

² L'articolo 7, paragrafo 1, della Convenzione in esame dispone che "Gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato ma soltanto nella misura in cui detti utili sono attribuibili alla stabile organizzazione".

- l'individuazione dei criteri necessari per la determinazione del reddito della stabile organizzazione;
- la determinazione del credito d'imposta per le imposte assolute all'estero.

Al fine di determinare l'ammontare delle imposte romene dovute per il reddito conseguito dalla stabile organizzazione ivi localizzata, la risoluzione n. 69 chiarisce che occorre far riferimento alle disposizioni legislative esistenti in Romania.³ Tuttavia, sempre secondo la citata risoluzione, la presenza della Convenzione con lo Stato italiano impone una necessaria compatibilità della stessa legislazione rumena con le disposizioni convenzionali.

A sostegno della propria tesi, l'Agenzia delle Entrate invoca il principio di non discriminazione contenuto nell'articolo 26, paragrafo 2 della citata Convenzione, che stabilisce che l'imposizione a carico della stabile organizzazione non può essere meno favorevole di quella a carico delle imprese residenti che svolgono la medesima attività.

Lo scopo della predetta disposizione è di eliminare ogni discriminazione di trattamento, dal punto di vista del carico fiscale sostenuto, delle stabili organizzazioni rispetto alle imprese residenti appartenenti allo stesso settore produttivo⁴.

Inoltre, per realizzare il principio di non discriminazione, l'OCSE suggerisce di adottare le seguenti regole generali:

- alle stabili organizzazioni deve essere riconosciuto lo stesso diritto alla deduzione di costi riconosciuto alle imprese residenti; deve essere riconosciuto anche la possibilità di dedurre i costi generali sostenuti dalla casa madre;
- alle stabili organizzazioni devono essere anche riconosciute le stesse regole sugli ammortamenti e sugli accantonamenti nonché sul riporto delle perdite valide per le imprese residenti;
- le stabili organizzazioni devono poter utilizzare anche le stesse regole circa la tassazione delle plusvalenze realizzate non solo durante la vita aziendale ma anche in fase di liquidazione.⁵

La risoluzione evidenzia che il principio di non discriminazione non necessariamente deve tradursi in un norma formalmente uguale per le imprese residenti e le stabili organizzazioni delle imprese non residenti, ma può trattarsi anche di disposizioni diverse che, però, determinano un peso fiscale di pari entità.

³ Sul rispetto della legislazione locale in materia di scritture contabili tenute dalla stabile organizzazione di un'impresa italiana si rinvia a GIANLUIGI D'ALFONSO, "La tenuta della contabilità nella stabile organizzazione", in "Il fisco" n. 34 del 23 settembre 2002; per quanto concerne, invece, gli adempimenti contabili e fiscali in Italia della stabile organizzazione all'estero vedere: MARCO PIAZZA, "Guida alla fiscalità internazionale", Milano, 2004, pag. 1198; GIANFILIPPO GIANNETTO, "La stabile organizzazione nel sistema dell'imposizione diretta: con particolare riferimento alla stabile organizzazione all'estero di società residente in Italia", in "Il fisco", n. 45 del 6 dicembre 1999. L'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti sulla contabilità separata della stabile organizzazione nella nota ministeriale n. 9/2398 del 1° febbraio 1983.

⁴ Principio evidenziato nel punto 21 del Commentario all'articolo 24 del *Modello di convenzione fiscale dell'OCSE*, versione 2005.

⁵ Tali regole generali si trovano al punto 24 del Commentario all'articolo 24 del *Modello di convenzione fiscale dell'OCSE*, versione 2005.

Inoltre, l'Agenzia fa presente che, nel determinare il reddito della stabile organizzazione⁶, il regime nazionale deve uniformarsi ai principi enunciati nei paragrafi 2 e 3 dell'articolo 7 della Convenzione in esame.

Secondo quanto dispone l'articolo 7, paragrafo 2⁷, il reddito da attribuire alla stabile organizzazione deve essere determinato sulla base del principio di "libera concorrenza"⁸, ovvero il reddito è determinato come se la stabile organizzazione fosse una impresa indipendente e separata dalla casa madre.

Il successivo paragrafo 3⁹, strettamente collegato al concetto di "libera concorrenza", dispone che sono ammesse in deduzione le spese sostenute per gli scopi perseguiti dalla stessa stabile organizzazione, per cui i costi di direzione e i costi generali di amministrazione, ovunque sostenuti, devono poter essere ammessi in deduzione da reddito della stabile organizzazione a condizione che siano inerenti alla sua attività.¹⁰

Tenuto conto che il reddito conseguito dalla stabile organizzazione in Romania deve essere sottoposto a tassazione anche in Italia¹¹, l'Agenzia precisa che occorre rideterminare il reddito in questione secondo le disposizioni dell'ordinamento giuridico italiano.¹² Ne consegue che il reddito attribuito alla stabile organizzazione dall'ordinamento italiano potrebbe essere diverso da quello calcolato in base alle disposizioni legislative romene.

⁶ Per la determinazione del reddito secondo i principi dell'OCSE, v. GIAN FRANCO BORIO, "La tassazione della stabile organizzazione nel Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni" in *Il fisco* n. 28 del 2003; per l'applicazione del criterio dell'impresa indipendente e le sue eccezioni nonché per l'ampia bibliografia, ALBERTO MARIA GAFFURI, "La determinazione del reddito della stabile organizzazione" in *Rassegna tributaria*, n. 1 del 28 febbraio 2002.

⁷ Articolo 7, paragrafo 2: "Fatte salve le disposizioni del paragrafo 3, quando un'impresa di uno Stato contraente svolge la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, in ciascuno Stato contraente vanno attribuiti a detta stabile organizzazione gli utili che si ritiene sarebbero stati da essa conseguiti se si fosse trattato di una impresa distinta e separata svolgente attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe e in piena indipendenza dall'impresa di cui essa costituisce una stabile organizzazione".

⁸ Sull'importanza del principio dell'arm's length, JOHN NEIGHBOUR "Transfer pricing: Keeping it at arm's length" in "OECD Observer" n. 230 del mese di gennaio 2002.

⁹ Articolo 7, paragrafo 3: "Nella determinazione degli utili di una stabile organizzazione sono ammesse in deduzione le spese sostenute per gli scopi perseguiti dalla stessa stabile organizzazione, comprese le spese di direzione e le spese generali di amministrazione, sia nello Stato in cui è situata la stabile organizzazione, sia altrove".

¹⁰ In materia di deducibilità dei costi da parte di una stabile organizzazione in Italia, l'Amministrazione finanziaria ha dettato i principi generali del *transfer pricing* nella circolare 22 settembre 1980, n. 32 tra cui la ammissibilità di *cost-sharing agreements*. Occorre comunque tener presente, che la predetta circolare 32/1980, tuttora valida, non è stata ancora oggetto di revisione alla luce delle modifiche introdotte dall'OCSE in materia di prezzi di trasferimento ed, in modo particolare, dalle ultime versioni della pubblicazione OCSE, "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations". Per la deducibilità dei costi dal reddito di una stabile organizzazione in Italia di un'impresa non residente v.: MARCO MAZZETTI DI PIETRALATA, "Spese di regia e stabile organizzazione di impresa non residente: inerente e deducibilità nell'evoluzione dell'interpretazione del Ministero e della giurisprudenza" in "il fisco" n. 46 del 16 dicembre 2002.

¹¹ L'articolo 7 della Convenzione in esame segue l'impostazione del Modello OCSE e prevede la tassazione esclusiva dei profitti d'impresa nel Paese di residenza a meno che non vi sia la presenza di una stabile organizzazione nello Stato estero; in presenza di una stabile organizzazione i predetti redditi sono sottoposti a tassazione concorrente. Pertanto, i redditi conseguiti dalla stabile organizzazione nello Stato romeno subiscono, in primo luogo, la tassazione ivi prevista, e, successivamente, la tassazione definitiva in Italia sulla base del principio di tassazione *worldwide* previsto negli articoli 2 (per la tassazione dei soggetti passivi Irpef) e 73 (per la tassazione dei soggetti passivi Ires) del T.U.I.R..

¹² L'Amministrazione finanziaria italiana, con la risoluzione 8 aprile 1980, n. 427, ha chiarito che gli oneri finanziari, sostenuti dalla casa madre ed inerenti all'attività della stabile organizzazione estera, possono essere ad essa imputati.

Tale asimmetria è dovuta alle diversità che caratterizzano i due ordinamenti giuridici che, compatibilmente con le disposizioni convenzionali, possono includere (o escludere) nella base imponibile determinate componenti di reddito.

Nel caso in esame, la stabile organizzazione deve includere le plusvalenze da rivalutazione nella propria base imponibile in Romania; in Italia, le stesse plusvalenze non sono fiscalmente rilevanti per cui non formano parte del reddito complessivo imponibile in Italia.

Infatti, ai sensi dell'articolo 86 del T.U.I.R., le plusvalenze in esame hanno rilevanza fiscale soltanto al momento del loro realizzo.

Inoltre, la risoluzione n. 69/2005 precisa che le imposte pagate in Romania per il reddito imponibile ivi conseguito dalla stabile organizzazione devono essere considerate quali imposte dovute per l'unitario reddito d'impresa conseguito in Romania.

In sostanza, le singole componenti di reddito che fanno capo all'impresa, costituiscono, nel loro insieme, un unico elemento di reddito sottoposto a tassazione e, conseguentemente, le relative imposte non possono essere scisse in quote riferite a singole componenti di reddito.

3b). La determinazione del credito d'imposta

Al fine di evitare la doppia imposizione giuridica sul reddito della stabile organizzazione, l'articolo 25, paragrafo 2¹³ della Convenzione in esame prevede il riconoscimento di un credito d'imposta da parte dello Stato italiano per le imposte assolte in Romania entro i limiti fissati dallo stesso articolo.

Tali limiti possono così riassumersi:

- il reddito, a cui si riferiscono le imposte pagate in Romania, deve concorrere alla formazione del reddito complessivo italiano;
- l'ammontare del credito d'imposta per l'imposta romana non può eccedere l'imposta italiana attribuibile al predetto reddito romeno nella proporzione in cui il lo stesso reddito concorre alla formazione del reddito complessivo italiano.

Tenuto conto che l'articolo 25 della Convenzione non prevede ulteriori limiti di applicazione, la risoluzione n. 69/2005 chiarisce che, per la concreta applicazione del principio enunciato in sede convenzionale (il principio del credito d'imposta), deve essere utilizzato il meccanismo di calcolo del credito d'imposta dettato dall'articolo 165 del T.U.I.R.¹⁴

¹³ Articolo 25, paragrafo 2: "Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in Romania, l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito specificate nell'articolo 2 della presente Convenzione, può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non stabiliscano diversamente. In tal caso, l'Italia deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Romania, ma l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo. Nessuna deduzione sarà invece accordata ove l'elemento di reddito venga assoggettato in Italia ad imposizione mediante ritenuta a titolo di imposta su richiesta del beneficiario del reddito in base alla legislazione italiana".

¹⁴ In senso critico nei confronti della tesi dell'Agenzia delle Entrate sul funzionamento del credito d'imposta, RAFFAELE RUSSO, "Italian Ruling on Attribution of profits to permanent establishments" nella pubblicazione periodica dell'IFBD di agosto 2005.

Tale interpretazione dell'articolo 25 appare coerente con l'orientamento espresso dal Commentario OCSE. Infatti, nei punti da 60 a 62 del Commentario OCSE all'articolo 23 si fa presente che:

- la funzione della convenzione è di fissare le regole generali del metodo del credito d'imposta, mentre la normativa interna deve fornire lo strumento necessario per la sua applicazione;
- è preferibile non proporre una soluzione espressa e uniforme nella convenzione ma lasciare ciascun Stato libero di applicare il meccanismo previsto dalla propria legislazione e prassi.

Infine, la risoluzione ministeriale evidenzia che le eccedenze di imposte estere che non hanno trovato capienza nell'imposta italiana possono essere riportate in avanti e all'indietro secondo quanto disposto dall'articolo 165, comma 6 del T.U.I.R.¹⁵.

¹⁵ Sul riporto delle eccedenze di imposta estera v., tra gli altri, RICCARDO MICHELUTTI, "Aspetti problematici in tema di riporto delle eccedenze di crediti per imposte estere" in *Corriere tributario*, n. 27 del 2005; GIAN MARCO COMMITTERI E GIANFILIPPO SIFONI, "Principio di competenza e riporto nel tempo, le principali novità per il foreign tax credit" in *Guida alla riforma fiscale* da "Il sole 24 ore" del mese di settembre 2004; LUCA MIELE, "Imposte estere, riporto doppio" in *Il sole 24 ore* del 1 settembre 2004.

SEZIONE II

DOCUMENTI COMMENTATI

**EUROPEAN COURT OF JUSTICE
GRAND CHAMBER
JUDGEMENT OF 26 APRIL 2005
CASE C-376/02 – PRESIDENT SKOURIS
RAPPORTEUR ROSAS**

VAT – Deduction of input tax – Amending law – Combating contrived financial arrangements intended to minimise the burden of VAT – Retroactive amending law – Economic operators warned of the retroactive effects – Breach of the principles of protection of legitimate expectation and legal certainty – Not relevant

The principles of the protection of legitimate expectations and legal certainty do not preclude a Member State, on an exceptional basis and in order to avoid the large-scale use, during the legislative process, of contrived financial arrangements intended to minimise the burden of value added tax that an amending law is specifically designed to combat, from giving that law retroactive effect when, in circumstances such as those in the main proceedings (high risk of fraudulent transactions in order to minimise the burden of VAT), economic operators carrying out economic transactions such as those referred to by the law were warned (also through press releases) of the impending adoption of that law and of the retroactive effect envisaged in a way that enabled them to understand the consequences of the legislative amendment planned for the transactions they carry out.

When that law exempts an economic transaction in respect of immovable property previously subject to value added tax, it may have the effect of revoking a value added tax adjustment made on account of the exercise, when immovable property was used for a transaction regarded at that time as taxable, of a right to deduct value added tax paid in respect of the supply of that immovable property.

Exceptional derogation to non retroactive effects of VAT deduction*

Giovanna Petrillo

CONTENTS: 1. The case; 2. Exceptional derogation to non retroactive effects of VAT deduction and significance of “predictability” as neutralizer of retroactivity; 3 Risk of an excessive use of the concept of “predictability” in defining the limits to the effects of tax law over time.

* Translation by Claudia Calogero.

1. The case

In the judgement under examination, the European Court held that the national law can have the effect of revoking the right to deduct VAT granted under the law in force at the time of the exercise, but only on an exceptional basis (in this case, exceptional was the high risk of fraudulent transactions made by economic operators, during the legislative process, only to minimise the burden of value added tax) and provided that economic operators were forewarned of the amending law and its retroactive effects.

Opposite was relevant opinion of Advocate General Tizzano delivered on 16 December 2004, who found that the Netherlands legislature was not confronted by a sudden financial crisis or by unforeseeable budgetary difficulties, when it decided to amend the VAT law with retroactive effect. The present case referred to the European Court of Justice concerns the classification of transactions concerning rights *in rem* in immovable property as a supply of goods: it derived from a press release dated 31 March 2005 in which the Netherlands tax administration announced that the Government intended to introduce in Parliament a draft law amending the national VAT law.

On 29 December 1995 the amending law announced did come into force providing that amendments would have effect as from 31 March 1995.

In order to discourage "the unintended and improper use of the legislation concerning immovable property", the new law provisions expressly provide that where the consideration agreed for the grant of a right *in rem* over immovable property is less than the economic value of that right, the transaction should not be considered as a supply of goods subject to VAT but should be treated as a lease exempted from that tax: this has resulted in excluding the right to deduct VAT paid by a Netherlands association.

In fact, in the case in point, a Netherlands association had constructed some housing complexes intended for letting, where VAT was not deducted taking advantage of an option available under national law; then, it granted to a foundation a usufruct for a term of 10 years in respect of said dwellings against a consideration lower than their cost price, which was regularly subject to tax.

Under Article 20(1)(a) of the Directive no. 77/388/EEC of 17 May 1977 (the Sixth Directive), the association requested to adjust the tax on construction costs and obtained the relevant refund.

The retroactive effects of the law providing that the grant of a right *in rem* over immovable property is regarded as a letting allowed the tax administration to recover the tax reimbursed to the taxpayer¹.

¹ On the matter, see Judgement of 4 October 2001, Case C-326/99, where the same Netherlands foundation was involved, in the sense that the grant of a right of usufruct over immovable property can come into the scope of the exemption under Article 13B(b) and C(a) of the Sixth Directive. For the purposes of applying the VAT exemption, this extension is justified because the fundamental characteristic of the grant of a right *in rem* entitling the holder to use immovable property lies in conferring on the person concerned, for an agreed period and for payment, the right to occupy property as if that person were the owner and to exclude any other person from enjoyment of such a right.

Conversely, it was held in another case (EU Court of Justice Judgement of 20 April 2004, Joined Cases C-487/01 and C-7/02) that the Sixth Directive does not preclude "the withdrawal by a Member State of the right to opt for taxation of lettings of immovable property which results in the adjustment of deductions of input tax made in respect of immovable property acquired as capital goods which is let pursuant to Article 20 of the Sixth Direc-

2. Exceptional derogation to non retroactive effects of VAT deduction and significance of “predictability” as neutralizer of retroactivity.

The case under examination suggests a number of remarks on the significance given by the European law to the predictability as a neutralizer of retroactivity with a view to protect the certainty of law and of economic activities of enterprises.

It is well known that retroactive effects are forbidden to tax law on the basis of the protection of legitimate expectations and this is to be identified in the principle of certainty of tax planning: the taxpayer’s interest in maintaining the status quo should be balanced with the tax administration’s interest in amending the law with retroactive effects that can neutralize the unfavourable effect. Well, new tax laws needs a particular justification

First, it is necessary to point out that in order to avoid an uncontrolled extended application of the principle of the protection of legitimate expectations in the sense of a limit to retroactivity, it is proper to identify some situations of substantial derogation to the legitimate expectation itself: obscure or confused provisions of law²; provisions aimed at amending former illegal rules; pursuit of primary public interests; predictability of the intervention in terms of “announcement effect” given by publishing the draft law or by any other situation in fact or by right through which the taxpayer is informed of the future amending law³. On the last point, it is significant that in the present case the European Court of Justice has emphasized the importance of national regulatory traditions concerning the ordinary ways of giving information, when verifying the compliance with the principle of legitimate expectations⁴.

As regards the possibility of identifying a different degree of protection according to the type of legislation (substantive or procedural) to be considered, so that not only the legitimate expectation but also the principle of equality is not infringed, it is to be

tive”. In fact, Article 13(B) exempts the leasing or letting of immovable property excluding the provisions of accommodation in the hotel sector or in sectors with a similar function, including the provision of accommodation in holiday camps or in sites developed for use as camping sites; the letting of premises and sites for parking vehicles; lettings of permanently installed equipment and machinery; hire of safe. As Member States may “apply further exclusions to the scope of this exemption”, the European Court of Justice (see Judgement of 3 February 2000, Case C-12/98) has held that, by means of a general rule, Member States can apply VAT on lettings of immovable property, the only exception being allowed in case of lettings of immovable property to be used for dwelling purposes.

² Given that the mere interpretative law does not come into the scope of the principle of the protection of legitimate expectations as it can be essential to recover the legal certainty when aiming to eliminate ambiguities or contradictions, on the distinction between interpretative rules and innovative retroactive rules or true retroactive rules refer to F. AMATUCCI, *La corretta qualificazione dell’articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/ 1973 alla luce della distinzione fra norme interpretative, “vera retroattività” ed incidenza dell’attività legislativa sulla funzione giurisdizionale*, in “Rass.Trib.”, no. 3/2003, pp 1021 and foll.

³ On the point, interesting suggestions to observations are offered by the Spanish constitutional case-law (see STC no. 182 of 28.10.1997; 273/2000; STC 234/2001 of 13 December 2001)

⁴ According to the order for reference, the *Staatssecretaris van Financiën* officially announced, by press releases of 31 March and 3 April 1995, that the Council of Ministers intended to submit to the Netherlands Parliament a draft amendment to the *Wet OB 1968*, in particular of Articles 3(2) and 11(1)(b), point 5, thereof, and to give effect to the amending law as from 31 March 1995 at 18.00 hours. In this connection, the Court held that it is for the national court to determine whether those documents were sufficiently clear to enable an economic operator carrying out economic transactions such as those referred to by the law to understand the consequences of the legislative amendment proposed for the transactions it carries out.

pointed out that there is a violation of the legitimate expectations of the taxpayer all the times when the tax relationship has been changed retrospectively in all relevant aspects, regardless the fact that the amending law has led to a certain behaviour of the taxpayer.⁵

Given that both the Italian system and Community system have developed simultaneously a conscious concept of the legitimate expectation⁶, also in the Community context it is now manifest that the principle of non retroactivity - which conditions the lawmaker and the tax administration - should be applied taking into consideration, in particular, not only the predictability (not to be intended as the taxpayer's own forecasts but as the objective possibility to be warned of a law beforehand) as a neutralizer of retroactivity aimed at implementing the legal certainty, but also the principle of proportionality of the retroactive intervention according to the objective to achieve, which is almost always of an economic nature⁷.

From the perspective of the ability-to-pay principle, although the legitimate expectation is the consequential completion of that principle only for substantive rules, nothing prevents the taking into consideration of the legitimate expectations of the taxpayer also in the judgements on the constitutional legitimacy of the unfavourable retroactivity of tax law; actually, the concepts of predictability of the new law and of legitimate expectation of the taxpayer are strictly linked; essentially, the legitimate expectation is one of the fundamental benchmarks to be used in solving time issues.

In concrete, automatic unconstitutionality of retroactive tax laws is excluded as it is important to evaluate adequately the relation between expectation and retroactive tax, being necessary to sort out the issue of legitimate expectation balancing the single case against the type of tax law having retroactive effects⁸.

Consequently, it is to be noticed that the violation of legitimate expectation is allowed only when the non retroactivity and legal certainty are conflicting with other constitutionally protected interests, and reasonableness turns out to be an undoubtedly significant standard in weighing the opposing interests⁹.

⁵ In this sense E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza...*, above, p. 110. On the matter, refer to F. AMATUCCI, *La corretta qualificazione dell'art. 36 bis del DPR n. 600/73...*, above, p. 1034 and foll., who points out that, specially in the case of procedural rules, it is important to consider the protection of legitimate expectation and reasonableness as a safeguard against retroactive innovative tax laws, even if the amending law did not affect the taxpayer's choices.

⁶ G.A. BENACCHIO, *La buona fede nel diritto comunitario*, in "Atti del Convegno internazionale di studi in onore di A. Burdese...", above, p. 199, observes significantly that the rules of behaviour the Community law categorizes as good faith consider not only obligations and interpersonal relations but all sectors covered by law: public and private, tax and labour, corporations and enterprises, civil law procedure and international law applied between States and between State and Community bodies.

⁷ On the matter refer to F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pp. 218 and foll., also for a survey of the predictability standard in cases where tax laws cannot be replaced, in particular the principle of German jurisprudence of "taking into account" (cfr. pp. 90 and foll.).

⁸ On the point allow me to refer to G. PETRILLO *Il doppio limite posto dall'affidamento legittimo nei confronti del legislatore e dell'attività amministrativa in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2005, p. 294.

⁹ See judgements of the Italian Constitutional Court no. 229/1999, 525/2000 and order no. 341/2000, in the sense that retroactivity should be justified by reasonableness and should not oppose constitutional values and interests in order not to affect arbitrarily situations created by other preceding laws.

Therefore, in order to apply the principle of protection of legitimate expectations, it is important to balance conflicting interests by evaluating that justifications are consistent¹⁰.

The need for justifying aims at making known the reasons of the retroactive measure and its scope.¹¹

3. Risk of an excessive use of the concept of “predictability” in defining the limits to the effects of tax law over time

To sum up, the protection of legitimate expectation of taxpayers, to be placed within the framework of the principle of objective good faith, implies that the legitimate expectation is sacrificed only when the lawmaker considers it does not prevail over other conflicting constitutionally protected interests, so that the principle of legitimate expectations is not absolute in all cases when law has retroactive effects.

From the foregoing, it is compulsory to evaluate beforehand the degree of taxpayer’s legitimate expectation to be compared with the opposing interest of tax collection (reasonableness of retroactive intervention¹², importance of justifications).

As emphasized, unfavourable retroactive effects of law are forbidden when interest must be protected and there is an objective expectation¹³, because only when the expectation is qualified, and not merely general, can it be classified as legitimate¹⁴.

In line with these arguments, for an “objective” judgement on the predictability of new retroactive rules, in order to identify expectations that can be protected against the law-maker, the following standards may be considered as proper: time, systematic coherence between old and new law, legitimacy of the rules affected by the new law and the damage suffered by the taxpayer from the retroactive intervention.

In the present judgment, the Court examined if the principles of protection of legitimate expectations and legal certainty may preclude that a retroactive law revokes the value added tax adjustment. The Court held only that, on an exceptional basis,

¹⁰ F. AMATUCCI, above, p. 140, considers that the case-law elaborations on the concept of actual ability-to-pay in the light of the principle of solidarity and of the objective nature of economic ability, as well as the identification of specific situations that cannot be covered by the principle of protection of legitimate expectations (because other interests are prevailing, such as legal certainty and significant public interests), lead necessarily to balance the conflicting interests of the taxpayer and the tax administration by evaluating if the retroactive legislative intervention is adequate. Sometimes this intervention may be of an extra-tax nature and should be hampered beforehand through an announcement as manifestation of predictability. As regards the identification of possible causes justifying a retroactive law, see again G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente: una disciplina di principi e per principi*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente* (edited by G. MARONGIU), Torino, 2004, p. 85.

¹¹ The Spanish constitutional case-law clearly points out that non predictability and insufficient justification make think of a breach of the principle of “seguridad jurídica” under Article 9.3 of the Constitution (*ex multis*, cfr. STC 234/2001, of 13 December 2001).

¹² F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel Diritto pubblico*, in *Atti del convegno internazionale di studi in onore di Alberto Burdese...*, above, p. 459, underlines how important is the principle of reasonableness when solving the conflict between rules implementing the power and rules completing the exercise of power.

¹³ In this sense see E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza...* above, p. 127, who points out that also Community law protects legitimate expectations by providing that under certain conditions Community acts are not retroactive, that (always under certain conditions) Community aid which were illegally granted as well as customs duties which were due but not paid cannot be claimed back and that customs duties should be refunded when there is a legitimate expectation of the trader.

¹⁴ See M. AIROLDI, above, p. 825.

legal certainty does not preclude that a Community act may have effects pre-dating its publication, when this is justified by the aim to be achieved and provided that the legitimate expectations of the economic operators are duly respected¹⁵. In that, the Court does not seem to have given proper prominence to the actual ability-to-pay principle – as a limit to retroactivity and jointly with the principle of protection of legitimate expectations.

In fact, it is true that an excessive predictability may result in a lower degree of the taxpayer's expectation and a weaker legal certainty, which is an additional limit to retroactivity and does not replace the limit of ability-to-pay principle¹⁶.

Therefore, predictability is not an exclusive criterion in evaluating the legitimacy of a retroactive rule, being necessary to consider the limits under Articles 53 and 41 of the Italian Constitution¹⁷. Otherwise, there would be a real risk to connect the tax obligation to income not meeting the requirements of the ability-to-pay principle.

¹⁵ The European Court referred to judgements of 11 July 1991, Case C-368/89, *Crispoltoni*, Rec. p.I-3695, paragraph 17; C- 487/01, *Gemeente Leusden* and C-7/02, *Holin Groep*, paragraph 59; European Court of Human Rights, judgement 23 October 1997, *National and Provincial Building Society/United Kingdom*, Recueil des arrêts et décisions, 1997, VII, para. 80.

Relevant to the matter is also Case *Schloßstraße* of 8 June 2000, Case C-396/98, where the Court held that the right to deduct is retained even if the law has retroactive effects. Paragraph 47 indicates that the taxable person is entitled to deduct the VAT due for the purposes of the economic activity which it envisages carrying out and that - according to the principles of protection of legitimate expectations and legal certainty - it cannot be deprived retroactively of that right by a legislative amendment post-dating the supply of those goods or services.

¹⁶ In this sense, F. AMATUCCI, above, p. 92, who points out that it was definitely very difficult to provide a constitutional protection to economic initiatives or tax planning only on the basis of constitutional freedoms, in order to curb broader retroactive effects than expected by the law-maker.

¹⁷ Predictable retroactive tax law should be also connected to Article 41, para. 1 of the Italian Constitution, which is instrumental to a smoother distinction between interpretative law and innovative law with retroactive effects.

CORTE DI GIUSTIZIA DELLE COMUNITÀ EUROPEE GRANDE SEZIONE - SENTENZA 26 APRILE 2005 CAUSA C-326/02 – PRES. SKOURIS-REL.ROSAS

Iva – Detrazioni d'imposta – Modifica legislativa – Contrasto a costruzioni finanziarie che riducono l'onere IVA – Retroattività della legge modificativa – Avviso agli operatori dell'effetto retroattivo – Violazione del principio del legittimo affidamento e della certezza del diritto – Insussistenza

I principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto non ostano a che uno Stato membro, eccezionalmente e allo scopo di evitare che siano utilizzate su larga scala, durante il procedimento legislativo, costruzioni finanziarie destinate a ridurre l'onere dell'IVA contro le quali una legge di modifica intende appunto lottare, dia a questa legge un effetto retroattivo, quando, in determinate circostanze, come quelle di specie (elevato rischio di operazioni fraudolente al solo scopo di ridurre l'incidenza dell'IVA), gli operatori economici che effettuano operazioni come quelle considerate dalla legge siano stati avvertiti (anche tramite comunicati stampa) della futura adozione di detta legge e dell'effetto retroattivo previsto, in modo tale che essi siano in grado di comprendere le conseguenze della modifica legislativa prevista per le operazioni da loro effettuate.

Quando tale legge esenta un'operazione economica su un bene immobile precedentemente soggetto all'IVA, essa può avere l'effetto di annullare la rettifica dell'IVA avvenuta a causa dell'esercizio, al momento della destinazione di un immobile all'operazione considerata nel detto momento come imponibile, di un diritto alla detrazione dall'IVA assolta sulla cessione di tale bene immobile.

Ammessa eccezionalmente la deroga all'irretroattività della detrazione IVA

Giovanna Petrillo

SOMMARIO: 1. Il Caso - 2. Ammissibilità in casi eccezionali della deroga all'irretroattività della detrazione IVA e rilevanza della "prevedibilità" quale strumento di neutralizzazione della retroattività - 3 Il rischio di un eccessivo ricorso al concetto di "prevedibilità" dell'imposizione fiscale in relazione alla definizione dei limiti all'efficacia della norma tributaria nel tempo.

1. Il Caso

Con la sentenza che si annota, i giudici comunitari hanno affermato che l'ordinamento nazionale possa limitare retroattivamente il diritto di detrazione IVA già acquisito in base alla normativa vigente all'epoca del suo esercizio purché si sia in presen-

za di casi eccezionali (l'eccezionalità nella fattispecie in esame era rappresentata dal rischio elevato che gli operatori effettuassero, nelle more dell'entrata in vigore della nuova normativa, operazioni fraudolente realizzate con l'esclusiva finalità di ridurre l'incidenza dell'IVA) e sempre che gli operatori economici siano stati preventivamente informati della modifica normativa e del suo effetto retroattivo.

Di opposto avviso erano, tuttavia, le conclusioni presentate il 16 dicembre 2004, relativamente allo stesso procedimento, dall'Avvocato Generale Tizzano il quale escludeva che il legislatore olandese si trovasse a dover fronteggiare una difficoltà imprevedibile di bilancio o una improvvisa crisi finanziaria nel momento in cui ha modificato con efficacia retroattiva la normativa IVA.

Il caso di specie sottoposto all'esame dei giudici comunitari relativo alla qualificazione nella categoria delle cessioni di beni delle operazioni afferenti la costituzione dei diritti reali su beni immobili è sorto a seguito del comunicato stampa diffuso il 31 marzo 2005 dall'Amministrazione finanziaria olandese a mezzo del quale si è manifestata l'intenzione del Governo di presentare un disegno di legge volto a modificare la normativa IVA interna.

Il 29 dicembre 1995 è entrata in vigore la legge di conversione che ha disposto l'efficacia delle modifiche apportate a decorrere dallo stesso 31 marzo 1995.

Al fine di contrastare " l'utilizzo indesiderato ed indebito della legislazione relativa ai beni immobili" il nuovo assetto normativo- che prevede, espressamente, la riqualificazione, da cessione di beni imponibile a locazione esente, dell'operazione volta a costituire un diritto reale su un bene immobile nell'ipotesi in cui il corrispettivo pattuito sia inferiore al valore economico di tale diritto - è venuto a determinare l'indetraibilità dell'IVA assolta da una cooperativa di diritto olandese.

Nella fattispecie in esame, infatti, una cooperativa di diritto olandese- dopo aver disposto la realizzazione di alcuni complessi immobiliari destinati alla locazione, la cui IVA non era stata detratta in considerazione di una facoltà riconosciuta dal diritto interno, aveva ceduto ad una fondazione il diritto di usufrutto dei predetti immobili in cambio di un corrispettivo inferiore al loro prezzo di costo, regolarmente sottoposto ad imposizione.

In base all'art. 20 par.1, lett. A) della direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE (cd. VI direttiva CEE) la cooperativa ha richiesto la rettifica dell'imposta relativa alle spese di costruzione ottenendone il rimborso.

Ciò posto, l'efficacia retroattiva della normativa che sancisce l'equiparazione alle locazioni immobiliari, in quanto tali esenti, della costituzione di un diritto reale su un bene immobile ha fatto sì che l'amministrazione pretendesse la restituzione dell'imposta che a suo tempo era stata rimborsata al contribuente¹.

¹ In argomento, si veda la sentenza 4 ottobre 2001, causa C-326/99, con in causa la stessa fondazione di diritto olandese, nel senso che la concessione in usufrutto degli immobili può essere ricompresa nella sfera applicativa dell'esenzione di cui agli artt. 13, parte B, lettera b) e parte C, lett. A) della VI Direttiva CEE. Detta equiparazione trova, ai fini dell'esenzione, giustificazione nell'osservazione in base alla quale la caratteristica principale dell'operazione inerente la costituzione di un diritto reale che attribuisca un potere d'uso su un bene immobile al suo titolare è quella che conferisce all'interessato, dietro corrispettivo e per una durata convenuta, il diritto di occupare un immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altro soggetto dal beneficio di un tale diritto.

E stato ritenuto, invece, nel corso di un altro procedimento (Corte di giustizia UE, 20 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02) che la VI Direttiva CEE non è di ostacolo a che uno Stato membro sopprima il diritto

2. Ammissibilità in casi eccezionali della deroga all'irretroattività della detrazione IVA e rilevanza della "prevedibilità" quale strumento di neutralizzazione della retroattività

La pronuncia annotata offre lo spunto per una serie di riflessioni sulla rilevanza garantita dal diritto comunitario alla prevedibilità quale strumento di neutralizzazione della retroattività in vista della tutela della certezza del diritto e dell'attività economica delle imprese.

È ben noto che il divieto di retroattività della legge tributaria basato sulla tutela dell'affidamento è da identificare nel principio di certezza della pianificazione fiscale: l'interesse del contribuente al mantenimento dello *status quo* va ponderato in considerazione del contrapposto interesse fiscale alla variazione legislativa con effetto retroattivo che può determinare la neutralizzazione dell'effetto sfavorevole. Orbene, le nuove leggi tributarie necessitano di una particolare giustificazione.

Preliminarmente, in via di estrema sintesi, è necessario evidenziare che per evitare una estensione incontrollata del principio di affidamento inteso quale limite alla retroattività, è opportuno individuare alcune situazioni di sostanziale deroga all'affidamento stesso: interventi interpretativi su norme oscure o confuse²; disposizioni volte a modificare norme preesistenti illegittime; perseguimento di preminenti interessi pubblici; prevedibilità dell'intervento in termini di "effetto annuncio" sostanzialmente determinato dalla pubblicazione del disegno di legge o da qualsiasi situazione di fatto o di diritto finalizzata alla diffusione della conoscenza da parte del contribuente della futura modifica normativa³. Significativamente, su quest'ultimo punto, i giudici comunitari, nel caso in esame, hanno posto in rilievo l'importanza assunta, in relazione alla valutazione relativa al rispetto del legittimo affidamento degli operatori, dalle tradizioni legislative nazionali in termini di modalità di informazione di regola utilizzate⁴.

di optare per l'imposizione delle locazioni di immobili, con il conseguente obbligo in capo al locatore di rettificare la detrazione dell'IVA operata a monte sui beni di investimento immobiliare oggetto della locazione in conformità al disposto dell'art. 20 della VI Direttiva CEE. L'art. 13, parte B, lettera B esenta infatti, l'affitto e la locazione di beni immobili fatta eccezione per: le prestazioni di alloggio effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio; le locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli; le locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente, le locazioni di caseforti. Posto che la medesima disposizione attribuisce agli Stati membri la facoltà di "stabilire ulteriori esclusioni dal campo di applicazione di tale esenzione", i giudici comunitari (si veda Corte di giustizia UE, 3 febbraio 2000, causa C-12/98) hanno, come principio generale, sancito che la scelta se tassare o meno le locazioni immobiliari spetta ai Paesi Comunitari, stante, come unica eccezione in caso di opzione per la tassazione, la facoltà di esentare le locazioni di immobili destinati ad abitazione.

² Posto che la norma effettivamente interpretativa esula dalla sfera di azione della tutela dell'affidamento potendo le leggi interpretative se volte ad eliminare ambiguità o contraddizioni essere la condizione essenziale per ripristinare la certezza del diritto, in merito alla distinzione fra norme effettivamente interpretative e norme retroattive-innovative o veramente retroattive si rimanda alle osservazioni di F. AMATUCCI, *La corretta qualificazione dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/ 1973 alla luce della distinzione fra norme interpretative, "vera retroattività" ed incidenza dell'attività legislativa sulla funzione giurisdizionale*, in "Rass. Trib.", n. 3/2003, pagg. 1021 ss .

³ Sul punto interessanti spunti di riflessione sono offerti dalla giurisprudenza costituzionale spagnola (cfr. STC n. 182 del 28.10.1997; 273/2000; STC 234/2001, del 13 dicembre 2001)

⁴ Dalla decisione di rinvio emerge che lo *Staatssecretaris van Financien* aveva annunciato ufficialmente, con comunicati stampa 31 marzo e 3 aprile 1995 che il Consiglio dei ministri intendeva presentare al Parlamento olandese un disegno di modifica della Wet OB 1968, in particolare degli articoli 3, n. 2 e 11, n. 1, lett. B) punto

In ordine, poi, alla problematica della eventuale configurabilità di un diverso grado di tutela in relazione alla tipologia di normativa, sostanziale o meno, che si va a considerare, al fine di non ledere non solo l'affidamento legittimo ma anche il principio di eguaglianza, non può non evidenziarsi, la violazione dell'affidamento del contribuente " tutte le volte in cui venga modificato *ex post* l'assetto del rapporto tributario in tutti i suoi molteplici aspetti, a prescindere dalla circostanza che la norma modificata abbia provocato o meno un determinato comportamento del contribuente"⁵.

Ebbene, anche in ambito comunitario, posto che fra sistema italiano e sistema comunitario si è avuto uno sviluppo sostanzialmente parallelo della consapevolezza in ordine alla nozione ed all'esistenza del principio di affidamento⁶, si è manifesta la necessità di una applicazione ponderata del principio dell'irretroattività che condiziona il legislatore e l'Amministrazione finanziaria considerando, in particolare, non solo la prevedibilità - da intendere non come stato previsionale soggettivo del contribuente ma come possibilità di conoscere preventivamente una norma - in termini di strumento di neutralizzazione della retroattività volto ad attuare la certezza del diritto ed a garantire la programmazione dell'attività economica, ma anche rivolgendo attenzione al principio di proporzionalità dell'intervento retroattivo in relazione all'obiettivo che si vuole raggiungere che è quasi sempre di natura economica⁷.

Ragionando o meno in termini di capacità contributiva, sebbene affidamento costituisca per le sole norme sostanziali, il logico completamento del principio della attualità della capacità contributiva, nulla esclude la rilevanza dell'affidamento del contribuente nel giudizio di legittimità costituzionale concernente la retroattività sfavorevole della norma tributaria; strettamente connessi, infatti, sul piano logico, sono i concetti di prevedibilità della nuova legge ed affidamento del contribuente; sostanzialmente, l'affidamento è uno dei criteri fondamentali cui parametrare le questioni di diritto intertemporale.

In pratica, escludendo ogni automatismo relativo all'incostituzionalità di norme tributarie retroattive, stante la rilevante importanza di una congrua valutazione del

5 di quest'ultima e dare effetto alla legge di modifica a decorrere dal 31 marzo 1995, alle ore 18. La Corte ha, in merito, sostenuto che è compito del giudice del rinvio verificare se tali testi fossero sufficientemente chiari perché un operatore economico che effettui operazioni economiche quali quelle considerate dalla legge sia in grado di comprendere le conseguenze della modifica legislativa prevista quanto alle operazioni che esso realizza.

⁵ Così, E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza...*, cit. pag. 110. Ancora, in tema, si rinvia ai rilievi di F. AMATUCCI, *La corretta qualificazione dell'art. 36 bis del DPR n. 600/73...*, op.cit., pagg. 1034 ss, il quale evidenzia riferendosi, in particolare, alle norme procedurali, l'importanza rivestita dalla considerazione della tutela dell'affidamento e della ragionevolezza in termini di garanzia contro norme tributarie innovative retroattive anche se la modifica legislativa non sia venuta ad incidere sulle scelte del contribuente.

⁶ G.A. BENACCHIO, *La buona fede nel diritto comunitario*, in *Atti del Convegno internazionale di studi in onore di A. Burdese...*, cit. pag. 199, osserva, significativamente, che nel diritto comunitario le regole di comportamento ricondotte sotto la locuzione buona fede vanno ben oltre l'ambito delle obbligazioni e dei rapporti intersoggettivi per coinvolgere qualunque settore del diritto sia esso pubblico che privato, da quello tributario a quello del lavoro, dal diritto delle società e delle imprese alla procedura civile fino al diritto internazionale inteso tanto nei rapporti interstatali quanto nei rapporti fra Stato e istituzioni comunitarie.

⁷ In argomento, si veda F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, pp. 218 ss, cui si rinvia anche in ordine ad una disamina del criterio della prevedibilità nei casi di non sostituibilità fra norme tributarie con particolare riferimento al principio elaborato dalla giurisprudenza tedesca della "calcolabilità anticipata" (cfr. pp. 90 ss).

rapporto intercorrente fra affidamento e tipo di imposizione retroattiva, non può prescindere da una necessaria risoluzione del problema dell'affidamento considerando il singolo caso in relazione al tipo di legge tributaria che retroagisce⁸.

Deve, dunque, avvertirsi che la violazione dell'affidamento è consentita solo nel caso in cui l'irretroattività e le esigenze di certezza del diritto siano in contrasto con altri interessi costituzionalmente protetti, con conseguente indubbio rilievo assunto dai canoni della ragionevolezza, in ordine all'esito del bilanciamento degli interessi in conflitto⁹.

Emerge, pertanto, l'importanza, al fine del ricorso alla tutela dell'affidamento, della valutazione ponderata degli interessi contrapposti con conseguente giudizio sulla congruità delle giustificazioni¹⁰.

L'esigenza di giustificazione, pertanto, ha la finalità di far comprendere il perché della misura ad effetto retroattivo ed il fine perseguito dalla misura stessa¹¹.

3. Il rischio di un eccessivo ricorso al concetto di “prevedibilità” dell'imposizione fiscale in relazione alla definizione dei limiti all'efficacia della norma tributaria nel tempo

In sintesi, la tutela dell'affidamento del contribuente, da inquadrare all'interno del principio di buona fede oggettiva, fa sì che l'affidamento venga sacrificato solo nel momento in cui il legislatore lo ritenga soccombente rispetto ad altri interessi costituzionalmente protetti con esso in conflitto, in modo da non determinare in tutti i casi di retroattività una assoluta prevalenza del principio di affidamento stesso.

Ciò dato, si impone una valutazione preventiva sul grado di affidamento da parte del contribuente per poter effettuare una comparazione con il contrapposto interesse alla riscossione del tributo (ragionevolezza dell'intervento retroattivo¹², importanza delle giustificazioni).

⁸ Sul punto ci sia consentito il rinvio al nostro *Il doppio limite posto dall'affidamento legittimo nei confronti del legislatore e dell'attività amministrativa in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2005, p. 294.

⁹ Vedi sentenze della Corte costituzionale nn. 229/1999, 525/2000 e ord. 341/2000 nel senso che la retroattività deve trovare giustificazione sul piano della ragionevolezza e non deve andare in contrasto con valori ed interessi costituzionalmente protetti in modo da incidere arbitrariamente su situazioni sostanziali poste da precedenti leggi.

¹⁰ F. AMATUCCI, *op. ult. cit.*, pag. 140, è dell'avviso che sia la rielaborazione giurisprudenziale del concetto di attualità della capacità contributiva alla luce del principio di solidarietà e della natura oggettiva dell'idoneità economica collegata al presupposto che l'individuazione di situazioni particolari non degne della tutela del legittimo affidamento (per la prevalenza di finalità quali il ripristino della certezza del diritto ed il perseguimento di interessi pubblici rilevanti), conducono necessariamente alla difficile valutazione ponderata degli interessi contrapposti del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria mediante un giudizio di congruità delle giustificazioni dell'intervento legislativo retroattivo che può talvolta assumere connotazioni extrafiscali e che va ostacolato preventivamente attraverso il preannuncio legislativo quale manifestazione di prevedibilità.

In relazione all'individuazione di possibili cause giustificatrici di una normativa retroattiva si veda, ancora, G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente: una disciplina di principi e per principi*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente* (a cura di G. MARONGIU), Torino, 2004, p. 85.

¹¹ Limpidamente la giurisprudenza costituzionale spagnola evidenzia che la non prevedibilità e la carenza di una giustificazione sufficiente inducono a ritenere che si produce una lesione del principio di “seguridad jurídica” di cui all'articolo 9.3 della Costituzione (*ex multis*, cfr. STC 234/2001, del 13 dicembre 2001).

¹² F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel Diritto pubblico*, in *Atti del convegno internazionale di studi in onore di Alberto Burdese...*, cit., pag. 459, sottolinea l'importanza assunta dal principio della ragionevolezza in termini di risoluzione del conflitto fra norma attuativa del potere e norma integrativa sull'esercizio del potere.

Come evidenziato, nell'ipotesi di retroattività legislativa sfavorevole il divieto opera, oltre che in presenza di un interesse meritevole di tutela, solo quando sussiste una situazione oggettiva di affidamento¹³, in quanto solo una aspettativa qualificata e non meramente generica può configurare un legittimo affidamento¹⁴.

Seguendo quest'ordine di idee, in relazione ad una "oggettivizzazione" del giudizio di prevedibilità della nuova imposizione retroattiva, si considerano parametri idonei all'individuazione di una situazione di affidamento tutelabile nei confronti del legislatore quali il fattore tempo, la coerenza sistematica fra vecchia e nuova normativa, la legittimità o meno della normativa sulla quale va ad incidere la nuova legge ed ancora il grado di pregiudizio arrecato al contribuente dall'intervento retroattivo.

La Corte, con la sentenza *de quo* - esaminando i principi di tutela dell'affidamento e di certezza del diritto al fine di verificare se essi ostino a che la rettifica risultante dalla detrazione cui si è proceduto sia annullata dall'efficacia retroattiva di una legge - nell'affermare esclusivamente che, in linea di massima, il principio di certezza del diritto osti a che l'efficacia nel tempo di un atto comunitario decorra da una data anteriore alla sua pubblicazione, con la possibilità di una deroga in via eccezionale qualora lo esiga lo scopo da raggiungere e purché il legittimo affidamento degli interessati sia rispettato debitamente¹⁵, non pare abbia conferito adeguato rilievo al richiamo - quale limite alla retroattività sempre congiuntamente alla tutela dell'affidamento - all'attualità della capacità contributiva.

Vero è, infatti, che un riferimento eccessivo alla prevedibilità, può comportare un minor grado di affidamento da parte del contribuente nella stabilità, minando la certezza del diritto il cui limite alla retroattività si aggiunge soltanto a quello della capacità contributiva senza sostituirlo¹⁶.

La prevedibilità, dunque, non configura un criterio esclusivo in base al quale valutare la legittimità o meno di una norma ad efficacia retroattiva non potendo non considerarsi i limiti posti al concetto di prevedibilità dagli articoli 53 e 41 della

¹³ In questo senso, v. E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza...cit*, pag. 127, il quale precisa che "anche a livello comunitario l'affidamento non si estrinseca soltanto nell'irretroattività a certe condizioni degli atti normativi della comunità bensì pure nell'irripetibilità (sempre a certe condizioni) delle sovvenzioni comunitarie illegittimamente erogate o degli oneri doganali dovuti e non corrisposti ovvero ancora nell'obbligo di rimborsare gli oneri doganali o di disporre lo sgravio in presenza, appunto, di una situazione di legittimo affidamento dell'operatore".

¹⁴ Cfr. M. AIROLDI, *op. cit.*, pag. 825.

¹⁵ I giudici comunitari si sono riferiti, in tal senso, alle sentenze 11 luglio 1991, causa C-368/89, *Crispoltoni*, Racc. pag. I-3695, punto 17; C- 487/01, *Gemeente Leusden* e C-7/02, *Holin Groep*, punto 59; Corte Europea dei Diritti Dell'Uomo, sentenza 23 ottobre 1997, *National e Provincial Building Society/Regno Unito*, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997, VII, par. 80.

¹⁶ Un argomento degno di nota è, ancora, il caso *Scholstrasse* dell'8 giugno 2000, causa C- 396/98 riguardante l'immodificabilità attraverso legge retroattiva del diritto alla detrazione. Al punto 47 la Corte ha sostenuto che il soggetto passivo fruisce del diritto di detrarre l'IVA dovuta ai fini dell'attività economica che intende svolgere e i principi di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento ostano a che una modifica legislativa successiva alla fornitura di tali beni e servizi lo privi, con effetto retroattivo, di tale diritto.

¹⁶ Così si esprime F. AMATUCCI, *op.ult.cit.*, p. 92, il quale rileva come anche i tentativi di fornire tutela costituzionale all'iniziativa economica o alla pianificazione fiscale basati esclusivamente sulle libertà costituzionali per arginare norme aventi portata retroattiva più estesa rispetto a quella prevista dal legislatore sono risultati in definitiva difficilmente perseguibili.

Costituzione¹⁷. Altrimenti, si correrebbe il concreto evidente rischio di collegare la nascita dell'obbligazione tributaria ad una ricchezza che non presenti i requisiti di cui al principio di capacità contributiva.

¹⁷ La legge tributaria retroattiva prevedibile va anche collegata al primo comma dell'art. 41 della Costituzione essendo funzionale ad una più agevole distinzione fra legge interpretativa ed innovativa con effetto retroattivo.

SEZIONE III

APPUNTI E RASSEGNE

La deduzione transfrontaliera delle perdite: Marks & Spencer e oltre*

Carlo Romano¹

SOMMARIO: Introduzione: *Il caso Marks & Spencer in Europa* - Parte I: *La lezione che va tratta dalla sentenza Marks & Spencer del 13 dicembre 2005* - Parte II: *L'impatto della sentenza M&S su alcuni sistemi fiscali europei (Austria – Belgio – Ungheria – Italia – Olanda – Polonia – Spagna – Regno Unito)*.

Introduzione – Il caso Marks & Spencer in Europa²

Questo articolo analizza la sentenza pronunciata il 13 dicembre 2005 dalla Corte di giustizia delle Comunità Europee sul caso *Marks & Spencer*³ e si divide in due parti che analizzano la decisione nella prospettiva, rispettivamente, della giurisprudenza della Corte di giustizia e dei sistemi fiscali nazionali di alcuni Stati Membri.

La Parte I contiene un'analisi critica della sentenza da parte di un ex Giudice della Corte. L'Autore critica fortemente la mancanza di chiarezza e completezza della decisione e si domanda se la stessa rappresenti una nuova tendenza nella giurisprudenza comunitaria. Una specifica critica è rivolta all'approccio assunto dalla Corte quando considera globalmente (e non separatamente) le tre giustificazioni addotte dal Governo del Regno Unito per sostenere il ricorso alla proporzionalità come fattore decisivo per legittimare la normativa oggetto di censura.

La Parte I contiene alcuni rilievi preliminari sull'impatto della sentenza in esame sui sistemi fiscali di alcuni Stati membri. Dall'esame comparato risulta che vi sono alcuni sistemi nazionali che non vengono influenzati dalla sentenza M&S poiché non prevedono alcun sistema di tassazione consolidata, quali il Belgio, l'Ungheria e la Polonia; altri sistemi nazionali possono essere influenzati solo indirettamente, come la Spagna. Al contrario, nei sistemi dove esiste un sistema di consolidamento (Austria, Francia, Italia, Paesi Bassi e Regno Unito), sia in termini di tassazione integrata sia in termini di trasferimento di profitti o perdite, è stato già avviato un dibattito molto interessante su quali cambiamenti sono necessari dopo il caso M&S. Anche nei Paesi in cui è previsto un regime di

* Traduzione italiana dell'Introduzione e della Parte I dell'articolo riportato nel seguito nella versione originale inglese.

¹ Coordinatore del Gruppo di Lavoro CMS sulla fiscalità comunitaria formato da specialisti in diritto tributario europeo degli studi professionali associati CMS. Senior Associate CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.

² Di CARLO ROMANO. Traduzione a cura della Redazione della Rivista

³ Causa C-446/03, *Marks & Spencer plc and David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*.

consolidamento internazionale, come in Austria o in Italia, si discute se il fatto che le perdite sofferte da consociate estere sono solo attribuite alla capogruppo *pro rata*, ovvero nella misura della percentuale di partecipazione nella controllata estera è compatibile con la normativa comunitaria. In questi Paesi, invero, le perdite sofferte dalle partecipate nazionali sono interamente attribuite alla controllante a prescindere dalla sua percentuale di partecipazione.

Parte I – La lezione da trarre dalla sentenza *Marks & Spencer* del 13 dicembre 2005 ⁴

1. Il caso *Marks & Spencer* ha sollevato il problema della **compatibilità della normativa britannica con il diritto comunitario**. La normativa britannica prevede che solo le controllate residenti nel Regno Unito (o che vi svolgono un'attività commerciale attraverso una filiale) possono trasferire le perdite a una controllante soggetta a imposizione nel Regno Unito.

2. La *Marks & Spencer*, uno dei dettaglianti più importanti del Regno Unito nei settori dell'abbigliamento, dei prodotti alimentari, dei casalinghi e dei servizi finanziari, richiedeva uno sgravio fiscale di gruppo nel Regno Unito a fronte di perdite subite dalle proprie controllate registrate in Belgio, Germania e Francia, le quali avevano cessato qualsiasi attività commerciale nel 2001. La società riteneva che la normativa britannica, disciplinando differentemente il trasferimento delle perdite a seconda che le controllate fossero o meno residenti nel Regno Unito, non si conformasse alla legislazione comunitaria concernente la libertà di stabilimento. Sebbene il duplice obiettivo della normativa britannica sia stato descritto come inteso a evitare che (i) le perdite formassero oggetto di un duplice uso (una prima volta nello Stato membro dove è stabilita la controllata e una seconda volta nello Stato membro della controllante) e che (ii) il gruppo societario non avesse il diritto di optare per uno dei due Paesi utilizzando le perdite subite dove la deduzione fosse più favorevole, occorre sottolineare che la normativa britannica precludeva del tutto un trasferimento delle perdite da una controllata non residente nel Regno Unito alla propria controllante britannica, non implicando per definizione la possibilità di una scelta tra due sistemi o, in particolare, il duplice uso delle perdite.

3. Il 13 dicembre 2005, la Corte di giustizia europea si è pronunciata sulla questione pregiudiziale sottoposta dalla *High Court* britannica il 16 luglio 2003 in relazione alla controversia tra la *Marks & Spencer* e le autorità fiscali del Regno Unito.

4. La **pronuncia** in questione è **importante** non solo alla luce della decisione fornita al contribuente in relazione al trasferimento transfrontaliero delle perdite tra controllate e controllanti, ma anche per i motivi alla base della stessa decisione, i quali sono tutt'altro che chiari e dettagliati, e può suggerire una nuova tendenza nella giurisprudenza comunitaria in materia fiscale.

⁴ Di MELCHIOR WATHELET, Of Counsel, CMS Bureau Francis Lefebvre, Professore nelle Università di Lovanio e Liegi. Traduzione italiana a cura di Claudia Calogero.

La decisione: condizioni per il trasferimento transfrontaliero delle perdite

5. **In primo luogo**, occorre rilevare che la legislazione comunitaria non impone un sistema di consolidato fiscale, né in termini di integrazione fiscale né di trasferimento delle perdite o degli utili all'interno dello stesso gruppo societario. Per tale motivo, ai sensi del diritto comunitario, una domanda di questione pregiudiziale può essere proposta solo se il sistema giuridico nazionale prevede un consolidato o un'integrazione fiscale la cui applicazione è, tuttavia, limitata ai gruppi societari residenti nello Stato membro in questione.

6. È il caso del sistema britannico, in base al quale solo le controllate residenti nel Regno Unito potevano trasferire le perdite alla controllante ivi residente.

7. Riguardo a tale situazione, è possibile individuare **tre linee guida** nella decisione della Corte:

- una controllata non residente non può trasferire **perdite già utilizzate** nello Stato membro di stabilimento alla propria controllante residente in un altro Stato membro. Analogamente al caso del trasferimento delle perdite all'interno di un medesimo Stato membro, le perdite non possono essere oggetto di un duplice uso;

- le perdite devono essere **utilizzate in via prioritaria** nello Stato membro in cui è stabilita la controllata. Se ne deduce che la controllante britannica non può optare per uno dei due sistemi fiscali, vale a dire il sistema fiscale in vigore nel proprio Stato membro di residenza oppure il sistema fiscale dello Stato membro di stabilimento della controllata, che offrirebbe un trattamento più favorevole alle perdite della controllata;

- di conseguenza, **se il doppio uso delle perdite e la scelta del sistema fiscale più favorevole non fossero consentite**, rimane il fatto che, secondo la Corte, il principio di proporzionalità non sarebbe rispettato se un regime fiscale nazionale proibisse incondizionatamente il trasferimento delle perdite di una controllata alla propria controllante, consentendolo invece nel caso delle perdite di una controllata residente. Tuttavia, ora la Corte sostiene che il contribuente, in questo caso la società controllante, debba dimostrare che la propria controllata stabilita in un altro Stato membro abbia esaurito le possibilità di presa in considerazione delle perdite esistenti secondo il proprio sistema fiscale, per gli esercizi fiscali precedenti e futuri, da essa stessa e da un terzo, in particolare, in caso di cessione a quest'ultimo della controllata.

8. Si può notare che, sebbene sia relativamente semplice **provare** che tutte le possibilità di "presa in considerazione" delle perdite nell'esercizio fiscale corrente o negli esercizi precedenti siano state esaurite (in particolare, se i riporti all'indietro o i trasferimenti delle perdite a terzi sono proibiti nello Stato membro in questione), può rivelarsi di gran lunga più difficile dimostrare che non esistono opzioni per la "presa in considerazione" di dette perdite negli esercizi fiscali futuri. Può una società controllante scegliere di non cedere la propria controllata anche nel caso in cui le proprie perdite potrebbero essere trasferite grazie alla cessione della controllata? A parte il caso della cessazione definitiva, una controllata potrebbe essere obbligata a riportare in avanti le proprie perdite in pendenza di futuri ipotetici utili con il rischio che esse siano utilizzate nello Stato membro della società controllante, andando in prescrizione una volta che la controllata cessa definitivamente la propria attività? Cosa significa

esattamente la “presa in considerazione” delle perdite? L’Avvocato Generale, che ha stabilito più o meno le stesse condizioni della Corte, ha fatto menzione dell’obbligo di utilizzare le perdite nello Stato membro di stabilimento della controllata, nel caso in cui quest’ultimo assoggetti le perdite a un “trattamento fiscale equivalente”, il che non è certo più chiaro.

9. Non vi è dubbio che in futuro la Corte dovrà pronunciarsi sulle **controversie** relative alle **condizioni** che i contribuenti devono soddisfare ai fini dell’**onere della prova**.

Le argomentazioni alla base della decisione: fonte di incertezza

10. Analizzeremo ora le tre fasi seguite nell’analisi della Corte in materia di **restrizioni** alle fondamentali **libertà di circolazione**, nel presente caso la libertà di stabilimento:

- la normativa nazionale in esame costituisce una discriminazione o una restrizione alla libertà di stabilimento?

- in tal caso, questa incompatibilità di principio con il diritto comunitario può essere giustificata da un motivo imperativo di interesse generale?

- in tal caso, la misura è proporzionale?

Esiste una restrizione?

11. Riguardo al primo punto, la Corte, come era prevedibile, ha affermato che la normativa britannica che esclude la possibilità, per una società controllante residente, della presa in considerazione delle perdite subite dalle controllate stabilite in un altro Stato membro costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento della controllante, dissuadendola dalla creazione di controllate in altri Stati membri. L’Avvocato Generale ha raggiunto le stesse conclusioni argomentando che le transazioni transfrontaliere non possono essere trattate diversamente dalle transazioni nazionali.

La restrizione è giustificata?

12. La decisione della Corte ha **una migliore argomentazione** relativamente al secondo punto sugli elementi di giustificazione di questa incompatibilità di principio con il diritto comunitario.

13. La Corte ha innanzitutto richiamato il **principio di territorialità**. Sebbene la definizione della Corte possa comportare qualche riflessione (considerato che essa applica il principio a un sistema di tassazione delle società sui loro utili globali), e anche se la citazione del caso *Futura Participations* del 15 maggio 1997⁵ può creare confusione (considerato che questo caso trattava la compatibilità con il diritto comunitario della normativa fiscale da applicarsi alla filiale di un contribuente non residente piuttosto che la normativa fiscale da applicarsi a una società controllante con controllate stabilite in altri Stati membri), la Corte ha confermato che questo principio non giustifica “di per sé” una limitazione dello sgravio di gruppo alle perdite subite dalle controllate residenti. Tuttavia, la Corte

⁵ C 250/95: Rec. 1997 p I-2471.

non giustifica detta conclusione e non ripete le argomentazioni utilizzate nel caso *Bosal Holding*⁶, ossia, che il principio di territorialità può essere invocato solo se l'applicazione incide su un unico soggetto passivo, escludendo quindi il caso di una società controllante e della propria controllata⁷.

14. La Corte ha poi analizzato i **tre elementi di giustificazione** presentati dal **Regno Unito**.

15. **“Equilibrata ripartizione del potere impositivo tra i diversi Stati membri”** Questa è una nuova denominazione per una giustificazione (paragrafi da 44 a 46 della decisione). Non è solo un altro modo di riferirsi alla protezione del gettito fiscale, anche se al paragrafo 44, la Corte esplicitamente si difende ripetendo che la riduzione delle entrate tributarie non può essere considerata un motivo imperativo di interesse generale che possa essere fatto valere per giustificare un provvedimento che sia, in linea di principio, in contrasto con una libertà fondamentale? Al riguardo, si fa presente che, nelle sue conclusioni, l'Avvocato Generale ha affermato che, sulla base delle argomentazioni presentate dal Regno Unito, l'utilizzazione da parte della società controllante delle perdite subite dalla propria controllata comportava per le autorità fiscali britanniche la possibilità di esercitare il proprio potere impositivo sulle entrate di detta controllata. Il governo britannico sosteneva che non poteva ammettersi un'agevolazione fiscale al di fuori della giurisdizione in cui esercitava il proprio potere impositivo. L'Avvocato Generale ha ritenuto che questa argomentazione rientrasse nell'ambito del principio di coerenza fiscale (stranamente questo concetto non è stato menzionato tra le argomentazioni utilizzate dalla Corte nella decisione in esame) e ha riscontrato che questa logica fosse intesa a proteggere “il gettito dello Stato membro interessato” (punto 75), obiettivo contrario al diritto comunitario. È questa l'insidia che si cela dietro le numerose affermazioni dei governi degli Stati membri, i quali si sono lamentati delle notevoli ripercussioni sul bilancio che hanno le decisioni del giudice comunitario in materia di imposte dirette? Si ricorda che, nel corso delle discussioni per l'adozione del Trattato Costituzionale, si era proposto di proibire alla Corte di giustizia di trarre qualsivoglia conclusione connessa alla materia fiscale dalle norme del Trattato relative alle libertà fondamentali di circolazione o di obbligarla a considerare i problemi di bilancio degli Stati membri come motivi imperativi di interesse generale per giustificare una restrizione. In ogni caso, le argomentazioni della Corte creano incertezza per il futuro.

⁶ Decisione del 18/9/2003, C 168/01: Rec. 2003 p. I-9409 §37 to 40.

⁷ Tuttavia, è possibile pervenire a questa conclusione argomentando *a contrario* che l'unica decisione in cui il principio di territorialità costituiva un elemento decisivo nella giurisprudenza comunitaria fiscale è stata la suddetta sentenza della causa *Futura Participations*, la quale concerneva un unico soggetto passivo non residente nel Paese di stabilimento della propria filiale.

⁸ Si fa presente anche la recente decisione del caso *Manninen* (decisione del 7/9/2004, C 319/02: Rec. 2004 p. I – 7477 §39) in cui la Corte specificava che “il principio di territorialità non può giustificare un trattamento diverso dei dividendi distribuiti da società stabilite in Finlandia e di quelli versati da società con sede sociale in altri Stati membri, se le categorie di dividendi oggetto di tale disparità di trattamento hanno in comune la stessa situazione oggettiva”. Anche l'Avvocato Generale ha escluso il principio di territorialità nel caso *Marks & Spencer* dichiarando (§63) che l'applicazione non riguarda “l'imposizione su un unico soggetto passivo residente che esercita le proprie attività principali all'estero, bensì un trasferimento di perdite tra società appartenenti allo stesso gruppo”.

16. Rischio di una duplice utilizzazione delle perdite. Il secondo elemento di giustificazione non riguarda un motivo imperativo di interesse generale stabilito dalla giurisprudenza ed è strettamente connesso al caso in esame, considerato il riferimento al “rischio che le perdite formino oggetto di un duplice uso”. La Corte ha affermato molto brevemente che, nel caso in cui questo rischio esista, “si deve ammettere che gli Stati membri devono potervisi opporre”. Non sorprende che la Corte non abbia collocato questo elemento di giustificazione in una specifica rubrica, poiché, nella nostra opinione, l’argomento del rischio di evitare un duplice uso delle perdite non doveva essere affrontato nella sezione relativa agli elementi di giustificazione, bensì nella prima sezione dell’analisi concernente l’esistenza della restrizione. La normativa britannica proibisce la duplice utilizzazione delle perdite in relazione al trasferimento delle perdite dalle controllate sia residenti che non residenti. Non esiste differenza alcuna nel trattamento delle controllate residenti e non residenti o delle transazioni nazionali o transfrontaliere. Perciò, non esisteva una restrizione da giustificare.

17. Rischio di evasione fiscale Anche questo elemento di giustificazione è stato affrontato molto brevemente dalla Corte (paragrafi 49 e 50). Ancora una volta, le argomentazioni della Corte sono perentorie più che provate. La Corte ha ritenuto che sia giustificato ostacolare pratiche che possono essere ispirate dalla constatazione di differenze sensibili tra i tassi di imposizione applicati nei vari Stati membri. Ciò si discosta dall’argomentazione sostenuta nel caso *ICI*⁸, laddove la Corte afferma che la giustificazione fondata sul rischio di evasione fiscale è accettata solo se la normativa controversa ha “l’obiettivo specifico di escludere da un vantaggio fiscale le costruzioni puramente artificiose il cui scopo sia quello di eludere la legge fiscale nazionale” (paragrafo 26)⁹. Si richiama anche il paragrafo 44 della decisione *Eurowings*¹⁰, laddove la Corte considera che “un’eventuale agevolazione fiscale risultante, in capo a prestatori di servizi, dalla fiscalità poco elevata alla quale vengano assoggettati nello Stato membro nel quale sono stabiliti non può consentire ad un altro Stato membro di giustificare un trattamento fiscale meno favorevole dei destinatari dei servizi stabiliti in quest’ultimo Stato” e, inoltre, il paragrafo 71 della decisione *Barbier*¹¹, laddove la Corte conferma che “un cittadino comunitario non può essere privato della possibilità di avvalersi delle disposizioni del Trattato perché approfitta dei vantaggi fiscali legalmente offerti dalle norme in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede”. Con la decisione *Marks & Spencer* non nasce forse una nuova tendenza giurisprudenziale, anche se, come al solito, la Corte non ha sottolineato la novità?

⁸ Decisione del 16/7/1998, C 275/96: Rec. p. I-4695.

⁹ Tuttavia, occorre notare che questa frase appare anche alla fine della sentenza (paragrafo 57). Dopo aver riscontrato che la misura nazionale era giustificata ma non proporzionale, e quindi doveva essere esclusa, la Corte ha specificato nuovamente che la normativa nazionale può comunque contrastare “le costruzioni puramente artificiose”. La giustificazione della lotta contro l’evasione fiscale, su una scala molto ampia e anche su una scala più ristretta, può quindi essere invocata due volte!

¹⁰ Decisione del 26/10/1999, C 294/97: Rec. p. I-7447

¹¹ Decisione del 11/12/2003, C 364/01: Rec. p. I-15013

18. Anche se l'ampia dizione utilizzata per le giustificazioni evidenziate ("salvaguardare un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra i diversi Stati membri" e "il rischio di evasione fiscale") lascia qualche incertezza per il futuro, leggendo attentamente i paragrafi da 44 a 50, non possiamo tuttavia non concludere che solo **due aspetti della misura britannica** sono **giustificati definitivamente**, ossia, il divieto del duplice uso delle perdite (non già considerato come restrizione) e l'opzione per lo Stato membro in cui le perdite sono utilizzate.

19. In effetti, la Corte specifica al paragrafo 46 che un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri sarebbe compromessa se fosse concessa alle società "la possibilità di optare per la presa in considerazione delle loro perdite nello Stato membro in cui sono registrate o in un altro Stato membro". Analogamente, il paragrafo 49 stabilisce che si deve evitare il rischio che "all'interno di un gruppo di società vengano organizzati trasferimenti di perdite in direzione di società registrate negli Stati membri che applicano i tassi di imposizione più elevati", collegato ancora una volta all'opzione per il sistema fiscale più vantaggioso.

20. Può quindi notarsi che la **misura chiave ai sensi della normativa britannica**, ossia il divieto totale del trasferimento da una controllata non residente alla propria controllante residente, non è giustificata in alcun modo dalle argomentazioni sostenute dal governo britannico. La Corte, di conseguenza, avrebbe dovuto concludere che la misura britannica non era giustificata alla luce del diritto comunitario, prescindendo dal divieto del duplice uso delle perdite e dall'obbligo di utilizzare le perdite subite da una controllata in via prioritaria nello Stato membro di stabilimento della controllata.

21. Al contrario, la Corte ha lavorato sul principio secondo il quale "alla luce di questi tre elementi di giustificazione, considerati nel loro insieme", la normativa in esame "persegue obiettivi legittimi compatibili con il Trattato e rientranti tra i motivi imperativi di interesse generale", proseguendo a discutere il principio di proporzionalità.

Proporzionalità

22. È sorprendente che sia stata affrontata la questione della proporzionalità, dato che la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale vi si è riferita in modo limitato, rigettando tutti gli elementi di giustificazione sulla base di altri motivi, che avrebbero dovuto essere utilizzati anche per la misura chiave della normativa britannica.

23. Non possiamo non pensare che **ricorrere alla proporzionalità** come **fattore decisivo** per questo tipo di casistica rende la giurisprudenza di gran lunga meno prevedibile, e molto più dipendente dai singoli casi e, da ultimo, meno obiettiva¹².

¹² Se è necessario ragionare sulla base dello scopo della legislazione controversa, riteniamo che l'approccio dell'Avvocato Generale impostato sull'analisi della coerenza del sistema fiscale britannico appaia di gran lunga preferibile.

Conclusioni

24. Nel caso *Marks & Spencer* sembra che non vi siano **vincitori o vinti**. La *Marks & Spencer* dovrebbe essere in grado di dimostrare di aver diritto a dedurre le perdite subite dalle proprie controllate aventi sede in Germania e in Belgio, che hanno cessato la loro attività molti anni fa. Tuttavia, ciò non potrà essere applicato per la controllata francese, che era stata ceduta a un terzo in grado di utilizzare le perdite esistenti in Francia. Le autorità fiscali britanniche considerano che il danno si sia limitato a molte centinaia di milioni di sterline, mentre si riteneva all'inizio ammontasse a miliardi di sterline. Probabilmente la decisione consentirà agli Stati membri di evitare il dilemma corneliano di dover ritirare tutte le misure di consolidato o di integrazione fiscale (che potrebbero essere molto dannose per le economie nazionali) o anche solo di mantenere tali misure con conseguenze insopportabili per il bilancio.

25. D'altra parte, l'**incertezza** è aumentata riguardo al **futuro** della giurisprudenza comunitaria. A parte il fatto che le cose stanno migliorando per gli Stati membri, i quali possono trovare nuove attenuanti per le restrizioni o le discriminazioni introdotte dalle rispettive normative fiscali, l'incertezza ha preso piede. Cosa deciderà la Corte domani? Di norma, la giurisprudenza comunitaria non intende modificare¹³ ma nulla è meno certo, tanto più che esistono alcune questioni apparentemente secondarie che aumentano questa incertezza: (i) l'eccezionale lunghezza delle delibere: le conclusioni dell'Avvocato Generale risalgono ad aprile 2005 (la decisione, probabilmente, è stata emanata prima della fine del 2005 poiché le dimissioni del relatore erano divenute effettive dal 10 gennaio 2006), (ii) la straordinaria brevità delle argomentazioni paragonata all'esteso periodo di tempo in cui la Corte è arrivata alla decisione (le argomentazioni delle parti sul punto chiave degli elementi di giustificazione sono incluse in un paragrafo), (iii) il recente interesse degli Stati membri in questa tipologia di casi, che ora suscita anche per il giudice preoccupazioni che prima erano solo del politico, visto che sette governi hanno sostenuto il Regno Unito nell'udienza del 1° febbraio, e (iv) infine, come nel caso D del luglio 2004, dove in poche righe la Corte ha rifiutato di applicare la clausola della nazionalità più favorita, senza spiegare in dettaglio i motivi della decisione, il fatto che la Corte si sia discostata dalle conclusioni dell'Avvocato Generale se non proprio in relazione alla decisione presa, ma, in ogni caso, nelle motivazioni alla base della stessa.

26. **In definitiva**, la presente decisione non spingerà certamente gli Stati membri ad armonizzare le imposte dirette nazionali, in quanto grazie ad essa, esiste ora un barlume di speranza, per cui in futuro si applicheranno giustificazioni o attenuanti sempre più ampie alle rispettive normative! Inoltre, intendiamo sollevare la questione del perché la Corte abbia creato una tale insicurezza, visto che la brevità e i mutati motivi alla base delle sue pronunce non volevano comportare decisioni differenti rispetto alla tradizionale giurisprudenza e alle conclusioni dell'Avvocato Generale. La Corte vuole forse assicurarsi una nuova libertà o questo è un segno di un dibattito interno?

¹³ La Corte ha citato il caso ICI due volte (paragrafi 31 e 57), come se confermasse la decisione presa. Essa concerneva la medesima normativa britannica, oggetto della controversia *Marks & Spencer*. Tuttavia, il caso *Marks & Spencer* non ha confermato la decisione del caso ICI qualunque siano le motivazioni della restrizione, che costituisce il cuore della motivazione!

Cross-border deductions of losses: Marks & Spencer and after*

Carlo Romano¹

OUTLINE: Introduction: *The Marks & Spencer case in Europe - Part I: Lessons to be drawn from the Marks & Spencer ruling of 13 December 2005 - Part II: The impact of the M&S decision on selected European jurisdictions (Austria – Belgium – Hungary – Italy – Netherlands – Poland – Spain – United Kingdom).*

Introduction - The Marks & Spencer case in Europe

This article deals with the Marks & Spencer judgement of 13 December 2005² and is divided in two parts discussing the decision from the perspective respectively of the ECJ case law and of the national tax law systems in selected EU Member States.

The first part contains a critical analysis of the Marks & Spencer ruling by a former Judge of the European Court of Justice. The author strongly criticizes the lack of clarity and completeness of the ECJ decision and question whether the latter represents a new trend in ECJ tax case law. In particular, specific criticism is addressed to the approach taken by the ECJ in considering jointly (and not separately) the three justifications of the UK provisions under scrutiny and in the use of the proportionality as a decisive factor in this case.

The second part contains some preliminary remarks on the impact of this judgement on selected EU domestic tax law systems. From the comparative overview, it results that there are domestic tax law systems not influenced at all by the M&S judgement since they do not provide any tax consolidation systems, such as Belgium, Hungary and Poland; other domestic tax law systems may be only indirectly influenced such as Spain. To the contrary, in the jurisdictions where a tax consolidation system exists (Austria, France, Italy, Netherlands and UK), either in terms of tax integration or as transfer of profits or losses, a very interesting debate on what changes are necessary after the M&S judgement has started. Even in countries where a cross border tax consolidation regime is in place, such as in Austria or Italy, an open issue (among some others) is whether the fact that losses incurred by foreign group companies are only attributed to the group parent company pro rata, i.e. according to the participation in the respective foreign company, is compatible with EU law. In those countries, indeed, losses incurred by domestic group companies are allocated to the group parent company irrespective of the participation held.

* Edited in English by the Authors

¹ Coordinator of the CMS EC Tax Law Group formed by EC tax law specialists from CMS member firms. Senior Associate at CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.

² Case C-446/03, Marks & Spencer plc and David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes).

Part I - Lessons to be drawn from the Marks & Spencer ruling of 13 December 2005 ³

1. The Marks & Spencer case raised the issue of the **compatibility of UK law with Community law**. Under UK law, only UK resident subsidiaries (or conducting activities through a branch in the UK) can transfer losses to a parent company taxed in the UK.

2. Marks & Spencer, a leading British retailer of clothing, food, household furnishings and financial services, applied for group tax relief in the UK for losses incurred by its Belgian, German and French subsidiaries, which it had to close down in 2001. It considered that the different treatment of transfers of losses under UK law depending on whether the subsidiaries were UK or non-UK resident did not comply with Community law relating to freedom of establishment. It must be highlighted that according to the British government although the dual objective of this law was to prevent (i) losses being used twice (once in the Member State where the subsidiary is established and then in the Member State of the parent company) and (ii) the group of companies from having the right to choose between these two countries to use losses in the location where the deduction was more favourable. Under UK law, a transfer of losses was completely precluded from a non-UK resident subsidiary to its British parent company, which by definition did not involve choosing between two systems or particularly the double use of losses.

3. On 13 December 2005, the European Court of Justice (ECJ) ruled on the preliminary question referred to it by Britain's High Court on 16 July 2003 in relation to the dispute between Marks & Spencer and the UK tax authorities.

4. This **ruling is important** not only in light of the decision handed down to the taxpayer relating to cross-border transfers of losses between subsidiaries and parent companies, but also given the grounds for the decision, which are everything but clear and detailed, and may suggest a new trend in ECJ tax case law.

Decision: conditions for cross-border transfers of losses

5. **First**, it must be pointed out that Community law does not impose any tax consolidation system, whether in terms of tax integration or transfer of profits and losses within the same group of companies. Therefore, a preliminary question can only be raised under Community law where a national tax system provides for such tax consolidation or integration but exclusively restricts application thereof to groups of companies resident in the Member State concerned.

6. This is the case under the British system since only UK resident subsidiaries were authorised to transfer losses to a UK resident parent company.

7. In such a case, **three guiding lines** can be drawn from the ECJ's ruling:

³ By MELCHIOR WATHELET, Of Counsel, CMS Bureau Francis Lefebvre, Professor at the Universities of Louvain and Liège.

- a non-resident subsidiary cannot transfer **losses** that have **already been used** in the Member State where it is established to its parent company resident in another Member State. As is the case in the Member State, losses cannot be used twice;

- losses must be **used as a priority** in the Member State where the subsidiary is established. As a result, the UK parent company cannot choose between two tax systems, i.e., the tax system of its Member State or the tax system of the Member State where the subsidiary is established, which would offer it more favourable treatment of the subsidiary's losses;

- consequently, if the **double use of losses** and the **choice of the more favourable tax system** are **not allowed**, the fact remains that, in the ECJ's opinion, it would be disproportionate for a national tax law to unconditionally prevent the transfer of a subsidiary's losses to a parent company, whereas such a transfer would be allowed for a resident subsidiary's losses. However, the ECJ now requires the taxpayer, in this case the parent company, to demonstrate that its subsidiary established in another Member State has exhausted all possibilities for taking into account losses under its tax system, both with regard to previous and future years, by itself and a third party, in particular, in the event of sale of the subsidiary to such a third party.

8. It can be noted that although it will be relatively easy to **prove** that all possibilities for taking into account losses in the current tax year or previous tax years have been exhausted (in particular, if loss carry-backs or transfers of losses to third parties are prohibited in this Member State), it may prove to be far more difficult proving that no options exist for taking into account such losses in future tax years. Can the parent company choose not to sell its subsidiary even in the event where its losses could be transferred by selling it to a third party? Except in the event of definitive closure, could a subsidiary be obliged to carry forward its losses pending future hypothetical profits with the risk of the possibility of using these losses in the Member State of the parent company becoming time-barred when the subsidiary finally closes its doors? What exactly does taking into account losses mean? The Advocate General, who more or less imposed the same conditions as the ECJ, mentioned the obligation of using losses in the Member State where the subsidiary is established, where the latter applies "equivalent tax treatment" of losses, which is hardly any clearer.

9. No one doubts that **disputes** will be referred to the ECJ in the future regarding the **requirements** of this **burden of proof** imposed by the ECJ on taxpayers.

Grounds for the decision: source of uncertainty

10. We shall analyse the traditional three stages in turn in the ECJ's reasoning with regard to **restrictions** on the fundamental **freedoms of circulation**, in this case the freedom of establishment:

- Does the national law in question create any discrimination or restriction on the freedom of establishment?

- If so, can this incompatibility in principle with Community law be justified by an overriding reason in the public interest?

- If so, is the measure proportionate?

Is there any restriction?

11. With regard to the first point, the ECJ unsurprisingly observed that the provisions of UK law preventing a resident parent company from taking into account losses incurred by subsidiaries established in another Member State restrict the parent company's freedom of establishment by deterring it from setting up subsidiaries in other Member States. The Advocate General reached the same conclusion by imposing the requirement that cross-border transactions cannot be treated differently than domestic transactions.

Is the restriction justified?

12. The ECJ's ruling is **more probing** in relation to the second point concerning the justifications for this incompatibility in principle with Community law.

13. The ECJ first raised the **principle of territoriality**. Although the ECJ's definition may prompt reflection (since it applied the principle to a system involving taxing companies on their worldwide profits), even if the quote from the Future Participations ruling of 15 May 1997⁴ can cause confusion (since this case related to the compatibility of the tax rules applying to the branch of a non-resident taxpayer with Community law rather than tax rules applying to a parent company with subsidiaries in other Member States), the ECJ confirmed that this principle does not justify restricting group relief to losses incurred by resident subsidiaries. However, the ECJ did not justify this conclusion and it did not repeat the points made in the Bosal Holding ruling⁵, i.e., the principle of territoriality can only be invoked where a sole taxpayer is affected, which consequently excludes the case of a parent company and its subsidiary⁶.

14. The ECJ subsequently analysed the **three justifications** put forward by the UK government.

15. **“Balanced allocation of the power to impose taxes between Member States”** This justification (§44 to 46 of the ruling) has a different name. Is this not just another way of referring to protecting tax revenue, even if in §44, the ECJ expressly defended itself by repeating that the reduction in tax revenue cannot be regarded as an overriding reason in the public interest, which may be relied on to justify a measure that is in principle contrary to a fundamental freedom? In this respect, we highlight

⁴ C 250/95: Rec. 1997 p I-2471, RJF 7/97 no. 757 (INT-GEN-8901 fv).

⁵ Ruling of 18/9/2003, C 168/01: Rec. 2003 p. I-9409 §37 to 40, RJF 12/03 no. 1466.

⁶ However, it is possible to deduce this conclusion *a contrario* to the extent that the only ruling in which the principle of territoriality was a decisive factor in ECJ tax case law was precisely the aforementioned Futura Participations ruling, which only related to one taxpayer, who was a non-resident in the country where it had a branch.

We also highlight the recent Manninen ruling (ruling of 7/9/2004, C 319/02: Rec. 2004 p. I – 7477 § 39; RJF 11/04 no. 1211; RM-III-352) in which the ECJ specified that “*the principle of territoriality cannot justify different treatment of dividends distributed by companies established in Finland and those paid by companies established in other Member States, if the categories of dividends concerned by that difference in treatment share the same objective situation*”. The Advocate General also precluded the principle of territoriality in the Marks & Spencer case since he stated (§63) that the application does not concern “*the imposition of a charge to tax on a sole taxpayer resident and carrying on its main activities abroad but a transfer of losses between companies forming part of the same group*”.

that the Advocate General's conclusions stated that the UK government's argument involved making the parent company's use of losses incurred by its subsidiary contingent on the UK tax authorities' power to impose taxes on such subsidiary's revenues. The UK government argued that it could not offer a tax benefit outside of the jurisdiction where it had power to impose taxes. The Advocate General considered that this argument fell within the scope of the principle of tax coherence (this concept was strangely not mentioned in the ECJ's grounds for its decision) and found that this rationale was intended to protect "the revenue of the Member State concerned" (§75), which is contrary to Community law. Is this the insidious impact of the numerous statements made by Member States' governments, which complained about the significant repercussions of the ECJ's rulings relating to direct taxation? We recall that during the debates leading up to the adoption of the Treaty, consideration was given to prohibiting the ECJ from drawing any tax-related conclusions whatsoever from the provisions of the Treaty relating to the fundamental freedoms of circulation or forcing it to treat Member States' budgetary concerns as overriding reasons in the public interest to justify a restriction. In any event, the ECJ's reasoning creates uncertainty for the future.

16. Risk of losses being used twice The second justification does not concern an overriding reason in the public interest established by case law and is closely linked to the case in point since it refers to the "danger that losses would be used twice". The ECJ very briefly stated that in the event where this danger exists, "it must be accepted that Member States must be able to prevent that from occurring". It is not surprising that the ECJ did not place this justification under a heading since, in our opinion, the risk of avoiding using losses twice should not have been raised in the section regarding the justifications but in the first section of the reasoning covering the existence of a restriction or not. UK law prohibits losses from being used twice in relation to the transfer of losses from both resident and non-resident subsidiaries. There is no difference in treatment for resident and non-resident subsidiaries or domestic and cross-border transactions. Therefore, a restriction does not exist that requires justification.

17. Risk of tax avoidance This justification was also very briefly covered by the ECJ (§49 and 50). Once again, the ECJ's reasoning was more peremptory than substantiated. The ECJ considered that it is justified to prevent practices which may be inspired by the realisation that the rates of taxation applied in the various Member States vary significantly. This is far from the reasoning advanced in the ICI ruling⁷, where the ECJ stated that it only accepted the justification of the fight against tax avoidance where the rules in question have "the specific purpose of precluding from a tax benefit wholly artificial arrangements whose purpose is to circumvent or escape national tax law" (§26)⁸. We also draw attention to paragraph 44 of the Eurowings

⁷ Ruling of 16/7/1998, C 275/96: Rec. p. I-4695, RJF 11/98 no. 1382 (CF-VI-24020).

⁸ However, it should be noted that this sentence also appears at the end of the ruling (§ 57). After finding that the national measure was justified but disproportionate, which should result in it being precluded, the ECJ specified again that national law can nevertheless counter "*wholly artificial arrangements*". The fight against tax avoidance, on a very wide scale and also on a more restrictive scale, is covered twice by this reasoning!

ruling⁹, where the ECJ considered that “a potential tax benefit for service providers resulting from the low taxation in the Member State where they are established could not justify less favourable tax treatment than for payees established in this Member State” and also paragraph 71 of the *Barbier* ruling¹⁰ where the ECJ confirmed “a Community national cannot be deprived of the right to rely on the provisions of the Treaty on the ground that he is profiting from tax advantages which are legally provided by the rules in force in a Member State other than his State of residence”. Does the *Marks & Spencer* ruling not mark another trend in case law, although as usual this was not specified by the ECJ?

18. Even if the very wide wording of these two general justifications (“the preservation of the allocation of power to impose taxes between Member States” and “the risk of tax avoidance”) leaves some uncertainty for the future, on closely reading paragraphs 44 to 50, we can nonetheless conclude that only **two aspects of the UK measure are finally justified**, i.e., the prohibition on using losses twice (which already should not have been treated as a restriction) and the choice of Member State in which losses are used.

19. Indeed, the ECJ specifies in paragraph 46 that a balanced allocation of the power to impose taxes between Member States would be jeopardised if companies were given “the option to have their losses taken into account in the Member State in which they are established or another Member State”. Similarly, paragraph 49 states that the risk to be avoided is that “within a group of companies losses will be transferred to companies established in the Member States which apply the highest rates of taxation”, once again relating to the option of choosing the most advantageous tax system.

20. Therefore, it can be noted that the **key measure under UK law**, i.e., the total prohibition on the transfer of losses from a non-resident subsidiary to its resident parent company, is not justified in any way by the arguments advanced by the UK government. The ECJ accordingly should have concluded that the measure under UK law was not justified in light of Community law, without prejudice to the prohibition on using losses twice and the obligation to use losses incurred by a subsidiary as a priority in the Member State where this subsidiary is established.

21. On the contrary, the ECJ worked on the principle that “in the light of these three justifications, taken together”, the provisions at issue “pursue legitimate objectives which are compatible with the Treaty and constitute overriding reasons in the public interest” and then proceeded to discuss proportionality.

Proportionality

22. Raising proportionality is surprising to the extent that ECJ case law only makes limited references thereto since all justifications advanced are generally rejected on other grounds, which should also have been the case for the key measure under UK law.

⁹ Ruling of 26/10/1999, C 294/97: Rec. p. I-7447, RJF 2/00 no. 314

¹⁰ Ruling of 11/12/2003, C 364/01: Rec. p. I-15013, RJF 3/04 no. 337

23. We cannot stop ourselves from thinking that **using proportionality** as a **decisive factor** in this type of case risks making case law far less predictable, far more dependent on individual cases and ultimately less objective¹¹.

Conclusions

24. In the **Marks & Spencer** case, there seems to be **no winner or loser**. Marks & Spencer should be able to prove that it fulfils the conditions required in order to deduct the losses incurred by its German and Belgian subsidiaries, which closed down a long time ago. However, this will not apply for the French subsidiary, which was sold to a third party that was able to use the losses in the French system. The UK tax authorities consider that the damage has been limited to several hundred million pounds, whereas it was initially thought to amount to several billion pounds. The ruling will probably enable Member States to avoid the Cornelian dilemma of having to withdraw all consolidation or tax integration measures (which could be very detrimental to national economies) or only continue such measures with unbearable budgetary consequences.

25. On the other hand, **uncertainty** has increased with regard to the **future** of ECJ case law. Apart from the fact that things are looking up for Member States, which may find new mitigating circumstances for restrictions or discriminations introduced by their respective tax laws operating within the backdrop of the Single Market, insecurity is taking hold. What will the ECJ decide tomorrow? As usual, ECJ case law pretends not to change¹² but nothing is less certain, all the more so as some apparently secondary issues add to this uncertainty: (i) the exceptional length of the deliberations, since the Advocate General's conclusions date back to April 2005 (the ruling was most probably issued before the end of 2005 given the Reporting Judge's resignation effective as of 10 January 2006), (ii) the extraordinary brevity of the operative part compared with the length of the grounds for the decision (the parties' arguments regarding the key point of the justifications were covered in one paragraph), (iii) Member States' recent interest in this type of case, which expresses concerns in court that were previously raised on the political stage, since seven governments supported the United Kingdom in the hearing on 1 February, and (iv) finally, as in the case of the D ruling of July 2004 where the ECJ refused the application of the most favoured nation clause in the space of a few lines without explaining the grounds for the decision in detail, the fact that the ECJ departed from the Advocate General's conclusions if not in relation to the decision but in any event in terms of the grounds for the decision.

¹¹ If it is necessary to reason based on the objective of the relevant legislation, in our opinion, the Advocate General's approach based on analysis of the coherence of the British tax system seems to be far preferable.

¹² The ECJ also quoted the ICI ruling twice (§31 and 57), as though confirming this case decision. This ruling related to the same British legislation as the Marks & Spencer case. However, the Marks & Spencer case did not restate the ICI ruling whatsoever with regard to the reasons for the restriction, which forms the core part of the grounds for the decision!

26. **In sum**, this ruling will certainly not push Member States to harmonise national direct taxation, since it gives them a glimmer of hope that substantially more extensive justifications or attenuating circumstances will apply to their respective laws in the future! Moreover, we can raise the question of why the ECJ created such insecurity, since the conciseness and the change of the grounds for its decision were not even intended to result in a different decision than if traditional case law had been applied and the decision reached by the Advocate General. Does the ECJ want to grant itself new freedom for the future or is this a sign of important internal debates?

Part II - The impact of the M&S decision on selected European jurisdictions

AUSTRIA¹³

The usage of foreign tax losses in Austria is already possible under current legislation. This applies both to tax losses incurred by foreign based permanent establishments (p/e) as well as to foreign subsidiaries qualifying under the new Austrian group taxation regime.

Insofar the Austrian legislation was ahead of the ECJ's *Marks & Spencer* decision and even goes beyond the ECJ's reasoning. Under the new group taxation scheme tax losses of foreign subsidiaries may already be made use of in Austria in the year they are incurred. Thus, for setting-off profits of group companies with tax losses of foreign group companies for Austrian tax purposes it is – deviating from the view held by the ECJ in its decision in question - not necessary that the foreign group company is finally denied the possibility to use these losses in its state of residence. Hence, Austria offers a highly attractive tool providing a benefit of liquidity.

Nevertheless, the group taxations scheme is not in every respect deemed to be in line with EC law as interpreted by the ECJ in its *Marks & Spencer* decision. As soon as a foreign group company leaves the group (except for liquidation and insolvency for which special rules exist), the tax benefit from the loss shall be recaptured in Austria. This may be illustrated as follows. If for example a foreign group company is being sold, tax losses that have been used in Austria throughout the foreign company being a member of the group, have to be recaptured. In such an event the group parent company is required to make a payment to the local tax authorities. This shall apply irrespective of whether or not these tax losses may be used further on abroad. This is contrary to the view held by the ECJ in its *Marks & Spencer* decision. Under such a scenario the ECJ held that the domestic parent company must be allowed to use those (parts of) tax losses which may no longer be used abroad, e.g. due to expiry of the possibility to carry these losses forward. A mandatory recapture would in such a case be in discrepancy to EU law.

Furthermore, it is an issue at question whether the fact that losses incurred by fo-

¹³ By JOHANNES REICH-ROHRWIG (johannes.reich-rohrwig@cmslegal.at) and Beate Wallner (beate.wallner@cmslegal.at) of CMS Reich-Rohrwig Hainz.

reign group companies are only attributed to the group parent company pro rata, i.e. according to the participation in the respective foreign company, is compatible with EU law. In comparison, losses incurred by domestic group companies are allocated to 100% to the group parent company irrespective of the direct or indirect interest held.

Thus, while the group taxation scheme under Austrian tax law is offering broader possibilities to use foreign tax losses as set forth by the ECJ in its Marks & Spencer decision, there are nevertheless aspects which are deemed not to be in accordance with the principles of EU law.

BELGIUM ¹⁴

Belgium having no tax consolidation, M&S case will have no impact on the Belgian tax law. In principle, Belgian company can carry forward its losses indefinitely. But there are some exceptions.

The carry-over of previous losses will be impossible, in whole or part:

- if a change in the company control occurs -in law or in fact- that doesn't answer to "legitimate needs of financial or economic nature".

- if a merger is made under tax neutrality. In this case, a tax losses carry-over restriction applies to the acquirer as well as to the acquired corporation.

- if an universal capital contribution or if a industrial branch capital contribution occurs, the use of the previous tax losses of the beneficiary society should also be limited.

In this context, foreign parent company, under tax consolidation, should be allowed to recover previous tax losses which couldn't be totally used in Belgium. Indeed, there is no possibility that Belgian subsidiary losses, rejected for circumstances briefly above explained, could be taken into account in Belgium, for future tax years.

FRANCE ¹⁵

After a particularly long deliberation, the ECJ has finally given its decision in the Marks and Spencer case.

While, from the company's standpoint, the decision confirms, in practice, the solution recommended by the Advocate General, it should be noted that, for French taxpayers, the Court's judgement opens new avenues that could not have been envisaged when reading the Advocate General's opinion.

The Advocate General had concluded that the UK legislation failed to comply with the freedom of establishment principle. By prohibiting the UK parent from using the losses incurred by a foreign EU subsidiary where it could use the losses of a UK subsidiary, was an obstacle and it could not be justified. The Advocate General then stated that the UK could make the right to deduct the losses of a foreign subsidiary conditional upon demonstrating that that such losses could not be used locally.

¹⁴ By OLIVIER QUERINJEAN of CMS DeBacker (*olivier.querinjean@cmslegal.be*).

¹⁵ By EMMANUELLE FÉNA-LAGUENY of CMS Bureau Francis Lefebvre (*emmanuelle.fena-lagueny@cms-bfl.com*).

Pursuant to a strict application of the territoriality principle, France only taxes those profits made by enterprises resident in France or activities carried on by a French permanent establishment of a foreign enterprise. The losses of the foreign branch of a French company cannot be set against the other profits of the French company and neither can the losses of a foreign subsidiary be used to set against the profits of the French parent. Because of the strict application of the territoriality principle the French system must be more consistent with EU law than the UK system.

The obstacles imposed by the French system would therefore seem justifiable. However, there are aspects of the French system that could be challenged. The exclusion of a foreign subsidiary without a permanent establishment in France from membership of a tax consolidated group would seem to be similar to the position in the UK. In addition, resident companies may be permitted to consolidate their income with that of domestic or foreign subsidiaries, under the special regime of world consolidation (*régime du bénéfice consolidé*), where they hold a 50% or more stake, although in practice approval is only given to a relatively small number of major groups of companies.

Although the Court considers that the UK system is in breach of the freedom of establishment principle because the group relief rules create an obstacle, nevertheless, contrary to the Advocate General's opinion, that obstacle is capable of being justified (see Professor Wathelet's analysis). However, the UK group relief rules as they stand are not proportionate. However, the Court did indicate that the group relief rules would be proportionate if the losses could be used where there is no possibility that the foreign subsidiary's losses can be used in the State in which they arose.

Therefore, from a French standpoint, the issue no longer hinges on whether or nor the State can justify its territoriality system: if the UK obstacle is justified, then the French obstacle can surely be justified as well.

Nevertheless, as for the UK system, the French system risks being regarded as having a disproportionate effect in that it does not allow the use in France of losses that have become unusable in the State in which they have been recognised.

The Marks and Spencer case suggests that it may now become possible to apply in France the losses of a foreign permanent establishment and the losses of a foreign subsidiary that, if it had been a French entity, would have qualified for the tax consolidation scheme (where the parent has at least a 95% stake in the subsidiary).

As regards losses recognised in France and usable by a foreign parent, two difficulties must be overcome: first, the fact that losses may be carried forward indefinitely (save, principally, where there is a change in operations or liquidation) and second, the fact that the Conseil d'Etat's case law strictly interprets the conditions when considering whether losses are forfeited because of a change in the nature of corporate operations. As a case in point, it was recently found by the Conseil d'Etat that a company that wound up its apparel business did not change the nature of its where it resumed those operations three years later as a retail store deriving most of its revenues from the sale of garments. Even as regards subsidiaries that have become dormant, proving the forfeiture of the loss carry forwards will be difficult.

HUNGARY¹⁶

Hungary does not have a group taxation scheme (for corporate tax purposes). Therefore, the losses of a subsidiary (whether tax resident in Hungary or elsewhere) cannot be offset against the profits of a Hungarian tax resident parent (or other affiliate). It has become apparent from some press releases published in early 2005 that the Government has been contemplating the introduction of a group taxation scheme and has conducted internal discussions as to the merits of introducing such a scheme. However, as the Marks & Spencer case progressed it was made clear that these plans were put on hold until a “European” approach to group taxation is found. Therefore, it is likely that Hungary will first see how other member states react to the Marks & Spencer decision and what changes they make to their existing group taxation schemes before it decides whether to revive the idea of introducing a group taxation scheme.

ITALY¹⁷

The Italian tax system is one of the few systems in the world under which two kinds of group taxation regimes are provided for: domestic and cross-border.

Both regimes, that apply only to corporate tax (IRES), consist in a consolidated taxable basis which would be calculated by adjusting the sum of the taxable bases (positive or negative) of all the companies involved. Significant differences exist between the two regimes.

Problems of compatibility with the right of establishment may arise not necessarily from the existence of the two different regimes but from the legal provisions regulating each of these two consolidation regimes. Both of them seem to contain non-EU compatible provisions. We will not deal with the limited access by non-resident (also EU) companies to the domestic tax group regime but will focus on the issues directly raised by the M&S judgement.

With specific reference to the issue at stake in the M&S case (i.e. deduction of losses in the “home state”), it must be considered that losses realized by a domestic subsidiary may be used by an Italian parent under the domestic tax group regime; as matter of principle, also losses realized by a foreign subsidiary may be used by an Italian parent company under the cross-border tax group regime.

However, the problem is that there are many procedural and substantial differences between the two regimes, some of which might be hardly defensible in light of the EU freedoms as interpreted by the ECJ.

The main differences may be summarized as follows.

Full versus proportional consolidation

Under the domestic tax group regime there is a full consolidation of the taxable basis, meaning that the taxable (profit or) loss of the controlled company is attributed in its full amount to the controlling company, irrespective of the percentage of

¹⁶ By ANNA BURCHNER of CMS Cameron McKenna LLP (*Anna.Burchner@cms-cmck.com*).

¹⁷ By CARLO ROMANO of CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni (*carlo.romano@cms-aacs.com*).

participation, whereas under the cross-border tax group regime there is a proportional consolidation of the taxable basis, according to the percentage of participation.

Cherry-picking versus all-in-all-out approach

Under the domestic tax group regime there is a cherry-picking approach, meaning that the option for entering into this regime may be exercised by one subsidiary but shall not be necessarily exercised by all other subsidiaries, whereas under the cross-border tax group regime all subsidiaries must enter into this regime (all-in all-out approach).

Duration

The option for the domestic tax group regime is binding for three fiscal years, whereas the option for the cross-border tax group regime is binding for five fiscal years.

Other differences

Moreover, other differences exist such as the necessary ruling to be submitted to the Italian tax authorities to enter into the cross-border tax group regime, the notion of control, the moment in time when the control has to be verified as well the timing of the consequences when the conditions for entering into the two regimes are not met anymore.

Finally, it should be noted that the cross-border tax group regime is limited to controlling entities which are either listed or exclusively controlled by the State (or other public entities), or by resident individuals fulfilling specific requirements.

Conclusions

Italian tax rules preventing an Italian resident company from taking into account losses incurred by subsidiaries established in another Member State in the same manner and under the same conditions provided for the consolidation of losses realized by an Italian resident subsidiary may represent a restriction of the freedom of establishment. This also results from the M&S decision where the ECJ states that a different treatment for tax purposes to losses incurred by a resident subsidiary and losses incurred by a non-resident subsidiary constitutes a restriction on freedom of establishment within the meaning of Articles 43 EC and 48 EC (paragraph No. 34 of the decision).

Although after M&S some justifications might be probably put forward by the Italian Government in certain cases, many of the differences discussed above may be hardly justified in light of the principle of proportionality.

An example may clarify the issue. Assuming that (as pointed out in paragraphs Nos. 55 and 56 of the decision) the non-resident subsidiary has definitively exhausted all possibilities available in its State of residence of having the losses taken into account (thus, no carry-back, no carry-forward, and no possibilities to transfer those losses to a third party) and the Italian resident parent company is able to demonstrate to the tax authorities that those conditions are fulfilled, is it legitimate that only the part of these losses, according to the percentage of participation in the foreign subsidiary, may be used by the Italian parent company whereas the losses of a domestic subsidiary may be used in full ?

NETHERLANDS¹⁸

Following the Marks & Spencer ruling by the European Court of Justice (“ECJ”) in December 2005, the Netherlands government was confronted with an outcome which on the one hand is more positive than was anticipated, and which on the other hand seems to oblige the Netherlands to change its corporate income tax Act with respect to the fiscal unity regime.

Marks & Spencer ruling

The ECJ decided that rules preventing a company from deducting losses incurred by a non-resident EU-subsiary are, in principle, in line with the freedom of establishment, even if such company is allowed to deduct losses incurred by a resident subsidiary. However, the freedom of establishment is breached where, in short, the non-resident EU-subsiary (or a third party) is no longer able to take the losses into account in its state of residence.

Dutch corporate income tax act

Under the Dutch fiscal unity rules it is, amongst other things, possible to offset losses of group companies against profits of other group companies. A fiscal unity cannot be formed with non-resident group companies. As a consequence, losses of non-resident group companies cannot be used. Following the Marks & Spencer ruling, this restriction is possibly an infringement of the freedom of establishment, if it can be shown that such losses cannot be used in the local state of residence.

Dutch tax law offers the possibility of deducting a loss suffered as a result of the liquidation of a non-resident subsidiary, under strict conditions and with limitations. Although this rule gives a certain indirect relief in case of unused foreign losses, it does not provide for the entire deduction of losses of the non-resident subsidiary.

Point of view of the Dutch government

Within a few days after the publication of the Marks & Spencer ruling, the Dutch Under Minister of Finance announced that in his opinion the Marks & Spencer ruling does not require a change in Netherlands law so as to extend the fiscal unity regime to non-resident group companies. The possibility of deducting liquidation losses of non-resident subsidiaries is in his view sufficient to make the Dutch rules compliant with the Marks & Spencer decision. It is questionable whether this point of view is correct.

New possibilities?

Assuming the restrictions in the fiscal unity regime are an infringement of EU law, taxpayers can file a request with the Dutch tax authorities to form a fiscal unity with a non-resident group company or to extend an already existing fiscal unity to a non-resident group company. This seems to be the best way to preserve rights on “international” loss compensation.

It is likely that the tax authorities will deny such a request since the law does not provide for such international fiscal unity. An appeal can be made against such denial and at least one court action is pending.

¹⁸ By JOCHEM DE KONING of CMS Derls Star Busman (jochem.dekoning@cms-dsb.com).

There is a chance that eventually the Supreme Court will hold that the fiscal unity regime is compatible with EU law, while at the same time saying that the rules concerning deduction of liquidation losses should be amended in such way that the full package of rules comply with the decision in Marks & Spencer.

With respect to a fiscal unity with a non-resident group company, it should be kept in mind that this does not immediately lead to the consequence that the losses incurred by the non-resident group company can be used to offset profits of resident group companies. This depends on several circumstances: mainly whether the Supreme Court will eventually rule that the fiscal unity regime is incompatible with EU law and whether the taxpayer can show that the losses of the non-resident group company no longer can be used in the local state of residence.

Given the view of the Under Minister of Finance, it is likely that the rules will not be changed and that we will have to wait for a number of years until the Supreme Court renders a decision on the compatibility of the Dutch rules with EU law. In order to preserve rights as far as possible, companies should file a request with the tax authorities to form a fiscal unity with their non-resident subsidiaries.

POLAND ¹⁹

M&S case will not have such strong impact on the Polish tax law, as in other EU countries. As a rule, a Polish holding company does not have a right to deduct the losses of its Polish subsidiary, except for the situation, where the parent and subsidiary belong to the same capital tax group. The capital tax group provide for many tax benefits, such as: the companies from the group can offset their profits and losses, there are no withholding taxes on the payments of dividends paid within the group and the transfer pricing regulations do not apply to transactions between the companies from the group. To set up the capital tax group, the following conditions, inter alia, have to be met:

- the parent and subsidiary(s) have to have a registered seat in Poland;
- the parent company has to have at least 95% of the shares in the subsidiary(s);
- the average share capital of the company's belonging to the group should be at least PLN 1,000,000;
- the taxable profit of the group has to be equal to at least 3% of the group's turnover;

Since it is difficult to met the above criteria (especially the last one), the concept of the capital tax group is rarely implemented in practice.

Taking into account that the right to deduct the losses of the Polish subsidiary is not a rule in Polish tax law, but rather a limited exception from the rule, there are no grounds to believe, that the Polish companies having their subsidiary in other EU countries could, based M&S case, claim the right to deduct losses of their EU subsidiaries. Additionally, the Polish firms do not have too many outbound investments in EU countries (as compared to EU inbound investments in Poland).

However, the M&S case revived the debate about group taxation in Poland. As a result, the Polish government announced the need to revise the restrictions pre-

¹⁹ By AREK MICHALISZYN of CMS Cameron McKenna LLP (Arkadiusz.Michaliszyn@cmck.com).

venting the Polish companies from entering into the tax group. It was proposed, to abolish the condition of the minimal profit (3% of the turnover) and to extend the application of the tax group also to the EU subsidiaries. So far, no draft law have been sent to the Parliament.

SPAIN ²⁰

The Marks & Spencer case is unlikely to have much impact in Spain.

First, Spain is not a big investor in other EU countries. Second, although Corporate Income Tax law and practice does not allow the inclusion of foreign subsidiaries in Spanish tax consolidation groups (which would allow the deduction of the losses of subsidiaries), the indirect use of such losses is possible. This may be achieved through the deduction of the provision for depreciation of financial investments. This will be available provided that the provision can be booked under the accounting rules and provided that it is not greater than the cost of the stake in the foreign subsidiary.

Except in those cases where a Spanish company has an EU subsidiary with substantial losses which it is unable to book as a provision for the depreciation of financial investments under the accounting rules, a Spanish company is unlikely to challenge the tax consolidation group laws before the ECJ.

However, a Spanish company might wish to make a challenge in order to include an EU subsidiary in its tax consolidation group for other reasons. For example, it might wish to defer the taxation arising on the transfer of an asset to an EU subsidiary (under the tax consolidation group rules, intra group transfers are not taxed until the transferred asset leaves the group).

In the Marks & Spencer case the ECJ did not specifically deal with this point but in our view, if the inability to deduct the losses of EU subsidiaries is discriminatory and contrary to the EU Treaty, then not allowing the inclusion of the EU subsidiary in the tax consolidation group should also be considered as discriminatory and contrary to the EU Treaty.

UNITED KINGDOM ²¹

Since the ECJ handed down its decision in Marks and Spencer there have been two significant events that indicate how the Government acting through HM Revenue and Customs (the Revenue) views the decision. It has become apparent that the Revenue is interpreting the scope of the decision very restrictively.

The first event is the return of the case to the High Court. In a recent two-day hearing the High Court listened to argument about how the decision of the ECJ should be applied to the facts in Marks and Spencer. The High Court must decide whether Marks and Spencer's claim should succeed and it will not be concerned with the other cases that are factually different. The taxpayer's main argument is that currently UK legislation stipulates that the losses of a foreign subsidiary cannot in any

²⁰ By LUIS RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA of CMS Albiñana & Suárez de Lezo (lrodriguez@cms-asl.com).

²¹ By MIKE BOUTELL of CMS Cameron McKenna LLP (mike.boutell@cms-cmck.com).

circumstances be used by the UK parent and that therefore, the legislation as it stands is incompatible with EU law and the taxpayer is entitled to succeed.

The Revenue's position is that the UK group relief rules are in principle compatible with EU law, but go too far in denying loss relief to a parent for the losses of a subsidiary where those losses cannot be relieved in its member state of residence. However, this would require the High Court to read into the UK legislation words that are not there; the UK legislation would have to be interpreted as meaning that the losses of the foreign subsidiary cannot be surrendered unless, broadly, the losses were unable to be used by the foreign subsidiary in its member state of residence. In a recent VAT case the Court of Appeal declined to read into UK legislation transitional provisions that would have made the legislation EU law compliant. Instead the Court held that it did not comply with EU law and could not therefore be enforced against the taxpayer (*Fleming (trading as Bodycraft) v HM Revenue & Customs*, 15 February 2006).

It is understood that the High Court has indicated that it hopes to issue its judgment soon after Easter (possibly sometime in May). Rumour has it that it accepts that there are two possible interpretations of the ECJ's decision so that it is likely that the case will be referred back to the ECJ for clarification, including some of the points referred to below if the Court believes that they are relevant to the final determination in *Marks and Spencer*.

The second event that has occurred is that the Revenue has announced that it will introduce changes to the UK group relief rules in this year's Finance Bill (which is likely to become law in the second half of July). The changes are being introduced not as measures that are necessary but as measures to clarify the law. However, this is probably to appear consistent with the approach that the Revenue is taking in the High Court. The changes proposed confirm that the Revenue is seeking to apply the decision of the ECJ very restrictively.

Therefore, where a UK parent has a foreign subsidiary that has incurred a foreign tax loss that cannot be relieved in its member state of residence (within EU or EEA) that loss, recomputed on a UK basis, can be used by the UK parent. It is intended that the legislation will provide that the loss can only be used in the UK where all possibilities for its use in the foreign member state have been exhausted and future relief is unavailable in the member state of residence. It remains to be seen whether the draft legislation will detail the circumstances when a loss will be treated as being unavailable in the member state of residence or whether this will be left to the courts to decide on a case by case basis. There will also be rules to deal with precedence of relief where there is an intermediate holding company in another jurisdiction or where the UK parent is an intermediate holding company. Relief will not be available for losses of a sister company.

The legislation will deny loss relief where arrangements have been made and the main purpose of the arrangements is to ensure that foreign losses cannot be relieved in the foreign member state (thereby permitting their use in the UK). Until the draft legislation is published it will not be clear how far the anti-avoidance rules go and whether these rules will themselves be EU law compliant.

Regardless of the form of the new legislation and the decision handed down by the High Court it seems inevitable that further questions will be referred to the ECJ. There are a number of other claims relating to the UK group relief rules that are waiting to be dealt with by the English Courts pending the final outcome in Marks and Spencer. Among the issues that might need to be addressed in the English Courts and ultimately by the ECJ are:

(a) can an EU parent surrender losses to its UK subsidiary?

(b) can an EU foreign company surrender losses to its UK sister company?

(c) when must the decision be made as to whether or not the losses can be used in the member state of residence? If the test is a legal test then, for example, the decision could only be made once it is certain that they can no longer be used. For example, this might be the case where the member state of the subsidiary has a time limit on the carry forward of losses. Alternatively, is the test a practical one? For example, if the foreign subsidiary incurs a substantial loss (say, as a result of product liability litigation) and based on its likely future profitability the loss would not be relieved in its member state of residence for the foreseeable future could it be said that at the time the loss is incurred there is no practical possibility of it being used or will closure of the business be required? The answer to this question is important not least because it determines how quickly the group can be compensated for its losses.

(d) how is the loss to be computed? Must it be computed in accordance with UK rules? What if the foreign subsidiary has a loss based on foreign rules but a profit under UK rules?

There is no doubt that many other issues will arise during the course of the current and future litigation. Given the restrictive interpretation that the Revenue is giving to the Marks and Spencer case it would be surprising if we do not see further references to the ECJ.

The Local Revenue and the ability to pay principle in environmental taxation. The Italian perspective* (abstract)**

Pietro Selicato

CONTENTS: 1. *Premise* - 2. *Administrative function and taxing power in the Reform to the Title V of the Italian Constitution* - 3. *Allocation of public budget burdens: the role of local taxation* - 4. *Forms of local environmental taxation* - 5. *Conclusions*.

1. Premise

This presentation aims to explore whether and how sub-state local bodies are allowed to use taxation to hit forms of wealth connected to environment. The premise of the work is that the exclusive use of scarce environmental resources creates potential wealth that can be economically assessed and thus taxed.

The work will first examine the role played by local authorities in the Italian legal system under our Constitution as amended by Constitutional Law no. 3 of 18 October 2001. Particular emphasis will be placed on the new relationships between the State on one side and regional and local bodies on the other side in the distribution of law-making power and administrative functions, which are defined totally in line with the European Community law, in particular with the principle of subsidiarity in the current wording of Article 5 of the Treaty establishing the European Community.

Afterwards, the work will analyse the criteria for identifying the most appropriate taxes and charges to be locally applied through the verification of their compliance with the ability-to-pay principle in relation to those indicators that reveal much better than others a specific duty of solidarity towards local bodies. For this purpose, it will be necessary to give a special shape to the link established by Article 53 of our Constitution between the obligation imposed on local authorities to contribute to the public expenditure and the taxpayer's income.

Finally, the presentation will try and verify whether environmental taxes and charges can be placed within the framework of local taxation, also in the light of the provisions on environment as provided for by the Treaty of Rome, specifically by Article 174, paragraph 2.

* Presentation submitted at the Congress on "Hacienda local, y constitucion. La estructura garantizadora de la autonomia y de la suficiencia financiera local – Sextas Jornadas Europeas sobre Derecho Constitucional Tributario", organizzato dall'InUEFF – Instituto Universitario Propio de Estudios Fiscales y Financieros – Murcia, 10-11 November 2005

** Translated in english by Claudia Calogero

2. Legislative, administrative and taxing functions in the reform of Title V of the Italian Constitution

Through the reform, Title V of the Italian Constitution has been drastically reviewed. Currently, Regions and other local bodies are not subject to State legislation in exercising their tax-raising powers. In fact, according to new Article 114, the State, Regions and other local authorities have equal dignity.

Moreover, when referring to the principles of “subsidiarity, differentiation and adequacy”, Article 118 seems to give Municipalities a sort of priority in carrying out administrative functions, while some specific residual functions are devolved to Provinces, Metropolitan Cities, Regions and the State.

From this new distribution of functions it is inferred that the State can enforce its legislative power in tax matters without any limits. When establishing its own taxes according to Article 117, paragraph 2, letter e) of the Constitution, the State is only bound to the financing requirement of its expenses.

Conversely, it is certain that Provinces and Municipalities (as well as, actually, the new entities named “Città Metropolitane”) had no legislative power before the reform. Even now, they have a mere regulatory power to establish and regulate taxes and charges within the limits set by the laws of the State and Regions.

Amendments to Title V of the Constitution, however, marked a significant qualitative jump in local finance. In the old system, local authorities could simply “set” their own taxes that had been previously provided for by State laws, while now they can “raise” their “own” resources and “apply” their “own” taxes within the legal framework as defined by the Regions and in accordance with the fundamental principles of the State laws (Article 119, paragraph 2, new text of the Constitution).

Therefore, the new relationship between the State and Regions and other local authorities clearly conforms to the Community principle of subsidiarity and reverses the previous rule (under which the power was completely in the hands of the State, with the exception of certain matters that were expressly assigned to sub-state bodies), by conferring a wider tax-raising power upon such bodies as part of their increased autonomy.

3. Allocation of public budget burdens: the role of local taxation

Notwithstanding the wider opportunities provided for by the new Title V of the Constitution, the tax-raising power of sub-state bodies is constrained by Community limits (that are particularly intense in direct taxation) and the State priority.

As to domestic limits, it is to observe that also local taxation must comply with the ability-to-pay principle stated in Article 53 of our Constitution. In this matter, such principle is supposed to require a specific connection between taxable income, tax-raising body and public expenditure to finance.

Clearly, the issue must be addressed differently with reference to levies of a commutative (or quasi-commutative) nature, which follow the benefit principle instead of the ability-to-pay principle. In this context, it is proper to verify how to constitu-

tionally frame these “charges”, many of which are applied for local environmental purposes. They are actually a compulsory levy, so that they finance public expenditure according to the taxpayer’s ability-to-pay.

Taking into account the above, it is to emphasize that scholars consider that regional and local taxation can be only of a particular kind, such as:

- a) *causal (or quasi commutative) taxation*, which are levied against a potential benefit enjoyed by the taxpayer or to compensate costs derived from taxpayers;
- b) *earmarked taxation*, which are destined for particular reasons, so that the local collectivity can immediately recognize and agree on the levy;
- c) *territorial taxation*, which are applied to goods located in the territory.

3. Forms of local environmental taxation

Environmental taxation is an innovative tool to connect local government, environmental protection and public policy. Environmental protection is actually achieved through a strong involvement of citizens that are driven to a more environmentally compatible behaviour.

Even if environmental matters are of a “global” nature (decisions should be taken therefore at national, or better at European and international level), local taxation can be a useful tool of environmental policy at least in two cases:

- when the source of pollution is located in a specific territory and its effects are locally limited (for example, taxes on domestic waste landfill);
- when the source of pollution has effects on larger territories but the local authority is in charge of authorizing, monitoring and eliminating hazardous activities.

Within the framework concerning the sources of law under Article 117 of the Constitution, Article 118 confers administrative functions upon municipalities, inter alia the protection of environment. Only in compliance with the principles of subsidiarity, differentiation and adequacy these functions can be delegated to sub-state bodies. Article 119 of the Constitution provides for different forms of financing the statutory functions of Regions and other local authorities, which can establish taxes to finance their functions in environmental matters.

It can be observed that local environmental taxation may have two kinds of presuppositions with reference to its material ground:

- **Territorial link:**

First, local bodies can impose a tax only when its presupposition, a real property or an economic activity, is linked to the territory where they carry out their administrative functions. In order to justify that local bodies have their own right to raise taxes, it seems possible to resort to the same reasons justifying the link between the taxpayer and the territory of the State. In this perspective, local taxation is justified by virtue of the link between the taxpayer and that part of the State order the local authority constitutionally represents as a jurisdiction of the State decentralization.

Secondly, there is a definite link between the social function of real property being accessible for everyone and the rational exploitation of territory. From this, it could be

inferred that local bodies that are institutionally in charge of the governance of these phenomena are the most qualified to raise tax on real property for the above purposes, as they can consider more effectively and directly the different realities within their geographical boundaries.

In the context of local taxation, it is possible to hypothesize a new environmental shape of the *I.C.I.* (Municipal tax on real property). It is well known that one of the most important pollutants in urban centres is the heating in the houses and offices. To address the *I.C.I.* to environmental protection purposes, the standard to apply the “normal” tax rate could be a pollution level that is considered acceptable (for example, methane heating). The tax rate could be reduced in case of clean heating (for example, solar panel heating); conversely, it could be increased in case of more pollutant forms of heating (for example, gas oil or coal heating). Then, this special treatment could be diversified in municipalities and areas of large municipalities according to the existing pollution level.

- Functional link:

Financial resources raised from local taxation must accrue directly to local bodies for the carrying out of its own institutional activities, that is the delivery of public services to individuals and enterprises. In this connection, it is correct to say that the functional link justifies the levy in respect of final (potential or actual) users of public services provided by local bodies, and (even to a larger extent) in respect of enterprises performing production activities, which can use the territory’s resources much more intensively even if they have no right *in rem* on a real property.

4. Conclusions

From the above analysis, it would be concluded that the local levy, also in environmental matters, does not apply to general wealth without any causal connection. However, some analysis on the economic impact of environmental taxes seem to have arrived at different conclusions in demonstrating that there is a direct link between current environmental taxes and income. That is the same to say that even when the taxation is of a commutative kind, as charges and special fees, it is possible to develop a tax policy affecting the direct levy through the identification of the level of “environmental consumption”.

This solution would lead also to recognize how important local taxation might be *in subiecta material*, given that such a goal could be achieved only on consideration of the different local realities existing in the national territory. However, it should be borne in mind that local bodies intervention is to be subordinate to the State in tax matters. Consequently, while recognizing that local bodies could significantly contribute to provide environmental impetus to taxation, it does not seem to be correct that the new environmental taxation hinges on local bodies.

On the contrary, environmental concerns could lead to connect environmental taxation to the current tax system, also at international level, through adjustments to direct personal taxation, which cannot be managed by local bodies for manifest

Fiscalità locale e capacità contributiva nell'imposizione ambientale. La prospettiva italiana*

Pietro Selicato

SOMMARIO: 1. Note introduttive - 2. Funzione amministrativa e funzione impositiva nella Riforma del Titolo V - 3. La ripartizione dei carichi pubblici: il ruolo dell'imposizione locale - 4. Le possibili forme del tributo ambientale applicabile in sede locale -; 5. Conclusioni.

1. Note introduttive

Il presente intervento si propone di indagare se ed entro quali limiti è consentito agli enti locali substatali di utilizzare la leva fiscale per colpire indici di ricchezza caratterizzati dal riferimento al fattore ambientale. A premessa dell'indagine sarà assunta come dato di fatto la circostanza che il potere di utilizzare in via esclusiva risorse ambientali scarse può costituire un indice di ricchezza suscettibile di valutazione economica e, di conseguenza, assoggettabile ad imposta¹.

Il primo passaggio del nostro ragionamento avrà ad oggetto la valutazione del diverso ruolo attribuito nell'ordinamento italiano alle varie autorità locali (Regioni, province, città metropolitane, comuni) previste dalla nostra Costituzione dopo le modifiche apportate al suo Titolo V dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3 e porrà in evidenza la nuova fisionomia dei rapporti tra lo Stato da una parte e gli enti regionali e locali dall'altra nella distribuzione della potestà normativa e delle funzioni amministrative, definite in piena sintonia con le norme dell'ordinamento comunitario e, in modo particolare, dell'art. 5 del Trattato istitutivo della Comunità economica europea, che, nella sua attuale stesura, disciplina il principio di sussidiarietà².

* Comunicazione presentata al Convegno su "Hacienda local, y constitucion. La estructura garantizadora de la autonomia y de la suficiencia financiera local – Sextas Jornadas Europeas sobre Derecho Constitucional Tributario", organizzato dall'InUEFF – Instituto Universitario Propio de Estudios Fiscales y Financieros a Murcia il 10-11 novembre 2005

¹ Su questo punto sia consentito rinviare a SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in Riv. dir. trib. int., n. 2-3, 2004, 257 ove ampi riferimenti di dottrina e giurisprudenza. Si veda, inoltre, SACCHETTO, *Fisco, la sfida delle nuove forme di ricchezza*, in *Italia Oggi*, 13 luglio 2005.

² La disciplina del principio di sussidiarietà fu introdotta nell'art. 5 del Trattato istitutivo della Comunità europea dagli accordi di Maastricht del 7 febbraio 1992. In argomento SICO, *Sussidiarietà (principio di) (diritto comunitario)*, in *Enc. dir.*, Agg., V, (Milano, 2001), 1062. Per un approccio più ampio al significato della definizione cfr. FRASCHINI, *Subsidiarity*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2001, I, 55. Per il collegamento tra il principio comunitario di sussidiarietà ed i sistemi giuridici nazionali che realizzano modelli di decentramento istituzionale e finanziario cfr. Gallo, *Federalismo fiscale*, in *Enc. giur.*, Roma, 1996.

Successivamente saranno analizzati i criteri idonei ad individuare le tipologie di tributi più consone ad essere applicate in sede locale verificando in modo particolare la loro rispondenza al principio della capacità contributiva in relazione agli indici che meglio di altri denotano l'esistenza di uno specifico dovere di solidarietà a favore di tali categorie di enti impositori. A questo scopo si indagherà sulla necessità di atteggiare in modo particolare la correlazione che l'art. 53 della nostra Costituzione istituisce tra il dovere di concorrere alle spese pubbliche dell'ente locale e la ricchezza del soggetto passivo.

Infine, si verificheranno le possibilità di collocare i tributi con caratteristiche ambientali nel contesto della fiscalità locale, anche alla luce delle disposizioni del Trattato di Roma in materia di ambiente e, in modo specifico, del suo art. 174, comma 2.

2. Funzione legislativa, funzione amministrativa e funzione impositiva nella Riforma del Titolo V della Costituzione

Nel nostro Paese, prima delle modifiche al titolo V della Costituzione, era diffusa l'opinione che gli enti locali non sfruttassero appieno le potenzialità loro offerte dal vigente sistema fiscale, prediligendo modelli di finanziamento basati più sul trasferimento di risorse statali che sul ricorso al gettito delle entrate proprie, più onerose da gestire sotto il profilo amministrativo e politicamente meno gradite. Stando a tali posizioni, il recupero di più ampi spazi di autonomia tributaria non avrebbe richiesto alcun intervento legislativo volto ad abilitare gli enti locali all'esercizio di potestà che invero già possedevano³.

In quel periodo il dibattito sul c.d. "federalismo fiscale possibile" era fortemente influenzato dalla presenza del principio costituzionale della riserva di legge, per il quale l'autonomia finanziaria e tributaria degli enti locali non poteva essere realizzata se non attraverso la legge dello Stato (o di un atto ad essa equiparato)⁴. E, comunque, anche a voler aderire alle tesi più per le quali non era ipotizzabile che la legge dello Stato giungesse, nella sostanza, ad elidere del tutto la potestà normativa delle Regioni⁵, era consolidata l'idea che queste ultime, in ossequio all'originaria previsione dell'art. 119 della Costituzione, dovessero esercitare tale potestà "nelle forme e nei limiti" indicati dalle leggi statali. Del resto, prima della riforma era rimasta minoritaria la tesi per cui anche le leggi regionali dovevano essere incluse tra gli atti aventi forza di legge idonei a soddisfare la riserva di cui all'art. 23 della Costituzione⁶.

³ Così Tosi, *Finanza locale*, in Dig. IV, Disc. priv., sez. comm., Vol. VI (Torino, 1991), 139 ed ivi, sul punto, 155.

⁴ Per un'analisi in una prospettiva *de iure condendo* cfr. DI PIETRO, *Governo regionale e locale ed autonomia finanziaria: livelli attuali e prospettive*, in *Fin. loc.*, 1995, 1343.

⁵ In questo senso DEL FEDERICO, *Il finanziamento delle autonomie locali: linee di tendenza e principi generali tra dettato costituzionale e legislazione ordinaria*, in AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma, 1994, p. 97 ed ivi, sul punto, p. 109-123.

⁶ Autorevolmente sostenuta da GALLO, *Federalismo fiscale e principio di autonomia*, in *Rass. parl.*, 1996, 775 ed ivi in part. 784; ID., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, 585 ed ivi 589. In argomento si veda MICHELI, *Legge (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Vol. XXIII, Milano, 1973, 1079, ed ivi, sul punto,

Sta di fatto, tuttavia, che già con la legge 23 ottobre 1992 n. 421 portante “Delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, pubblico impiego, previdenza e finanza territoriale”, sono stati attribuiti agli enti locali ulteriori vasti spazi di autonomia impositiva, al punto che da parte di taluni si è parlato di una vera e propria “controriforma” per il suo carattere antitetico rispetto alle linee di finanza centralista poste a base della Riforma tributaria del 1971⁷.

La netta subordinazione alla legge statale della potestà tributaria delle Regioni e degli altri enti substatali è stata drasticamente riveduta nella nuova stesura del Titolo V. Infatti, il nuovo art. 114 della Costituzione, menzionando anche lo Stato nell'elenco degli organismi territoriali che compongono la Repubblica, opera una totale equiordinazione tra tutti i detti enti, collocando lo Stato in posizione di completa parità con le Regioni e gli altri gli enti locali⁸. Per di più, l'art. 118, richiamandosi ai principi di “sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza”, sembra attribuire ai Comuni una sorta di priorità nell'esercizio delle funzioni amministrative, riservando a fattispecie residuali espressamente stabilite la loro devoluzione a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato⁹.

Anche analizzando la disciplina della distribuzione tra Stato e Regioni a statuto ordinario della potestà legislativa, portata dal nuovo art. 117 Cost., ci si avvede di come la Riforma del Titolo V della Costituzione abbia dato maggiore spazio alla potestà legislativa delle Regioni, sulla base dello schema seguente:

- competenza esclusiva dello Stato su una ristretta serie di materie di rilevante interesse nazionale, tassativamente indicate nell'art. 117, comma 2, tra le quali è compresa la disciplina del “sistema tributario e contabile dello Stato”;
- competenza esclusiva dello Stato nella definizione con propria legge ordinaria dei principi fondamentali che regolano, tra l'altro, il “coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” (comma 3)¹⁰;
- competenza residuale delle Regioni, su ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato (art. 117, comma 4), tra cui la disciplina dei “tributi regionali e locali”.

In definitiva, lo schema di distribuzione tra Stato e Regioni del potere normativo in materia tributaria è oggi così definito:

1084-1085, ove, pur affermandosi che l'art. 23 Cost. trova applicazione anche alla legge regionale, si conferma la subordinazione delle stesse “a principi ed a norme poste dalle leggi dello Stato”, sottolineandosi, in concreto, il ristretto margine lasciato in materia di tributi alla legislazione regionale dalla legge 16 maggio 1970 n. 281.

⁷ In tal senso, cfr. AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali* (Roma, 1994) e, in part.: DEL FEDERICO, *Il finanziamento delle autonomie locali ...*, cit., p. 146 ss.; LECCISOTTI - GIANNONE, *La finanza locale tra Scilla e Cariddi*, ivi, p. 397 e, sul punto, p. 403; PERRONE, *L'imposta comunale sugli immobili e il decentramento dell'autonomia impositiva: che delusione!*, ivi, p. 503, ove, per spunti critici riferiti all'ICI, veggasi p. 513; DELLA VALLE, *Il principio di capacità contributiva nella combinazione di tributo erariale e locale*, ivi, p. 529.

⁸ GALLO, *Prime osservazioni ...*, cit., 586.

⁹ Per una ricostruzione del processo che ha portato all'introduzione in Italia del principio di sussidiarietà cfr. STEFANI, *Il decentramento fiscale e il principio di sussidiarietà*, in *Fin. loc.*, 2003, 358 ed ivi spec. 365-368.

¹⁰ La legge sui principi di coordinamento non è stata ancora emanata, lasciando il nuovo quadro normativo in una condizione di incertezza che stimola una forte conflittualità istituzionale tra Stato e Regioni. Per queste valutazioni cfr. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, 1033.

- Allo Stato spetta la competenza esclusiva sui tributi statali (art. 117, comma), nonchè la fissazione dei soli “principi fondamentali” in materia di “coordinamento del sistema tributario” nei rapporti tra i diversi enti territoriali e tra questi e lo Stato stesso (art. 117, comma 3):

- Alle Regioni spetta, nel rispetto della Costituzione e dei detti “principi di coordinamento” fissati con legge statale, la potestà legislativa in materia di coordinamento tra i tributi locali applicabili nella Regione (art. 117, comma 4) e quella in materia di tributi regionali e locali.

Da questa nuova distribuzione della funzione legislativa, che pure è sembrata aver superato l'angusta logica dell'affidamento alle Regioni di una potestà meramente attuativa emergente dalla precedente stesura delle norme costituzionali di riferimento¹¹, viene desunta comunque la mancanza di limiti alla potestà normativa dello Stato in materia fiscale, il quale, nello stabilire ex art. 117, comma 2, lettera e), Cost., i tributi propri, non soffre di alcun vincolo se non di quello dell'ammontare complessivo delle spese che esso per dettato costituzionale deve finanziare¹².

Quanto ai limiti dell'autonomia tributaria di Province e Comuni (nonchè delle Città metropolitane) è invece certo che tali enti fossero prima della riforma e siano ancora oggi del tutto privi di una autonoma potestà normativa, dovendo ad essi riconoscersi una mera potestà regolamentare volta ad istituire ed a disciplinare parzialmente i tributi disciplinati da leggi (prima dello Stato) ed oggi della Regione in cui ricadono.

Una conferma in tal senso poteva venire dall'art. 54 della L. 142/90 sulle autonomie locali, ove si afferma in linea di principio che “l'ordinamento della finanza locale è riservato alla legge”. È stato tuttavia osservato che la L. 142/90 costituisce una inversione della linea di tendenza sino ad allora seguita dal sistema tributario, passando la finanza locale da uno schema a prevalente finanza trasferita (o derivata) ad uno schema misto, ma con prevalenza della finanza autonoma a mezzo di entrate fiscali (“imposte, tasse, tariffe”), della quale si indica l'impiego sia per il finanziamento dei servizi pubblici “necessari” sia per l'integrazione del finanziamento dei servizi pubblici “indispensabili”. Trattasi comunque di norme contenute in una legge ordinaria che, come tali, possono essere modificate in ogni momento.

Ad ogni modo, non sarebbe mai consentito prescindere dal disposto dell'art. 128 Cost., il quale, secondo la corrente interpretazione, non consente l'affidamento a tali soggetti di alcun potere normativo. Ed invero, già da un raffronto tra gli art. 115 e 128, nel testo precedente alle modifiche, a prescindere dalla coincidente previsione di autonomia, si poteva desumere che sussistesse una differenza contenutistica, evincendosi da tali norme che:

- alle Regioni sono attribuiti “poteri e funzioni” secondo i principi fissati nella Costituzione;

¹¹ Così DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin. loc.*, 2003, 509, ed *ivi*, in part., 511-512.

¹² Di questa opinione si dichiara GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria ...*, cit., 1035, ove, simmetricamente, si nega la possibilità che le Regioni creino nuove imposte che abbiano gli stessi presupposti e le stesse basi imponibili di imposte erariali già vigenti (*ivi*, 1035-1037).

- ai Comuni sono attribuite “funzioni” (e non anche “poteri”) secondo i principi fissati con leggi della Repubblica.

Le modifiche al Titolo V hanno comunque fatto compiere anche alla finanza degli enti locali minori un consistente salto di qualità, poiché mentre nel vecchio sistema essi potevano semplicemente “istituire” i tributi loro propri preventivamente disciplinati da leggi statali, oggi è ad essi consentito di “stabilire” ed “applicare” tributi ed entrate “propri”¹³ nell’ambito del quadro giuridico definito dalle Regioni e nel rispetto dei principi fondamentali fissati dalle leggi dello Stato (art. 119, comma 2, nuovo testo).

Vediamo, pertanto, che anche sul piano normativo alle Province ed ai Comuni (nonché alle neo istituite Città metropolitane) sono attribuiti poteri in materia di autonomia tributaria ben più vasti di quelli ai medesimi riconosciuti dalla precedente normativa costituzionale¹⁴, in quanto, ferma restando l’osservanza dei “principi di coordinamento” fissati con legge dello Stato,

a) l’autonomia tributaria delle Province, dei Comuni e delle Città metropolitane si svolge nell’ambito della potestà normativa regionale e non di quella statale (art. 119, comma 2, Cost.);

b) in questa materia la potestà legislativa delle Regioni può considerarsi “esclusiva” ma non “assoluta”, ben potendo Comuni, Province e Città metropolitane, riempire con fonti normative secondarie gli spazi lasciati vuoti dalla legge regionale;

c) il limite di tale riserva, già considerato “relativo” alla luce dell’art. 23 Cost. viene ulteriormente ridotto dalla sostituzione del verbo “stabilire” al verbo “istituire”, operata nell’art. 119, comma 2, Cost., nuovo testo: la legge regionale, dunque, può limitarsi a definire l’area, il settore o la tipologia del tributo, all’interno dei quali l’ente locale avrà il potere di concepire e costruire il tributo affidandosi alla propria discrezionalità.

Sembra, pertanto, che la nuova disciplina dei rapporti tra lo Stato centrale e gli enti regionali e locali, in evidente aderenza al principio comunitario di sussidiarietà, capovolga la regola precedente (che affidava tutto allo Stato, ad eccezione delle materie espressamente attribuite agli enti substatali) e colleghi l’accresciuta autonomia funzionale di tali enti ad una più ampia potestà tributaria degli stessi¹⁵.

3. La ripartizione dei carichi pubblici: il ruolo della fiscalità locale

Non ostanti le più ampie possibilità offerte dalla nuova stesura del Titolo V della Costituzione, la realizzazione dell’autonomia tributaria degli enti substatali

¹³ In ordine al significato della definizione “tributi propri”, si veda GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria* ..., cit., 1040, che attribuisce alla potestà normativa regionale l’istituzione di “tributi locali o regionali (siano essi denominati tasse imposte o contributi) non generali, e cioè tributi commutativi improntati al criterio del beneficio e dovuti da soggetti che si avvantaggiano (o possono avvantaggiarsi) della prestazione o dell’opera pubblica al cui finanziamento è, anche parzialmente, correlato il tributo proprio”.

¹⁴ In questo senso GALLO, *Prime osservazioni* ..., cit., 589-593.

¹⁵ Per queste riflessioni si veda, ancora, GALLO, *Prime osservazioni* ..., cit., 587, nonché STEFANI, *Il decentramento fiscale* ..., loco ult. cit..

risulta pur sempre compressa tra i vincoli comunitari (particolarmente intensi nell'area dell'imposizione diretta) e la "prelazione" impositiva riconosciuta allo Stato¹⁶.

Quanto ai limiti derivanti dal diritto interno, va osservato che il rispetto del principio della capacità contributiva sancito all'art. 53 della nostra Costituzione deve essere assicurato anche nell'imposizione locale. È da ritenere che in questa materia il detto principio richieda l'esistenza di un nesso specifico tra la ricchezza assoggettata ad imposta, l'ente impositore e le spese pubbliche in relazione alle quali viene richiesto il concorso¹⁷. Tale nesso deve essere comunque fondato sui generali criteri di razionalità e coerenza cui deve sottostare qualsiasi tributo¹⁸.

Evidentemente, il problema va posto in termini diversi con riferimento ai prelievi di carattere commutativo (o paracommutativo), ai quali non si applica il principio di capacità contributiva ma quello del beneficio¹⁹. In questo ambito va brevemente verificato l'inquadramento costituzionale dei tributi della specie "tassa". Molti prelievi fiscali rivolti ad assolvere finalità di riequilibrio ambientale sono frequentemente modellati in conformità al predetto schema teorico²⁰. Tale situazione si accentua nella fiscalità locale, ambito nel quale si rileva che i tributi ambientali astrattamente riconducibili agli enti locali sono di norma collegati alla prestazione di un servizio da parte dell'ente impositore²¹.

¹⁶ Perviene a questa conclusione DEL FEDERICO, *Orientamenti ...*, cit., 523.

¹⁷ In questo senso LORENZON, *Tributi locali*, in *Enc. dir.*, Vol. XLV, Milano, 1992, 131, ove si afferma che il tributo locale deve essere caratterizzato da "una capacità contributiva significativamente rilevante rispetto alle funzioni attribuite all'ente stesso" (ivi, 133).

¹⁸ Per una conferma si veda FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 971, ove si pone in risalto la funzione solidaristico-redistributiva del prelievo considerandola elemento essenziale per l'identificazione della capacità contributiva (ivi, 974-976). Conforme FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 39. Per l'affermazione del divieto di arbitrarietà come caratteristica essenziale del tributo cfr. AMATUCCI, A., *Il concetto di tributo (I Parte)*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario*, Annuario, Torino, 2001, p. 619 e, sul punto, p. 621-625.

¹⁹ Così DELLA VALLE, *Il principio di capacità contributiva ...*, cit., p. 542. HERRERA MOLINA, *Legal limits on the competence of governments in Spain*, in MILNE - DEKETELEAERE - KREISER - ASHIABOR, *Critical issues in environmental taxation* (Richmond, 2004), p. 114-116, evidenzia che nel sistema fiscale spagnolo si fa sovente ricorso ad "environmental charges" disciplinati dal principio del beneficio.

²⁰ Su questo vi è una convergenza di vedute pressoché unanime. Sul punto si veda: PICCIAREDDA, *I singoli tributi con caratteristiche ambientali*, in PICCIAREDDA - SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi* (Milano, 1996), p. 137; Sul sistema italiano di fiscalità ambientale, GALLO - MARCHETTI, *I presupposti ...*, cit., spec. 123-134, si esprimono in senso fortemente critico, evidenziandone la natura incompleta e circoscritta a forme di imposizione decisamente orientate sul modello dei tributi di scopo. In senso analogo VERRIGNI, *La rilevanza ...*, cit., 1635.

²¹ L'osservazione è di GIOVANARDI, *Tributi comunali*, in *Digesto*, IV ed., Disc. priv., Sez. comm., Vol. XVI (Torino, 1999), 146 ed ivi 174, ove si rileva anche che "tale fatto, peraltro e di converso, conduce ad una attenuazione della matrice ambientale di queste forme di prelievo dato che le stesse si giustificano non tanto in quanto costo fatto sopportare al contribuente per la sua attività inquinante, ma bensì, è lo schema tipico della tassa, in termini di controprestazione per il servizio ricevuto". Per un autorevole e risalente precedente si veda SACCHETTO, *Aspetti e problemi giuridici della imposizione dei canoni di inquinamento*, in C.N.R. - ISTITUTO DI RICERCA SULLE ACQUE, *Quaderno n. 47, Problemi e strumenti economico-giuridici per una politica della qualità delle acque* (Roma, 1980), p. 279, ove si individua la natura di tassa nei "canoni" o "diritti" per i servizi di raccolta, allontanamento, depurazione e scarico delle acque di rifiuto di cui all'art. 18 della L. 10 maggio 1976 n. 319 (c.d. "Legge Merli") Conforme, dopo l'emanazione della L. 24 dicembre 1979 n. 650 (di integrazione e modifica della L. 319/76), GRANELLI, *Brevi considerazioni sugli aspetti fiscali delle "leggi Merli"*, in *Boll. trib. inf.*, 1980, 836.

A questo proposito, va subito evidenziato che, anche in presenza di una richiesta del privato o di un obbligo di quest'ultimo di ricevere una determinata prestazione, la tassa consiste pur sempre in un prelievo obbligatorio, tale da concretare il concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva del soggetto obbligato. Giacché di tassa (e, pertanto, di tributo) non si potrebbe trattare laddove la somma richiesta costituisse una vera e propria remunerazione del servizio liberamente richiesto e reso la cui commisurazione fosse basata su una relazione causale di tipo sinallagmatico²².

D'altra parte, anche se i confini tra tasse e tariffe non sono sempre ben delineati²³, nell'esperienza normativa concreta si ravvisa una certa fungibilità tra i due strumenti, che, a volte, sono sostituiti gli uni agli altri dagli enti pubblici impositori per finanziare i medesimi servizi²⁴.

Tenuto conto di quanto appena precisato, va sottolineato che la dottrina²⁵ attribuisce alla fiscalità regionale e locale la possibilità di avvalersi soltanto di tributi appartenenti a particolari categorie, quali:

a) *i tributi causali (o paracommutativi)*, aventi come presupposto un potenziale vantaggio goduto dal contribuente o la necessità di compensare un costo causato dal contribuente;

²² La distinzione delle tasse dalle entrate di tipo commutativo è ben evidenziata da DEL FEDERICO, *Tassa*, in *Digesto*, IV ed., Disc. priv., Sez. comm., Vol. XV (Torino, 1998), 321 ed ivi, sul punto, spec. 334-335. Critiche alla pretesa natura pienamente commutativa della tassa asserita in alcune sentenze della Corte costituzionale sono state avanzate già da SACCHETTO, *Tassa (in generale)*, in *Enc. dir.*, Vol. XLIV (Milano, 1992), 3, ed ivi 22-24. Sulla natura polivalente del termine "canone o diritto" utilizzato dalla Legge Merli cfr. SACCHETTO, *Aspetti e problemi ...*, cit., p. 287 ss., ove si afferma che l'elemento decisivo ai fini della qualificazione tributaria del detto prelievo è che esso costituisce "una forma vincolata o subordinata ad una specifica attività dell'ente pubblico, a seguito di una domanda del privato, e che di tale attività esso trae in qualche misura vantaggio" (ivi, 296), per poi concludere che, dovendo essere "tutti gli scarichi", a norma dell'art. 9 della L. 319/76, autorizzati "dalle autorità competenti al controllo", nel caso in questione "si tratterebbe di una tipica tassa di domanda". Dubbi di costituzionalità dovuti alla generalizzata applicazione del canone a tutti i possessori di immobili sono affacciati da RIGHI, *Lineamenti e profili di costituzionalità del canone o diritto comunale di cui all'art. 16 della legge 10 maggio 1976 n. 319*, in *Boll. trib. inf.*, 1980, 1630. Un'ampia disamina sulle origini, il fondamento e la natura giuridica del detto canone è svolta da MISCALI, *Imposizione tributaria e territorio* (Padova, 1985), p. 189 ss., ove si ritiene che lo stesso sia "espressione di potestà impositivo contributiva" (ivi, 210).

²³ Lo nota, ad esempio, D'AYALA VALVA, "Nuove" tariffe, prestazioni imposte e giurisdizione tributaria, in *Giur. merito*, 2004, 1266, esaminando la "trasformazione" in tariffa della soppressa tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, osservando che "se sul piano meramente formale è indubbia la portata innovativa del d.lg. 5 febbraio 1997, n. 22, nella sostanza tale testo di legge sembra aver lasciato immutati i caratteri essenziali della prestazione patrimoniale imposta cui il cittadino è tenuto, necessariamente e nell'impossibilità di determinare non già con esattezza, ma anche con ragionevole approssimazione, i reali benefici ricevuti, gli effettivi costi della singola utenza (indivisibilità del servizio)" (ivi, 1269).

²⁴ È questo il caso della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, sostituita da una tariffa dall'art. 49 del D. Lgs. 15 febbraio 1997 n. 22. In argomento, oltre al già citato contributo di D'ayala Valva, cfr. URICCHIO, *La trasformazione della tassa rifiuti in tariffa nel decreto "Ronchi"*, in *Boll. trib. inf.*, 1997, 204; ID., *Tassa per la raccolta dei rifiuti solidi e urbani*, in *Digesto*, IV ed., Disc. priv., Sez. comm., Vol. XV (Torino, 1998), 339; LOVECCHIO, *La singolare metamorfosi della tassa rifiuti*, in *Boll. trib. inf.*, 1999, 1114; SPAZIANI TESTA, *Dalla tassa alla tariffa*, in *Il Fisco*, 2000, 6126; PENNELLA, *Rifiuti solidi urbani (tassa per lo smaltimento dei e tariffa per la gestione dei)*, in corso di pubbl. in *Enc. giur.* (Roma, 2004).

²⁵ Si veda al riguardo DEL FEDERICO, *Orientamenti ...*, cit., 519-521, ove si osserva che i tributi indicati nel testo sarebbero strumenti impositivi ottimali nell'ambito della finanza territoriale, risultando "tendenzialmente estranei rispetto alle esigenze di coordinamento, della salvaguardia del sistema ex art. 53, e dall'ambito limitativo dei principi generali ex art. 117, comma 3, seconda parte".

b) *i tributi di scopo*, caratterizzati da un vincolo di destinazione tale da rendere immediatamente percepibile e condivisibile per la collettività locale la funzione del prelievo;

c) *i tributi reali- territoriali*, che tassano beni localizzati sul territorio.

4. Le possibili forme del tributo ambientale applicabile in sede locale

La più recente dottrina è indirizzata in modo deciso verso il riconoscimento del ruolo trainante che può essere esercitato dagli enti locali nella gestione della fiscalità ambientale. In effetti, tributi ecologici di tipo incentivante potrebbero essere agevolmente utilizzati a livello locale, poichè il collegamento tra esercizio dell'autonomia locale, tutela dell'ambiente e scelte pubbliche trova nell'impiego delle tasse ecologiche uno strumento di intervento di tipo innovativo, che realizza l'obiettivo della tutela ambientale attraverso un forte coinvolgimento dei cittadini che vengono orientati dalle misure fiscali incentivanti verso abitudini di vita ecocompatibili²⁶.

Da questo stesso punto di vista è stato anche osservato²⁷ che, pur essendo i temi ambientali caratterizzati dal requisito della "globalità" (che, quindi, renderebbe preferibile l'assunzione a livello nazionale o, meglio ancora, comunitario o internazionale di ogni decisione in materia), l'area dell'imposizione locale (sia essa comunale, provinciale o regionale) non è totalmente estranea alla problematica e può divenire un utile strumento della politica ambientale in almeno due ipotesi:

- quando la fonte inquinante è ubicata localmente e non propaga i propri effetti oltre l'ambito territoriale di riferimento (es.: discariche);

- quando, anche in presenza di fattori inquinanti con effetti su spazi territoriali più ampi, all'ente locale è demandata la competenza in tema di autorizzazione, vigilanza e repressione di attività ecologicamente pericolose.

A questo proposito, va preliminarmente ricordato che, al pari di ogni altro intervento fiscale, anche l'introduzione di tributi ambientali da parte degli Stati membri dell'Unione Europea o di loro enti substatuali è subordinata al rispetto dei principi fondamentali del diritto comunitario²⁸. La Commissione europea, nel 1997, constatando il proliferare di tasse e impo-

²⁶ In tal senso, cfr. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario*, Annuario, (Torino, 1994), p. 490-492. In senso analogo, TOSI, *Principi generali del sistema tributario locale*, in AA. VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, cit., p. 75 ss., nonché BAGGIO, *Riflessioni e proposte in tema di decentramento fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 753 ed ivi, spec., p. 770-773.

²⁷ Così TOSI, *Principi generali ...*, cit., p. 77.

²⁸ Per una attenta ricognizione dei particolari profili della fiscalità locale collegati a questo lavoro, cfr., inoltre, F. AMATUCCI F., *Le fondamenta costituzionali dell'imposta ambientale* (Napoli, 1993), p. 34, ove si osserva che "l'autonomia finanziaria degli enti locali rappresenta una condizione fondamentale di una effettiva tutela ambientale", nonché BRUZZO - OSTUNI, *La tassazione ambientale a livello locale: l'esperienza dei comuni durante gli anni '80*, in *Nuovo gov. loc.* 1993, n. 2, 5.

²⁸ Su questi aspetti si veda HERRERA MOLINA, *Derecho tributario ambiental*, (Madrid, 2000), p. 138, ove si sostiene che nel diritto comunitario non esiste una relazione gerarchica tra la protezione ambientale e gli altri principi fondamentali, fatta eccezione per certi divieti che hanno natura inderogabile. Escluso quest'ultimo caso, il conflitto tra obiettivi e norme fondamentali si deve risolvere attraverso una ponderazione e un compromesso tra

ste ecologiche nei Paesi europei, sentì l'esigenza di chiarire il quadro normativo comunitario applicabile ad esse e pubblicò un documento, che, ancora oggi, rappresenta un valido supporto sulla portata dei vincoli del diritto comunitario alla tassazione ambientale²⁹.

La potestà normativa in materia di tutela dell'ambiente è disciplinata dalla Costituzione con regole distinte per lo Stato da un lato e le Regioni dall'altro. Secondo quanto previsto dal disposto dell'art. 117 Cost., comma 2, lettera s), la "tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali" alla legislazione esclusiva dello Stato. Tuttavia, rientrano, tra l'altro, tra le materie di legislazione concorrente di cui al comma 3 dello stesso articolo la tutela della salute, il governo del territorio, l'ordinamento della comunicazione, la produzione, trasporto e distribuzione dell'energia, la valorizzazione dei beni culturali e ambientali.

Fermo restando il quadro sopra delineato con riferimento alle fonti normative, l'art. 118 dispone l'attribuzione in via prioritaria ai comuni delle funzioni amministrative e, tra queste, anche di quelle concernenti la tutela del patrimonio ambientale. Soltanto in ossequio ai principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza dette funzioni possono essere trasferite agli enti sovraordinati.

Poichè le risorse derivanti dalle diverse fonti di finanziamento previste dall'art. 119 devono consentire agli enti regionali e locali il concreto esercizio delle funzioni loro attribuite³⁰, questi possono istituire tributi rivolti a finanziare le funzioni da questi esercitate nel campo ambientale.

In estrema sintesi, può osservarsi che, con particolare riferimento al loro assetto materiale, i presupposti di queste forme di imposizione sono di due tipi:

- Collegamento territoriale:

Abbiamo già osservato in altra sede³¹ che, dopo l'introduzione dell'I.C.I. (Imposta Comunale Immobiliare)³², il panorama della fiscalità immobiliare stia assumendo connotazioni talmente peculiari da assurgere al livello di un "sottosistema" autonomo, avente ad oggetto il possesso e, a volte, il semplice uso di beni di tal fatta. In questo nuovo contesto, assume un ruolo di grande rilievo l'adozione di strumenti impositivi a livello locale, di cui, anche nel recente passato, si sono ravvisati i pregi proprio con riferimento alla tassazione immobiliare³³, per la quale, tuttavia, non si può escludere un rimodellamento in senso ambientale³⁴.

interessi diversi secondo un criterio di proporzionalità. Per una più recente analisi AGO, *La tassazione ambientale tra competenze comunitarie e nazionali*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, n. 2-3, 125.

²⁹ COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali nel mercato unico*, COM(97)9 def del 26 marzo 1997.

³⁰ In questo senso GALLO, *Prime osservazioni* ..., cit., 598.

³¹ SELICATO, *Esclusioni ed esenzioni nelle nuove forme dell'imposizione immobiliare*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 379 ed ivi, spec. p. 388 ss..

³² Sulla quale, oltre agli spunti contenuti in SELICATO, op. loco ult. cit., in generale, vedi per tutti PERRONE, *L'imposta comunale sugli immobili e il decentramento dell'autonomia impositiva: che delusione!*, in AA.VV., *L'autonomia tributaria* ..., cit., p. 503, nonchè in *Riv. dir. trib.* 1994, I, p. 745.

³³ Così TOSI, *Principi* ..., cit., p. 35, il quale ritiene che la tassazione degli immobili sia quella "tra le più congeniali dell'area della fiscalità locale".

³⁴ È noto che uno dei fattori inquinanti più significativi nell'ambito dei centri urbani è costituito dal riscaldamento invernale delle abitazioni e degli uffici. Per indirizzare l'I.C.I. a finalità di tutela

Sotto questo profilo, si può osservare in primo luogo che l'ente locale non può imporre un tributo se il presupposto di questo, sia esso costituito da un bene immobile o da un'attività economica, non si collega con il territorio sul quale esso esercita la propria potestà amministrativa³⁵. Al fine di giustificare un'autonoma potestà impositiva dell'ente locale distinta da quella dello Stato, sembra possibile basarsi sulle stesse ragioni che consentono di giustificare il collegamento del soggetto passivo con il territorio dello Stato³⁶. Da questa prospettiva la soggezione all'imposizione locale potrebbe essere giustificata in virtù del collegamento del contribuente con quella porzione di ordinamento statale che l'ente locale rappresenta, per essere chiamato dallo stesso precetto costituzionale ad adempiere il ruolo di "circoscrizione del decentramento statale"³⁷.

ambientale si potrebbe fissare uno *standard* in corrispondenza del livello di inquinamento ritenuto accettabile (ad esempio, quello prodotto da impianti di riscaldamento a gas metano), in corrispondenza del quale sarebbe applicabile un'imposta "normale" e prevedere, in via collaterale, l'applicazione di riduzioni per gli immobili dotati di impianti di riscaldamento di tipo "pulito" (ad esempio, quelli alimentati con impianti a pannelli solari) ed aggravii per gli immobili dotati di impianti di riscaldamento a potenziale inquinante più elevato dello *standard* (ad esempio, impianti alimentati a gasolio o a carbone). Tale particolare disciplina, poi, potrebbe essere diversificata da comune a comune e da zona a zona dei grandi comuni in relazione al livello di inquinamento esistente.

³⁵ Sul legame tra imposizione e territorio è noto il riferimento degli economisti al c.d. principio del beneficio, il quale manifesterebbe viepiù i propri effetti quanto più vicino è il momento del prelievo fiscale rispetto a quello dell'impiego delle relative risorse. Su questi aspetti, cfr. MISCALI, *Imposizione tributaria e territorio* (Padova, 1985). Interessanti al riguardo sono, tuttavia le puntualizzazioni di DELLA VALLE, *Il principio di capacità contributiva nella combinazione ...*, cit., p. 535 ss., in ordine al "rapporto di intima contraddizione che intercorre, almeno con riferimento ai tributi non commutativi, tra il principio del beneficio ... ed il principio di capacità contributiva". Osserva al riguardo l'Autore che "quando si tratta di giustificare la legittimità del tributo locale sui cespiti immobiliari non è tanto importante, ai fini della verifica di costituzionalità ex art. 53, comma 1, individuare la misura del godimento dei benefici tratti dai servizi pubblici quanto determinare un valido "collegamento con un presupposto economico che manifesti la disponibilità di ricchezza", soggiungendo che "non c'è alcuna ragione di ordine logico per cui una tale conclusione vada circoscritta all'area delle contribuzioni erariali" (ivi, p. 537), e concludendo che "il principio del beneficio dunque non appare allo stato idoneo a giustificare la legittimità costituzionale dell'imposta locale se non in termini di mera razionalità del prelievo" (ivi, p. 538).

³⁶ Con particolare riferimento all'IRPEF, per una disamina delle diverse caratteristiche che può assumere il collegamento del contribuente con la comunità statale "attraverso situazioni giuridico-economiche collegate con il territorio dello Stato", cfr. PUORI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Trattato Amatucci, cit., Vol. IV, p. 3 e, sul punto, p. 12-13. In generale, sul siffatto ordine di legami cfr. SACCHETTO, *Territorialità (diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, Vol. XLIV (Milano, 1992), p. 303, ove molto incisivamente (e con una costruzione che, a nostro avviso, può essere agevolmente riportata dallo Stato nazionale all'ente locale territoriale) si sposta il problema sulla individuazione dell'esatta portata dell'inciso "tutti" contenuto nell'art. 53, comma 1, cit., osservandosi (ivi, p. 316) che, una volta "smaterializzato" (ovvero separato dalla nozione di territorio in senso fisico-geografico) il concetto di territorialità, a questo deve attribuirsi la valenza di "principio metagiuridico che esprime la necessità di stabilire un minimo collegamento tra l'ordinamento statale e le fattispecie imponibili, essendo impossibile pretendere un'assoluta ed esclusiva delimitazione territoriale del presupposto tributario". In questo senso, pertanto, può essere giustificato un collegamento tra soggettività tributaria attiva e presupposto che si basi sull'esistenza di un rapporto giuridicamente qualificabile tra l'ordinamento dell'ente impositore e la fattispecie tributaria.

³⁷ La definizione era contenuta nell'abrogato art. 129 Cost. ma può essere ancora utilizzata per chiarire la posizione che assumono gli enti locali e le stesse Regioni all'interno della struttura dello Stato-apparato disciplinato nel nostro ordinamento.

Per altro verso, è un dato da tempo acquisito nei più autorevoli studi di finanza pubblica che esiste un preciso rapporto tra la funzione sociale della proprietà immobiliare, la accessibilità a tutti di quest'ultima ed il razionale sfruttamento del territorio³⁸. Circostanza da cui potrebbe dedursi che il soggetto maggiormente qualificato ad esercitare la potestà impositiva sulla proprietà immobiliare al fine di assicurare il rispetto degli scopi anzidetti è l'ente locale territoriale istituzionalmente preposto al governo di tali fenomeni, il quale può tener conto in modo più efficace e diretto delle diverse realtà che si evidenziano nell'ambito dei suoi confini geografici.

Da questo punto di vista, tuttavia, non è mancato chi ha ritenuto di poter desumere da tale autonomia decisionale effetti negativi sulla distribuzione territoriale delle risorse, sostenendo che questi tributi danneggerebbero la competitività delle imprese a livello interregionale, consentendo il crearsi di sperequazioni proprio con riferimento agli interventi fiscali di tutela ambientale³⁹. L'eccezione può essere superata con una obiezione che soltanto in apparenza ha rilievo formale, poichè le richiamate norme costituzionali in materia di decentramento e, in particolare l'art. 119 Cost., attribuiscono alle Regioni ed agli enti locali un'autonomia impositiva, ma sempre nel quadro dei principi stabiliti dalle leggi dello Stato. Con tale previsione, unita a quella prevista dall'art. 3, comma 2, Cost., viene assicurata anche tra soggetti appartenenti a Regioni diverse la parità di trattamento "sostanziale", che, quindi, la legge dello Stato deve assicurare fin dal momento in cui prescrive le forme ed i limiti dell'intervento legislativo regionale⁴⁰.

Tuttavia, sul mancato rispetto di tale principio da parte del legislatore degli anni successivi alla riforma tributaria, cfr. TOSI, *Finanza locale*, cit., p. 158, il quale, parlando di "riforma inattuata", osserva che, prima di introdurre nuove forme di imposizione locale, si dovrebbe verificare "se INVIM ed ILOR non possano per ipotesi concorrere a fornire agli enti locali risorse sufficienti a garantire l'espletamento delle funzioni ordinarie" chiedendosi "se a favore dell'allarga-

³⁸ Su questi collegamenti, si vedano le profonde riflessioni di AMATUCCI A., *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, 351 ed ivi 353 ss., ove si teorizza che "la funzione economica dell'esercizio del diritto di proprietà implica una coesistenza di limiti, dettati dall'art. 41 Cost., in rapporto alla natura di iniziativa o attività del comportamento, con gli altri relativi all'esercizio del diritto di proprietà, previsti dagli artt. 42, 43 e 44 Cost., naturalmente con le specificazioni per la terra e per l'utilizzazione delle fonti di energia", deducendo che "l'operatore economico che utilizzi le risorse, sottraendole alle riserve naturali, non solo nell'esercizio del diritto di proprietà deve informare il suo comportamento ai canoni dell'utilità generale e del razionale sfruttamento, oltre che della solidarietà sociale". Ebbene, per realizzare le dette finalità, sarebbe senz'altro possibile applicare un tributo (o un maggiore tributo) sull'immobile in cui si opera la trasformazione ambientale.

³⁹ Su queste teorie e sulle relative critiche, cfr. BRUZZO - OSTUNI, *La tassazione ambientale a livello locale ...*, cit., p. 9.

⁴⁰ Su questa problematica, cfr. DEL FEDERICO, *Il finanziamento ...*, cit., p. 102 ss., nonché DELLA VALLE, *Il principio di capacità contributiva ...*, cit., p. 547 ss.. Per ulteriori approfondite indicazioni circa la subordinazione alla legge statale dell'autonomia tributaria regionale e della applicabilità anche alla legge regionale dei limiti posti dagli artt. 23 e 53 Cost., veggasi già FANTOZZI, *Tributi regionali*, in *Nss. dig. it.*, Vol. XIX (Torino, 1973), 829.

mento del sistema tributario locale non militino ragioni di ordine politico-ideologico in tema di ripartizione di poteri tra Stato e municipalità”.

A questo proposito, osserviamo che la pur corretta analisi del Tosi non investe i profili problematici qui direttamente esaminati, poiché uno spostamento sugli enti locali dell'asse dell'imposizione ambientale non dovrebbe mirare ad un miglioramento della politica delle entrate da un punto di vista del mero gettito, ma ad attuare una distribuzione del prelievo coinvolgendo modelli impositivi più coerenti con la moderna concezione dei rapporti economici, politici ed etico-sociali disciplinati dalla Costituzione. In questa diversa ottica, pertanto, se si propone una crescita dell'autonomia tributaria degli enti locali, lo si fa non certo per assecondare quelle tendenze, invero minoritarie, che guardano con favore ad una indipendenza politica oltre che finanziaria degli enti locali, ma per avvicinare il presupposto di simili tributi ai soggetti passivi degli stessi ed alle utilità che da questi ritrae la collettività, con risultati senz'altro positivi sull'equità e l'efficienza dell'imposizione.

- Collegamento funzionale:

Sotto questo profilo, va poi rilevato che le risorse rivenienti dall'applicazione dei tributi locali devono essere destinate all'assolvimento delle funzioni istituzionali, proprie di tale ente⁴¹, nella sua qualità di soggetto erogatore di pubblici servizi destinati sia ai privati sia alle imprese⁴². E' corretta, al riguardo, l'opinione che il collegamento funzionale manifesti la sua forza giustificatrice del prelievo non solo nei confronti degli utenti consumatori finali, fruitori (potenziali o effettivi) dei servizi pubblici prestati dagli enti locali, ma anche (ed in misura maggiore) nei confronti degli esercenti attività produttive, i quali, anche in assenza di un diritto reale su una porzione immobiliare, manifestano capacità di utilizzo del territorio di intensità decisamente superiore⁴³.

A questo proposito va annotato che la dottrina ha apertamente denunciato il mancato rispetto di tale principio da parte del legislatore degli anni successivi

⁴¹ In questa direzione, cfr. BAGGIO, *Riflessioni e proposte ...*, cit., p. 772. Ad avviso di LORENZON, *Tributi locali*, cit., p. 135-136, l'ambito di esercizio della potestà normativa tributaria da parte degli enti locali è stato ed è tuttora circoscritto ad alcune forme di imposizione che “si possono inquadrare, per la massima parte, tra i tributi a struttura commutativa”, caratterizzati dall'obbligo dell'ente impositore di compiere a fronte del loro versamento determinate attività istituzionali di interesse collettivo in favore dei privati. Per il collegamento tra l'ampia gamma di servizi pubblici forniti dagli enti territoriali minori e le forme di contribuzione specifica a matrice commutativa, cfr., altresì Tosi, *Principi ...*, cit., p. 47-48, ove ampi richiami bibliografici.

⁴² Ancora, sul punto, Tosi, op. cit., p. 59 ss..

⁴³ È questa, ad esempio, la giustificazione dell'ICIAP, con la quale si è voluta colpire, per l'appunto, quella maggiore capacità contributiva manifestata dagli esercenti attività economiche nei confronti delle autonomie locali territoriali. Su questo tributo cfr. MARONGIU, *L'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni*, in *Dir. prat. trib.* 1989, I, 70; RIGHI, *Imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni*, in *Enc. giur.*, Vol. XVI (Roma, 1989); LORENZON, *Tributi locali*, cit., p. 145-146; Tosi, *L'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni*, in *Trattato Amatucci*, cit., Vol. IV, p. 405; FALLACARA - MOTTURA, I TRIBUTI LOCALI, in *L'autonomia ...*, cit., p. 257. In generale, sulla tassazione in sede locale delle attività produttive, cfr., TOSI, *Principi ...*, cit., p. 59 ss..

alla riforma tributaria⁴⁴. Pare, tuttavia, che la pur corretta analisi sopra citata non investa i profili problematici qui direttamente esaminati, poichè uno spostamento sugli enti locali dell'asse dell'imposizione ambientale non dovrebbe mirare ad un miglioramento della politica delle entrate da un punto di vista del mero gettito, ma ad attuare una distribuzione del prelievo che coinvolga modelli impositivi più coerenti con la moderna concezione dei rapporti economici, politici ed etico-sociali disciplinati dalla Costituzione. In questa diversa ottica, pertanto, una crescita dell'autonomia tributaria degli enti locali non dovrebbe soltanto assecondare quelle tendenze che guardano con favore ad una indipendenza politica oltre che finanziaria degli enti locali, ma per avvicinare il presupposto di simili tributi ai soggetti passivi degli stessi ed alle funzioni effettivamente esercitate dagli enti stessi in favore della collettività, con risultati senz'altro positivi sull'equità e l'efficienza dell'imposizione.

5. Conclusioni

Dall'analisi finora svolta si dovrebbe escludere, anche in materia ambientale, il ricorso a forme impositive locali aventi le caratteristiche di prelievo generale ed acausale di ricchezza tipiche dell'imposta⁴⁵. Tuttavia, da questa conclusione sembrano discostarsi alcune analisi sull'impatto economico dei tributi ambientali⁴⁶, che hanno dimostrato l'esistenza di un rapporto diretto tra il gettito dei vigenti prelievi a carattere ambientale ed i livelli di reddito⁴⁷. Come a dire che, anche prevedendo forme di imposizione di tipo commutativo come le tasse o i contributi speciali, attraverso l'individuazione del livello dei "consumi ambientali" è possibile sviluppare una politica tributaria che riverberi i suoi effetti sul prelievo diretto.

Questo nuovo indirizzo, pur basandosi sul ricorso ai medesimi strumenti già ampiamente teorizzati dalla dottrina economica più risalente con riferimento alla nozio-

⁴⁴ Così Tosi, *Finanza locale*, cit., p. 158, il quale, parlando di "riforma inattuata", osserva che, prima di introdurre nuove forme di imposizione locale, si dovrebbe verificare "se INVIM ed ILOR non possano per ipotesi concorrere a fornire agli enti locali risorse sufficienti a garantire l'espletamento delle funzioni ordinarie" chiedendosi "se a favore dell'allargamento del sistema tributario locale non militino ragioni di ordine politico-ideologico in tema di ripartizione di poteri tra Stato e municipalità".

⁴⁵ Valgano, a questo proposito, le considerazioni di DELLA VALLE, *Il principio di capacità contributiva* ..., cit., p. 532 in ordine alla natura circoscritta della gamma dei presupposti impositivi che si prestano ad essere applicati su basi decentrate.

⁴⁶ Vedi in tal senso BRUZZO - OSTUNI, *La tassazione ambientale a livello locale* ..., cit., p. 25-26, ove, dopo aver analizzato i dati del gettito per regione dei principali tributi ambientali esistenti in Italia (tassa sui rifiuti solidi urbani, tassa sui sacchetti di plastica e canoni per la raccolta e depurazione delle acque) si afferma che esiste una relazione di proporzionalità diretta tra il gettito di tali tributi ed il livello di reddito.

⁴⁷ Così, ancora, BRUZZO - OSTUNI, *op. cit.*, loc. cit., i quali hanno rilevato che "i comuni delle regioni che dispongono di un più elevato livello di reddito ottengono, infatti, un gettito elevato, mentre, nelle regioni in cui i livelli di reddito sono inferiori, è basso anche il gettito riscosso per i tributi ambientali".

ne dell'imposta ambientale, porterebbe la politica fiscale dell'ambiente al di fuori dei consueti schemi "classici" di incentivo e disincentivo ed affronterebbe il problema in quell'ottica "rovesciata" di cui altrove si è scritto⁴⁸.

E tale soluzione porterebbe anche a riconoscere *in subiecta materia* l'importanza del ruolo cui può assolvere l'imposizione in sede locale, posto che un simile obiettivo sarebbe concretamente realizzabile attraverso l'attenta considerazione delle diverse realtà concretamente emergenti sul territorio nazionale. Tuttavia, non va dimenticato che l'intervento delle autonomie locali in campo tributario deve pur sempre considerarsi subordinato a quello statale⁴⁹. Di talchè, pur dovendo riconoscere il consistente apporto che potrebbero fornire gli enti locali ad una spinta in senso ambientale del sistema tributario⁵⁰, non si possono condividere le conclusioni di coloro che pongono proprio i detti enti "come

⁴⁸ Quand'anche non dovesse pervenirsi al totale spostamento del fattore ambientale da oggetto di tutela a presupposto del tributo, si potrebbe, quanto meno, pervenire a soluzioni di tipo "misto", in cui compaiano entrambi gli anzidetti elementi. In proposito sia consentito rinviare a SELICATO, *Fiscalità ambientale e costituzione*, in PICCIAREDDA – SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi* (Milano, 1996), p. 97-102.

⁴⁹ Tanto può desumersi dalla ricostruzione del contenuto delle norme costituzionali sopra richiamate, secondo l'unanime interpretazione che di esse fornisce la dottrina.

⁵⁰() In tal senso, si veda l'ampia analisi di BUGLIONE, *Ecoautomobilismo ed ecotasse: prospettive e concrete realizzazioni*, in DESIDERI (a cura di), *Qualità dell'aria e automobili (problemi e politiche)* (Milano, 1996), p. 125, spec. p. 157 ss., il quale, tuttavia, perviene alla conclusione che i margini di manovrabilità dell'imposizione speciale sugli autoveicoli non sono sufficientemente ampi da consentire "un adeguamento del prelievo non solo per conseguire aumenti marginali del volume complessivo delle entrate ma anche per fronteggiare specifici problemi di inquinamento da traffico". A tal proposito, il B. evidenzia l'esistenza di rilevanti ostacoli di ordine pratico consistenti nella eccessiva esposizione cui andrebbero incontro le forze politiche di governo penalizzando il settore automobilistico in rapporto agli esigui vantaggi che si potrebbero ottenere sul piano ambientale, osservando che "il nucleo essenziale dell'autonomia tributaria delle regioni può manifestarsi quasi esclusivamente in materia di imposizione speciale sui veicoli, per cui a una penalizzazione del settore non sarebbe possibile far corrispondere incentivi o sgravi in altri ambiti". Quanto al livello di governo da parte del quale può praticarsi in concreto una politica di decentramento dell'imposizione speciale sui veicoli, il B. osserva altresì che, mentre in materia di imposte di consumo di carburanti "gli ambiti di discrezionalità eventualmente riconosciuti ai governi subcentrali potrebbero essere sfruttati, in pratica, solo da livelli di governo ad area vasta, come le regioni", il decentramento può essere esteso a livelli più bassi "quando riguardi imposte nelle quali il presupposto dell'onere tributario sia legato a situazioni di tipo permanente o, comunque, non facilmente modificabili", come nel caso delle imposte sull'acquisto e sul possesso di veicoli, nelle quali si fa solitamente riferimento alla residenza del soggetto passivo (ivi, p. 160-161). Con specifico riferimento ad una politica tributaria con prevalenti finalità ambientali, il B. ritiene, peraltro, che "il livello di governo naturalmente deputato a gestirla possa essere solo quello responsabile della disciplina della circolazione e della salute pubblica in queste stesse aree: in definitiva la regione e, almeno fino a quando le autorità metropolitane non saranno effettivamente istituite, il comune o la provincia" (ivi, 163). Nella successiva disamina delle principali fattispecie, quali la tassazione dell'accesso e della sosta in aree congestionate e la tassazione delle emissioni il B. ha modo di confermare la validità di uno spostamento della soggettività tributaria attiva al livello del comune.

cardini del nuovo sistema di tassazione ambientale”⁵¹, in quanto tale impostazione dell’analisi è basata unicamente sull’applicazione di forme d’imposizione ambientale di tipo “classico”.

Al contrario, nella più moderna prospettiva di indagine cui sopra si è fatto cenno, un raccordo, anche in un contesto internazionale, di tale sistema con l’ordinamento tributario vigente dovrebbe essere dato dall’impulso che dal fattore ambientale potrebbe venire all’imposizione diretta su base personale, la quale, per evidenti motivi di equità, non è suscettibile di essere gestita con il ricorso all’autonomia tributaria degli enti locali⁵² se non all’interno dei più angusti limiti consentiti dall’applicazione di sovraimposte e addizionali ⁵³.

⁵¹ BAGGIO, op. cit., p. 773.

⁵² Ed invero, sarebbe difficilmente concepibile un uso “locale” di un tributo che prevede, secondo il modello delineato da PERRONE CAPANO, op. cit., il “rimpiazzo” di una parte significativa dell’imposizione diretta personale con un nuovo tributo basato su caratteristiche ambientali, poichè, spostando l’asse portante del prelievo diretto dall’imposizione statale a quella locale (con conseguente attribuzione agli enti preposti alla applicazione del nuovo tributo dei consueti poteri in ordine alla misura ed alla stessa facoltà di istituzione dello stesso), il legislatore incorrerebbe nei vizi di arbitrarietà ed irrazionalità più volte denunciati dalla Corte costituzionale. Per una accurata disamina di questa problematica con ampi riferimenti alla giurisprudenza della Corte ed alla dottrina, cfr. Della Valle, op. cit., p. 556 ss..

Certamente, a queste obiezioni si potrebbe ovviare - come è avvenuto per l’ILOR - con la previsione da parte della legge nazionale istitutiva di criteri uniformi di applicazione del tributo da devolvere all’ente territoriale; ma allora non sarebbero le autonomie locali a contribuire con le proprie determinazioni alla politica fiscale dell’ambiente ma sarebbe un tributo erariale a contribuire alla finanza locale in un’ottica meramente devolutiva.

⁵³ Per una disamina di pregi e difetti di un sistema tributario locale basato sui siffatti prelievi, cfr. Tosi, *Principi ...*, cit., p. 89 ss.. Sui limiti quantitativi e qualitativi alla sovrapposizione di tributo erariale e locale, cfr. DELLA VALLE, *Il principio di capacità contributiva ...*, cit., p. 554 ss..

The “arm’s length price” of intercompany transactions: recent developments and perspectives (abstract)*

Antonio Gay

Although the operators of international fiscal law are conscious of the notion of “transfer pricing” since a long time, in the last years transfer pricing regulations has become a topical subject worldwide, owing to many factors such as the increasing of international economic integration, the development of information and communication technology, the resort of complex corporate structures with affiliates situated in different countries.

On one side, international enterprises asks for suitable methods to determine the transfer price of goods, services, royalties in intercompany transactions. On the other side, developed countries intend to avoid that prices not matching the arm’s length principle could divert income flows from that countries to other countries with low taxation. Indeed, this situation turns out harmful both for internal revenues and competition system.

The common base of different countries regulations is represented by the fact that, on direct taxation point of view, intercompany transactions between related parties must be effected at “*normal value*” (arm’s length price) as well as the parties were unrelated. This principle should be applied apart from the evidence of the enterprise records and the price actually paid. Although, changing interpretation given to the arm’s length principle in many different countries is able to give rise to undesirable effects such as double taxation or no taxation.

Different national rules related to transfer pricing issues represents a big concern for multinational enterprises activity. In the meantime, international and supranational Bodies (European Union and OECD first), are focusing on transfer pricing matters and doing many efforts to encourage the approximation of the laws of the member States and tackle tax obstacles to cross-border economic activities.

Il “valore normale” nelle transazioni infragruppo: recenti sviluppi e prospettive

Antonio Gay

SOMMARIO: 1. I prezzi di trasferimento nelle transazioni infragruppo – 2. Il “valore normale” nella disciplina nazionale – 3. Il “valore normale” nei trattati internazionali contro le doppie imposizioni – 4. Conclusioni; Bibliografia

* Abstract edited in English by the Author.

1. I prezzi di trasferimento nelle transazioni infragruppo

Nel corso degli ultimi anni, lo sviluppo delle pratiche di *tax planning* internazionale all'interno dei sistemi economici più evoluti è un fenomeno che va manifestandosi con intensità crescente nel tempo, interessando fasce di imprese sempre più ampie.

È evidente, infatti, come il disallineamento tra i sistemi fiscali non solo in termini di differenziali di aliquota, ma anche con riferimento ai presupposti impositivi, alle modalità di determinazione della base imponibile, alle condizioni di svolgimento dei controlli, alla propensione delle Istituzioni a cooperare con le Autorità estere collaterali, costituisca terreno fertile per la realizzazione di fattispecie potenzialmente pregiudizievoli degli interessi economici e finanziari dei diversi Paesi. Tra queste, rivestono un ruolo di particolare preminenza quelle manovre che, basate sulla manipolazione dei prezzi di cessione di beni e/o servizi (c.d. *transfer pricing*), consentono di dirottare flussi reddituali verso Stati con regimi fiscali più miti, alleggerendone il prelievo fiscale in maniera più o meno marcata. Ciò avviene tipicamente nell'ambito delle imprese associate le quali, operando in contesti territoriali differenti, possono condizionare i processi di formazione del prezzo di beni e servizi resi da un'affiliata ad un'altra società del gruppo, incidendo sui risultati economici delle singole società ed allocando redditi secondo criteri di ottimizzazione fiscale.

La particolare rilevanza che il fenomeno del *transfer pricing* riveste nel panorama internazionale è testimoniata non solo dall'attenzione ad esso rivolta dalle riviste specializzate e dalla dottrina più autorevole¹, ma anche dall'introduzione di normative specifiche di contrasto nella maggior parte dei Paesi industrializzati², dal continuo aggiornamento dei Rapporti e delle raccomandazioni fornite in sede OCSE³, dal crescente interesse delle istituzioni comunitarie verso un'armonizzazione anche nel campo dell'imposizione diretta⁴, dal numero di studi e di pubblicazioni commissionati sempre più frequentemente da organismi pubblici o privati⁵. Come emerge dai risultati di una

¹ Cfr., fra gli altri, GARBARINO, voce "transfer price", in *Digesto disc. Privatistiche - sez. Commerciale*, 1998; BALZANI, *Il transfer pricing*, in UCKMAR, *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 2002; MORELLI, *I prezzi di trasferimento*, in DI PIETRO (a cura di), *Lo Stato della Fiscalità nell'Unione Europea*, (Roma, Guardia di Finanza, 2003); PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale* (Milano, 2001); CORDEIRO GUERRA, *La disciplina del transfer price nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.* n.4/2000; MAISTO, *Il transfer price nel diritto tributario italiano e comparato*, (Milano, 1985); ADONNINO, *La nozione di valore normale* in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo Testo Unico*, (Padova, 1988); MAYR, *Il valore normale nei rapporti tra società italiane e controllate estere*, in *Corr. trib.*, 1990.

² In Italia l'art. 110, co. 7, del DPR n. 917/1986 - TUIR (già art. 76, co. 5), cui sostanzialmente corrispondono le *Regulations* del 15 aprile 1968 dell'*Internal Revenue Code* statunitense, l'art. 57 del *Code Général des Impôts* francese, l'art. 8 della *Körperschaftsteuergesetz* e l'art. 1 della *Aussensteuergesetz* dell'ordinamento tedesco, la tabella 28AA del *Taxes Act 1998* in Gran Bretagna, l'art. 8b del *Corporate Income Tax Act* in Olanda, l'art. 26 del *Code des Impôts sur les Revenus* in Belgio, l'art. 16 della *Ley del Impuesto sobre Sociedades* spagnola.

³ Si vedano, in particolare, i Rapporti OCSE del 1979 (*Transfer Price and Multinational Enterprises*), del 1984 (*Transfer Price and Multinational Enterprises: three fiscal issues*), del 1994 (*Tax Aspects of transfer pricing within Multinational Enterprises*) e del 1996 (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*), nonché l'art. 9 e relativo commentario del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni.

⁴ Si veda, fra le altre, la Comunicazione *Verso un Mercato Interno senza ostacoli fiscali* [COM (2001) 582] contenente la proposta di una tassazione su base consolidata degli imponibili, nonché la recente Comunicazione *Un mercato interno senza ostacoli inerenti alla tassazione delle società - risultati, iniziative in corso e problemi ancora da risolvere* [COM (2003) 726].

⁵ Cfr., fra gli altri, Centro Studi Confindustria, 2003, *Il coordinamento della tassazione dei redditi d'impresa nell'Unione Europea*, a cura di ROLLE, ROCCO, VALENTE - Working Paper n. 40; Assonime, 2003, *Strumenti di tassazione*

di queste indagini, condotta recentemente a livello mondiale da *Ernst & Young* su un campione di imprese multinazionali e di esperti in materia fiscale, il *transfer pricing* è attualmente considerato l'argomento di fiscalità internazionale più rilevante che le società multinazionali - nonché le Amministrazioni Fiscali dei vari Paesi - sono obbligati ad affrontare⁶. Lo studio sottolinea, inoltre, il carattere di regolarità che ormai assumono i controlli sui prezzi delle transazioni all'interno dei gruppi multinazionali.

Nelle manovre di *transfer pricing* il travaso di utili da una società ad un'altra di un gruppo multinazionale si realizza attraverso lo scostamento tra il *prezzo praticato* per regolare una transazione ed il *valore normale* della stessa, inteso come prezzo che sarebbe stato pagato nel caso in cui la medesima operazione fosse intercorsa tra soggetti indipendenti. In particolare, i gruppi societari sono soliti stabilire prezzi molto elevati per le operazioni verso le loro affiliate residenti in Paesi che prevedono un elevato livello impositivo, mentre determinano prezzi di vendita molto bassi quando trasferiscono beni e servizi ad affiliate residenti in Paesi a bassa, o addirittura nulla, tassazione; così facendo, i redditi ovunque generati vengono fatti confluire verso questi ultimi ed assoggettati ad un regime fiscale più tenue⁷. Tale atteggiamento, oltre a provocare effetti erosivi del gettito erariale, si riflette sui meccanismi di competizione tra le imprese in quanto i prezzi non vengono più determinati secondo regole di mercato, bensì vengono dettati da esigenze di opportunità fiscale.

La crescente dimensione del fenomeno, nonché la preoccupazione per la progressiva contrazione del gettito fiscale, hanno indotto molti degli Stati più industrializzati ad introdurre specifiche disposizioni antielusive attraverso l'emanazione, nel corso degli ultimi anni, di una serie di norme finalizzate alla determinazione del prezzo “reale” di trasferimento nell'ambito delle transazioni commerciali poste in atto tra società appartenenti al medesimo gruppo⁸. Il denominatore che accomuna le diverse legislazioni nazionali è rappresentato dal fatto che tali operazioni, ai fini delle imposte dirette, non assumono rilevanza per il loro valore civilistico - ovvero quello pattuito fra le parti e documentato nelle scritture contabili - ma in relazione al “prezzo di libera concorrenza” (o “valore normale”, o “*arm's length*”) che si sarebbe determinato se l'operazione fosse avvenuta tra imprese indipendenti.

dei redditi transnazionali: il modello italiano (intervento di I. VACCA al Convegno di Studi sul tema *La tassazione dell'impresa multinazionale nell'Unione Europea*, Siena, 23-24 gennaio 2003); Convegno ABI, 2005, *La disciplina fiscale dei prezzi di trasferimento: una visione internazionale*.

⁶ *Transfer Pricing 2003 Global Survey - Ernst & Young*: “Sixty-eight percent of all survey respondents said that *transfer pricing* is the biggest international tax issue they face in the next two years”. Lo studio conclude che benché vi siano prove di pratiche aggressive da parte delle società in fatto di prezzi di trasferimento, vi sono anche effettive difficoltà per le società che in buona fede stanno cercando di rispettare le norme complesse e spesso contrastanti applicate in materia di prezzi di trasferimento dai diversi paesi. Tali difficoltà stanno diventando il problema fiscale internazionale più importante per le imprese.

⁷ Osserva R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, 1999, che i flussi di reddito che vengono arbitrariamente convogliati verso i Paesi a fiscalità privilegiata possono affluire nuovamente nel primo Stato secondo procedure più o meno trasparenti e, a volte, di dubbia legittimità. Ad esempio, sul bilancio di una società estera possono essere fatti gravare costi non inerenti, spese di rappresentanza o provvigioni di intermediazione non propriamente deducibili. Questi comportamenti sarebbero molto rischiosi se effettuati nel bilancio di una società ubicata in un Paese sviluppato, mentre è difficile che vengano perseguiti se effettuati in un bilancio di una società sita in uno Stato dalla normativa meno rigida.

⁸ Cfr. nota n. 2.

Nell'ordinamento italiano, la norma che consente all'Amministrazione Finanziaria di applicare il "valore normale" alle operazioni infragruppo internazionali è l'art. 110, co.7, (già art. 76, co.5) del DPR n. 917/1986 (TUIR) che recita: "I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito. La stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti."

In relazione alla norma testé citata, è appena il caso di osservare che, in presenza dei presupposti soggettivi (*impresa residente, società non residente, requisito del controllo non circoscritto alle ipotesi di cui all'art. 2359 c.c., ma esteso ad ogni ipotesi di influenza economica potenziale o di fatto*) ed oggettivi (*divergenza tra il prezzo pattuito ed il valore reale della transazione*) che vi sono contenuti, la determinazione del reddito d'impresa viene effettuata apportando al risultato netto di esercizio le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione del parametro del "valore normale". Secondo l'Amministrazione Finanziaria⁹, la rettifica operata ha valore di *presunzione assoluta* e non ammette prova contraria; in pratica, una volta verificata l'esistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi, laddove venga riscontrata una sensibile difformità tra il prezzo praticato per regolare una transazione ed il valore normale della stessa, gli organi accertatori possono procedere automaticamente e senza che si verifichi nessuna ulteriore condizione alla sostituzione del prezzo pattuito tra le parti con il valore normale dei beni ceduti / dei servizi prestati, senza che il contribuente possa addurre l'infondatezza delle rettifiche operate¹⁰. Al riguardo, occorre comunque

⁹ Cfr. Circ. Min. n. 32 del 22 settembre 1980.

¹⁰ Tale affermazione trova fondamento alla luce del carattere "sostanziale" e non di norma sulle "prove" che riveste l'art. 110, co.7, del TUIR. Come autorevolmente affermato in dottrina [cfr. LUPI, *op. cit.*, pag. 410], tale norma "modifica i criteri di calcolo dell'imponibile e non ha nulla a che fare con la prova di una diversità tra corrispettivo reale e corrispettivo contabilizzato. Anzi, la norma ammette, trattandosi di rapporti infragruppo, che il prezzo reale coincida con quello effettivo, ma presuppone che il prezzo differisca da quello che sarebbe stato pattuito tra imprese indipendenti e che sia stato ispirato da esigenze di pianificazione fiscale". La connotazione "assoluta" della presunzione in oggetto si riscontra, altresì, da quanto affermato dall'allora Ministero delle Finanze nella Risoluzione n. 9/198 del 10 marzo 1982, che testualmente recita: "L'ambito applicativo della citata disposizione [l'art. 75 DPR n.597/1973 - norme generali sulle valutazioni - poi ripreso nell'art. 76, co. 5 (ora 110, co.7), del DPR n. 917/1986 (TUIR)], la cui introduzione è stata dal legislatore ritenuta necessaria al fine di evitare la possibilità che possa essere trasferita all'estero materia imponibile nello Stato XXX, riguarda pertanto le operazioni effettuate tra un soggetto residente controllato ed un soggetto non residente controllante e tale valutazione a "valore normale" assume rilevanza di presunzione assoluta."

In giurisprudenza, dello stesso tenore, cfr. Commissione Tributaria Regionale Toscana, Sent. n. 130 del 8 gennaio 2002: "Tale modalità di valutazione a valore normale non può che assumere rilevanza di presunzione assoluta, pena un'inaccettabile contraddizione in termini determinata dalla stessa ratio sottesa e legata all'impraticabilità o comunque difficoltà accertativa delle operazioni infragruppo". V. *contra*: Commissione Tributaria Regionale Pie-

tener presente che l'organo accertatore non può limitarsi a contestare i corrispettivi contabilizzati (ribaltando, di fatto, sull'impresa l'onere di documentarne la corrispondenza al “prezzo di libera concorrenza”), ma deve operare una ricostruzione attendibile del prezzo di trasferimento difforme da quello che sarebbe stato pattuito da imprese indipendenti per transazioni simili, cui l'impresa può eventualmente resistere adducendo l'infondatezza dei criteri utilizzati o l'erronea applicazione degli stessi¹¹.

2. Il “valore normale” nella disciplina nazionale

Nel nostro Paese, così come in altri che hanno adottato regole di contrasto al *transfer pricing*, il prezzo di libera concorrenza¹² di una transazione infragruppo assume rilevanza in luogo del suo corrispettivo ogni qual volta questo si discosti dal prezzo che sarebbe stato concordato tra imprese indipendenti. La puntuale individuazione di tale parametro, che non sia suscettibile di ambiguità interpretative o di contestazioni in sede di accertamento delle imposte, nonché i criteri e le metodologie estimative che ne presiedono la corretta determinazione, costituiscono ad oggi le principali problematiche che la disciplina dei prezzi di trasferimento pone e sulle quali si concentrano i contributi della dottrina internazionale, dell'OCSE e delle amministrazioni fiscali dei Paesi più evoluti.

Con riferimento all'ordinamento interno, l'art. 110, co. 7, TUIR dispone che i beni ceduti, i servizi prestati o i beni o servizi ricevuti, vengano valutati in base al loro *valore normale*, determinato a norma del comma 2, qualora ne derivi un aumento del reddito¹³. A sua volta, il comma 2 rinvia alle disposizioni dell'art. 9, co. 3, TUIR secondo il quale “per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o simili, in condizioni di libera con-

monte, sez. XXXV, Sent. n. 164 del 18 gennaio 1999: “l'asserzione secondo cui la fattispecie disciplinata dall'art. 76, co. 5, TUIR sarebbe assistita da presunzione assoluta, non trova riscontro in alcuna cultura giuridica sarebbe certamente di dubbia costituzionalità. [...] Il procedimento corretto per determinare il valore normale doveva essere quello di stabilire il confronto tra un'impresa italiana diversa dalla XXX ed una società inglese diversa dalla YYY”. Commissione Tributaria Provinciale di Roma, sez. XXXIV, n. 342 del 1 luglio 1998: “la valutazione al valore normale dei beni trasferiti implica un'accurata indagine ed analisi critica da parte dell'Ufficio ed un effettivo confronto con i prezzi praticati dalle imprese concorrenti per i beni della stessa specie o simili, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione. L'affermazione che il prezzo praticato dalle parti non rispecchia il valore normale, se non supportato da alcun elemento di prova, si risolve in una mera enunciazione di principio ed una ingiustificata intrusione nella determinazione dei prezzi inter partes”.

¹¹ È stato osservato da taluni autori che di fronte ad una norma di questo genere non ha senso nemmeno parlare di “presunzione”, assoluta o relativa che sia. Nella specie non si assiste ad alcun inversione dell'onere della prova, sicché spetterà all'amministrazione che intende rettificare il *quantum* contrattualmente fissato dimostrare la ricorrenza degli elementi oggettivi e soggettivi richiesti dall'art. 110, co. 7, TUIR (Cfr. CORDEIRO GUERRA, *op. cit.*, pag. 429).

¹² Per prezzo di libera concorrenza deve intendersi il corrispettivo che sarebbe stato convenuto tra imprese indipendenti per transazioni identiche o simili sul mercato libero. Tale definizione rappresenta la traduzione più fedele dell'espressione anglosassone “*dealing at arm's length*”, che costituisce il principio riconosciuto a livello internazionale per regolare fattispecie di *transfer pricing* e che consente di ricondurre la tassazione delle imprese a livelli di normalità. La concreta applicazione del principio (cfr., in proposito, ADONNINO, *op. cit.*) assume un valore particolarmente importante in quanto costituisce una fonte di rimozione di situazioni di doppia imposizione, ma nello stesso tempo possibile fonte di doppie imposizioni.

¹³ Se invece, dall'applicazione del valore normale deriva una diminuzione del reddito, la norma in esso contenuta si applica solamente in esecuzione di accordi conclusi con le Autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali “procedure amichevoli” previste dalle Convenzioni Internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi.

correnza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso".

Come si può notare, il comma 3 dell'art. 9 fornisce, nella prima parte, una nozione di "valore normale" e detta, nella seconda parte, alcuni criteri per la sua determinazione. È, tuttavia, evidente che il mero rinvio ai listini o alle tariffe del soggetto o ai prezzi medi dei beni elaborati dalle Camere di Commercio non è sufficiente a disciplinare autonomamente fattispecie così complesse ed articolate come quelle del *transfer pricing*¹⁴. Le ragioni della sostenuta inadeguatezza della norma in commento a determinare un prezzo di libera concorrenza che assicuri la neutralità fiscale dell'operazione infragruppo sono da ricercarsi, in primo luogo, nella formulazione generica dell'art. 9, il quale non fornisce alcuna indicazione specifica in ordine alle metodologie applicabili, né indica quali criteri debbano o possano essere utilizzati sussidiariamente, in ipotesi simili o in presenza di transazioni non comparabili. In secondo luogo, è stato osservato che sindacare la rispondenza del prezzo fissato tra le parti con il *valore normale* di una distinta operazione definita a condizioni di mercato è qualcosa di diverso dal limitarsi a determinare il *valore normale* di un bene o di un servizio il cui corrispettivo di cessione non esiste o non è determinato. Più in particolare, sembra sussistere una non perfetta coincidenza tra il concetto di "valore normale", così come definito dalla legislazione italiana, ed il principio del "prezzo di libera concorrenza" cui le imprese multinazionali dovrebbero ispirarsi nella determinazione dei prezzi praticati all'interno del gruppo¹⁵.

Non va tralasciata, infine, l'ipotesi di beni e servizi peculiari o di mercati diversi da quello interno, casi in cui operare una stima corretta del "valore normale" diventa attività particolarmente complessa e dove i criteri indicati dall'art. 9, co. 3, TUIR, ossia il riferimento ai listini delle Camere di Commercio o alle tariffe professionali, appaiono evidentemente inapplicabili. Facciamo riferimento, in particolare, all'esistenza di beni "unici" non fungibili, a produzioni ad elevato contenuto di tecnologia, a beni immateriali, a prodotti intermedi della lavorazione o a quei servizi di esclusiva

¹⁴ Secondo MAISTO, *op. cit.*, la disposizione contenuta nell'art. 9, co. 3, TUIR, non sembra modellata per disciplinare espressamente le fattispecie di cui all'art. 110, ma è più propriamente riferibile ad altre ipotesi di quantificazione di componenti reddituali: il valore dei beni destinati al consumo personale o familiare o a finalità estranee all'impresa; la plusvalenza nell'ipotesi di permuta o di beni conferiti in società; sopravvenienze attive, proventi e oneri in natura e tutte quelle fattispecie per le quali le condizioni della vendita o del servizio non assumono generalmente rilievo particolare, o non esiste una cessione ad un altro soggetto. In queste circostanze, viene ribadito, la valutazione del valore normale dei beni o dei servizi non richiede un apprezzamento delle caratteristiche che contraddistinguono la singola operazione, quali le condizioni di generali di mercato o contrattuali, che assumono, al contrario, rilevanza nelle ipotesi di transfer price. Dello stesso avviso, cfr. CORDEIRO GUERRA, secondo il quale la norma evidenzia come essa sia stata concepita al semplice fine di individuare un valore sulla base del quale procedere alla tassazione, tutte le volte che il corrispettivo non esiste o è espresso in una somma di denaro: ad esempio, i casi di liberalità o della permuta. *Contra*, v. Circ. Min. 32/1980, secondo cui il concetto di valore normale, così come legislativamente definito, già recepisce il principio "arm's length" richiamato dal Rapporto OCSE del 1979.

¹⁵ Cfr. sul punto GARBARINO, *op. cit.*, pag. 10.

rilevanza interna, non destinati alla rivendita o all'erogazione verso imprese indipendenti, per i quali è improprio parlare di condizioni *normali* di mercato in quanto un “mercato” vero e proprio non esiste.

Nonostante le sottili discrasie che taluni autori hanno posto in evidenza tra il concetto di “*valore normale*” desumibile da una ricognizione letterale dell'art. 9 TUIR e quello di “*prezzo di libera concorrenza*”, la dottrina prevalente ha tuttavia ritenuto che l'applicazione dell'art. 9 citato ai trasferimenti tra imprese associate, ancorché non si conformi pienamente al principio di libera concorrenza, possa costituire uno strumento giuridicamente idoneo alla rettifica dei prezzi di trasferimento¹⁶. Tale orientamento è stato efficacemente sostenuto anche nell'evoluzione giurisprudenziale in materia¹⁷, laddove le Commissioni tributarie hanno più volte osservato come la disciplina di contrasto al *transfer pricing* basata sul combinato disposto degli artt. 110, co.7, e 9, co.3, del TUIR debba essere opportunamente integrata con i canoni più dettagliati stabiliti in sede internazionale¹⁸.

Con riferimento ai criteri utilizzabili per la corretta determinazione del prezzo di trasferimento tra consociate di un medesimo gruppo multinazionale, il Ministero delle Finanze si è espresso con la Circolare n. 32 del 22 settembre 1980 che fa riferimento esplicito al primo Rapporto OCSE *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* del 16 maggio 1979 ed introduce espressamente nell'apparato tributario italiano le metodologie di valorizzazione del prezzo suggerite dal Rapporto medesimo.

In base alla richiamata circolare, l'applicazione del criterio del prezzo di libera concorrenza impone sostanzialmente l'adozione di un confronto tra l'operazione realizzata da imprese associate ed un'operazione analoga posta in essere tra soggetti indipendenti. Affinché tale confronto conduca ad esiti attendibili, è necessario verificare che le diverse situazioni siano ragionevolmente assimilabili, ossia che fra gli elementi propri della transazione in verifica e quelli delle altre assunte come parametro per valutare il comportamento del mercato sussista un'effettiva *comparabilità*, requisito che va valutato caso per caso attraverso il ricorso ad una pluralità di elementi di carattere generale, particolare e soggettivo.

Le condizioni di comparabilità *generali* sono sostanzialmente determinate dalle caratteristiche del mercato, che sebbene coincida il più delle volte con lo scenario di libera concorrenza, potrebbe in taluni casi differirne laddove nel particolare settore

¹⁶ In tal senso GARBARINO, *op. cit.*. Dello stesso avviso MAISTO, *op. cit.*, il quale afferma che il concetto di valore normale ex art. 9 era insufficiente a disciplinare la materia, tuttavia, l'effetto distorsivo conseguente avrebbe comportato ripercussioni negative sulle imprese nazionali cui la disciplina contenuta nell'art. 110, co.7, non sarebbe stata applicabile. Cfr. altresì MUSSELLI, *Applicabilità nell'ordinamento italiano dei metodi reddituali per la verifica del transfer pricing*, in Boll. trib. n. 6/1999, secondo cui l'art. 9 TUIR non può che far riferimento alle condizioni praticate da imprese indipendenti, che va valutata, “*per quanto possibile*”, alla luce di un'analisi economica comparativa con i prezzi praticati dall'impresa verificata (cosiddetto controllo interno). Tale inciso induce a ritenere la citata metodologia come quella astrattamente preferibile da utilizzare nei controlli, ma non esclude l'applicabilità di criteri differenti.

¹⁷ La giurisprudenza di merito, in particolare, ha costantemente affermato, anche implicitamente, la comparabilità con la normativa interna dei criteri di determinazione del prezzo stabiliti dall'OCSE. Le Commissioni, pur disattendendo in alcune circostanze le rettifiche contenute negli avvisi di accertamento in ragione di una errata ricostruzione del parametro del valore normale, non hanno mai messo in discussione la possibilità di applicare le direttive dettate dall'OCSE a fattispecie che coinvolgono soggetti nazionali. Cfr., tra le altre, Comm. trib. reg. Piemonte, Sez. 35 - Sent. n.164 del 18.01.1999; Comm. trib. prov. Milano, Sez. 1 - Sent. n. 577 del 28.03.1998.

¹⁸ Così MORELLI, *op. cit.*, pag. 684.

operino un numero ridotto di imprese, ovvero esistano particolari regolamentazioni governative sui prezzi. La ricerca di un'operazione comparabile presuppone l'individuazione del "mercato rilevante", ovvero del bacino commerciale più idoneo a soddisfare la sussistenza del requisito di analogia con l'operazione in verifica. In linea di principio, comunque, per garantire l'identità delle transazioni comparate, il mercato rilevante deve essere quello del destinatario dei beni o servizi oggetto dell'operazione. Il destinatario, a sua volta, non va inteso nel senso strettamente giuridico di cessionario, bensì nel senso economico di soggetto localizzato nel mercato dei beni oggetto di cessione.

L'identificazione di una transazione simile sul mercato richiede altresì una valutazione comparativa dei *tempi* e dei *luoghi* di svolgimento dell'operazione medesima. L'effettuazione preventiva di tale indagine è di notevole importanza per la determinazione del valore di riferimento, in quanto differenze anche lievi potrebbero influenzare sensibilmente i prezzi e le condizioni di scambio vigenti nell'ambito di ciascun mercato¹⁹.

Per condizioni *particolari* devono intendersi, invece, le caratteristiche specifiche dell'operazione posta in essere tra le parti, con riguardo sia ai connotati intrinseci del bene (qualità del prodotto, aspetto esteriore, imballaggio) che alle pattuizioni contrattuali stabilite (modalità di trasporto, termini di consegna, dilazioni di pagamento, sconti quantità, garanzia dei prodotti, spese di pubblicità e di commercializzazione, condizioni generali di vendita, concessione diritti di esclusiva, limitazioni territoriali di utilizzo, ecc.). Le eventuali differenze riscontrate tra l'operazione in verifica e quella "campione" (es. diverse condizioni di trasporto delle merci che incidono sul prezzo stabilito) non comporteranno necessariamente l'abbandono del criterio del confronto. Per quanto possibile, si dovrà procedere agli opportuni aggiustamenti al fine di rimuovere tali differenze e rendere comparabili le due transazioni²⁰.

Le condizioni *soggettive*, infine, sono quelle determinate in ragione dalla capacità contrattuale delle parti, in funzione della forza di mercato che ciascuna impresa esprime nel rapporto di scambio, ovvero delle motivazioni intrinseche ed individuali che non trovano riscontro nelle clausole contrattuali, ma che spingono in maniera determinante a concludere l'operazione ad un determinato prezzo o determinate condizioni. Facciamo riferimento, ad esempio, a prodotti particolarmente originali o innovativi, per cui non esistono beni sostitutivi sul mercato, ovvero di interesse strategico, per i quali è accettabile l'idea che vengano acquistati / ceduti sistematicamente in perdita, purché sussistano *valide ragioni economiche* sottostanti (identificazione del marchio, riconoscimento sul mercato, traino di altri prodotti, ...). In altri

¹⁹ Non è un'ipotesi irrealistica, infatti, la vendita di prodotti identici a prezzi differenti, che potrà essere motivata sia dalla differente localizzazione dell'impresa destinataria (es. vendo a 100 nel mercato europeo, a 60 in quello sudamericano), sia dal diverso momento di effettuazione della transazione (es. in settori caratterizzati da rapidissima obsolescenza tecnologica dove i listini vengono rimodulati frequentemente, con possibilità di variazioni tangibili anche a distanza di pochi giorni).

²⁰ Ad esempio, se le spese di trasporto fossero a carico del destinatario delle merci nell'ambito della cessione infragruppo, ma a carico del venditore in quella tra soggetti indipendenti, il confronto fra le due transazioni sarebbe possibile soltanto dopo aver depurato il prezzo stabilito nel libero mercato dal costo sostenuto per il trasporto, quantificandone opportunamente l'ammontare.

casi, infine, il prezzo di una transazione può essere influenzato da particolari strategie aziendali collegate, ad esempio, all'esigenza di penetrare nuovi mercati o di espandere la quota di mercato già posseduta, all'introduzione di nuovi prodotti, alla difesa dai concorrenti.

Una volta stabilito cosa debba intendersi per “valore normale” nei rapporti infragruppo e chiarito che il criterio ottimale per la sua determinazione risiede nel confronto con operazioni similari sul medesimo mercato, la Circolare procede alla individuazione puntuale dei metodi per la valutazione del prezzo di libera concorrenza, riconducibili essenzialmente a due principali macro-categorie:

- quella dei *metodi tradizionali*, basati sul confronto del prezzo della transazione con imprese comparabili. Tra di essi si annoverano (a) il metodo del confronto del prezzo (interno o esterno), (b) il metodo del prezzo di rivendita e (c) il metodo del costo maggiorato²¹;
- quella dei *metodi alternativi*, incentrati sulla comparazione dei margini di profitto realizzati nell'operazione infragruppo con quelli ottenuti in analoghi rapporti tra soggetti indipendenti.

Ai metodi tradizionali viene generalmente attribuita una maggiore preminenza sul piano logico-sistematico e la loro applicazione è da ritenersi astrattamente preferibile a qualunque altro metodo laddove sia possibile riscontrare sul mercato transazioni similari. Essi rappresentano i metodi più idonei a stabilire se le condizioni assunte nelle relazioni commerciali tra imprese associate siano conformi al principio di libera concorrenza o, al contrario, configurino un abuso degli schemi di diritto societario per ottenere vantaggi altrimenti indebiti rispetto ad imprese indipendenti.

L'applicazione dei metodi tradizionali, tuttavia, di fronte a situazioni concrete di affari può rivelarsi particolarmente complessa e condurre a risultati fuorvianti. Anche l'adozione di appositi correttivi, attraverso la quantificazione e l'eliminazione degli elementi differenziali tra le diverse transazioni, può rivelarsi insufficiente a rimuovere le difficoltà di un confronto attendibile tra la cessione in verifica e un'altra conclusa tra imprese indipendenti.

²¹ Senza addentrarci nel dettaglio delle diverse metodologie di valutazione del valore normale, ci limitiamo in questa sede a fornire una definizione dei principali metodi e delinearne alcuni aspetti essenziali. Secondo l'approccio del *confronto* interno, il valore normale viene stimato in base al prezzo che sarebbe stato pattuito per la stessa operazione tra una delle imprese del gruppo (quella cedente o prestatrice) e un'impresa indipendente; nel confronto esterno, al prezzo praticato tra imprese indipendenti. Il metodo del confronto risulta particolarmente indicato quando è possibile individuare transazioni perfettamente comparabili con quella oggetto di verifica, sia sotto il profilo del mercato rilevante, sia sotto il profilo della similarità oggettiva e soggettiva, della qualità e delle condizioni contrattuali stabilite. Tali condizioni, tuttavia, difficilmente si riscontrano sul mercato.

Nel metodo del *prezzo di rivendita*, il valore normale è pari al prezzo al quale le merci sono rivendute ad un soggetto terzo non collegato, ridotto di un margine di profitto lordo. Tale metodo risulta applicabile con efficacia ogni qualvolta il rivenditore conduca un'attività di mera commercializzazione, mentre non è consigliato quando, prima della rivendita, il bene sia stato inserito in un nuovo processo produttivo, sottoposto a lavorazioni o incorporato in un altro bene.

Nel metodo del *costo maggiorato* (o “cost plus”), il valore normale è fissato sulla base del costo di produzione (comprensivo dei costi diretti ed indiretti) aumentato di un margine di utile lordo del produttore. Il *cost plus* è utilizzabile laddove si disponga di informazioni accurate sui meccanismi di formazione del costo di un determinato bene o servizio e sulle funzioni svolte dal produttore. Non è consigliato, invece, quando le informazioni sul sistema di contabilità analitica siano in accurate o inattendibili, come nel caso di cessioni effettuate da controllante estera a controllata italiana.

In queste ipotesi, laddove i metodi tradizionali non siano applicabili per oggettive difficoltà o per mancanza dei necessari presupposti, è possibile ricorrere ai metodi cosiddetti alternativi o reddituali. Tali metodi, apprezzati per la loro estrema flessibilità applicativa e molto in voga nell'esperienza statunitense, sono stati, tuttavia, spesso criticati in ragione del carattere di arbitrarietà delle metodologie (dirette ad accertare l'utile "normale" attribuibile al soggetto piuttosto che la congruità del prezzo di trasferimento) e per l'aleatorietà dei risultati cui è possibile pervenire.

In ogni caso, l'applicazione di un metodo alternativo si ravviserà utile:

- *alternativamente* ai metodi tradizionali, nel caso in cui questi siano di impossibile applicazione;
- *sussidiariamente* ai metodi tradizionali, laddove insorgano incertezze nell'applicazione dei metodi base, ovvero quando, ai fini dell'applicazione degli stessi, occorra enucleare l'elemento differenziale tra due transazioni suscettibili di comparazione.

Come si evince dalla classificazione dei criteri di determinazione del prezzo di libera concorrenza, i maggiori ostacoli nell'applicazione del parametro del *valore normale* sono riscontrabili (1) nella *difficoltà di individuare un'operazione identica o simile tra imprese indipendenti* con cui raffrontare la transazione in verifica, (2) nelle *particolari condizioni del mercato internazionale*, ove difficilmente si verificano situazioni di perfetta concorrenza, (3) nelle *difficoltà applicative dei criteri di determinazione del valore normale*, derivanti anche dallo sviluppo eterogeneo che hanno avuto nell'elaborazione giurisprudenziale e nella prassi amministrativa di ciascun Paese.

Proprio in considerazione delle criticità applicative riscontrate, taluni autori hanno sostenuto che il *prezzo di libera concorrenza*, in quanto principio di comune esperienza, deve essere considerato come mera direttiva ispiratrice della disciplina del prezzo di trasferimento²². Esso, infatti, si basa sull'assunto di considerare completamente indipendenti due entità legate da vincoli, neutralizzando di fatto tutti i vantaggi e gli svantaggi e gli svantaggi derivanti dall'appartenenza ad un gruppo. In questa maniera, applicando rigidamente il principio classicamente considerato, si finisce col penalizzare l'impresa multinazionale (si pensi alle condizioni di mercato diverse da quelle di libera concorrenza, come monopolio o oligopolio, oppure alla possibilità di conseguire economie di scala o di dimensione) eliminando non solo quelle condizioni non rispondenti alla realtà di mercato (anormali), ma anche di quelle (normali) tipiche delle strutture societarie integrate.

3. Il "valore normale" nei trattati internazionali contro le doppie imposizioni

In materia di prezzi di trasferimento va osservato che il nostro Paese ha stipulato una fitta rete di Trattati internazionali contro le doppie imposizioni²³, definiti normalmente sulla base del Modello di Convenzione elaborato in sede OCSE. Tale Model-

²² Cfr. sul punto MAISTO, *op. cit.*.

²³ Al momento in cui si scrive, sono in vigore 73 Trattati internazionali bilaterali contro le doppie imposizioni stipulati dall'Italia con Paesi esteri. I testi di questi Trattati sono consultabili sul sito internet del Ministero dell'Economia e delle Finanze: <http://www.finanze.it/dipartimentopolitichefiscali/osservatoriointernazionale/convenzioni/index.htm>.

lo contiene nell'art. 9 una disposizione inerente ai profitti conseguiti nell'ambito di imprese associate, che al primo paragrafo recita: “Allorché un'impresa di uno Stato contraente partecipa, direttamente o indirettamente, alla direzione, al controllo o al capitale di un'impresa dell'altro Stato contraente, o le medesime persone partecipano, direttamente o indirettamente, alla direzione, al controllo, o al capitale di un'impresa di uno Stato contraente e di un'impresa dell'altro Stato contraente e, nell'uno e nell'altro caso, le due imprese nelle loro relazioni commerciali o finanziarie sono vincolate da condizioni, accettate od imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che in mancanza di tali condizioni sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati in conseguenza.”

La formulazione letterale dell'art. 9 del Modello OCSE presenta più di un'analogia con l'art. 110, co.7, TUIR, alludendo alla possibilità da parte dell'Amministrazione Finanziaria di rideterminare gli utili di un soggetto residente laddove questi abbia concluso affari con altra società del medesimo gruppo a condizioni (“accettate o imposte”) diverse da quelle normalmente riscontrabili sul mercato²⁴.

Tuttavia, l'esistenza nell'ordinamento tributario nazionale di una norma convenzionale sovrapposta alla disciplina interna crea evidentemente un problema di convivenza tra le due norme, in relazione ai presupposti soggettivi ed oggettivi, nonché alle regole di determinazione del prezzo di libera concorrenza²⁵.

In proposito, la Circolare Ministeriale n. 32 del 22 settembre 1980 ha espressamente sostenuto, almeno limitatamente ai criteri da adottare per la quantificazione del “valore normale”, la possibilità di integrare la norma domestica alla luce di quella convenzionale²⁶ a prescindere dalla circostanza che la transazione sia intercorsa con un'impresa residente in un Paese nel quale vige una Convenzione contro la doppia imposizione, allargando, di fatto, la portata operativa della norma impositiva interna²⁷.

²⁴ Al riguardo, il Commentario all'articolo 9 del Modello OCSE così dispone: “Questo articolo si occupa delle imprese associate (società madri e società figlie sotto comune controllo) e il § 1 prevede che in tali casi le Autorità fiscali di uno Stato contraente possono, allo scopo di calcolare gli imponibili fiscali, riscrivere la contabilità delle imprese qualora, come risultato dalle speciali relazioni tra le imprese, le contabilità non dimostrino i veri utili tassabili maturati in uno Stato. È evidentemente appropriato che le rettifiche siano sanzionate in tali circostanze e questo paragrafo sembra richiedere ben pochi commenti. Occorre forse dire che le norme di questo paragrafo si applicano solo se sono state poste o imposte speciali condizioni tra le due imprese. Non è autorizzata la riformulazione delle contabilità delle imprese associate se le transazioni tra tali imprese si sono svolte a condizioni commerciali del normale mercato aperto [on an arm's length basis]”

²⁵ È stato osservato, tra le più evidenti difformità tra le due norme, l'estrema ampiezza del concetto di “impresa associata” in base alla disciplina convenzionale, senz'altro più ampia rispetto a quella interna, o ancora il riferimento agli “utili” che una delle due imprese avrebbe realizzato in assenza di condizionamenti, in luogo del riferimento, sul fronte interno, al valore normale dei beni o dei servizi oggetto dell'operazione con la consociata estera. In relazione a quest'ultimo punto, è stato osservato che il riferimento esplicito dell'art. 9 agli utili realizzati dalle due imprese legittima il ricorso a criteri estimativi del prezzo che, anche in assenza di transazioni comparabili, consentano di rideterminare i profitti che sarebbero stati realizzati in condizioni di indipendenza tra i due soggetti (ad esempio, quello della ripartizione dei profitti globali). Cfr., in proposito, CORDEIRO GUERRA, *op.cit.*.

²⁶ Soluzione condivisa, peraltro, dalla dottrina maggioritaria e dalla giurisprudenza (v. *infra* § 2, note n. 16 e 17).

²⁷ Di parere contrastante CORDEIRO GUERRA, *op. cit.*, secondo cui qualsiasi integrazione della norma interna con la relativa disciplina convenzionale è arbitraria e, dunque, erronea. Sarebbe ammessa, invece, l'interpretazione della disposizione domestica con l'ausilio di nozioni esplicitate in quella pattizia o nel relativo Commentario.

Anche sulla base del Modello di Convenzione OCSE, dunque, la determinazione del prezzo di libera concorrenza suscettibile di riportare l'imposizione degli Stati contraenti entro livelli ordinari, rimuovendo, al contempo, rischi di doppia imposizione giuridica, avviene secondo il principio dell'*arm's length*, equivalente al corrispettivo che sarebbe stato convenuto tra imprese indipendenti per operazioni similari o analoghe nel mercato libero.

Nell'applicare la disciplina convenzionale, laddove uno Stato, in conformità del principio testé richiamato, proceda ad una rettifica sugli utili di un'impresa localizzata sul proprio territorio, assoggettando a tassazione quote di utili già precedentemente sottoposti ad imposizione in un altro Stato, quest'ultimo dovrà effettuare una corrispondente correzione sull'importo dell'imposta applicata su tali utili²⁸.

Analogamente a quanto accade nell'ambito della corrispondente disciplina interna, anche nella regolamentazione pattizia sorgente in forza dei Trattati internazionali le modalità ed i criteri da utilizzare nella determinazione del prezzo di libera concorrenza rappresentano il fulcro della problematica attinente la legittimità delle rettifiche operate.

Come già in precedenza osservato, infatti, sebbene l'*arm's length principle* rappresenti un parametro di ricerca del prezzo congruo da attribuire ad operazioni intercompany di ovvia constatazione e concettualmente inattaccabile, nella sua concreta applicazione esso manifesta maggiori complessità in ragione dei molteplici fattori che ne condizionano l'impiego. Da qui, l'esigenza di tenere in considerazione ai fini del calcolo non solo le qualità intrinseche dei beni o dei servizi oggetto di verifica, ma anche un numero significativo di altre variabili quali i meccanismi di mercato, le condizioni contrattuali assunte, le funzioni esercitate dalle imprese a confronto, i relativi rischi assunti.

Tale circostanza rende particolarmente difficile l'individuazione del prezzo che operatori indipendenti sul mercato avrebbero concordato per la medesima transazione e richiede l'esistenza di regole più accurate, largamente condivise, per la fissazione del corrispettivo congruo. Al riguardo, l'OCSE ha formulato e costantemente aggiornato nel tempo specifici indirizzi operativi ai quali i Paesi aderenti dovrebbero conformarsi, contenuti in Rapporti che si sono evoluti e progressivamente affinati nel corso degli anni²⁹. Tali Rapporti, pur non vincolanti per gli Stati membri dell'OCSE, sono accreditati di particolare autorevolezza in grado di influenzare sovente la legislazione e la prassi amministrativa dei Paesi che vi aderiscono.

Nel 1995 il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE ha emanato un nuovo Rapporto³⁰ - denominato *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration* - che integra i Rapporti pubblicati nel 1979 e nel 1984 e li coordina con

²⁸ L'art. 9, secondo paragrafo, del Modello OCSE, precisa, al riguardo, che nel determinare tali correzioni dovrà aversi riguardo alle altre disposizioni della medesima Convenzione e le Autorità fiscali competenti potranno consultarsi, ove necessario. In particolare, nell'ipotesi in cui lo Stato A operi una rettifica in aumento dell'imponibile senza che lo Stato B proceda ad una corrispondente riduzione, il contribuente residente in questo secondo Stato per sottrarsi dalla conseguente doppia imposizione che ne deriverebbe potrà ricorrere al rimedio di cui all'art. 25 del Modello di Convenzione (c.d. "*Procedura Amichevole*"), sottoponendo il caso all'autorità competente del proprio Paese.

²⁹ Cfr. nota n. 3.

³⁰ Tale documento, in realtà, è stato approvato in due fasi successive. Nel luglio 1995, il Comitato ha approvato la parte fondamentale costituita dai primi 5 capitoli, mentre nell'aprile 1996 sono stati approvati e pubblicati i capitoli VI e VII concernenti alcune osservazioni particolari in materia rispettivamente di beni immateriali e di servizi infragruppo.

gli altri studi compiuti dal Comitato, nell'intento di adeguare le raccomandazioni in esso contenute ad un contesto internazionale in rapida evoluzione e caratterizzato da fenomeni di globalizzazione e di forte sviluppo tecnologico. Esso rappresenta, inoltre, la reazione da parte dei Paesi aderenti alle modifiche di normative e di prassi amministrative intervenute negli ultimi anni in numerosi Paesi, non sempre compatibili con i principi raccomandati dall'OCSE (ad esempio, le *Regulations* statunitensi, ispirate a principi in parte difformi)³¹.

A differenza dei precedenti, il Rapporto del 1995 ha come destinatari non solamente le Amministrazioni fiscali - cui detta, per l'appunto, le *linee guida* da seguire per la determinazione del prezzo di libera concorrenza - ma anche le imprese associate, alle quali indica le regole essenziali da seguire per evitare accertamenti e rettifiche dei prezzi. Il documento, inoltre, fornisce indicazioni sui diversi strumenti a disposizione per prevenire o risolvere le controversie - procedure amichevoli, verifiche simultanee, regimi di protezione (*safe harbours*), APA (*Advance Price Agreement*), procedura arbitrale -, richiamando imprese ed Amministrazioni ad un impegno reciproco anche nella risoluzione di questioni relative alla documentazione di supporto.

Le *Guidelines*, nel delineare i criteri di determinazione del prezzo di libera concorrenza, hanno sostanzialmente confermato l'impianto vigente, nel quale i metodi tradizionali basati sul prezzo congruo (c.d. *transactional methods*) coesistono e sono integrati dai metodi basati sui profitti (c.d. *profit based method*), nei quali si procede ad una ripartizione degli utili dell'operazione. Quanto alla gerarchia tra le due tipologie di metodi, il Rapporto afferma comunque la priorità, almeno in via teorica, di quelli tradizionali, che più fedelmente ricalcano l'*arm's length principle*, e riconosce che in generale i metodi basati sui profitti devono essere utilizzati quando le informazioni a disposizione non sono sufficienti per determinare con affidabilità il prezzo di trasferimento secondo i metodi imperniati sull'operazione conclusa dalle imprese associate. È fatta salva, tuttavia, la possibilità per il contribuente di determinare il prezzo di trasferimento anche secondo criteri diversi da quelli dettati, purché sostanzialmente conformi all'*arm's length principle*.

Le *Guidelines* contengono, inoltre, utili indicazioni per individuare il metodo che, nelle varie situazioni concrete, deve considerarsi il più efficace (*best method rule*). Più precisamente, qualora emerga la possibilità di procedere ad una comparazione diretta tra il corrispettivo fissato nella transazione in verifica e quello praticato nelle transazioni comparate, il metodo ideale di determinazione del prezzo congruo sarà il metodo del “confronto del prezzo”. Tale metodo, tuttavia, presuppone che esistano transazioni con caratteristiche intrinseche ed estrinseche sufficientemente simili, tali da poter operare un raffronto credibile sul mercato concorrenziale.

³¹ Il Rapporto OCSE del 1995 ha ribadito, in particolare, la centralità del principio della libera concorrenza (*arm's length principle*) nella determinazione dei prezzi di trasferimento, respingendo l'approccio statunitense del *profit sharing*, cioè della ripartizione dell'utile globale e consolidato di un gruppo multinazionale tra le imprese ad esso affiliate, prescindendo dall'applicazione di condizioni di libera concorrenza nella determinazione del prezzo di scambio ma attribuendo alle diverse unità del gruppo una quota dell'utile in base alla partecipazione di ciascuna alla determinazione delle varie configurazioni di costo. Osserva MAISTO, *op. cit.*, che “la contrapposizione tra la metodologia adottata dall'Amministrazione statunitense e quella ribadita dal Progetto dell'OCSE costituisce anche la sintesi del dibattito che da alcuni anni sta caratterizzando l'intera materia”.

Laddove non possano essere reperite condizioni comparabili a livello di “prodotto”, occorre verificare se possa sussistere comparabilità a livello di “funzione” (ad esempio funzione di produzione o di distribuzione). In questo caso si potrà ricorrere con buona efficacia ai metodi tradizionali basati sul margine lordo (metodo del prezzo di rivendita o del costo maggiorato).

Quando neppure le funzioni svolte dagli operatori siano comparabili tra loro, si dovrà ricorrere ai metodi non tradizionali, basati sull’utile netto della transazione, nell’assunto che siano confrontabili almeno i fattori produttivi impiegati (per esempio l’attivo investito o la struttura dei costi). Infine, se non è possibile ottenere transazioni comparabili neppure con riferimento ai fattori produttivi impiegati, si dovrà procedere con il metodo della ripartizione dei profitti, consistente nel dividere il profitto operativo del gruppo nel suo complesso fra le imprese che hanno partecipato al ciclo produttivo in base ad appropriati parametri.

4. Conclusioni

Ad oggi, la disciplina dei prezzi di trasferimento tra imprese associate costituisce un argomento di grande attualità, nel nostro Paese come nel resto del mondo. Come già è stato osservato, negli ultimi anni il ruolo delle imprese multinazionali si è molto sviluppato in conseguenza della maggiore integrazione economica internazionale. La costituzione di gruppi organizzati secondo strutture societarie complesse le cui unità sono ubicate in Stati differenti genera la necessità, nella pianificazione fiscale di gruppo, di stabilire opportuni prezzi di trasferimento dei beni, servizi o diritti tra imprese associate. Allo stesso modo, le singole legislazioni nazionali pongono sempre maggiore attenzione alla disciplina di questi fenomeni, fornendo le regole da seguire nella determinazione dei valori da attribuire alle operazioni transnazionali, in un’ottica antielusiva e a salvaguardia del gettito nazionale e delle condizioni di concorrenza nel mercato.

A riprova del carattere di preminenza che tali questioni vanno via via assumendo all’interno dell’ordinamento tributario nazionale, vanno ricordati gli sforzi che l’Amministrazione Finanziaria ha compiuto in questi ultimi anni verso l’obiettivo di ammodernamento delle strategie di accertamento delle imposte e verso la realizzazione di attività di controllo sempre più efficaci nei confronti delle medie e grandi imprese. Al riguardo, la C.M. n. 53 del 26/2/1999 del Ministero delle Finanze, elaborata da un gruppo di lavoro sulla tassazione delle società di capitali, ha individuato nelle manovre di *transfer pricing* una delle principali fattispecie elusive ed evasive poste in essere da società controllate o collegate residenti nel territorio dello Stato. In tempi più recenti, la Circolare n. 2/2004 dell’Agenzia delle Entrate ha rilanciato l’impegno per compiere “ogni possibile sforzo per realizzare, in prospettiva, la previsione della ciclicità dei controlli nei confronti dei cosiddetti grandi contribuenti contemplata nell’art. 42 della Legge n. 388/2000”.

Va, tuttavia, osservato che, sebbene i provvedimenti più recenti lascino intravedere una maggiore consapevolezza della rilevanza del fenomeno, i risultati finora conseguiti si limitano a mere dichiarazioni di principio o all’indicazione di obiettivi desiderabili, che ben difficilmente si sono tradotti in impulsi operativi specifici e in una maggiore incisività dell’azione di accertamento.

In sostanza, sebbene le norme improntate alla logica del *transfer pricing* siano conosciute già da alcuni decenni, la loro applicazione è stata finora scarsamente diffusa e non ha consentito alcuna sedimentazione nelle prassi amministrative o nella giurisprudenza. Il dibattito sempre più intenso tra organismi internazionali ed amministrazioni finanziarie degli ultimi anni non ha trovato all'interno del nostro ordinamento una risonanza significativa, limitandosi il legislatore interno a confermare il rinvio agli ordinari e lacunosi parametri che individuano il *valore normale* ex art. 9 TUIR. Neanche i criteri specifici di determinazione del prezzo di libera concorrenza, esplicitati nella C.M. n. 32/1980, hanno conosciuto un'evoluzione ed un progressivo adattamento ai canoni più evoluti stabiliti in sede internazionale, col risultato che parte della dottrina ritiene ancor oggi quantomeno dubbia la possibilità di applicare nell'alveo del nostro ordinamento tributario i criteri di valutazione del prezzo suggeriti dall'OCSE (ed in particolare quelli enunciati nelle “*Guidelines*” del 1995).

A margine di un sistema normativo obiettivamente non più adeguato al contesto, non può che condividersi la posizione di apertura manifestata da esponenti dell'Amministrazione Finanziaria anche in occasione di incontri ufficiali, laddove gli stessi rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate hanno evidenziato l'opportunità di innovare l'ordinamento riesaminando in modo critico e più funzionale i contenuti espressi dalle norme di legge o, per lo meno, dalla vigente prassi ministeriale³².

Il coinvolgimento sempre più attivo dell'Amministrazione Finanziaria sui temi di fiscalità internazionale è un segnale incoraggiante nella prospettiva di un miglioramento dei rapporti tra fisco e contribuente. Sotto questo profilo, il risultato più apprezzabile nel contesto nazionale è senza dubbio costituito dalla recente introduzione di una specifica procedura di interpello - denominata “*ruling internazionale*” - consistente in un accordo preventivo il cui scopo è quello di prevenire possibili future contestazioni in materia di prezzi di trasferimento³³. La reale efficacia di questo istituto dovrà, tuttavia, essere verificata nel tempo.

L'applicazione del principio di libera concorrenza nelle operazioni tra imprese associate incontra rilevanti ostacoli anche in ambito internazionale. Ciò è dovuto principalmente alla crescente complessità delle disposizioni in materia di *transfer pricing* adottate nei diversi Paesi (spesso secondo regole difformi, che ostacolano l'esercizio di attività transfrontaliere), alla difficoltà di identificare operazioni comparabili fra soggetti indipendenti, alla scarsa cooperazione tra gli Stati su questi temi, in gran

³² In occasione del Convegno ABI sui prezzi di trasferimento tenutosi a Roma il 3 novembre 2005, gli stessi relatori hanno individuato, quali argomenti prioritari, l'esigenza di un recepimento esplicito del Rapporto OCSE del 1995, la valorizzazione dei confronti preventivi, la salvaguardia dei vantaggi derivanti dall'appartenenza al medesimo gruppo. Può accadere, infatti, che singole operazioni che danno origine ad una perdita possano comunque risultare complessivamente profittevoli per l'impresa. Tale particolare circostanza legittimerebbe il ricorso a metodi “alternativi”, quale appunto quello della ripartizione dell'utile complessivo, ponendo, tuttavia, insanabili problemi di contrasto nel nostro ordinamento per il quale questi metodi non godono della medesima dignità attribuita ai metodi di tipo “tradizionale” e sono ad essi subordinati.

³³ Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004 ha, infatti, dato attuazione a quanto previsto dall'art. 8 del D.L. 30.9.2003 n. 269, definendo in dettaglio le disposizioni che consentono alle imprese con attività internazionale di aderire alla procedura di *ruling internazionale* con riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle *royalties*.

parte restii a rinunciare alla propria sovranità impositiva. Tale circostanza impone alle imprese multinazionali di operare in un sistema contraddistinto da scarsa omogeneità e con elevati costi di conformità.

Al riguardo, vale la pena osservare che la pluralità di metodologie messe a punto dall'OCSE per la determinazione del prezzo di libera concorrenza, pur offrendo soluzioni in grado di adattarsi alle più svariate condizioni operative e di mercato ed interpretando l'*arm's length principle* nella sua accezione più autentica, sul piano pratico esse finiscono - piuttosto che conferire certezze - col dare origine ad un quadro complessivo caratterizzato da estrema complessità e incertezza. Non di rado, infatti, l'individuazione di fattispecie comparabili può dimostrarsi un terreno scivoloso, soprattutto se le operazioni concluse tra consociate hanno ad oggetto tipologie particolari di beni (unici, ad elevata tecnologia, o intangibili). Occorre tener presente, inoltre, che oggetto di contesa fiscale tra imprese ed amministrazioni può riguardare non solo la determinazione quantitativa e la congruità del corrispettivo, bensì anche il corretto inquadramento di una fattispecie tra le cessioni, le prestazioni e le varie categorie di esse (interessi, dividendi o royalty, sia ai fini delle norme interne, sia ai fini delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni), nonché le stesse condizioni di deducibilità del costo sostenuto dall'impresa affiliata (inerenza, competenza, certezza dell'esistenza, effettiva utilità della prestazione, con riferimento in particolare alle ipotesi di servizi di interesse comune resi dalla capogruppo).

Ulteriori problemi possono sorgere, poi, in sede di risoluzione delle controversie, quando alla rettifica operata da uno Stato non corrisponda una rettifica di segno opposto e di pari importo nello Stato della controparte, con l'effetto di generare una duplicazione dell'imposizione. Per scongiurare tali eventi, sono stati individuati specifici istituti volti a prevenire o comporre le controversie in materia di prezzi di trasferimento sorgenti tra imprese ed Amministrazioni fiscali. In generale, oltre alla possibilità di ricorrere alla giurisdizione nazionale secondo le comuni regole ordinamentali, è possibile, a seconda dei casi:

- affidarsi alla procedura prevista all'art. 25 dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni (c.d. *procedura amichevole*);
- utilizzare la *Convenzione Arbitrale* nell'ambito dei Paesi UE;
- ricorrere agli *Advance Pricing Agreement* (Apa), che consentono di prevenire l'insorgere della controversia attraverso un ruling vincolante con le amministrazioni fiscali sul trattamento di future transazioni infragruppo.

Un altro fattore di indubbio rilievo è relativo alla *documentazione di supporto* alla transazione posta in essere. Sebbene in Italia, come in altri Paesi, la normativa di riferimento in materia di *transfer pricing* non richieda espressamente l'obbligo di predisporre alcuna specifica documentazione, le imprese associate sono (o dovrebbero essere) ben consapevoli dell'importanza di documentare adeguatamente le operazioni sottostanti; in tal modo, infatti, non solo vengono assecondati i principi di trasparenza e buona fede cui il rapporto contribuente / fisco dovrebbe informarsi, ma si riduce anche il rischio di contestazioni in quanto le autorità fiscali non possono non tenerne conto in sede di verifica. Pertanto, in ogni fase della transa-

zione, è opportuno documentare sia l'evidenza del bene/servizio reso/ricevuto che la ragionevolezza e l'oggettività del corrispettivo pattuito, attraverso un adeguato sistema di contabilità analitica che rappresenti con chiarezza che il prezzo di trasferimento è verosimile, conforme al “mercato” e soprattutto non orientato verso finalità elusive.

Nella verifica dei prezzi di trasferimento va sottolineata, ancora, la necessità di tener conto di altre eventuali transazioni esistenti tra cedente/prestatore e acquirente/fruttore. È possibile infatti, che il prezzo di cessione di beni/servizi ad altra società del gruppo includa parte del corrispettivo già addebitato sulla base di un accordo di ripartizione, generando, nel caso, una doppia deduzione fiscale del medesimo costo. Ciò potrebbe accadere, ad esempio, quando un'impresa affiliata si veda addebitati, sulla base di un *cost sharing agreement*, parte dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti nell'interesse del gruppo dalla casa madre estera e, allo stesso tempo, acquisti dalla stessa capogruppo prodotti destinati alla rivendita ad un prezzo che includa, oltre agli oneri di diretta imputazione, anche costi indiretti tra cui proprio quelli di ricerca e sviluppo.

Da ultimo, va segnalato che anche l'Unione Europea, tradizionalmente poco incline ad interventi nel campo dell'imposizione diretta, ha individuato nel transfer pricing una delle minacce più severe al corretto funzionamento del Mercato comune, assumendo al contempo impegni concreti nella regolamentazione delle operazioni transfrontaliere infragruppo³⁴. Il risultato più apprezzabile finora conseguito è rappresentato dalla costituzione di un Forum congiunto degli Stati membri (denominato “*Joint Transfer Pricing Forum*”), istituito con l'obiettivo di uniformare l'applicazione delle regole sui prezzi di trasferimento all'interno dell'UE e di conseguire un migliore coordinamento tra gli stessi Stati membri, e tra questi ultimi e le imprese. Sulla base delle indicazioni pratiche tracciate nei lavori del Forum, la Commissione ha recentemente formulato una proposta di *Codice di condotta* per l'effettiva attuazione della Convenzione d'arbitrato sull'eliminazione della doppia imposizione (*documento COM(2004)297*).

Alla luce degli argomenti finora esposti, è auspicabile, nel prossimo futuro, che Amministrazioni fiscali ed organismi internazionali operino congiuntamente con l'obiettivo di elaborare soluzioni sempre più efficaci in grado da un lato di ridurre le incertezze collegate all'esercizio di attività transfrontaliere ed i rischi di doppia imposizione, dall'altro di impedire la realizzazione di pratiche elusive e l'erosione del gettito fiscale. La realizzazione di tale obiettivo è evidentemente subordinata alla elaborazione di soluzioni di carattere pragmatico, sia sotto il profilo della disciplina giuridica che delle tecniche di contabilità dei costi, ma richiede altresì la predisposizione di soluzioni di più ampio respiro, riconducibili a scelte di politica fiscale internazionale.

³⁴ Nella Comunicazione COM(2001) 582 - *Verso un Mercato Interno senza ostacoli fiscali* - la Commissione riconosce che le forti differenze esistenti nel livello di imposizione sulle società “... possono incidere sulla competitività internazionale delle società dell'UE insediate in Stati membri diversi e possono rappresentare un incentivo a scegliere le localizzazioni degli investimenti più favorevoli sotto il profilo fiscale, localizzazioni che non sarebbero necessariamente le più efficienti se si prescindesse dall'aspetto fiscale”.

Nell'attuale assetto, le agende degli organismi internazionali di maggior rilievo - OCSE ed Unione Europea in testa - già includono numerose proposte ed iniziative concrete volte ad arginare gli effetti distorsivi del *transfer pricing*. Si sta puntando, in particolare:

- 1) al rafforzamento degli strumenti già esistenti (sia preventivi che posteriori, compreso lo scambio di informazioni tra Autorità fiscali) per risolvere le controversie legate ai problemi di doppia imposizione internazionale. Le soluzioni proposte in tal senso convergono verso l'introduzione - nelle Convenzioni internazionali bilaterali o nella Convenzione arbitrale Europea - di un meccanismo per effetto del quale le Amministrazioni di uno Stato non possano procedere ad effettuare le rettifiche dell'utile di un'impresa prima di avere raggiunto un accordo con l'Amministrazione dell'altro Stato.
- 2) all'elaborazione di *soft law*, ovvero di regole di condotta per gli Stati da cui discendono impegni non giuridicamente vincolanti, che potrebbero regolare numerosi aspetti quali gli accordi preventivi sui prezzi, i requisiti in materia di documentazione e le metodologie di calcolo del prezzo;
- 3) alla possibilità di creare un *regime fiscale con base imponibile consolidata* per le attività transfrontaliere intracomunitarie.

Quest'ultimo ambizioso progetto, in particolare, consentirebbe di neutralizzare gli effetti fiscali delle transazioni tra imprese associate ubicate in differenti Paesi UE, attraverso il consolidamento degli imponibili di gruppo. Secondo la Commissione³⁵, soltanto la realizzazione di un regime fiscale europeo per le imprese di dimensione comunitaria sarà in grado, in maniera definitiva, di annullare i vantaggi derivanti dall'allocatione degli investimenti nelle varie aree in ragione unicamente del differente trattamento impositivo, consentendo, al contempo, di ridurre il rischio di contestazioni in ordine alla errata applicazione dei criteri di determinazione del prezzo.

³⁵ Cfr., sul punto, Comunicazione COM(2001)582 *Verso un Mercato Interno senza ostacoli fiscali* e Comunicazione COM(2003)726 *Un mercato interno senza ostacoli inerenti alla tassazione delle società - risultati, iniziative in corso e problemi ancora da risolvere*.

Bibliografia

Dottrina

ADONNINO, *La nozione di valore normale* - in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo Testo Unico*, 1988; BALZANI: *Il transfer pricing* - in Uckmar, *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 2002; CARBONE, *Presupposti soggettivi per l'adozione del transfer price* - in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo Testo Unico*, 1998; CORDEIRO GUERRA, *La disciplina del transfer price nell'ordinamento italiano* - in *Rivista di diritto tributario* n.4/2000; D'ALFONSO: *Confronto tra diversi approcci al controllo del transfer pricing* - in *Il fisco* n.39/2000 pag. 11916; ERNST&YOUNG: *Transfer Pricing 2003 Global Survey*; GARBARINO, voce “transfer price” - in *Digesto disc. Privatistiche*, sez. Commerciale, 1998; LE DONNE, *Transfer Pricing* - in *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, 2004; LIPARI - CARIOLA: *Le problematiche connesse al transfer pricing; considerazioni a margine del rapporto OCSE del 1995* - in *Il fisco* n. 33/1998, pag. 10919; LUPI: *Manuale professionale di diritto tributario*, 1999; MAISTO: *Il progetto di rapporto OCSE sui prezzi di trasferimento* - in *Rivista di diritto tributario*, I, 357, 1995; MAISTO: *Il transfer price nel diritto tributario italiano e comparato*, 1985; MAYR, *Il valore normale nei rapporti tra società italiane e controllate estere* - in *Corriere Tributario*, 1990; MORELLI: *I prezzi di trasferimento* - in Di Pietro (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea*, GdF, 2003; MUSSELLI - MUSSELLI, *Applicabilità nell'ordinamento italiano dei metodi reddituali per la verifica del transfer pricing* - in *Bollettino Tributario* n. 6/1999, pag. 464; MUSSELLI - MUSSELLI, *La rettifica ai prezzi di trasferimento infragruppo e la prassi di documentare in anticipo la “politica” di prezzo adottata* - in *Bollettino Tributario* n. 7/2000, pag. 499; NUZZOLO - LA COMMARA: *L'elusione fiscale* - in *Rivista della Guardia di Finanza* n. 2/2002; PIAZZA: *Guida alla fiscalità internazionale*, 2001; POZZO: *I mezzi contro l'evasione e l'elusione fiscale internazionale: l'esperienza italiana* - in AA.VV., “Fisco e commercio internazionale”, 2003; ROLLE, ROCCO, VALENTE: *Il coordinamento della tassazione dei redditi d'impresa nell'unione europea* - in *Working Paper* n. 40 Centro Studi Confindustria, 2003; SACCHETTI, *Sui presupposti per ricondurre a valore normale costi e ricavi nella relazione tra imprese residenti e non residenti* - in *Diritto e Pratica Tributaria*, II, pag. 548, 1997; SANTORO.: *Manuale di pianificazione fiscale internazionale*, 1992; TOSI: *Transfer pricing: disciplina interna e regime convenzionale* - in *Il fisco* n. 7/2001, pag. 2184; VACCA: *Strumenti di tassazione dei redditi transnazionali: il modello italiano* - in atti del Convegno di studi sul tema “La tassazione dell'impresa multinazionale nell'Unione Europea”, Assonime, 2003; VALENTE: *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, 2001.

Giurisprudenza

Commissione Tributaria Regionale Toscana, Sent. n. 130 del 8 gennaio 2002; Commissione Tributaria Regionale Piemonte, sez. XXXV, Sent. n. 164 del 18 gennaio 1999; Commissione Tributaria Provinciale di Roma, sez. XXXIV, n. 342 del 1 luglio 1998.

Legislazione e prassi - Altri Documenti

Art. 110, co. 7, DPR 917/1986 (TUIR) - ex art. 76, co. 5, DPR 917/1986 (TUIR); Art. 9 DPR 917/1986 (TUIR); C.M. n. 32 del 22/9/1980 del Ministero delle Finanze; C.M. n. 42 del 12/12/1981 del Ministero delle Finanze; R.M. n. 9/198 del 10/3/1982 del Ministero delle Finanze; C.M. n. 53 del 26/2/1999 del Ministero delle Finanze; Art. 8 D.L. 30/09/2003 n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 (Ruling internazionale); Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004 sulle modalità di accesso al Ruling internazionale; Rapporto OCSE *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*, 1995; Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni; Commentario al Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni; Comunicazione COM(2001)582 *Verso un Mercato Interno senza ostacoli fiscali*; Comunicazione COM(2003)726 *Un mercato interno senza ostacoli inerenti alla tassazione delle società - risultati, iniziative in corso e problemi ancora da risolvere*; Comunicazione COM (2004)297 *sui lavori del Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento nel settore della tassazione delle società dall'ottobre 2002 al dicembre 2003 e su una proposta di codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione d'arbitrato*.

Il *trust* interno: profili di diritto tributario internazionale

Gemma Carallo*

SOMMARIO: 1. Premesse. Il *trust* e la dottrina del diritto tributario. Inesistenza di una nozione interna di *trust* nel diritto tributario; 2. Profili essenziali del *trust*. La nozione di *trust* interno. La tassazione del *trust* interno nell'ottica del frazionamento dei singoli momenti di realizzazione del fenomeno; 3. Profili di diritto tributario internazionale del *trust* interno.

1. Premesse. Il *trust* e la dottrina del diritto tributario. Inesistenza di una nozione interna di *trust* nel diritto tributario

La Convenzione dell'Aja del 1 luglio 1985, relativa alla legge applicabile al *trust* e al suo riconoscimento, è stata – come è noto – resa esecutiva in Italia con legge 16 ottobre 1989 n. 364.

Fin dal principio degli anni novanta la dottrina, sia pure con qualche voce discorde, ha sottolineato che né la convenzione né la legge hanno introdotto nell'ordinamento italiano un (nuovo) istituto giuridico, essendosi solo voluto prevedere il riconoscimento degli effetti di un *trust* internazionale¹.

Negli anni novanta, mentre la dottrina civilistica procedeva all'approfondimento degli aspetti e delle problematiche strettamente connesse all'individuazione degli effetti dell'istituto, la dottrina tributaristica ha mostrato grande attenzione al fenomeno del *trust*, ponendosi in primo luogo il problema della soggettività passiva e quindi quello dei tributi applicabili nei diversi momenti di attuazione delle fattispecie che compongono il fenomeno *de quo*².

Tuttavia, dopo circa un decennio di contributi di vario tipo, è stata constatata una sorta di “ritrosia” della dottrina tributaristica ad occuparsi del *trust*: il Lupoi ha espresso, in tal senso, l'impressione nettissima che la componente accademica, dopo l'entusiasmo iniziale, si sia perfettamente resa conto della complessità della materia,

* Ricercatore di diritto tributario nell'Università di Bari.

¹ In proposito, V. per tutti SALVATI, *Profili fiscali del trust*, Milano, 2004, pagg. 171 e ss.

² FEDELE, “Visione d'insieme della problematica interna”, in AA. VV., *I trusts in Italia oggi*, Milano, 1996; Gallo, “Trusts, interposizione ed elusione fiscale”, in *Rass. Trib.*, 1986, pag. 1043; Giovannini, “Trust e imposte sui trasferimenti”, in *Rass. Trib.*, 2000, pag. 1115. In particolare, sulla soggettività del *trust* V. Lupi, “La tassazione dei redditi del *trust*”, in AA. VV., *I trusts in Italia oggi*, cit.; Perrone, “La residenza del *trust*” in *Rass. Trib.*, 1999, pag. 1601; Puoti, “La tassazione dei redditi del *trust*”, in AA. VV., *I trusts in Italia oggi*, cit.

ed abbia pensato bene di farsi da parte perché ulteriori studi richiederebbero approfondimenti civilistici e comparatistici che, per le ragioni più varie, non si sente di intraprendere.

La risposta, da parte degli autori del diritto tributario a tali osservazioni, a quanto ci risulta, non è stata data e non è certo questa la sede per confutarle³.

Ci permettiamo però di esprimere, nei limiti delle nostre capacità, alcune considerazioni sul metodo che è alla base delle affermazioni del Lupoi.

Non v'è dubbio che le norme di diritto tributario fanno spesso riferimento a nozioni di altri rami del diritto: e il problema del richiamo di tali nozioni ha dato luogo all'elaborazione di diverse, e spesso opposte opinioni, tra chi ritiene che la fattispecie extrafiscale "richiamata" abbia identico significato rispetto alla normativa di provenienza e chi ritiene, invece, che il richiamo di per sé valga a modificare la fattispecie richiamata⁴.

Si considerino, ad esempio, le nozioni di impresa, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, richiamate dalle disposizioni tributarie in materia di imposte sui redditi: i numerosi autori che hanno effettuato cospicui approfondimenti in argomento si sono posti il problema se il diritto tributario avesse elaborato una propria nozione di impresa, di lavoro autonomo o di lavoro dipendente o se invece ci si dovesse integralmente rifare alla corrispondente nozione civilistica, poiché – in tale ultimo caso – i risultati delle elaborazioni (dottrinali e giurisprudenziali) civilistiche avrebbero dovuto essere assunti come punto di partenza per l'approfondimento della fattispecie tributaria⁵.

In altre parole: se la nozione è "interna" al diritto tributario, il tributarista è ovviamente pienamente competente ad effettuare l'approfondimento e l'elaborazione scientifica, ma se la nozione è "esterna" il tributarista dovrebbe necessariamente assumere, come punto di partenza obbligato del proprio lavoro, il risultato dell'elaborazione extrafiscale (negli esempi fatti, della dottrina civilistica).

Le considerazioni svolte ci conducono a ritenere che, anche in tema di *trust*, sarebbe necessario verificare se possa considerarsi esistente una nozione fiscale di *trust* nel diritto tributario italiano o se invece sia necessario rifarsi alle elaborazioni extrafiscale, in particolare civilistiche e comparatistiche.

La risposta sembra ovvia, dal momento che la normativa tributaria non solo non possiede una nozione autonoma (interna) di *trust*, ma neppure – allo stato – contiene alcun richiamo alla fattispecie del *trust*.

È chiaro allora che il tributarista è probabilmente "ritroso" poiché non riesce ancora a scorgere soddisfacenti approfondimenti dei civilisti e comparatistici che possano costituire un'adeguata base per l'approfondimento dei profili fiscali del *trust*.

³ V. Lupoi, "Trusts", Milano, 2001, pagg. 753 e ss.

⁴ V. in proposito Vanoni, "L'unità del diritto ed il valore per il diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi", in Opere giuridiche, vol. I, Milano, 1961, pagg. 438 e ss. V. anche Tremonti, "Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria", in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1986, I, pag. 369.

⁵ V. Fantozzi, "Imprenditore e impresa nelle imposte sul reddito e nell'Iva", Milano, 1982; Sacchetto, "I redditi di lavoro autonomo – nozione e disciplina tributaria", Milano, 1984, pagg. 14 e ss.; Puoti, "Il lavoro dipendente nel diritto tributario", Milano, 1975, pagg. 39 e ss.

2. Profili essenziali del *trust*. La nozione di *trust* interno. La tassazione del *trust* interno nell'ottica del frazionamento dei singoli momenti di realizzazione del fenomeno

La conclusione esposta nel precedente paragrafo non vale solo come constatazione della difficoltà di effettuare approfondimenti di tipo fiscale in relazione a fattispecie che non sembrano ancora oggetto di soddisfacente elaborazione dottrinale in settori diversi dal diritto tributario, ma può essere adottata come metodologia per l'indagine che ci proponiamo di effettuare con il presente scritto.

In sostanza, una volta accertata l'inesistenza di una nozione di *trust* interna al diritto tributario, si tratta di verificare quale debba essere il punto di partenza per l'interprete della norma tributaria, vale a dire a quale fattispecie extrafiscale ci si debba riferire per constatarne gli effetti sul piano tributario.

Tale analisi verrà prevalentemente effettuata, in relazione al taglio del presente lavoro, con riferimento al *trust* interno e al diritto tributario internazionale.

La definizione più semplice ed efficace dell'istituto giuridico del *trust* è certamente quella contenuta nell'art. 2 della richiamata Convenzione dell'Aja del 1985, nel quale è affermato che per *trust* si intendono "i rapporti giuridici istituiti da una persona, il costituente, con atto tra vivi o *mortis causa*, qualora i beni siano posti sotto il controllo di un *Trustee* nell'interesse di un beneficiario o per un fine specifico".

Da tale lineare indicazione può ricavarsi un interessante punto di partenza per l'analisi che ci si propone, essendo immediatamente percepibile l'esistenza di un profilo da un lato tendenzialmente plurisoggettivo e dall'altro monooggettivo.

La realizzabilità del *trust* è, infatti, generalmente subordinata alla sussistenza di almeno due soggetti, il Disponente da un lato, il *Trustee* dall'altro; a tali soggetti, a meno che il *trust* non sia stato costituito per un fine specifico, normalmente si aggiunge un terzo soggetto, il Beneficiario, e può aggiungersene un quarto, il Guardiano, al quale è affidata la funzione di vigilanza ed autorizzazione sull'amministrazione del *trust*.

Abbiamo accennato ad una tendenziale plurisoggettività, dal momento che il disponente non è figura necessariamente presente, poiché il *trust* potrebbe essere istituito con un provvedimento del giudice, o di un organo amministrativo, e può anche avvenire che le funzioni di *Trustee* siano espletate dallo stesso disponente.

Ovviamente nell'ambito di ciascuna tipologia soggettiva (disponente, *Trustee*, beneficiario) possono essere presenti uno o più soggetti, essendo ipotizzabile sia la pluralità di disponenti, che di *Trustee*, di beneficiari e di guardiani.

Come è noto, l'effetto del *trust* è quello della segregazione dei beni in *trust*, nel senso che il Disponente ne perde la titolarità a favore del *Trustee*, il quale dal canto suo ne diviene titolare nella qualità di *Trustee* del *trust* e li deve amministrare secondo il vincolo ad essi impresso dal disponente.

Ne deriva che i beni del *trust* sono separati dai beni personali del *Trustee* e dunque non possono essere aggrediti dai creditori personali del *Trustee* né possono formare oggetto di sequestro da parte di questi ultimi e non concorrono alla formazione della massa attiva in caso di fallimento del *Trustee*.

Si aggiunga che i beni del *trust* non sono neppure aggredibili dai creditori personali dei Beneficiari, i quali non sono titolari di alcun diritto nei confronti di detti beni.

In ogni caso è rilevabile come, sotto il profilo oggettivo, non vi sia quella pluralità di figure sussistente sotto il profilo soggettivo, nel senso che i rapporti giuridici, e quindi i beni, che il Disponente trasferisce al *Trustee* costituiscono l'oggetto del *trust*, e quindi un complesso obiettivo amministrato dal *Trustee* e controllato dal Guardiano.

Prima di procedere ulteriormente all'analisi degli elementi ora evidenziati sotto il profilo fiscale, sembra opportuno sottolineare che il fenomeno che maggiormente interessa ai fini della presente trattazione è quello del *trust* interno, vale a dire il *trust* i cui elementi soggettivi ed oggettivi sono connessi al nostro territorio e al nostro ordinamento, sebbene esso sia regolato da una legge straniera che gli attribuisce la qualificazione di "*trust*"⁶.

In proposito è da dire che una parte (peraltro minoritaria) della dottrina esclude l'ammissibilità del *trust* interno, ma la giurisprudenza si sta invece consolidando sull'opposto orientamento, sulla base di una pluralità di argomenti che conviene sinteticamente richiamare.

In primo luogo, il richiamo alla presenza, nel nostro ordinamento, di fattispecie normative aventi ad oggetto i patrimoni separati (mandato per operazioni di garanzia; patrimoni destinati al compimento di uno specifico affare), nonché al principio dell'autonomia privata di cui all'art. 1322 cod. civ.; inoltre la ravvisata esistenza di norme idonee ad escludere l'ingresso nel nostro ordinamento di atti di *trust* con finalità elusive o contrarie a norme imperative di legge e all'ordine pubblico interno (artt. 1343 e 1344 cod. civ.; art. 13 della Convenzione dell'Aja; art. 16 della legge 1995 n. 218).

Per tale riguardo non può sottovalutarsi la circostanza che dall'ottobre 2003, epoca in cui è stata emanata (dal Tribunale di Bologna) la prima sentenza con la quale si è affermato che il *trust* (interno) è pienamente compatibile con l'ordinamento giuridico italiano e che "a più di dieci anni dall'entrata in vigore della legge 16 ottobre 1989 n. 364, che ha ratificato la Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, può ritenersi ampiamente superata la tesi che prospetta la contrarietà del *trust* all'ordinamento italiano e la sua conseguente irriconeoscibilità", una ventina di provvedimenti giurisdizionali sono stati emanati a conferma dell'orientamento positivo assunto in materia.

In particolare, sono state approvate iscrizioni e trascrizioni di *trust* in Registri immobiliari (Arezzo, Firenze, Pavia, Torino e Milano) e in Registri delle imprese (Vicenza, Milano) mentre in procedure di concordato preventivo o fallimentari è stata autorizzata la costituzione di un *trust*⁷.

⁶ Lupoi, "Trusts", cit., pagg. 546 e ss. L'autore sottolinea che nel campo del *trust* l'aggettivo "interno" potrebbe designare due distinti fenomeni, e cioè sia i *trusts* disciplinati dal diritto italiano, sia i *trusts* i cui elementi soggettivi ed oggettivi sono interamente (o prevalentemente) localizzati in Italia. Ai fini del presente lavoro riteniamo di dover utilizzare l'espressione "*trust* interno" nel secondo senso, e cioè per indicare il fenomeno nel quale elementi soggettivi ed oggettivi sono legati ad un ordinamento che non qualifica lo specifico rapporto quale *trust*, mentre il rapporto stesso è regolato da una legge straniera che gli attribuisce quella qualificazione. Rileviamo, ancora, che il Lupoi, accanto ad una localizzazione "totale" in Italia degli elementi soggettivi ed oggettivi del *trust*, menziona anche una "localizzazione permanente": è da chiedersi, allora, cosa debba intendersi per "localizzazione permanente", e cioè quali elementi debbano necessariamente essere presenti in Italia.

⁷ In assenza di indicazioni in proposito da parte degli Autori che si sono occupati della tematica del *trust* interno, riteniamo di poter affermare che dovrebbe esservi la presenza contemporanea della maggior parte dell'elemento oggettivo (i.e. la maggior parte dei beni del *trust*), nonché della maggior parte dell'elemento soggettivo (disponente e *trustee*, ovvero *trustee* e beneficiari, ovvero – in caso di pluralità di *trustee* e/o di beneficiari – di almeno un *trustee* ed un beneficiario).

⁷ Segnaliamo l'opinione difforme espressa dal Tribunale di Belluno, 25 settembre 2002, in Riv. Dir. Trib.,

Di recente, poi, è stato introdotto nel nostro codice civile l'art. 2645 *ter* che sancisce definitivamente la trascrivibilità nei registri immobiliari degli atti con i quali i beni immobili o mobili registrati vengono destinati alla realizzazione di interessi meritevoli di tutela.

Sulla base del breve approfondimento effettuato, possiamo ora verificare quali siano gli aspetti rilevanti ai fini tributari di un *trust* interno, ipotizzando dunque che tutti gli elementi (soggettivi ed oggettivo) del *trust* siano collocati sul territorio dello Stato.

Giova premettere che l'istituto del *trust* ha scontato, in passato, gli effetti negativi della carenza di una regolamentazione specifica dal punto di vista fiscale e della conseguente necessità di individuare, per ciascuna tipologia di *trust* concretamente posta in essere, una soluzione interpretativa rispettosa dei principi generali dell'ordinamento tributario italiano.

Tuttavia, i numerosi chiarimenti formulati dall'Amministrazione finanziaria negli ultimi anni hanno in parte eliminato taluni aspetti critici che avevano a lungo alimentato notevoli dibattiti in dottrina, sia dal punto di vista dell'imposizione diretta che delle imposte indirette.

Iniziamo dalla costituzione del *trust*, vale a dire dall'atto con il quale il Disponente individua i beni da devolvere e li trasferisce al *Trustee*.

Dal punto di vista dell'applicazione delle imposte sul reddito può innanzitutto chiarirsi che l'atto di trasferimento al *trust* di beni o diritti da parte del Disponente assume specifica rilevanza come causa generatrice di fattispecie reddituali solo quando il trasferente rivesta la qualità di imprenditore, e sempre che il trasferimento abbia ad oggetto beni relativi all'impresa: è questo il caso del trasferimento di singoli beni (ad esempio un immobile, un pacchetto azionario) ricompresi nel complesso aziendale, perché se si tratta invece del trasferimento dell'azienda, l'art. 58 del T.U.I.R. (sostituito dall'art. 1, comma 1, del D. Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344) stabilisce che se esso avviene per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa, che è quindi assunta dal *trust* ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del Disponente⁸.

Per quanto riguarda, invece, l'individuazione del trattamento fiscale, ai fini dell'imposizione indiretta, dei trasferimenti di beni dal Disponente al *trust*, occorre distinguere con riguardo alla tipologia di *trust* concretamente posta in essere.

2003, II, pagg. 578 e ss., secondo cui il *trust* interno non potrebbe trovare riconoscimento ai sensi dell'art. 13 della Convenzione dell'Aja, e non potrebbe produrre gli effetti previsti dagli artt. 2 e 11 della stessa Convenzione. Tale opinione è contraddetta dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, 24 settembre 2002, n. 2002/150208, in Riv. Dir. Trib., 2003, cit. Su tali provvedimenti si veda la nota di Salvati "Sull'illegittimità del *trust* interno e le connesse implicazioni sul versante fiscale".

⁵ sul *trust* nel concordato preventivo, V. Trib. Parma, 3 marzo 2005, in Riv. Notariato, 2005, con nota di De Guglielmi. Sul *trust* nel fallimento V. Trib. Sulmona, 21 aprile 2004, in Fallimento, 2005, pag. 471; Trib. Roma, 3 aprile 2003, in Fallimento, 2004, pag. 101, con nota di Falceglia.

⁶ sulla trascrizione del *trust* V. Trib. Parma, 21 ottobre 2003, in Riv. Dir. Internaz. Priv. E proc., 2004, pag. 332; Trib. Parma, 13 ottobre 2003, in Riv. Notariato, 2004, pag. 565, con nota di M. Lupoi.

⁸ V. Giovannini, "Trust e imposte sui trasferimenti", in Rass. Trib., 2000, pag. 1115; Gallizia, "Trattamento tributario dell'atto dispositivo in un *trust* di beni immobili", in *Trusts e attività fiduciarie*, 2001, pagg. 147 e ss.

Per la categoria dei *trust* liberali, la dottrina maggioritaria (e la prassi di numerosi uffici finanziari: parere 19972/2003 e parere 903-104/2004 resi in risposta ad istanze di interpello dalla Direzione Regionale delle Entrate della Liguria) è concorde nel ritenere che il trasferimento al *Trustee* debba scontare l'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 D.P.R. 131/1986 (T.U. dell'imposta di registro) relativo agli atti non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale⁹.

Nelle altre ipotesi di *trust*, la prassi amministrativa ha ritenuto applicabile l'imposta proporzionale con l'aliquota del 3% prevista dall'art. 9, Tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R. 1986 n. 131, riguardante gli "atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale"¹⁰.

Appare evidente che la questione dell'applicazione dell'imposta di registro postula la definizione giuridica del trasferimento da Disponente a *Trustee*, che è stata considerata in modo differente, come conferimento di beni, come atto di donazione, come atto di trasferimento senza corrispettivo.

Veniamo ora all'aspetto di maggior rilievo, vale a dire quello riguardante i redditi prodotti dal patrimonio conferito in *trust*.

E' questo il momento in cui il problema della tassazione si incrocia con quello della soggettività passiva autonoma del *trust*, dal momento che sia con riferimento al soggetto passivo che in relazione all'imposta applicabile è determinante la verifica dell'esistenza o meno di soggettività passiva in capo al *trust*¹¹.

Esclusa pressoché unanimemente la soggettività passiva in capo al Disponente, la dottrina si divide tra l'attribuzione al *Trustee* e la realizzazione di soggettività passiva autonoma da parte del *trust*.

Tale tesi appare prevalente in dottrina e condivisa dall'Amministrazione finanziaria, la quale ha espresso il convincimento che al *trust* debba essere riconosciuta, in linea di principio, soggettività tributaria quale "organizzazione non appartenente ad altri soggetti passivi" e che l'adempimento dell'obbligazione tributaria sia a carico del *Trustee*, tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi del *trust* (ove necessaria) ed al versamento delle relative imposte (mediante utilizzo delle risorse derivanti dal patrimonio in *trust*).

Tale impostazione sembra la più attendibile e corretta, anche in relazione alla circostanza che il collegamento tra presupposto d'imposta e soggetto passivo deve esprimere la capacità contributiva di quest'ultimo¹².

⁹ V. Salvati, Op. cit., pag. 273, la quale ritiene che il trasferimento dei beni dal disponente al *trust* debba considerarsi come operazione di conferimento, rientrando dunque nel disposto dell'art. 4, Tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R. 1986, n. 131.

¹⁰ da segnalare che alcuni autori ritengono che l'attribuzione dei beni al *trust* sia liberalità e vada assoggettata all'imposta sulle donazioni: V., a riguardo, Gaffuri – Albertini, "Disciplina fiscale del *trust*: costituzione e trasferimento dei beni", in Boll. Trib., 1995, pag. 1701.

¹¹ Salvini, "Il trasferimento degli interessi beneficiari", in AA. VV., *I trusts in Italia oggi*, cit., pagg. 341 e ss.

¹² Riconoscono soggettività al *trust*: Lupi, "la tassazione dei redditi del *trust*", cit.; Miccinesi, "Il reddito del *trust* nelle varie tipologie", in *Trust e Attività fiduciarie*, 2000, pag. 309; Perrone, "La residenza del *trust*", cit.; Puoti, "La tassazione dei redditi del *trust*", cit.; Tundo, "Implicazioni di diritto tributario connesse al riconoscimento del *trust*", in Dir. Prat. Trib., 1993, I, pag. 1295.

¹³ Escludono invece la soggettivazione del patrimonio e quindi la soggettività del *trust*, tra gli altri Nuzzo, "E luce fu sul regime fiscale del *trust*", in Banca e borsa, 2002, pagg. 244 e ss.; Paparella, "Trusts ed interposizione fittizia nella disciplina delle imposte sui redditi", in Fisco, 1996, pag. 4812.

¹⁴ V., al riguardo, Puoti, Op. cit.

Non sembra infatti che il *Trustee* esprima capacità contributiva propria rispetto ad un patrimonio che è segregato, di cui non può disporre, e che è chiamato a gestire per la realizzazione di uno scopo ovvero per attribuirne le utilità ai Beneficiari¹³.

Ciò detto, ulteriore aspetto di particolare delicatezza è quello riguardante l'eventuale rilevanza tributaria delle erogazioni effettuate durante la vita del *trust* nei confronti dei Beneficiari in esso individuati, occorrendo verificare se i redditi già assoggettati a tassazione in capo al *trust* assumano rilevanza anche nei confronti dei Beneficiari al momento dell'erogazione.

La dottrina prevalente propende per la soluzione negativa, soprattutto in considerazione del fatto che – mancando strumenti giuridici quali, ad esempio, il credito d'imposta per l'IRES già assolta dal *trust* – l'ulteriore imposizione in capo ai Beneficiari determinerebbe una doppia imposizione secca per lo stesso presupposto.

In ogni caso, l'eventuale attribuzione di natura reddituale alle somme o alle utilità percepite dai beneficiari presupporrebbe l'*inquadramento* delle stesse in una delle categorie reddituali previste dall'art. 6 del T.U.I.R.: in particolare ove fossero previsti assegni periodici a favore dei Beneficiari, gli stessi potrebbero essere considerati come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50 lett. i) del T.U.I.R. che menziona gli assegni periodici, diversi dalle rendite vitalizie e dalle rendite a tempo determinato, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro¹⁴.

Occorre, infine, soffermarsi sulla circostanza che l'estrema varietà di tipologie di *trusts* concretamente adottabili può comportare che la soggettività tributaria autonoma vada esclusa nelle ipotesi della trasparenza del flusso del reddito.

Ciò può verificarsi in tutte le ipotesi in cui, secondo le previsioni dell'atto istitutivo di *trust*, il *Trustee* sia tenuto, automaticamente e senza alcun margine di discrezionalità, a trasferire il reddito prodotto dal *trust* ai Beneficiari, in modo tale che detto reddito venga percepito dai Beneficiari stessi man mano che esso matura, limitandosi a transitare per le mani del *Trustee*.

Sono queste le conclusioni alle quali è recentemente pervenuta l'Amministrazione finanziaria che ha escluso la soggettività tributaria del *trust*, con conseguente imposizione del reddito direttamente in capo ai Beneficiari, nelle ipotesi di "*trust nudo*" o "*bare trust*", nelle quali il reddito prodotto dai beni in *trust* non viene patrimonializzato, competendo direttamente ed automaticamente ai Beneficiari, senza alcuna discrezionalità da parte del *Trustee*.

Resta infine da considerare il momento del trasferimento ai Beneficiari dei beni del *trust*.

Nel *trust* liberale si ritiene applicabile il regime previsto dall'art. 13 della legge 2001 n. 383, con conseguente esenzione dall'imposta nelle ipotesi in cui il rapporto

¹³ Attribuiscono, invece, soggettività al *trustee*, tra gli altri: Fedele, "Visione d'insieme della problematica interna", in AA. VV., *Il trust in Italia oggi*, cit., pag. 273; Ficari, "Il *trust* nelle imposte dirette", in Boll. Trib., 2000, pag. 1526; Gallo, Op. cit., pag. 1043; Giovannini, "Problematiche fiscali del *trust*", in Boll. Trib., 2001, pag. 1125.

¹⁴ Sulla "irriducibilità del reddito del beneficiario alle consuete categorie reddituali", V. Salvati, "Profili fiscali del *trust*", cit., pagg. 256 e ss.; sull'applicabilità dell'art. 50 lett. i, V. Tundo, Op. cit., pag. 1297.

tra il Disponente ed i Beneficiari sia di coniugio o di parentela in linea retta o entro il quarto grado; negli altri casi il trasferimento sconterebbe l'imposta di registro con l'aliquota propria dei trasferimenti, ma solo sulla parte della quota spettante a ciascun Beneficiario che superi l'importo di € 180.760,00.

Tale impostazione, come si è detto in precedenza, non sembra applicabile in maniera generalizzata ad altre tipologie di *trust*, per le quali dovrebbe essere operante l'imposizione proporzionale con l'aliquota del 3% (ai sensi dell'art. 9, Tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 1986 n. 131), a meno che tale assoggettamento non sia già avvenuto nel trasferimento tra Disponente e *trust*, nel qual caso dovrebbe ritenersi applicabile l'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 del D.P.R. citato.

3. Profili di diritto tributario internazionale del *trust* interno

Nel paragrafo precedente si è proceduto all'individuazione degli aspetti fiscali del *trust* interno, con applicazione di una metodologia analitica, riferendosi cioè ai singoli atti e ai singoli momenti della dinamica del *trust* stesso.

Si ritiene opportuno verificare ora, con lo stesso metodo, i profili di diritto tributario internazionale.

Iniziamo dall'ipotesi nella quale il Disponente sia soggetto non residente nel territorio dello Stato.

Poiché, come si è detto, non sembra sostenibile che la soggettività passiva del *trust* possa essere attribuita al Disponente, la qualifica di non residente non rileva ai fini della tassazione del *trust* né sembra aver rilievo con riferimento al momento del trasferimento dei beni al *trust*.

In tal caso, infatti, il criterio di territorialità dell'imposizione non è collegato al luogo di residenza del trasferente, ma al luogo nel quale venga stipulato l'atto di trasferimento: l'art. 2 del D.P.R. 1986 n. 131 stabilisce infatti l'obbligo di registrazione solo per gli atti formati per iscritto nel territorio dello Stato, a meno che non si tratti di atti che comportano il trasferimento della proprietà o di altri diritti reali su beni immobili, o aziende esistenti nel territorio dello Stato, ovvero la locazione o l'affitto di tali beni.

Ne discende, dunque, che in tale prima fase (costituzione del *trust* e trasferimento dei beni al *Trustee*) il criterio fondamentale da prendere in considerazione ai fini della tassazione (indiretta) è quello della localizzazione dei beni.

Il momento più rilevante, sotto il profilo fiscale, è comunque quello della tassazione del reddito dei beni attribuiti al *Trustee* e qui il criterio della territorialità della tassazione è strettamente subordinato alla tesi prescelta in tema di soggettività passiva del *trust*.

Nel caso infatti di attribuzione al *Trustee* della soggettività tributaria del *trust*, è la residenza del *Trustee* che condiziona l'imposizione: nel senso che se il *Trustee* è residente in Italia, qui avverrà la tassazione anche per i redditi derivanti da beni del *trust* localizzati all'estero; se il *Trustee* è soggetto non residente, la tassazione sarà limitata ai redditi derivanti dai beni del *trust* situati in Italia.

Vale la pena di sottolineare che, in quest'ultima ipotesi, l'assoggettamento ad imposizione è determinato dalla circostanza che la fattispecie reddituale sia espressamente inserita nell'elenco tassativo contenuto nell'art. 23 del T.U.I.R.: in caso contrario, non vi sarebbe reddito tassabile in Italia nei confronti del *Trustee* non residente.

Maggiormente attendibile, come già osservato, è la tesi che vede nel *trust* la soggettività tributaria come "organizzazione non appartenente ad altri soggetti passivi, nei confronti della quale il presupposto d'imposta si verifica in modo unitario e autonomo".

In questo caso è la residenza fiscale del *trust* e non quella del *Trustee* che determina il criterio di territorialità dell'imposizione, o meglio l'ampiezza dell'imposizione stessa.

A tal fine viene in rilievo in primo luogo la sede legale del *trust* che, dovrebbe essere indicata nell'atto costitutivo.

In mancanza, l'art. 73 del T.U.I.R. fa riferimento, ai fini della residenza fiscale, alla sede dell'amministrazione: al luogo, cioè, nel quale viene svolta l'attività di gestione dei beni trasferiti dal Disponente.

A noi sembra di poter ritenere che tale luogo sia la residenza o il domicilio (se persona fisica) ovvero la sede legale o amministrativa (se soggetto diverso dalla persona fisica) del *Trustee*.

Anche in questa ipotesi, dunque, la collocazione del *Trustee* incide sulla tassazione, determinando un criterio di collegamento con il territorio: di modo che la circostanza che il *Trustee* abbia sede all'estero comporta una sottrazione di materia imponibile alla fiscalità italiana.

Vi è da chiedersi quale siano le conseguenze se il *trust* abbia un *Trustee* con sede in un Paese avente regime fiscale privilegiato, sempre che l'oggetto principale del *trust* non sia in Italia.

Un tale assetto non sembra avere particolare rilevanza ai fini dell'operatività della tassazione italiana.

Ed infatti, ove il *trust* abbia redditi in Italia, e questi rientrino nelle fattispecie indicate nell'art. 23 del T.U.I.R., la tassazione verrà effettuata nei confronti del *trust* non residente; le eventuali erogazioni ai beneficiari fiscalmente residenti in Italia verranno assoggettate a tassazione sempre che possano inquadarsi nell'ambito di singole categorie di redditi.

Rimane un ultimo aspetto al riguardo: se possano considerarsi applicabili gli artt. 167 e 168 T.U.I.R., relativi alle imprese estere controllata e collegate.

Entrambe le disposizioni citate contemplano infatti il controllo o il collegamento non solo con società o impresa ma anche con altro "ente" localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato¹⁵.

¹⁵ Sul principio delle CFC – *Controlled Foreign Companies* – V., per tutti, Cordeiro Guerra, "La nuova definizione di «regime fiscale privilegiato» nell'ambito della disciplina in tema di CFC e di componenti negative derivanti da operazioni con imprese estere", in *Rass. Trib.*, 2000, pagg. 1788 e ss.; Stevanato, "*Controlled Foreign Companies*: concetto di controllo ed imputazione del reddito", in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, parte I, pag. 1777; Lupi, "Principi generali in tema di CFC e radicamento territoriale delle imprese", in *Rass. Trib.*, 2000, pag. 1730.

A nostro sommo avviso, l'art. 168 non potrebbe trovare applicazione nei confronti del *trust*, per la ragione che si fonda specificamente sulla detenzione (diretta o indiretta) di una partecipazione nella società o ente, ciò che per il *trust* è "fisiologicamente" escluso.

Potrebbe, in linea di principio, trovare applicazione il richiamato art. 167, che si riferisce al controllo dell'ente: tuttavia, in concreto, dovrebbe escludersi anche l'operatività di tale disposizione.

Considerato, infatti, che il *Trustee* è residente nel Paese a fiscalità privilegiata (e che tale collocazione determina la residenza del *trust* nello stesso Paese), i soggetti residenti in Italia che astrattamente potrebbero controllare il *trust* sono il Disponente, il Guardiano o il Beneficiario.

Peraltro nessuno di tali soggetti sembra titolare del potere di controllo al quale si riferisce l'art. 167: non il Disponente che una volta trasferiti i beni (e se non ha la qualifica di *Trustee*), non può ingerirsi nella gestione, ma al più avere talune prerogative nel *trust*; non il Guardiano, che ha un potere di controllo sugli atti e le attività del *Trustee*, ma non controlla direttamente il *trust*; non il Beneficiario, che non ha alcun potere in ordine alla gestione del *trust*).

In relazione all'aspetto della soggettività autonoma del *trust*, l'ultima ipotesi da prendere in considerazione è quella di un *trust* che abbia sede legale e amministrazione all'estero e in Italia l'oggetto principale, vale a dire la maggior parte dei beni per realizzare direttamente gli scopi voluti dal Disponente.

Avremmo anche in tal caso un *trust* residente e, di conseguenza, nei confronti di esso andrebbero assoggettati a tassazione anche i redditi dei beni situati all'estero.

Resta, infine, da considerare la collocazione territoriale dei Beneficiari.

In questo caso non sembra esservi nessuna implicazione e nessun collegamento tra residenza fiscale del *trust* e residenza fiscale del beneficiario, di modo che può semplicemente osservarsi che le erogazioni a beneficiari residenti vanno tassate (ove costituenti fattispecie reddituali) in Italia mentre quelle erogate a Beneficiari esteri vanno escluse da tassazione in Italia, salva l'applicazione delle ritenute alla fonte, e salva diversa disposizione di convenzioni contro la doppia imposizione¹⁶.

¹⁶ Per le indicazioni ritraibili dal modello OCSE contro le doppie imposizioni, e per l'inquadramento del *trust* come centro autonomo di imputazione nell'ambito del concetto di *body of person*, V. Salvati, Op. ult. Cit., pagg. 175 e ss., Nuzzo, Op. ult. Cit., pag. 260.

Intra-community VAT frauds in vehicles business (abstract)*

Massimo Di Pasquale

The so-called “carousel fraud” consists of chains of supplies of goods in which a defaulting trader (missing trader) is involved, that means a trader liable for a certain amount of VAT who disappears without paying that VAT to the tax authorities, or a trader using a hijacked VAT number. As trading between member states is effectively VAT-free, these enterprisers fraudulently sell goods, selling them through unaware dealers to complete the circle. Customs pursue these innocent dealers, as well as the guilty parties, to recover the lost VAT.

In order to distort VAT investigations, the goods will often be supplied by intermediary companies, called “buffers”. It may happen that the buffer is unaware of the fraud but in many cases he is conscious that he is involved in an irregular type of transaction (for the unusual nature of the commercial transaction). In practice, these kinds of fraud are constructed in a complex manner involving transactions between several member states and several companies in each member state. This article describes the mechanism used by the missing trader in intra-community trade.

In the past, the European Commission has presented several reports on EU-wide cooperation to struggle fraud in the field of VAT. It is not easy to quantify the exact amount of VAT that this kind of fraud makes each Member State county suffer. Anyway, it has been estimated that the losses of each Member State can go up to 10% of net VAT receipts.

In recent years, there have been some improvements in cooperation in this area, like the adoption of strengthened EU legislation and the modern types of national control arrangements as a result of information-sharing on best practices and improvements in the level and quality of mutual assistance between tax administrations.

However, the Commission recommends the Member States to take further steps to intensify administrative cooperation such as improving the exchange of information, increasing the human resources allocated to this work and removing remaining legal barriers to the struggle VAT fraud.

According to a very recent jurisprudence of the European Court of Justice, in such a chain, each transaction must be analysed on its merits and the nature of a particular transaction in the chain cannot be altered by previous or subsequent events. Therefore, the taxable person who carries out such transactions has always the right to deduct input VAT.

* Edited in English by the Author.

Le frodi all'Iva intracomunitaria nel commercio degli autoveicoli

Massimo Di Pasquale

SOMMARIO: 1. Generalità; 2. Le frodi carosello: il fenomeno dei missing traders; 3. Le false lettere d'intento; 4. L'abuso del regime del margine nella cessione di autoveicoli usati; 5. Attività di contrasto dell'UE alle operazioni delle società cartarie; 6. Le novità della Legge Finanziaria per il 2005 relative al settore degli autoveicoli; 6.1. Le operazioni intracomunitarie relative ai mezzi di trasporto nuovi; 6.2. Dichiarazione per chi opera con esportatori abituali; 6.3. Introduzione della responsabilità solidale tra venditore ed acquirente

1. Generalità

Il regime transitorio d'imposta sul valore aggiunto è stato concepito in modo tale che le forniture di beni all'interno dell'Unione tra soggetti di imposta siano esenti nello Stato membro di origine dei beni e siano invece soggette a tassazione nello Stato membro di destinazione. A tale regime "normale" si sono aggiunti inoltre regime particolari e spesso complessi, in settori in cui gli Stati membri desideravano conservare un controllo più ampio della tassazione.

Questo meccanismo dell'esenzione espone il sistema a diversi fenomeni di frode IVA di particolare pericolosità. Le diverse tipologie di frode, infatti, pur articolandosi secondo specifici schemi operativi e coinvolgendo settori merceologici diversi, hanno quale presupposto l'acquisto della merce da parte del soggetto che realizza la frode senza che vi sia un effettivo esborso di IVA. La frode, oltre alla sottrazione dell'imposta, comporta, mediante l'alterazione dei prezzi praticati, anche conseguenze significative sulla corretta concorrenza commerciale.

I fenomeni di frode sono stati oggetto di specifici richiami da parte della Commissione, che ha esortato gli Stati ad incentivare le azioni di contrasto anche con il ricorso ad attività coordinate di tipo interstatale. Il consiglio ECOFIN, da parte sua, ha invitato la Commissione e gli Stati membri ad intraprendere una serie di azioni volte a rafforzare la lotta contro la frode fiscale nell'ambito dell'attuale regime IVA.

Per rispondere a tali raccomandazioni sono state intraprese numerose iniziative, che sono state coordinate dal Comitato Permanente per la Cooperazione Amministrativa (SCAC). A livello comunitario il Consiglio ha adottato nel 2003 il regolamento n. 1798 che rafforza notevolmente il quadro giuridico in materia di assistenza reciproca, ed ha adottato anche una decisione relativa all'adozione del programma *Fiscalis 2003-2007*. Tale programma fornisce finanziamenti per l'organizzazione di seminari per funzionari delle imposte, di scambi e visite di studio in altri paesi partecipanti, di controlli multilaterali e di gruppi di progetto in cui i funzionari di diversi paesi possono lavorare insieme su temi specifici.

A medio termine, la Commissione ha inoltre annunciato la propria intenzione di riformare profondamente il sistema VIES, rendendolo più flessibile.

Gli Stati, dal canto loro, hanno compiuto sostanziali passi avanti per un sistema di controllo più moderno ed efficace dell'IVA, cominciando ad integrare la cooperazione amministrativa agli strumenti di controllo quotidiani.

2. Le frodi carosello – il fenomeno dei missing traders

Si è detto che in un sistema così congegnato come quello dell'IVA intracomunitaria, il rischio che si verifichino delle frodi è particolarmente avvertito.

Uno schema di meccanismo fraudolento, particolarmente semplice ed efficace potrebbe essere il seguente: il tributo viene evaso dal *missing trader* (in questo caso l'operatore Y) che è un soggetto fittizio creato appositamente per realizzare scambi commerciali esclusivamente cartolari, senza l'assolvimento degli obblighi tributari di versamento.

In pratica l'operatore Y acquista beni da un fornitore comunitario (l'operatore X) in esenzione di imposta, sul presupposto della tassazione nel paese di destinazione della merce. Successivamente l'operatore Y rivende le merci sul proprio territorio nazionale, all'operatore Z, questa volta con applicazione dell'IVA, in quanto trattasi di operazione conclusa all'interno del paese B. L'operatore Z, ha pagato apparentemente l'IVA all'operatore Y al momento della vendita ed ha così titolo per portare la stessa in detrazione. L'operatore Y - fittizio, come detto – si trova in una posizione di debito verso l'erario, ma scompare in breve tempo senza versare nulla. L'operatore Z, oltre a rivendere la merce acquistata al consumatore finale, può a sua volta effettuare una fornitura intracomunitaria esente all'operatore X facendo ripartire il ciclo sopra descritto, e questo spiega l'appellativo di "frode carosello" con cui vengono comunemente denominate tali tipi di frode.

Gli anelli di questa fraudolenta catena commerciale normalmente sono molteplici, ma non è altro che ripetizione-articolazione dello schema base descritto. Un buon carosello, inoltre prevede l'utilizzo di società filtro (*buffer*)¹, che si interpongono tra le società fittizie e gli operatori "normali" (*broker*). Lo scopo è di complicare le operazioni di controllo e soprattutto la dimostrazione della consapevolezza della frode, che di solito esiste, da parte dei *broker*.

In effetti l'operazione prende solitamente le mosse da un accordo che si concretizza tra tutti gli anelli della catena sopra descritti. Il passaggio reale delle merci si realizza tra l'operatore X e l'operatore Z, con l'operatore Y che funge semplicemente da interposto.

La perdita finanziaria per l'Erario è pari all'IVA fittiziamente pagata dall'operatore Z all'operatore Y ma la frode in esame nella quasi totalità dei casi presenta risvolti che incidono anche sulla leale concorrenza commerciale.

In sostanza l'operatore Y acquista la merce in esenzione di imposta ed è quindi in grado di rivenderla ad un prezzo, che rappresenta il nuovo imponibile, pari al valore dell'acquisto scorporato dell'incidenza IVA. Nel nostro esempio, se nel paese B vige

¹ Per una compiuta disamina delle frodi e dei loro meccanismi tipici, cfr. FURLAN, *Brevi riflessioni sulla riforma penale tributaria e frodi all'Iva intracomunitaria*, riv. Il Fisco n. 40/2001, pagg. 13081 e ss.; sull'utilizzo di società filtro: A. DE CICCO, *Legislazione e tecnica doganale*, Giappichelli, 2003, pagg. 156 e ss.; F. ANTONACCHIO - N. MANFREDI, *Le società filtro nelle frodi all'IVA*, in riv. Il fisco n. 45/2005, pagg. 16822 e ss.

un'aliquota IVA pari al 20%, una merce acquistata dall'operatore Y pagando 1000 euro può essere rivenduta ad un prezzo minimo di 833. Su questo importo il soggetto Y applica un piccolo ricarico, che rappresenta la propria remunerazione per la partecipazione alla frode, e fattura all'operatore Z. Dal punto di vista finanziario, l'operatore Y pur vendendo in perdita incassa, per effetto dell'applicazione dell'IVA - che non versa all'erario - un importo complessivamente superiore all'esborso effettuato in sede di acquisto.

Ricapitolando, il soggetto Y, che non effettua alcun versamento dell'IVA dovuta, realizza un guadagno pari alla differenza tra il prezzo di vendita comprensivo di IVA e il prezzo di acquisto; l'operatore Z, dal canto suo, porta in detrazione l'IVA che in realtà non ha pagato e consegue un notevole vantaggio commerciale, potendo immettere sul mercato la merce ad un prezzo notevolmente inferiore a quello praticato dagli altri operatori. In tal modo il vantaggio derivante dal mancato versamento dell'IVA viene ripartito tra i due soggetti: Y, che non versando l'IVA dovuta è in grado di vendere ad un prezzo inferiore a quello di acquisto, maggiorato di una piccola percentuale di ricarico, e Z che ottiene un vantaggio concorrenziale che può essere misurato dalla differenza tra il prezzo pagato dal fornitore intracomunitario ed il prezzo pagato al soggetto interposto.

Date le caratteristiche, tale tipo di frode risulta particolarmente utilizzata in quei settori che presentano beni di elevato valore unitario e quindi è riscontrata più frequentemente in determinati settori: autoveicoli, materiale elettrico e informatico, telefonia mobile e carni fresche.

La Commissione, insieme agli Stati membri, ha esaminato profondamente il problema ed ha identificato alcune misure, adottate a livello nazionale, che hanno dato i migliori risultati nella lotta contro la frode determinata dall'interposizione di società fittizie. Queste *good practices* si basano oltre che su un uso migliore dell'assistenza reciproca anche su un attento uso dei sistemi di controllo nei singoli Stati membri.

Una *good practice* è quella di impedire, per quanto possibile, che i *missing traders* abbiano accesso al sistema IVA. Ciò naturalmente presuppone che le amministrazioni fiscali identifichino questo tipo di società attraverso un migliore controllo all'atto dell'iscrizione, o nella fase immediatamente successiva, al fine di individuare operatori potenzialmente sospetti. In effetti il soggetto interposto presenta spesso alcune caratteristiche che potrebbero renderlo suscettibile di più approfonditi controlli. Si è visto che in genere tale tipo di società presenta (almeno in Italia) la veste giuridica di società di capitali, meglio se a responsabilità limitata, con apporto minimo di capitale; non è dotata di locali idonei all'esposizione od al commercio dei beni, né tanto meno dei collaboratori di cui normalmente si avvale una struttura commerciale simile; è spesso amministrata da persone nullatenenti; i redditi dichiarati dai soci in annualità precedenti fanno ipotizzare una capacità finanziaria non idonea a poter effettuare gli idonei investimenti di cui si ha bisogno in una fase di *start-up*.

Per tutti quegli operatori fraudolenti che sfuggono comunque a questo tipo di controllo è necessario istituire degli appositi sistemi di *intelligence* e di valutazione dei rischi per l'individuazione di tali soggetti. Tale sistemi non possono prescindere dalle incongruenze rilevate attraverso il sistema VIES e debbono essere corredate da opera-

zioni di *intelligence* che forniscono informazioni in tempo reale sul *modus operandi* dei *missing traders* che potrebbero essere sintomatiche di una frode in atto. Come si è visto dalla prassi, infatti, e come è intuibile dalla natura delle operazioni poste in essere, tali soggetti non effettuano i versamenti IVA, operano in maniera esclusiva o prevalente con operatori comunitari attraverso acquisti intracomunitari di importi notevoli concentrati in un arco temporale ristretto (generalmente fino a 18-24 mesi).

Alcuni stati membri hanno adottato anche delle misure volte a far cessare la frode della società fittizia, adeguando la loro legislazione e le procedure amministrative in materia di rimborsi IVA, affinché sia sospeso il rimborso IVA in capo all'acquirente che partecipa alla frode oppure procedendo a cancellare immediatamente la partita IVA collegata al *missing trader* per impedire che lo stesso continui ad acquistare i beni, perpetuando il meccanismo della frode.

Altra *good practice* è quella che fa riferimento al recupero dell'IVA in caso di individuazione del meccanismo di frode. Una volta individuata una frode carosello si deve cercare di fare il possibile per recuperare l'IVA non pagata. Poiché non vi sono possibilità reali di recuperare l'IVA dalla società fittizia, una metodologia efficace è quella di rifiutare la detrazione o l'esenzione IVA alle altre parti coinvolte nella frode.

Per alleggerire l'onere della prova nei meccanismi di frode complessi, alcuni Stati membri hanno rafforzato di recente la loro legislazione antifrode introducendo la "responsabilità in solido" in campo fiscale². L'applicazione di questo tipo di responsabilità comporta che, se un soggetto d'imposta sapeva o avrebbe dovuto sapere delle attività fraudolente dell'altro contraente, è responsabile in solido del pagamento dell'IVA dovuta da quest'ultimo. Gli Stati che hanno introdotto tale responsabilità hanno riscontrato un chiaro effetto in termini di deterrenza.

3. Le false lettere di intento

Con l'introduzione della libera circolazione delle merci all'interno della Comunità Europea, a partire dal 1993, i trasferimenti nell'ambito dei Paesi membri non rientrano più nel concetto di esportazioni. Tale termine si intende riferito esclusivamente al trasporto o alla spedizione di beni al di fuori del territorio UE, a seguito di trasferimento di proprietà o di altro diritto reale di godimento in cambio del pagamento di un corrispettivo.

Le operazioni che abbiamo definite come "intracomunitarie" rientrano, però, tra quelle qualificanti lo status di "esportatore abituale"³.

In effetti per la normativa italiana è considerato esportatore abituale il soggetto che effettua con una certa frequenza le seguenti operazioni non imponibili:

- Esportazioni dirette;

² In Italia tale meccanismo è stato inserito nella Finanziaria 2005, di cui si tratterà in seguito. La Legge ha introdotto in sostanza introdurre un nuovo articolo nel DPR 633/72, il n. 60-bis, il quale prevede che il cessionario, soggetto agli obblighi IVA, in relazione a cessioni di beni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, sia obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta non versta dal cedente. La base giuridica che consente agli Stati di introdurre tale forma di responsabilità passiva è l'art. 21 della sesta direttiva CEE che prevede espressamente che gli Stati possono stabilire che una persona diversa dl debitore d'imposta sia responsabile in solido per il versamento.

³ In Italia la norma di riferimento è l'art. 42 del DL 746/83.

- Operazioni assimilate alle esportazioni effettuate nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa;
- Operazioni connesse ad accordi e trattati internazionali;
- Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino;
- Cessioni di beni e prestazioni di servizio intracomunitari.

In particolare lo status di esportatore abituale si acquisisce quando l'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni sopra indicate, registrati nell'anno precedente ovvero nei dodici mesi precedenti⁴, è superiore al 10% del volume di affari, al netto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale.

In pratica a questi soggetti è associato un regime agevolativo per cui gli stessi possono acquistare o importare beni o servizi senza applicazione dell'IVA entro un limite annuale detto *plafond*. Tale *plafond* è costituito dalla somma dei corrispettivi relativi alle operazioni internazionali, non imponibili, sopra evidenziate, registrate ai fini IVA nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti, a seconda che si utilizzi il *plafond* cosiddetto annuale o quello mobile⁵.

La *ratio* di tale agevolazione va ricercata proprio nella natura delle operazioni poste in essere dagli esportatori abituali. Tali soggetti, svolgendo un numero rilevante di operazioni "internazionali" non imponibili, si trovano fisiologicamente in una situazione costante di creditori IVA nei confronti dell'Erario, a causa degli acquisti, imponibili questa volta, dagli stessi effettuati. In questo modo l'acquisto in sospensione d'imposta effettuato con l'utilizzo del *plafond* serve a mitigare l'onere connesso all'anticipo di rilevanti importi, costituiti dall'IVA sugli acquisti imponibili effettuati, e altrimenti recuperabili solo a seguito di richieste di rimborso o tramite il meccanismo della compensazione, secondo le normali regole.

I soggetti che intendono usufruire del regime di acquisto in sospensione di imposta, oltre a possedere lo status di esportatore abituale, sono anche soggetti a determinate formalità, il cui adempimento rappresenta una condizione essenziale per poter godere del beneficio.

In particolare ai fornitori o prestatori di servizi dai quali si effettua l'acquisto in sospensione d'imposta, prima dell'effettuazione dell'operazione agevolata, deve essere consegnata o inviata una dichiarazione di intento, secondo modelli conformi, predisposti dalle autorità fiscali, con cui si evidenzia l'intento dell'operatore economico di avvalersi di tale beneficio. Dal canto suo il fornitore che riceve dal proprio cliente la dichiarazione d'intento deve numerarla progressivamente ed annotarla nell'apposito registro, o in mancanza sul registro IVA degli acquisti.

In questo modo l'acquirente con una falsa dichiarazione riesce ad ottenere dei beni senza pagamento dell'IVA, realizzandosi in tal modo le condizioni viste nel paragrafo precedente che permettono il perpetuarsi di un meccanismo fraudolento. In effetti i

⁴ Nel caso di adozione del cosiddetto "plafond mobile".

⁵ I soggetti che stanno incrementando progressivamente la loro attività di export, solitamente privilegiano l'utilizzo del *plafond* mobile perché così hanno la possibilità di godere di un maggiore *plafond* fin dai primi mesi successivi.

passaggi sono simili a quelli analizzati per la frode carosello, con l'unica eccezione che tutta l'operazione si conclude all'interno del singolo Stato senza interessare gli scambi commerciali con gli altri Stati membri dell'UE.

Anche in questo caso l'operatore Y, una volta entrato in possesso della merce senza pagamento d'imposta sottofattura all'operatore Z e non versa l'IVA. Quest'ultimo porta in detrazione l'IVA, solitamente non pagata, ed acquisisce i vantaggi concorrenziali nei confronti degli altri operatori economici.

Come nel caso delle frodi carosello anche qui si potrebbero ripresentare le casistiche per cui gli altri operatori (X e Z) potrebbero essere coinvolti o meno nella frode. Ovviamente il più delle volte perché possa riuscire questa frode prevede il coinvolgimento di tutti gli anelli della catena.

Questo sistema di frode, anche se apparentemente più semplice di quello analizzato nel precedente paragrafo, visto il mancato coinvolgimento di altri paesi, è in realtà più insidioso. In effetti questo meccanismo, realizzandosi attraverso un passaggio "interno", cartolare e non documentale, tra i soggetti X e Y, non lascia evidenza nel sistema informativo dell'Amministrazione Fiscale. Per porre fine a questo tipo di frode è quindi necessario riuscire a contestare lo status di esportatore abituale, andando a verificare la reale effettuazione delle operazioni – tra cui anche le cessioni intracomunitarie – che ne hanno determinato l'acquisizione.

4. L'abuso del regime del margine nella cessione di autoveicoli usati

Si è detto in precedenza che accanto al regime transitorio sono presenti altri regimi particolari, più o meno complessi. In particolare la Direttiva CEE n° 5 del 1994⁶ ha introdotto un regime speciale, a partire dal 1° aprile 1995, comunemente noto come "regime del margine" e relativo agli scambi aventi ad oggetto beni mobili usati nonché oggetti d'arte, oggetti di antiquariato o da collezione⁷.

Tale regime è stato introdotto nel sistema comunitario dell'IVA con l'obiettivo di evitare fenomeni di doppia o reiterata imposizione per quei beni che, dopo la prima uscita dal circuito commerciale, vengono ceduti ad un soggetto passivo d'imposta per essere successivamente rivenduti. Il singolare meccanismo impositivo introdotto dal legislatore comunitario prevede che si sottoponga a tassazione il solo margine di guadagno, dato dalla differenza tra prezzo di acquisto dello stesso, eventualmente incrementato delle spese di manutenzione e riparazione sostenute e documentabili dall'acquirente, e prezzo di vendita.

L'applicazione di tale regime nell'ambito degli scambi di autovetture usate tra operatori di diversi Stati membri ha portato all'individuazione sempre più diffusa di meccanismi fraudolenti, ideati al fine di simulare fattispecie riconducibili al regime speciale del margine, in luogo del ben più oneroso regime ordinario.

⁶ Direttiva nota come VII Direttiva CEE.

⁷ Agenzia delle Entrate, IVA – regime applicabile agli acquisti intracomunitari di autoveicoli usati, Circolare n. 40/2003.

Innanzitutto è necessario partire dal concetto di “autovettura usata” che assume connotazioni diverse a seconda che lo si inquadri nell’ambito delle operazioni di acquisto interne, ovvero nell’ambito di operazioni intracomunitarie; ai fini dell’analisi di cui si discorre è utile il rinvio a quest’ultimo tipo di concetto⁸. In base ad esso l’auto-mezzo si considera “usato” quando si verificano congiuntamente due condizioni:

- 1) il mezzo deve aver percorso più di 6.000 Km;
- 2) la cessione deve avvenire oltre 6 mesi dalla data della prima immatricolazione.

Al verificarsi delle condizioni sopra indicate, la vendita di un’autovettura fra soggetti identificati in Stati membri diversi è esclusa dalle operazioni intracomunitarie per rientrare nel regime speciale del margine, allorché la stessa sia stata definitivamente tassata nello Stato membro di provenienza. Tale condizione si realizza allorché l’autovettura usata provenga da un soggetto cedente che è :

- a) un privato consumatore;
- b) un operatore economico che non ha potuto esercitare il diritto alla detrazione;
- c) un soggetto passivo che ha operato in regime di franchigia (esenzione);
- d) un soggetto passivo (nazionale o comunitario) che ha applicato a sua volta il regime del margine.

A prescindere quindi dai menzionati requisiti oggettivi, se l’autovettura usata proviene da un soggetto passivo di imposta che ha potuto detrarre l’IVA sull’acquisto originario, l’imposta sarà dovuta per intero nello Stato membro di destinazione all’atto del successivo scambio interno, dopodiché le successive alienazioni seguiranno il regime ordinario degli scambi interni. Se invece al cessionario interno è preclusa la possibilità di detrarre l’IVA, la cessione ancora successiva segue le regole del margine.

Può accadere altresì che il bene usato sia stato già tassato definitivamente nello Stato membro. Il cedente comunitario non potrà certo richiedere al proprio Stato alcuna restituzione di somme a titolo di anticipo IVA, poiché mai pagata, per cui procederà a fatturare all’operatore nazionale l’importo comprensivo dell’IVA sul margine.

L’operatore nazionale, in altri termini, deve necessariamente adeguarsi al comportamento adottato a monte dall’operatore residente nello Stato membro di origine del bene. Il cessionario pur non essendo in grado certo di accertarsi se a monte il cedente abbia detratto o meno l’IVA, non può esimersi da un riscontro sommario della documentazione amministrativa e fiscale attestante il regime da applicare. In passato ciò risultava abbastanza problematico per il fatto che non vi era l’obbligo per il soggetto cedente di indicare in fattura l’assoggettamento dell’operazione al regime del margine. Solo la prassi commerciale veniva incontro al problema attraverso l’appostamento in fattura di particolari diciture che aiutassero il cessionario ad individuare il particolare regime cui era sottoposta l’operazione; con la Direttiva CEE n. 115 del 2001 si è introdotto tale obbligo.

⁸ Negli scambi interni un’autovettura può definirsi usata solo se la stessa è suscettibile di rimpiego nello Stato originario e se è già stata tassata definitivamente perché acquistata da un privato o da un soggetto passivo ad esso assimilato, ovvero da un soggetto giuridico che non riveste la qualifica di soggetto passivo d’imposta.

I sistemi di frode che si registrano in questo settore sono diversi, dai più semplici in cui l'acquisto intracomunitario dell'autovettura usata è documentato da fatture con diciture false attestanti l'assoggettamento al regime del margine, a fronte di fatture detenute dai cedenti esteri che dimostrano l'avvenuta cessione intracomunitaria, ai più complessi e pericolosi in cui vengono interposte società di comodo.

Nel primo caso il cessionario nazionale ricevuta la fattura senza addebito di imposta e senza alcuna dicitura procede, su ordine del cedente comunitario, apponendovi un timbro recante l'attestazione del margine.

Nel secondo caso si realizza inizialmente una cessione che avviene in regime di non imponibilità tra la società comunitaria e le interposte società nazionali o estere (nei casi di operazioni triangolari); tale cessione si realizza solo cartolarmente senza effettivo passaggio di merci tra i soggetti coinvolti. Successivamente gli acquirenti cedono a ulteriori società interposte (*buffer*) o direttamente agli autosaloni che immettono le autovetture usate sul mercato. In tale meccanismo di frode la trasformazione dal regime ordinario al regime del margine viene generalmente effettuata prima della cessione nel territorio nazionale, attraverso una società appositamente costituita, che provvede – cartolarmente – a vendere ad una società nazionale (spesso anch'essa interposta rispetto all'autosalone) applicando il regime del margine. L'utilizzo di un numero cospicui di passaggi è fatto per rendere più gravoso l'accertamento da parte delle Amministrazioni fiscali⁹. Ad esempio, l'operatore nazionale Y, appositamente interposto, acquista dal fornitore comunitario X un'autovettura usata al costo di 10.000 euro. A fronte di tale acquisto intracomunitario l'operatore Y, per effetto del regime di non imponibilità, sarebbe tenuto a registrare la fattura sia in acquisto che in vendita, esponendo contemporaneamente un'IVA a debito e a credito per un importo pari a 2.000 euro¹⁰. L'acquirente Y al momento della rivendita dovrebbe registrare la fattura emessa unicamente in vendita, sottoponendo la cessione al regime ordinario con un debito verso l'erario pari all'IVA incassata. Tuttavia l'operatore Y non provvede ad effettuare nessuno di tali adempimenti e rivende l'autovettura all'autosalone, applicando indebitamente il regime del margine, fatturando al lordo di IVA ad un prezzo pari ad esempio a 11.000 euro. L'autosalone vende successivamente la stessa autovettura ad un privato, sempre applicando il margine, ad un prezzo pari a 12.000 euro e realizzando un margine lordo pari a 1.000 euro. Da tale importo, attraverso l'operazione di scorporo, si ottiene un'imposta sul valore aggiunto pari a 167 euro che lo stesso provvede successivamente a versare.

A fronte, quindi, di un incasso pari a 2.400 euro, se l'operazione si fosse svolta correttamente¹¹, all'Erario in questo modo affluiscono solo 167 euro, generando un risparmio fraudolento di imposte pari a 2.233 euro.

⁹ Cfr. F. VERRI – L. BORRELLI *Rivendita di auto usate, regime del margine, inesistenza di reati in materia di Iva*, riv. Il Fisco n. 35/2003, pag. 14519 e ss.: nell'articolo viene commentata la sent. 22 maggio 2003 del Tribunale di Crotone – Ufficio del Gup, secondo cui "...la complessità e l'obiettivo incertezza della normativa sul regime del margine consente in ogni caso di invocare la speciale causa di non punibilità prevista dall'art. 15 del D.Lgs. n. 74 del 2000..."; Com. Trib. Reg. Molise, sent. n. 123 del 28/10/2002 e, più recentemente, Comm. Prov. di Udine, Sez. II – sent. n. 13 del 9/2/2005, dep. il 9/3/2005, in Il Fisco n. 21/2005, pagg. 3301 e ss, *Commercio di autoveicoli usati e regime del margine Iva: è dovuta l'imposta se si omette il controllo sull'avvenuta tassazione definitiva nello Stato membro di provenienza*.

¹⁰ Nell'esempio si è considerata l'applicazione dell'aliquota ordinaria IVA vigente in Italia, pari al 20%.

¹¹ Il 20% sull'imponibile di 12.000, realizzato con la vendita al consumatore finale.

Solitamente l'utilizzo di questo tipo di frode si inserisce spesso all'interno di una frode carosello, rendendo più complessa la sua identificazione. Chiaramente, anche nel caso di abuso del margine, l'illecito risparmio di imposta viene ripartito tra i partecipanti alla frode, con l'evidente possibilità di praticare prezzi più bassi, determinando una concorrenza sleale all'interno del settore che finisce per svantaggiare gli operatori onesti.

Una soluzione per porre rimedio al fenomeno qui descritto potrebbe essere quello di avere a disposizione una mappatura di tutto il percorso commerciale di un veicolo, dall'uscita della fabbrica fino al cliente finale. In sostanza si avrebbe una banca dati in cui far affluire tutte le fatture relative a questi scambi e tutti i documenti prodotti dagli interessati per ottenere l'immatricolazione. A quel punto sarebbe possibile individuare rapidamente i comportamenti seguiti da chi effettua le frodi e scoprire per tempo le anomalie. Un siffatto strumento richiede, però, una stretta collaborazione anche tra Amministrazioni diverse all'interno dei singoli Stati.

5. Attività di contrasto alle operazioni delle società cartarie

Nel giugno del 2001, la Commissione ha presentato una proposta per un nuovo regolamento volto a rafforzare la cooperazione tra le autorità fiscali degli Stati membri, al fine di combattere le frodi IVA. Il Consiglio ha adottato la proposta nell'ottobre del 2003 e il 1° gennaio 2004 è entrato in vigore il nuovo regolamento (1798/2003) sulla cooperazione comunitaria in materia di IVA, che ha migliorato notevolmente il quadro giuridico in cui si muove la cooperazione amministrativa, diventando uno strumento fondamentale nella lotta contro le frodi IVA.

Il Regolamento fissa regole chiare e vincolanti volte ad agevolare lo scambio di informazioni. Ad esempio, esistono ora delle regole chiare e vincolanti sulle modalità di formazione delle richieste di informazioni e sulle modalità di gestione degli scambi di informazioni con Paesi terzi. Stabilisce inoltre nuove regole che consentono agli Stati membri di andare oltre il mero scambio di informazioni. Ad esempio, un'amministrazione fiscale può ora richiedere ad un'altra amministrazione fiscale di notificare, a suo nome, una decisione ad un proprio soggetto di imposta che risiede nel territorio di tale altro Stato membro. Inoltre, è possibile richiedere espressamente un accertamento o perfino chiedere se è possibile inviare un proprio controllore fiscale nell'altro Stato membro perché partecipi all'accertamento.

Questi nuovi strumenti si riveleranno molto utili nei casi in cui un soggetto d'imposta non risiede nel territorio dello Stato e non ha alcun rappresentante fiscale in tale Stato, oppure nei casi in cui una società conserva tutti i propri documenti contabili in un altro Stato.

La possibilità di richiedere una specifica indagine amministrativa è uno strumento molto utile per far fronte al "carosello fiscale", poiché consente agli Stati membri di chiedere ad altri Stati membri di verificare l'autenticità del soggetto d'imposta (indirizzo, attività, beni patrimoniali, identità dei direttori ecc.) o di raccogliere maggiori prove su presunte transazioni irregolari¹².

¹² Cfr. *Agenzia delle Entrate*, atti del convegno organizzato presso la Direzione regionale del Veneto il 12 maggio 2005.

Il Regolamento prevede inoltre contatti diretti tra i funzionari delle imposte di diversi Stati membri, che evitano così di dover passare sempre attraverso gli Uffici Centrali di Collegamento (CLO). In tal modo, si potrà cooperare in modo più veloce ed efficace; la Commissione ritiene che la comunicazione diretta tra gli uffici preposti agli accertamenti o tra le unità antifrode rappresenti il metodo più efficace per accelerare lo scambio di informazioni.

I CLO continueranno ad avere la responsabilità della gestione della cooperazione amministrativa. Tuttavia, tutte le amministrazioni fiscali hanno ora la facoltà di nominare anche altri dipartimenti di collegamento o dei funzionari competenti che possono scambiarsi direttamente le informazioni. Può trattarsi di servizi regionali (come le unità antifrode) oppure singoli funzionari delle imposte che partecipano a controlli multilaterali¹³.

Il Regolamento si prefigge dunque di intensificare gli scambi spontanei di informazioni tra amministrazioni al fine di combattere con maggiore efficacia le frodi. Le nuove disposizioni prevedono l'obbligo per gli Stati membri di scambiarsi informazioni in tutti i casi in cui questo possa aiutare altri Stati membri a scoprire e combattere le frodi IVA. Le esatte categorie di informazioni e le modalità secondo cui ogni Stato membro dovrà gestire tali scambi saranno inoltre fissate in un nuovo regolamento attuativo.

Uno dei principali ambiti oggetto dello scambio di informazioni è quello della frode tramite società fittizie per la quale il regolamento rende obbligatorio lo scambio di talune informazioni. Ciò contribuirà a rendere più facile l'individuazione delle frodi tramite società cartarie e a impedire la registrazione di società probabilmente dedite a siffatte attività fraudolente.

Gli Stati membri usano con sempre maggiore intensità i meccanismi della cooperazione amministrativa. Questi passi avanti sono dovuti, da un lato, ad una maggiore sensibilizzazione degli Stati membri rispetto l'importanza dell'assistenza reciproca in materia di controllo dell'IVA, ma anche al bisogno crescente di utilizzare l'assistenza reciproca per lottare contro le frodi di dimensioni europee.

Bisogna rilevare anche che gli Stati membri hanno avviato una forte modernizzazione dei rispettivi metodi di controllo. Su due aree, in particolare, si è fortemente concentrata la loro attenzione: l'attuazione di sistemi nazionali d'analisi dei rischi e lo sviluppo di verifiche informatizzate.

L'analisi dei rischi è un metodo volto a selezionare le imprese ed i settori in modo che siano oggetto di controllo in funzione del loro "rischio" potenziale. In un contesto di scarse risorse, un sistema di questo tipo è fondamentale ai fini del rafforzamento dell'efficacia del controllo. Questo sistema consente, ad esempio, di utilizzare con discernimento i tanti dati ricevuti da VIES. Tutti gli Stati membri hanno infatti integrato nell'organizzazione del controllo dell'imposta un sistema di analisi dei rischi. Alcuni Stati membri hanno sviluppato anche degli appositi sistemi per l'iscrizione o il rimborso dell'IVA. Questi sistemi permettono di ridurre fortemente il periodo d'attesa

¹³ Va notato che gli scambi diretti di informazioni hanno già operato con successo in campi circoscritti, specialmente tra uffici locali nelle zone di confine, in virtù di accordi bilaterali.

imposto alla maggior parte dei soggetti d'imposta per l'ottenimento del numero di partita IVA o per il rimborso di imposte. Consentono, nel contempo, di concentrare le proprie azioni di controllo sui soggetti ed i settori a rischio.

La verifica informatizzata è una risposta necessaria all'adozione sempre più frequente, da parte delle imprese, di mezzi elettronici di trasmissione e di conservazione dei dati contabili (ordini, bolle di consegna, fatture, libri contabili ecc.). Una simile modernizzazione dei controlli richiede sia una modifica della legislazione per consentire l'utilizzo di file informatici a scopi di controllo (negli Stati membri in cui questo non è ancora stato fatto) sia un notevole impegno in termini di acquisto dell'hardware e del software necessari e di formazione del personale alle nuove tecnologie.

Tuttavia se da un lato gli Stati membri sembrano cominciare a fare dell'assistenza reciproca uno strumento quotidiano del controllo fiscale, non si può negare che resta ancora da creare un vero e proprio coordinamento delle politiche di controllo. Uno degli strumenti principali di questo coordinamento è, infatti, l'organizzazione di controlli multilaterali, ossia di controlli coordinati sulla posizione fiscale di uno o più contribuenti che sono oggetto di comune interesse¹⁴. Da questo punto di vista, la Commissione ha nel tempo più volte espresso la propria preoccupazione per lo scarso ricorso a questo tipo di controlli, e questo malgrado il fatto che siano stati finanziati con la dotazione del programma *Fiscalis*.

Restano tuttavia ancora alcuni ostacoli, in particolare in materia di legislazione sulla riservatezza dei dati. Alcuni Stati membri non hanno, in realtà, la possibilità di accedere a certe informazioni per ragioni giuridiche. In tal caso, queste informazioni non possono essere trasmesse nemmeno alle altre amministrazioni fiscali che ne abbiano eventualmente bisogno. Ciò continua a rappresentare un grosso ostacolo ad una cooperazione amministrativa efficace nella lotta contro le frodi, un ostacolo che deve essere rimosso dagli Stati membri interessati. Un altro ostacolo è rappresentato dal fatto che nella maggior parte degli Stati membri non è possibile adire le vie legali nei confronti di un debitore le cui azioni fraudolente rechino pregiudizio esclusivamente al gettito fiscale di un altro Stato membro. Si tratta di un ostacolo particolarmente grave nel quadro della lotta contro la frode carosello.

Autorità nazionali, rappresentanti dell'industria ed esponenti del mondo accademico di diversi Stati membri hanno studiato varie possibilità di modificare sostanzialmente il funzionamento del regime IVA per risolvere il problema delle frodi. Alcuni suggerimenti sono intesi a non associare più le transazioni su cui si paga l'IVA a quelle per cui non la si paga, e puntano a garantire che, alle transazioni all'interno di uno Stato membro e a quelle intracomunitarie venga concesso pari trattamento in tutta l'UE. Questo si può ottenere tramite l'imposizione dell'effettivo pagamento dell'IVA nelle transazioni intracomunitarie tra aziende ("business-to-business") oppure tramite la sospensione del pagamento dell'IVA nelle transazioni nazionali tra aziende.

¹⁴ Cfr. F. RICCA, *Misure di contrasto all'evasione per gli operatori IVA*, Corriere Tributario n. 41/2004, pag. 3213.

Altre soluzioni si concentrano sul fatto che la frode carosello è possibile soltanto perché i soggetti d'imposta possono recuperare l'IVA senza che il rimborso sia subordinato al versamento dell'imposta all'Erario da parte della società fittizia. Le perdite finanziarie causate dalla frode carosello sono dovute al mancato pagamento dell'IVA da parte della società fittizia, IVA che è stata totalmente portata in detrazione o rimborsata ad un altro operatore. Di conseguenza, la sospensione del pagamento dell'IVA in tutte le transazioni tra aziende offre alcuni vantaggi nel caso della lotta contro le frodi carosello perché, in tal modo, non vi sarebbe più alcuna detrazione o alcun rimborso¹⁵.

Tuttavia, tutti questi suggerimenti presentano numerosi aspetti negativi.

Innanzitutto, è discutibile l'efficacia di una tale misura nel contesto della lotta contro le frodi. I regimi di sospensione minano uno dei principi fondamentali dell'IVA, ossia il meccanismo del pagamento frazionato volto ad assicurare che il sistema impositivo si autodisciplini e suddivida chiaramente le responsabilità tra l'acquirente ed il venditore. In un regime di sospensione, l'intero onere della riscossione dell'imposta ricade sul dettagliante, generando così nuove possibilità di rischio di frode e di elusione. Le società possono diventare fittizie nelle transazioni tra azienda e consumatore come nelle transazioni tra aziende, le forniture ai consumatori finali possono essere dichiarate in modo fraudolento come transazioni tra aziende e la possibilità complessiva di comprare a prezzi netti potrebbe favorire l'ulteriore diffusione dell'economia sommersa (in cui le vendite verrebbero semplicemente soppresse).

In secondo luogo, le amministrazioni fiscali avrebbero bisogno di disporre di risorse decisamente maggiori in termini di personale e tecnologie¹⁶. Tutte le transazioni tra aziende dovrebbero, infatti, essere registrate e sottoposte a controlli incrociati. Inoltre, si dovrebbe rafforzare anche il controllo delle transazioni tra aziende e consumatori perché l'intero onere della riscossione dell'imposta andrebbe a ricadere sull'operatore al dettaglio.

In terzo luogo, gli operatori verrebbero gravati di oneri amministrativi decisamente maggiori. Come nell'attuale sistema delle transazioni intracomunitarie, tutte le transazioni nazionali dovrebbero essere dichiarate alle autorità e gli operatori dovrebbero controllare la posizione IVA dei loro clienti.

In teoria, il regime della sospensione potrebbe essere limitato a determinate categorie di operatori o di forniture, quelle che si potrebbero definire "a rischio". Alcune amministrazioni fiscali hanno suggerito di applicare il meccanismo dell'inversione dell'onere ad alcuni settori, oppure di avere dei regimi di sospensione facoltativi. Tuttavia, oltre agli inconvenienti sopraccitati, questo farebbe coesistere transazioni nazionali tra aziende con pagamento e senza pagamento dell'IVA, creando così le condizioni potenziali per l'ideazione di frodi carosello puramente nazionali, grazie all'associazione di transazioni nazionali normali, in cui i fornitori imputano l'IVA ai loro clienti, e transazioni nazionali che sono soggette al regime della sospensione.

¹⁵ Ulteriori valutazioni e suggerimenti emergono dall'analisi effettuata da D. D'AGOSTINO, *Indirizzi operativi in materia di controlli multilaterali IVA*, riv. Il Fisco n. 11/2002, pag. 4166.

¹⁶ V. al riguardo M. DI CAPUA, direttore dell'Ufficio Accertamento dell'Agenzia delle Entrate, intervento al convegno di Venezia del 12/5/2005 contro le frodi Iva, *L'attività dell'Agenzia delle entrate per la prevenzione ed il contrasto dell'elusione e delle frodi*; A. CRESCIONE – R. PORTALE, *Il Fisco lancia un super-pool per contrastare le frodi Iva*, *Il Sole 24ore* del 13/5/2005, pag. 27.

Un'altra possibilità potrebbe essere quella di imputare l'IVA su tutte le transazioni intracomunitarie. In tal modo si andrebbe a ripristinare il meccanismo dei pagamenti frazionati, che assicura una certa autodisciplina del sistema d'imposizione. Se l'IVA fosse pagata su tutte le transazioni in entrata ed in uscita, sarebbe in gioco soltanto la differenza tra l'IVA incassata e l'IVA pagata ed i rischi finanziari della frode della società fittizia sarebbero alquanto minori. Si eliminerebbero così le scappatoie dell'attuale sistema che provocano le frodi delle società fittizie. Ed è proprio questo il tipo di sistema che la Commissione ha sempre considerato come il sistema IVA definitivo ideale per il mercato interno (il cosiddetto "regime fondato sull'origine"). L'imposizione dell'effettivo pagamento dell'IVA su tutte le transazioni intracomunitarie tra aziende avverrebbe, idealmente, secondo le aliquote applicate nello Stato membro d'origine. Dovrebbe comunque esserci un sistema di redistribuzione del gettito dal paese d'origine al paese di destinazione. Un tale regime richiederebbe inoltre un'armonizzazione assai superiore rispetto al livello attualmente esistente. Le aliquote, ad esempio, dovrebbero diventare molto più simili l'una all'altra. Nel breve termine non è possibile raggiungere questo livello di armonizzazione a causa dei diversi regimi nazionali negli Stati membri e dell'importanza che la maggiore parte degli Stati membri, per non dire tutti, attribuiscono alla loro sovranità per quanto concerne la fissazione delle aliquote fiscali. Questo sistema potrebbe funzionare anche applicando l'aliquota dello Stato membro di destinazione, ma sarebbe in un certo qual modo più gravoso per gli operatori poiché l'attuale sistema di esenzione verrebbe sostituito dall'applicazione dell'IVA secondo un'aliquota che sarebbe diversa per ogni acquirente. Tutti gli operatori intracomunitari avrebbero così bisogno di conoscere l'aliquota applicabile sui loro prodotti o servizi in tutti gli Stati membri.

6. Le novità della legge Finanziaria per il 2005 relative al settore degli autoveicoli

La Legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria per il 2005, di seguito Legge 311) è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 306 del 31 dicembre 2004, e consta di un solo articolo composto da ben 572 commi.

Tra i vari provvedimenti fiscali adottati, disseminati nei diversi commi (tra cui si ricordano la lotta all'evasione nel settore immobiliare, l'introduzione del secondo modulo della riforma dell'IRE, norme in materia di accertamenti bancari nei confronti di imprese e professionisti, agevolazioni varie in materia di IRAP, imprese agricole e cooperative, etc), perno centrale assumono le novità in materia di IVA, in particolare relativamente al contrasto delle frodi comunitarie¹⁷.

Tuttavia, vi sono nel testo normativo della Finanziaria alcuni commi che trattano altre disposizioni IVA: in questa sede verranno trattate solamente quelle relative al settore degli autoveicoli.

¹⁷ I vari argomenti fiscali inseriti nella finanziaria 2005 sono stati raccolti ed ampiamente commentati nel testo di A. COTTO – M. NEGRO – G. VALENTE, *Guida alla Finanziaria 2005*, Ipsos.; si veda inoltre, STUDIO DEOTTO & ASSOCIATI, *L'IVA nella Finanziaria 2005*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 8/2005, pag. 13.

Parimenti, verranno di seguito esaminati altri commi della Legge 311 che, pur relativi al settore degli autoveicoli, non modificano o istituiscono direttamente norme fiscali, ma nell'intenzione del legislatore, saranno certamente di valido ausilio nel contrasto alle frodi IVA, assumendo pertanto una valenza fiscale indiretta¹⁸.

6.1. Le operazioni intracomunitarie relative ai mezzi di trasporto nuovi

Atteso che, come si è detto in precedenza, le frodi mediante il regime del margine attengono principalmente agli autoveicoli usati o presunti tali (secondo i requisiti stabiliti dall'art. 38, comma 4, del D.Lgs. n. 331/1993), il legislatore nazionale ha di recente dettato delle "regole di condotta"¹⁹ per "certificare" la cronistoria di un autoveicolo nuovo, tutti i precedenti suoi proprietari, e soprattutto l'esatta provenienza nell'ambito del territorio comunitario al fine di scongiurare eventuali operazioni triangolari. Tali regole, contenute nell'art. 1, commi 378-380, della legge n. 311/2004, sono principalmente volte a rafforzare gli obblighi formali gravanti sui soggetti che acquistano mezzi di trasporto, per aumentare il flusso informativo utilizzabile da parte degli uffici dell'Agenzia delle Entrate per il controllo²⁰.

In particolare, il comma 378 stabilisce che per procedere all'immatricolazione di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi nuovi provenienti da altri paesi dell'Unione Europea, i soggetti d'imposta nazionali²¹ devono trasmettere entro 15 giorni dall'acquisto e in ogni caso prima dell'immatricolazione, il numero identificativo intracomunitario del cedente nonché il numero di telaio del veicolo, al Dipartimento dei Trasporti terrestri del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti (l'ex Motorizzazione civile).

La comunicazione, ai sensi del successivo comma 380, deve avvenire all'Agenzia delle Entrate attraverso lo sportello telematico dell'automobilista di cui al D.P.R. n. 358/2000. Quest'ultima, a sua volta, ai sensi del comma 382, è tenuta a trasmettere

¹⁸ - Agenzia delle Entrate, *Prevenzione e contrasto all'evasione: indirizzi operativi*, Circolare n. 7/2005.

¹⁹ Si riportano i seguenti commi contenuti nell'art. 1 della Legge n. 311/2004 (Finanziaria per il 2005):

"378. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 53, comma 3, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, i soggetti di imposta trasmettono al Dipartimento dei trasporti terrestri, entro il termine di quindici giorni dall'acquisto e, in ogni caso, prima dell'immatricolazione, il numero identificativo intracomunitario nonché il numero di telaio degli autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi acquistati. Per i successivi passaggi interni precedenti l'immatricolazione il numero identificativo intracomunitario è sostituito dal codice fiscale del fornitore. In mancanza delle informazioni da parte dei soggetti di imposta gli uffici preposti non procedono all'immatricolazione. La comunicazione è altresì effettuata, entro il termine di quindici giorni dalla vendita, anche in caso di cessione intracomunitaria o di esportazione dei medesimi veicoli.

379. Con decreto del capo del Dipartimento dei trasporti terrestri del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti e del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti i contenuti e le modalità delle comunicazioni di cui alla disposizione recata dal comma 378.

380. Con la convenzione prevista dall'articolo 1, comma 1-bis, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 19 settembre 2000, n. 358, è definita la procedura di trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate e all'Agenzia delle dogane delle informazioni inviate dai soggetti di imposta ai sensi del comma 378."

²⁰ V. A. GAY, *Iva, misure di contrasto alle frodi nel commercio intracomunitario degli autoveicoli*, in FiscoOggi ed. 10/2/2005.

²¹ Nel corso di Telefisco 2005, l'Agenzia delle Entrate in risposta ad uno specifico quesito ha chiarito che restano esclusi dall'applicazione della citata disposizione quei contribuenti che non risultano soggetti passivi ai fini IVA, in quanto nei loro confronti l'Amministrazione finanziaria non potrebbe esercitare un'azione di recupero dell'imposta non applicata.

le informazioni ricevute in agli altri organi preposti ai controlli in materia di IVA, per rendere più efficace l'attività di controllo, da attuare secondo le disposizioni di cui all'art. 63, commi 2 e 3, primo periodo, del D.P.R. n. 633/1972.

Tale comunicazione rappresenta un adempimento della massima importanza, atteso che come testualmente recita il comma 378, in caso di sua mancanza "...gli uffici preposti non possono procedere all'immatricolazione."²²

Inoltre, è previsto che la comunicazione *de qua* è altresì obbligatoria nell'ipotesi di cessioni intracomunitarie o di esportazioni dei medesimi veicoli. Nell'ipotesi, poi, di acquisti da Stati membri, con successivi passaggi precedenti l'immatricolazione, al posto del numero identificativo intracomunitario, nella comunicazione va indicato il codice fiscale del fornitore.

Con gli adempimenti di cui sopra, il legislatore ha posto i presupposti per una "mappatura" completa degli autoveicoli nuovi posti in vendita in Italia attraverso il circuito comunitario.

In attuazione del comma 379, infine, è stato emanato il Decreto 8 giugno 2005, del Capo del Dipartimento per i Trasporti Terrestri del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, il quale ha stabilito i contenuti e le modalità delle comunicazioni attraverso lo sportello telematico dell'automobilista. Tuttavia, inizialmente prevista dal suddetto Decreto per il 1° settembre 2005, l'entrata in vigore di questa importante procedura "anti-frode" IVA è stata rimandata a data da destinarsi, a causa di asseriti "problemi di ordine tecnico-finanziario", secondo quanto diffuso dal Dipartimento dei Trasporti Terrestri, in data 30 agosto 2005, con una comunicazione interna via terminale ai propri uffici periferici²³.

6.2. Dichiarazione per chi opera con esportatori abituali

Il comma 381 dell'articolo 1 della finanziaria 2005 integra l'articolo 1, comma 1, lettera c) del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, introducendo l'obbligo per i cedenti o prestatori, che emettono fattura senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto nei confronti degli esportatori abituali, di comunicare in via telematica all'Agenzia delle entrate, entro il giorno 16 del mese successivo, i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute²⁴.

²² V. M. DIMARTINO – E. MEDICI – R. SALVATI, *Cessioni di autoveicoli: contro le frodi IVA nuove regole e adempimenti*, Quaderni del Dipartimento per le politiche Fiscali, ed. 1/2005, pag. 59; G. GIULIANI, *Contro le frodi Iva, nuovi obblighi per chi acquista auto nei paesi UE e per chi opera con gli esportatori abituali*, in *FiscoOggi* ed. 10/1/2005.

²³ Cfr. V. MAGLIONE, *Iva, l'auto rinvia l'anti-evasione*, *Il Sole 24ore* dell'1/9/2005, pag. 27.

²⁴ La Finanziaria si occupa della lettera d'intento all' art. 1, commi 381-385, di seguito riportati: "381. All'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, è aggiunto il seguente periodo: "Nella prima ipotesi, il cedente o prestatore deve comunicare all'Agenzia delle entrate, esclusivamente per via telematica entro il giorno 16 del mese successivo, i dati contenuti nella dichiarazione ricevuta".

382. Ai fini del necessario coordinamento delle attività di controllo, da attuare secondo quanto disposto dall'articolo 63, secondo e terzo comma, primo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'Agenzia delle entrate condivide con gli altri organi preposti ai controlli in materia di imposta sul valore aggiunto le informazioni risultanti dalle comunicazioni di cui ai commi 378 e 381.

383. All'articolo 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, dopo il comma 4 è inserito il seguente: "4-bis. E' punito con la sanzione prevista nel comma 3 il cedente o il prestatore che omette di inviare, nei termini previsti, la comunicazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera c), ultimo periodo, del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, o la invia con dati incompleti o inesatti".

Allo scopo di accentuare la rilevanza della comunicazione delle dichiarazioni d'intento, istituita al fine di contrastare i fenomeni di frode, il legislatore ha previsto, ai commi 383 e 384, la responsabilità del cedente/prestatore in caso di omissione od invio della comunicazione medesima con dati incompleti o inesatti.

Al riguardo, il comma 383 ha inserito nell'articolo 7 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (concernente le sanzioni amministrative applicabili alle violazioni relative alle esportazioni) il comma 4-bis, prevedendo che il cedente/prestatore il quale non invii la comunicazione nei termini prescritti o la invii con dati incompleti o inesatti "è punito con la sanzione prevista nel comma 3" del medesimo art. 7, la quale varia dal 100 al 200 per cento dell'imposta non applicata, oltre naturalmente al pagamento dell'imposta dovuta. L'effetto deterrente è rafforzato dalla successiva disposizione contenuta nel comma 384, ove è disposto che "chiunque omette di inviare, nei termini previsti, la comunicazione..., o la invia con dati incompleti o inesatti, è responsabile in solido con il soggetto acquirente dell'imposta evasa correlata all'infedeltà della dichiarazione ricevuta".

La finalità di queste disposizioni è ovviamente quella di contrastare le frodi all'IVA, facendo in modo che il cedente, che effettua operazioni in regime di sospensione d'imposta nei confronti di (sedicenti) esportatori abituali, dia notizia agli organi accertativi dell'Amministrazione finanziaria delle operazioni che effettua, qualora gli stessi abbiano realizzato cessioni all'esportazione in misura superiore al 10% del volume di affari registrato nell'anno solare precedente²⁵.

6.3. Introduzione della responsabilità solidale tra venditore ed acquirente

La novità più rilevante in materia di contrasto alle frodi IVA della legge finanziaria per il 2005, è senza dubbio quella contenuta nell'art. 1, comma 386, mediante l'inserimento di un articolo, il nr. 60-bis (*Solidarietà nel pagamento dell'imposta*)²⁶, direttamente nel testo del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con effetti dal 1° gennaio 2005.

384. *Chiunque omette di inviare, nei termini previsti, la comunicazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera c), ultimo periodo, del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, introdotto dal comma 381, o la invia con dati incompleti o inesatti, è responsabile in solido con il soggetto acquirente dell'imposta evasa correlata all'infedeltà della dichiarazione ricevuta.*

385. *Il direttore dell'Agenzia delle entrate determina, con suo provvedimento, i contenuti e le modalità della comunicazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera c), ultimo periodo, del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, introdotto dal comma 381."*

²⁵ Cfr. sulle nuove trasmissioni online della comunicazione sulle dichiarazioni di intento ricevute, cfr. G. GIULIANI, *Contro le frodi Iva, nuovi obblighi per chi acquista auto nei paesi UE e per chi opera con gli esportatori abituali*, in FiscoOggi ed. 10/1/2005; C. DELLADIO, *Lettere d'intento*, Il Sole 24ore dell'11/5/2005, pag. 25.

²⁶ Si riporta, di seguito, il testo del nuovo art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972 in vigore dal 1° gennaio 2005:

"Art. 60-bis (*Solidarietà nel pagamento dell'imposta.*)

1. *Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta degli organi competenti al controllo, sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode, sono individuati i beni per i quali operano le disposizioni dei commi 2 e 3.*

2. *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.*

3. *L'obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta."*

Invero, si noti come in tempi recenti per contrastare le frodi all'IVA, sia il consiglio Ecofin che la Commissione Europea hanno più volte invitato gli Stati membri ad intraprendere una serie di iniziative volte a rafforzare l'attività accertativa nell'ambito dell'attuale regime IVA, rese ancor più impellenti a seguito dell'allargamento dell'UE a 25 paesi. Cronologicamente, l'ultima comunicazione pervenuta dalla Commissione è la n. 260 del 16 aprile 2004, nella quale vengono dati anche alcuni esempi di buone prassi adottate a livello nazionali dai singoli paesi membri. L'inserimento dell'art. 60-bis nel decreto IVA, ad opera della legge finanziaria per il 2005, ha quindi visto il legislatore nazionale recepire prontamente le raccomandazioni fornite dalla Commissione.

Ma esaminiamo di seguito il contenuto dell'art. 60-bis sopra citato.

In esso viene affermato il cosiddetto "principio di solidarietà", in base al quale il cessionario (ovviamente se munito di partita IVA e quindi operatore commerciale a tutti gli effetti²⁷) è obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta, in caso di mancato versamento della stessa da parte del cedente, in relazione alle cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, non di tutti i beni in generale dotati di un apprezzabile valore economico, ma soltanto per alcuni beni da individuare con un apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, su proposta degli organi competenti al controllo (e quindi in pratica l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e la Guardia di Finanza)²⁸.

Ciò si sostanzia in un'inversione dell'onere della prova per cui, qualora il cessionario acquisti della merce ad un prezzo inferiore al valore normale senza essere in grado di dimostrare che sussistano situazioni oggettivamente rilevabili che giustifichino tale anomalia, il cessionario medesimo diventa solidalmente responsabile con il cedente per l'imposta non pagata.

In particolare, sulla base delle analisi effettuate sui fenomeni di frode riscontrati nello svolgimento dell'attività operativa posta in essere dai sopra menzionati organismi di controllo, l'Amministrazione ha di fatto già individuato, con ragionevole grado di certezza, i sottoindicati beni per i quali il legislatore della Finanziaria 2005 ha ritenuto debba operare il menzionato principio della solidarietà:

- a) autoveicoli, motoveicoli e 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.

Si tratta di un elenco che peraltro non desta alcuna perplessità, in quanto dalle cronache giudiziarie, relativamente all'attività di controllo di questi ultimi anni, si evince che l'attività di *intelligence* è sempre stata particolarmente incentrata sulla repressione delle frodi comunitarie in questi settori merceologici.

²⁷ L'Agenzia delle Entrate ha confermato (vds. Circ. n. 10/2005) che la responsabilità solidale si applica solamente al cessionario quando ha la qualifica di operatore commerciale, non quando è un privato acquirente.

²⁸ Nello specifico, trattasi del recente Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 22 dicembre 2005, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 304 del 31/12/2005 "Adozione dell'articolo 60-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

Con riferimento al settore degli autoveicoli, infatti, i competenti organi di controllo hanno più volte precisato²⁹ di aver riscontrato che il mercato parallelo delle auto si è rivelato uno dei più interessati al sistema delle frodi per interposizione fittizia di prestanome, determinando anche l'apertura di indagini da parte della polizia giudiziaria attesa la particolare pericolosità sociale delle frodi in parola.

In particolare, dalle analisi svolte in proposito dall'Agenzia delle Entrate e dall'Agenzia delle Dogane³⁰, sembrerebbe essere stato rilevato che la percentuale di operatori nazionali del commercio degli autoveicoli che hanno effettuato acquisti comunitari omettendo totalmente o parzialmente il versamento dell'imposta relativa alla successiva cessione, sia notevolmente superiore rispetto alla media degli altri settori commerciali.

Anche relativamente ai prodotti di telefonia ed informatici, le irregolarità sostanziali ai fini Iva rilevate risultano avere un'incidenza superiore a quella media degli altri settori commerciali. In detti settori, inoltre, è sempre riscontrata una elevata presenza di attività illecite, legata alla forte e continua espansione della domanda e alle specifiche caratteristiche dei beni che ne fanno parte.

Il settore del mercato delle carni fresche, infine, ed in particolare di quelle bovine, sin dalla riforma della disciplina relativa all'IVA negli scambi comunitari (D.L. 30 agosto 1993, n. 331) è stato oggetto di attenzione da parte dell'Amministrazione finanziaria, in relazione alla pericolosa diffusione dei fenomeni di frode. Anche in questo comparto merceologico, come del resto negli altri precedentemente citati, infatti, le principali frodi sono effettuate in massima parte da società a responsabilità limitata che nascono e muoiono in un breve lasso di tempo. Da questi presupposti, è giunta la necessità di un attento e reiterato controllo per prevenire e reprimere frodi consistenti nell'omesso versamento dell'imposta da parte dei predetti soggetti societari.

Sulla scorta di quanto detto, si può, pertanto, rilevare che la scelta dei settori merceologici oggetto del recente decreto ministeriale³¹ previsto dal comma 1 del nuovo art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972, sia avvenuto con criteri improntati all'individuazione degli ambiti commerciali che presentano, al momento, la maggiore pericolosità fiscale.

Per i primi commentatori³² del testo introdotto dalla finanziaria, invero alquanto scettici sulla "resistenza" di una siffatta norma in sede di eventuale ricorso alla Corte di Giustizia UE, giova invero evidenziare che il principio della responsabilità solidale,

²⁹ Si veda ad es. M. DI CAPUA, "L'attività dell'Agenzia delle entrate per la prevenzione ed il contrasto dell'elusione e delle frodi" in Agenzia delle Entrate, atti del convegno organizzato a Mestre presso la Direzione regionale del Veneto il 12 maggio 2005.

³⁰ V. B. SANTACROCE, *Un accordo a tre sui controlli Iva*, Il Sole 24ore del 19/7/2005, pag. 25.

³¹ Cfr. uno dei primi commentatori del decreto, D. DEOTTO, *Sull'Iva la responsabilità è doppia*, Il Sole 24ore del 3/1/2006, pag. 22.

³² Cfr. V. BORRILLO, *Finanziaria 2005 – La solidarietà nel pagamento dell'imposta per contrastare le frodi nell'Iva intracomunitaria*, Fiscooggi del 3/1/2005; F. DAL SAVIO, *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 riv. Il Fisco n. 46/2005, pagg. 7178 e ss.; A. MONDINI, *La nuova responsabilità del cessionario IVA e la sua compatibilità con il diritto...*, in *Rassegna Tributaria* n. 3/2005, pag. 755 e ss.; P. TUCCI – M. QUERQUI, *Le novità introdotte dalla Finanziaria 2005...*, riv. Il Fisco n. 14/2005; F. ANTONACCHIO, *Frodi carosello all'Iva con fatture soggettivamente inesistenti: profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari*, in *Il Fisco* n. 18/2005, pagg. 2723 e ss.

sembrerebbe comunque in sintonia con l'art. 21, comma 3, della Direttiva CEE n. 388/1977 (meglio conosciuta come "sesta direttiva" sull'IVA), il quale prevede che i paesi membri possano individuare una persona diversa dal debitore principale dell'imposta come responsabile in solido del versamento della stessa. Unica perplessità, se mai, potrebbe essere la considerazione di un apparente contrasto con la VI direttiva, la quale àncora sempre il valore di un bene (e quindi la sua base imponibile ai fini IVA) al corrispettivo dichiarato, non introducendo mai la definizione di "prezzo inferiore al valore normale del bene". Quest'ultima definizione, attualmente, è prevista nella legislazione fiscale nazionale soltanto ai fini delle imposte dirette (ed in particolare in materia di transfer pricing).

Con la recente circolare n. 41 del 26 settembre 2005, l'Agenzia delle entrate ha ribadito la validità della responsabilità solidale, ora approdata in Parlamento, rammentando che questa previsione, come riportato nella relazione di accompagnamento alla Legge Finanziaria 2005, è già in vigore in altri paesi dell'UE, ed è stata proposta dalla Commissione Europea proprio "...per il suo forte connotato di deterrenza".

Inoltre, nella predetta circolare è stato affermato che la responsabilità del cessionario è limitata all'imposta, non estendendosi pertanto anche alle sanzioni.

Sul fronte della cooperazione amministrativa³³, è emerso dagli atti del seminario *Fiscalis* tenutosi dal 20 al 22 novembre 2002 di Dublino, avente come tema "*L'attività di contrasto ai missing traders nelle frodi carosello*" a cui hanno partecipato attivamente, tra gli altri, funzionari della Commissione europea e dell'OLAF (Ufficio Europeo per la lotta anti-frode), che, soprattutto in relazione alla situazione italiana, sia quanto mai opportuno rivedere in senso maggiormente restrittivo le procedure per la concessione della partita IVA, il controllo sistematico per quei soggetti che appaiono "a rischio" in quanto probabili missing traders, il monitoraggio più serrato nella procedura dei rimborsi, nonché le procedure per la chiusura di ufficio della partita IVA per i soggetti fittizi. Tuttavia, dagli atti del workshop relativo agli aspetti legali e di giurisprudenza, era (all'epoca) emerso che "...a causa della difficoltà nel provare l'esistenza dei caroselli, costruire giurisprudenza in questo settore dell'accertamento è ancora piuttosto difficile...".

Relativamente all'opportunità del controllo (dotato evidentemente di un certo grado di diligenza) svolto dal cessionario nei confronti del cedente comunitario, giova utile evidenziare la posizione presa dalla Suprema Corte, in particolare con la sent. n. 11313/2000, in base al quale il cessionario di un bene od il committente di un servizio che riceve una fattura irregolare, è tenuto a "regolarizzare l'operazione", con la presentazione di un documento integrativo contenente tutte le indicazioni prescritte dal D.P.R. n. 633/1972 e con il versamento dell'imposta dovuta. Ciò implica, pertanto, "...il solo obbligo di supplire alle mancanze commesse dall'emittente in ordine alla identificazione dell'atto negoziale ed alla notizia dei dati di fatto fiscalmente rilevanti, e non invece anche quello di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente medesimo allorché

³³ Tra i numerosi contributi in materia, si segnala in particolare D. D'AGOSTINO, *Cooperazione amministrativa tra gli Stati UE nella lotta alle frodi in materia di imposizione indiretta*, riv. Il Fisco n. 30/2000, pag. 9603.

quest'ultimo, in una fattura recante l'esatta annotazione di tutti i suddetti estremi, inserisca (eventualmente in modo erroneo) l'esplicita dichiarazione di non debenza dell'imposta...". Come a dire, è sindacabile da parte del cessionario l'aspetto formale della fattura ma non lo è l'*animus* del cedente relativamente a profili sostanziali ben più rilevanti, quando ad esempio dichiara l'assolvimento degli obblighi dovuti ed invece non è vero.

Secondo un orientamento dottrinale e giurisprudenziale recente³⁴, comunque, la (presunta) mancanza di "dolo" della società beneficiaria finale per la rilevanza dello stato soggettivo, opponendo l'eccezione che non esiste un obbligo normativo che imponga all'acquirente di trasformarsi in "detective", per scoprire le reali metodologie di approvvigionamento dei propri fornitori, è un falso problema. Infatti, se la mancanza di una consapevole partecipazione nella frode può avere un qualche senso in sede penale (ed andrà comunque eccepita di fronte al giudice, stante le presunzioni di colpevolezza portate dal pubblico ministero), in sede tributaria, quando vi sia il mancato versamento dell'imposta dovuta, ha poca valenza giuridica. La Suprema Corte, sezione tributaria, già con la sentenza n. 8959 del 5/7/2003 aveva recepito il filone giurisprudenziale secondo cui "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, pertanto, secondo questa tesi, si configurerebbe per il solo fatto oggettivo che il contribuente abbia contribuito con il proprio comportamento, in maniera dolosa o colposa, a determinare il rischio per l'Erario di non percepire l'IVA dovuta sulle operazioni imponibili effettuate nel carosello³⁵.

Si attendono, comunque, ulteriori pronunce che eventualmente consolidino detto orientamento, soprattutto in seguito all'assunto che la responsabilità solidale del cessionario è dal 1° gennaio 2005 normativamente prevista nel *corpus* delle disposizioni in materia di IVA nazionale.

Nel frattempo, notevoli dibattiti ha sollevato la recente giurisprudenza comunitaria ad opera della Corte di Giustizia, la quale con la sentenza del 12/1/2006³⁶, crea di fatto problemi all'iter formativo e cognitivo del concetto stesso di responsa-

³⁴ Vds. ad esempio G. PALUMBO, *Operazioni inesistenti, società cartiere e frodi intracomunitarie: operazioni giurisprudenziali*, in rivista della S.S.E.F., marzo 2005.

³⁵ Tra i precedenti contributi della giurisprudenza più rilevanti, e che pervenivano ad una tesi diversa, si segnala l'orientamento secondo il quale l'obbligo imposto al cessionario, che avesse ricevuto una fattura irregolare, di regolarizzare l'operazione, si riferiva esclusivamente a vizi emendabili correlati alla redazione del documento, che ne evidenziassero la divergenza dallo schema legale (ed esempio errori materiali, incompletezze o lacune di contenuto), ma non potevano dilatarsi fino al punto di imporre all'obbligato in via di rivalsa il sindacato circa l'imponibilità o meno dell'operazione in ordine alle valutazioni in proposito espresse dall'emittente all'atto dell'emissione della fattura (in senso conforme, cfr. *Cass. n. 1841 del 18/2/2000*, *Cass. n. 2603 dell'8/3/2000*, *Cass. n. 10874 del 16/8/2000*, *Cass. n. 5868 del 20/4/2001*); in altre parole, ma con identico risultato finale, risulta l'orientamento secondo cui il cessionario che riceve una fattura irregolare, è tenuto sì a regolarizzare l'operazione con il versamento dell'imposta dovuta, ma non ha l'obbligo anche di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dal cedente quando, nella fattura recante l'esatta annotazione di tutti i suddetti estremi, sia inserita l'esplicita dichiarazione di non debenza dell'imposta, indipendentemente dalla questione della tassabilità o meno dell'operazione (*Cass. n. 4284 del 23/4/2001* ed in senso conforme, *Cass. n. 5805 del 19/4/2001*).

³⁶ Trattasi della giurisprudenza comunitaria ad opera della Corte di Giustizia di Lussemburgo nelle cause collegate C-354/03, C-355/03 e C-484/03, relative alle società Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd e Bond House System Ltd contro l'Amministrazione fiscale del Regno Unito: cfr. al riguardo R. PORTALE, *La frode non ferma i rimborsi Iva*, in *Il Sole 24ore* del 13/1/2006, pag. 29.

bilità oggettiva (cui si ricollega la responsabilità solidale), che tanto strenuamente la Commissione Europea cerca di instaurare nella cultura e coscienza tributaria degli Stati membri, da ultimo con la sopra richiamata decisione n. la n. 260 del 16 aprile 2004. La Corte ha riconosciuto il diritto, che l'Amministrazione finanziaria inglese aveva negato, alla detrazione dell'Iva sugli acquisti da parte di una società che abbia inconsapevolmente preso parte ad una catena di operazioni (*..carosel fraud consists of chains of supplies of goods in which a defaulting trader is involved...*), tra le quali compaiono anche più società filtro (buffer), in cui soltanto una società o più procedono alla realizzazione effettiva della frode all'Iva. Ciò perché, secondo i giudici comunitari, il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di scomputare l'imposta pagata a monte, non può essere pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si iscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva (si rammenta che nel "carosello fiscale" sono numerosi i passaggi tra società cartarie e società reali, proprio per sviare i controlli delle Amministrazioni fiscali locali) a quella realizzata da quest'ultimo, sia inficiata da frode all'Iva. In altre parole è il caso, invero piuttosto frequente, in cui nella serie di cessioni intracomunitarie, accanto ad operatori commerciali "onesti" ne intervengono altri inadempienti nei confronti dei versamenti dell'imposta all'Erario, o addirittura in possesso di numero di partita Iva abusivo. Se per questi ultimi l'intento frodatario è evidente, va tuttavia giudicata la presenza di responsabilità, ed in caso positivo va qualificata come dolosa o colposa, per i primi, i quali invocano il diritto alla detrazione dell'Iva pagata sugli acquisti. Secondo la recente sentenza anziché l'indagine della responsabilità oggettiva dell'operatore, rilevano più le definizioni delle nozioni di "soggetto passivo" e di "attività economiche" contenute nella sesta direttiva comunitaria che regola il sistema comune dell'Iva, e ad una loro attenta analisi relativamente all'ampiezza della sfera di applicazione, può affermarsi che l'attività economica viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati. Pertanto, la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta *tout court* una deroga all'assoggettamento all'Iva. Una simile deroga, infatti, entrerebbe in considerazione "*...solo in situazioni specifiche nelle quali, a causa delle caratteristiche particolari di talune merci o di talune prestazioni, è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito...*"³⁷. Di fatto, la Corte UE ha affermato che il diritto alla detrazione dell'Iva previsto dalla sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'imposta stessa e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Ai fini del diritto del soggetto passivo di dedurre l'Iva pagata a monte, è pertanto irrilevante stabilire se l'imposta, dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive rispetto ai beni interessati, sia stata versata o meno all'Erario.

Alcune criticità: intanto un simile corollario invero porta a disconoscere il fatto che in una frode carosello effettivamente si presentano comportamenti non solo

³⁷ Idem, secondo l'Autore, "*La questione ... si riferisce ad un settore, quello dei microprocessori, in cui è pacifico che non è di per sé inficiato da frodi all'Iva*". In realtà tale affermazione, se può valere nel caso del fisco britannico, ha meno sostenibilità in Italia, in quanto il D.M. 22/12/2005 ha inserito tra i settori a rischio anche i componenti dei personal computer, tra i quali possono ben rientrare i microprocessori.

fiscalmente illeciti, ma addirittura penalmente rilevanti³⁸, di cui un giudice, anche sotto il profilo meramente tributario, seguendo il citato profilo argomentativo della Corte non potrebbe tenerne conto.

In assenza di pregiudiziale tributaria, poi, dal momento che una frode carousel risulta accertata dagli ordini inquirenti (la cui “ufficialità” viene ad esempio sancita mediante comunicazione della notizia di reato, o meglio ancora con rinvio a giudizio del soggetto interponente), rappresenta oltremodo una *probatio diabolica*, nonché inutile per l’Erario in presenza di un danno oggettivo da imposta non versata³⁹, cercare di qualificare la responsabilità del singolo operatore come colposa o dolosa, in quanto facente parte della catena frodatrice: fin dove invero, potrebbe (lecitamente) spingersi la ricerca di forniture a prezzi inferiori al valore normale del bene da parte di un operatore economico “virtuoso”, senza che possa avere la ragionevole avvedutezza di sapere da “chi” acquista?

Seguendo questo corollario, si arriverebbe alla perversa conclusione che debitore dell’imposta evasa risulta solamente colui che è stato dichiarato in sede penale, e quindi con più che ragionevole grado di certezza, come il *deus ex machina* della frode, mentre nel caso (purtroppo sovente) in cui la polizia giudiziaria e/o tributaria mediante una proficua attività di *intelligence* non sia riuscita a raccogliere dati sufficientemente rilevanti per il rinvio a giudizio, lo stesso interponente non verrà fiscalmente perseguito dall’Erario: ci si dimentica, forse, del presupposto di partenza, ovvero del fatto che il concetto di “responsabilità solidale” nasce proprio come estrema *ratio* dei legislatori di alcuni degli Stati membri, ed almeno allo stato attuale avallati anche in ambito comunitario dalla Commissione Europea, di tentare di arginare questi fenomeni che sempre più gravemente minacciano le risorse proprie dell’Unione Europea.

³⁸ Si potrebbero ipotizzare persino fattispecie che assomiglino a comportamenti quali “favoreggiamento”, “incauto acquisto”, “concorso di reato fra più persone”, senza andare a scomodare i più tristemente noti come l’associazione a delinquere, etc.

³⁹ ??????.

The state of the art on the proposal for a European Parliament and Council Regulation on mutual administrative assistance against fraud and any other illegal activities*

Sabrina Esposito

The proposal in point aims to make the Commission more effective in its role as a coordinator of Member States' activities against fraud and any other illegal activities adversely affecting the European Community's financial interests, by enhancing current cooperation and exchange mechanisms as well as already existing anti-fraud instruments.

The definition of "irregularities detrimental to the European Community's financial interests" is meant to be broader and include also VAT violations and money laundering.

The scope of the new Regulation is limited to "cases of particular relevance", that is when illegal activities are presumed to have ramifications in or links with other Member States' activities. The threshold of presumed damage must be equal to or exceeding EUR 100000 for the Community. The presumed fiscal damage in the VAT sector must exceed EUR 500.000 in Member States concerned.

The article emphasizes the fundamentals of the proposal and then comments the contents of the opinions adopted by the institutions involved in the co-decision procedure (Court of Auditors of the European Communities and European Data Protection Supervisor) and of the amendments proposed by the European Parliament.

* Translation by Claudia Calogero.

Lo stato dell'arte sulla proposta di regolamento comunitario relativo alla reciproca assistenza amministrativa contro la frode e ogni altra attività illecita

Sabrina Esposito

SOMMARIO: 1. Finalità della proposta - 2. Aspetti salienti della proposta - 3. Il parere della Corte dei conti delle Comunità Europee - 4. Le richieste di emendamento del Parlamento europeo - 5. il parere del Garante Europeo della Protezione dei Dati

1. Finalità della proposta

La Commissione delle Comunità Europee, nell'ambito dell'azione di coordinamento tra gli Stati membri diretta a tutelare gli interessi finanziari della Comunità contro la frode, ha presentato nel 2004 una proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio, relativa alla reciproca assistenza amministrativa per la tutela degli interessi finanziari della Comunità contro la frode e ogni altra attività illecita¹.

L'obiettivo di tale proposta è quello di rafforzare i meccanismi esistenti in materia di cooperazione e di scambio e integrare gli attuali strumenti antifrode; in particolare il regolamento (C.E.) n. 1073/1999 del Parlamento europeo e del Consiglio del 25 maggio 1999 e il regolamento (C.E., Euratom) n. 2185/96 del Consiglio dell'11 novembre 1996.

In tal senso, la finalità della proposta legislativa è rendere più efficace il ruolo della Commissione in materia di coordinamento delle attività degli Stati membri nella lotta contro la frode, attribuendo all'OLAF in qualità di piattaforma di servizi, un compito importantissimo riguardo al potenziamento dello scambio di informazioni anche in ambiti ulteriori rispetto a quelli che attualmente interessano solo i settori delle dogane e dell'agricoltura (regolamento C.E. n. 515/97 del Consiglio del 13 marzo 1997).

Il regolamento infatti, consentirebbe di comprendere nell'ambito della definizione di "irregolarità lesive degli interessi finanziari della Comunità", anche le violazioni della normativa in materia d'imposta sul valore aggiunto (IVA) e il riciclaggio dei proventi di attività illecite. Di conseguenza, la nozione di "illeciti" nel contesto del regolamento, fa riferimento non solo alle attività aventi grave incidenza sugli interessi finanziari della Comunità - incluse le pratiche illecite di cui all'articolo 1, paragrafo 2 del regolamento (C.E., Euratom) n. 2988/95 del Consiglio, del 18 dicembre 1995, relativo alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità² -, ma anche al riciclaggio dei proventi derivanti da attività illecite e alle frodi in materia di IVA.

La cooperazione amministrativa tra le autorità competenti degli Stati membri, quale è prevista dal regolamento (C.E.) n. 1798/2003 del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto³ - di cui l'attuale

¹ Bruxelles, 20.7.2004 – COM (2004) 509 definitivo 2004/0172 (COD).

² G.U. 312 del 23.12.1995, pag. 1.

³ G.U. L 264 del 15.10.2003, pag. 1.

proposta costituisce il complemento - è indubbiamente un mezzo adeguato e sufficiente per lo scambio d'informazioni finalizzato a controllare il corretto svolgimento delle operazioni intracomunitarie, nonché uno strumento idoneo a contrastare i casi più comuni di violazioni in materia di IVA.⁴ Tuttavia, tale proposta risponde alla necessità di un'assistenza e di un coordinamento supplementari a livello europeo, per affrontare i casi più complessi e gravi di frodi in materia di IVA aventi ramificazioni in vari Stati membri, laddove la frode intracomunitaria si estende in numerosi paesi (le cosiddette "frodi carosello") spesso interessando contemporaneamente più Stati membri.

Analogamente, la Commissione ha avvertito l'esigenza di condividere a livello europeo anche le informazioni amministrative utili per combattere il riciclaggio di denaro, sul presupposto che, per poter iniziare un'indagine e individuare l'attività illecita che ne è all'origine, occorrono soprattutto informazioni sulle operazioni finanziarie sospette.

D'altronde, già sul tema, il Secondo protocollo della Convenzione sulla protezione degli interessi finanziari delle Comunità europee⁵ stabilisce agli articoli 6 e 7 che: "Uno Stato membro non può rifiutare l'assistenza giudiziaria per quanto riguarda la frode, la corruzione attiva e passiva e il riciclaggio di denaro per il solo fatto che si tratti di un reato in materia di tasse o di dazi doganali, o sia considerato tale. Gli Stati membri e la Commissione cooperano reciprocamente nel settore della lotta contro la frode, la corruzione attiva e passiva ed il riciclaggio di denaro. A tal fine, la Commissione presta l'assistenza tecnica e operativa di cui le autorità nazionali competenti possono aver bisogno per facilitare il coordinamento delle loro indagini".

Le nuove tipologie di reato, cui si estende la cooperazione amministrativa, sono anche caratterizzate da elementi che conducono ad una nozione più ampia di "irregolarità lesiva degli interessi finanziari della Comunità", in quanto la Commissione propone soglie specifiche per l'applicazione del nuovo regolamento. In particolare, per indirizzarla ai casi complessi di gravi frodi che è necessario perseguire in sede penale, la "particolare rilevanza a livello comunitario" è definita quindi da due criteri; l'operazione illecita deve avere ramificazioni o nessi con operazioni effettuate in più di uno Stato membro e deve arrecare un danno per un importo pari o superiore a 100000 euro alla Comunità oppure un danno fiscale, nel settore IVA, superiore a 500000 euro negli Stati interessati (art. 3, comma 2).

Per quanto attiene agli strumenti per realizzare la cooperazione, il campo di applicazione del regolamento è limitato a determinate forme di assistenza, a richiesta o spontanea, scambi di informazioni e coordinamento, che possono precedere, seguire o accompagnare le attività investigative dell'OLAF. Ciò si realizzerà utilizzando i mezzi e le infrastrutture della Commissione quali la rete, le banche dati, gli strumenti di cooperazione amministrativa, ecc., e successivamente assistendo le opportune azioni di perseguimento. Inoltre, quest'ultimo aspetto sarà rafforzato dalla previsione di poter utilizzare le informazioni raccolte o trasmesse dalla Commissione come elementi probatori in procedimenti amministrativi o giudiziari (articolo 15).

⁴ Cfr. la relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, COM (2004) 260 definitivo, punti 1, 4.4 e 5.2.

⁵ G.U. C 221 del 17.7.1997.

2. Aspetti salienti della proposta

Per quanto attiene agli aspetti principali della proposta di regolamento, finalità e oggetto del regolamento è quello di stabilire norme per la reciproca assistenza amministrativa tra le autorità degli Stati membri responsabili della tutela degli interessi finanziari della Comunità, in quei settori della cooperazione comunitaria nei quali finora mancavano simili disposizioni (articolo 1). Il campo di applicazione, limitato ai casi aventi particolare rilevanza a livello comunitario, ne sottolinea la natura complementare con la normativa comunitaria in vigore e il rispetto del principio di sussidiarietà (articolo 2). Le definizioni specifiche per l'applicazione del regolamento e la nozione di "illeciti", che in tale contesto si estende anche al riciclaggio dei proventi di attività illecite e alle frodi in materia d'IVA, sono entrambe contenute nell'articolo 3. In questo caso, la limitazione ai casi "aventi particolare rilevanza a livello comunitario", nelle intenzioni della Commissione, è anche volta ad evitare che i suoi servizi siano sovraccaricati d'informazioni e di richieste inerenti a casi di scarsa rilevanza.

L'articolo 4, paragrafo 1 definisce le "autorità competenti", che comprendono le autorità degli Stati membri, secondo un approccio globale e multidisciplinare, includendovi anche la Commissione, la quale partecipa alla reciproca assistenza amministrativa e agli scambi d'informazioni tra gli Stati membri o ne assicura il coordinamento. In tale contesto il paragrafo 2 dello stesso articolo 4, riguardante lo statuto giuridico nazionale delle autorità competenti, stabilisce che le disparità dello statuto determinato dai rispettivi ordinamenti nazionali, non devono costituire ostacolo alla cooperazione tra tali autorità.

Le disposizioni per la cooperazione amministrativa e per gli scambi d'informazioni tra le autorità competenti, compresa la Commissione, sono poi meglio delineate nel Titolo II, in particolare dall'articolo 5 che nel disciplinare la possibilità di ottenere assistenza a richiesta, prevede il correlativo obbligo di soddisfare tale richiesta e definisce le modalità di raccolta e di scambio delle informazioni.

L'articolo 6, che è analogo all'articolo 7 del regolamento (C.E.) n. 515/97 del Consiglio, prevede l'esercizio di una sorveglianza speciale, mentre l'articolo 7 stabilisce le norme per l'effettuazione delle indagini amministrative a richiesta delle autorità competenti e per la partecipazione a tali indagini dei funzionari inviati dall'autorità richiedente.

I funzionari delle autorità competenti sono autorizzati ad agire in un altro Stato membro, per quanto riguarda l'accesso ai documenti presso gli uffici dell'autorità alla quale è stata rivolta la richiesta (articolo 8), in analogia con quanto previsto dai regolamenti (C.E.) n. 515/97 e (C.E.) n. 1798/2003.

La previsione contenuta nell'articolo 11, paragrafo 1, aggiunge un importante elemento d'informazione alla capacità di coordinamento della Commissione, introducendo la possibilità per la Commissione di accedere ai dati delle opera-

zioni registrati dagli Stati membri, tramite il VIES⁶, ossia il sistema di scambio d'informazioni sull'IVA.

Oltre all'assistenza su richiesta, il regolamento disciplina l'assistenza spontanea (articolo 12) e consente di trasmettere alla Commissione informazioni su operazioni che costituiscono o sembrano costituire un illecito, ossia sui casi riguardo ai quali vi è un ragionevole sospetto di illeciti. Tali informazioni confluiscono alla Commissione, che le analizza per fornire agli Stati membri maggiore supporto informativo e migliore coordinamento. Sono anche previste le norme relative all'esercizio della sorveglianza speciale, senza che vi sia stata una richiesta specifica e la trasmissione delle relative informazioni (articolo 13).

L'articolo 14 prevede poi le norme per la comunicazione d'informazioni di carattere generale da parte degli Stati membri, allo scopo di giungere a una normativa comunitaria impermeabile alle frodi e di consentire l'attuazione di una politica globale antifrode di portata comunitaria.

Il Capitolo II introduce una serie di disposizioni che disciplinano l'uso delle informazioni ottenute. Ad esempio per quanto attiene all'utilizzo delle informazioni e allo scopo di rendere più efficaci le azioni successive alle attività investigative degli Stati membri, l'articolo 15 comprende una norma analoga a quella dell'articolo 12 del regolamento (C.E.) n. 515/97 del Consiglio, che mira a consentire l'utilizzazione come prove, nei procedimenti amministrativi o giudiziari, dei documenti e del materiale ottenuti in applicazione del regolamento in parola.

L'articolo 16 specifica che le informazioni raccolte dalla Commissione possono essere scambiate con le altre autorità competenti nei limiti in cui tale scambio sia compatibile con le disposizioni comunitarie, mentre gli Stati membri sono tenuti a informare la Commissione sulle azioni successive (articolo 17), quando vi è stata assistenza reciproca riguardo a determinati illeciti.

L'articolo 18 contiene poi alcune disposizioni che mirano a tutelare la riservatezza dei dati, stabilendo che le informazioni possono essere scambiate e utilizzate unicamente ai fini del presente regolamento, in base a esigenze specifiche e, che lo scambio d'informazioni va organizzato nel rispetto delle norme di riservatezza ed è coperto dal segreto d'ufficio.

A determinate condizioni è possibile anche scambiare le informazioni trasmesse da un paese terzo allo scopo di assicurare la tutela efficace degli interessi finanziari della Comunità (articolo 19) e la Commissione può avvalersi delle proprie capacità di analisi dei rischi per trasmettere alle autorità degli Stati membri relazioni e informazioni attinenti ai rischi, così da rendere più efficace la lotta contro la frode (articolo 20).

Seguono le disposizioni che disciplinano l'adozione di misure di applicazione (articolo 21) e che a tal fine prevedono che la Commissione sarà assistita da un comitato di regolamentazione, il quale eserciterà le proprie funzioni di concerto con il

⁶ VIES: sistema di scambio d'informazioni in materia d'IVA istituito dal regolamento (C.E.E.) n. 218/92 del Consiglio e prorogato dal regolamento (C.E.) n. 1798/2003 del Consiglio.

comitato istituito dal regolamento (C.E.) n. 515/97 del Consiglio, senza pregiudizio delle competenze di altri comitati, in particolare di quello istituito dal regolamento n. 1798/2003 (articolo 22).

3. Il parere della Corte dei conti delle Comunità Europee

Sulla proposta in esame, per la quale è in corso la procedura di codecisione, la Corte dei conti delle Comunità Europee⁷ ha espresso il proprio parere, sollevando alcune problematiche su particolari aspetti della stessa.

Prendendo spunto dall'accordo interistituzionale del 16 dicembre 2003 (paragrafo 35), con il quale il Parlamento europeo, il Consiglio e la Commissione hanno convenuto di avviare un aggiornamento e una riduzione del volume della legislazione comunitaria nonché una sua semplificazione, la Corte osserva che la proposta della Commissione non comporta alcuno sforzo di semplificazione o modifica della legislazione vigente, anzi, introducendo nuove procedure, arrecherebbe un lavoro aggiuntivo sia per le autorità amministrative degli Stati membri che per la Commissione. In pratica, sarebbe difficile concentrare gli sforzi e le risorse ed evitare che i servizi della Commissione siano sovraccaricati d'informazioni e di richieste inerenti a casi di scarsa rilevanza, come nelle intenzioni dichiarate dalla Commissione⁸.

Inoltre, la coesistenza tra le nuove norme proposte e le vigenti normative settoriali accrescerebbe il rischio di difficoltà di interpretazione e di applicazione non armonizzata negli Stati membri. Si determinerebbero inoltre incoerenze per quel che riguarda i criteri, i termini e la determinazione delle soglie per la notifica. Infatti, in base al regolamento proposto, gli Stati membri devono trasmettere alla Commissione, senza preventiva richiesta, tutte le informazioni relative a irregolarità che possano avere ramificazioni in altri Stati membri e che possano ledere gli interessi finanziari della Comunità per un importo pari o superiore a 100000 euro, ma non viene stabilito alcun termine per la notifica.

Si può pertanto presumere che le informazioni debbano essere fornite non appena sia possibile valutare l'impatto finanziario di un caso. Tuttavia, ai sensi del regolamento (C.E.) n. 1681/94 della Commissione dell'11 luglio 1994, ogni Stato membro è già tenuto a comunicare immediatamente qualsiasi irregolarità per le quali vi sia motivo di temere che possano avere rapidamente effetto fuori del suo territorio, a prescindere dal loro importo.

In materia di IVA, la Corte dei conti pur notando che le disposizioni del nuovo regolamento sono in gran parte simili, a quelle già presenti nel regolamento (C.E.) n. 1798/2003, in particolar modo per quel che attiene agli scambi d'informazioni e le norme che regolano le indagini amministrative⁹, è dell'avviso che la proposta potenzi il ruolo svolto dalla Commissione, e in particolare

⁷ Parere n. 8/2005 G.U. n. 313 del 09/12/2005.

⁸ Cfr. pag.6 della relazione che accompagna la proposta della Commissione.

⁹ Nella relazione sulla proposta di regolamento, la Commissione dichiara esplicitamente di aver utilizzato gli standard sviluppati dal regolamento (C.E.) n. 1798/2003.

quello dell'OLAF. Infatti, a norma del regolamento (C.E.) n. 1798/2003, il ruolo principale della Commissione consiste nell'esaminare e valutare con gli Stati membri il funzionamento del dispositivo di cooperazione amministrativa e le modalità per renderlo più efficace. In base alla nuova proposta invece, l'OLAF parteciperebbe sistematicamente al coordinamento delle singole operazioni antifrode e potrebbe anche svolgere un ruolo di primo piano in tali operazioni, centralizzando ed esaminando le relative informazioni, con la possibilità di richiedere agli Stati membri di esercitare una sorveglianza speciale o di svolgere indagini amministrative.

La Corte attira l'attenzione sulla raccomandazione formulata nella relazione speciale n. 1/2005¹⁰, secondo cui l'attività dell'OLAF deve essere incentrata sulla funzione d'indagine, mentre il ruolo di coordinamento delle operazioni degli Stati membri per combattere anche le frodi IVA transfrontaliere, potrebbe ridurre la capacità dell'Ufficio di svolgere in maniera efficace la propria funzione primaria.

Si fa inoltre osservare che potrebbero insorgere difficoltà di ordine pratico, in quanto la nuova proposta, a differenza del regolamento (C.E.) n. 1798/2003, non prevede contatti diretti con gli ispettori del fisco o con il personale delle unità antifrode. Viene infatti prospettato che le informazioni raccolte vengano trasmesse esclusivamente per il tramite dei rispettivi uffici centrali di collegamento e delle altre autorità inquirenti in materia tributaria. Per quanto attiene invece alle misure previste per combattere il riciclaggio dei proventi derivanti da attività illecite, l'articolo 4 prevede che la cooperazione ai sensi del presente regolamento riguardi anche le autorità istituite dagli Stati membri come "unità d'informazione finanziaria" ai sensi della decisione 2000/642/GAI del Consiglio del 17 ottobre 2000¹¹.

In applicazione della suddetta decisione, gli Stati membri hanno istituito delle "unità di informazione finanziaria" (UIF) che hanno il compito di raccogliere e analizzare le informazioni ricevute a norma della direttiva 91/308/C.E. E del Consiglio del 10 giugno 1991, allo scopo di stabilire dei collegamenti tra operazioni finanziarie sospette e attività criminali soggiacenti per prevenire e combattere il riciclaggio di denaro. Di conseguenza, poiché la Commissione propone l'inserimento delle UIF tra le autorità competenti che sono tenute a cooperare ai sensi della proposta di regolamento sulla tutela degli interessi finanziari della Comunità, la stessa sarebbe autorizzata a richiedere la loro assistenza e la trasmissione di tutte le informazioni rilevanti per l'individuazione e la prevenzione di irregolarità. Al riguardo però la Corte dei conti fa notare come l'attuale formulazione della decisione 2000/642/GAI non attribuisca alcun ruolo alla Commissione, anzi, alcune disposizioni potrebbero addirittura essere interpretate come tendenti ad escludere i servizi della Commissione dall'accesso alle informazioni raccolte e comunicate tramite le UIF.

¹⁰ Cfr. paragrafi XI e 94.

¹¹ G.U. 271 del 24.10.2000, pag. 4.

4. Le richieste di emendamento del Parlamento europeo

La proposta di regolamento, è stata inoltre deliberata in prima lettura dal Parlamento europeo che, ha sollecitato la Commissione ad apportare le modifiche necessarie ad accogliere alcuni emendamenti, tra i quali vi è quello relativo all'adeguamento delle disposizioni giuridiche vigenti.

Ciò in quanto a norma dell'articolo 19 dell'accordo interistituzionale del 22 dicembre 1998, sugli orientamenti comuni in materia di qualità redazionale delle disposizioni giuridiche comunitarie, i testi giuridici in parola dovrebbero essere adeguati di conseguenza qualora le disposizioni da essi previste risultino di ostacolo alla piena applicazione del regolamento. Ad esempio, a norma dell'articolo 5, paragrafo 4, della decisione 2000/642/GAI, gli organismi centrali di notifica degli Stati membri (UIF) sono attualmente obbligati ad adottare tutte le misure necessarie a garantire che le informazioni tra loro scambiate "non siano accessibili ad altre autorità, servizi o dipartimenti".

Poiché quindi, in tal modo anche la Commissione verrebbe esclusa dall'accesso a tali informazioni, uno degli emendamenti proposti è quello che mira ad inserire un nuovo articolo 20 bis nello schema di regolamento, che espressamente fa capo alla Commissione di presentare le proposte necessarie all'adeguamento del regolamento (C.E.) n. 1798/2003 e della decisione 2000/642/GAI.

Tra gli emendamenti di maggior rilievo, si segnala inoltre l'introduzione dei nuovi articoli (20 *ter* e 20 *quater*) rispettivamente in materia di rafforzamento della possibilità di recuperare guadagni ottenuti illegalmente e di mezzi di recupero, al fine di adottare misure per rafforzare lo scambio di informazioni a una fase preliminare e di prevedere per gli Stati membri la possibilità di sequestrare e congelare i beni in caso di gravi sospetti di frode.

Un'altra proposta emendativa presentata dal Parlamento europeo, si riferisce all'articolo 11 dello schema di regolamento, in merito ai dati relativi all'imposta sul valore aggiunto, che consente alla Commissione di accedere alle informazioni contenute nelle banche dati nazionali degli Stati membri di cui all'articolo 22 del regolamento (C.E.) n. 1798/2003. L'emendamento proposto invece, conferisce un ruolo attivo agli stessi Stati membri, spostando su di loro il compito di comunicare senza indugio alla Commissione, le informazioni ricavate dalle banche dati nazionali di cui al regolamento (C.E.) 1798/2003.

Per garantire poi la trasparenza in ordine alle autorità che partecipano alla cooperazione, tra le proposte emendative vi è anche quella di inserire un nuovo paragrafo 2 *bis*, all'articolo 4, che preveda da parte della Commissione, la compilazione di un elenco continuamente aggiornato e accessibile su Internet, di tutte le autorità partecipanti.

Inoltre, tra gli strumenti proposti per contrastare le frodi in ambito comunitario, si segnalano gli ulteriori emendamenti che intendono specificare che le informazioni possono essere scambiate anche qualora gli atti illeciti sono stati commessi in tutto o in parte al di fuori della Comunità (articolo 2, paragrafo 1, comma 1bis nuovo) e che il regolamento copre il finanziamento comunitario diretto e indiretto (articolo 3, paragrafo 1, lettera a).

5. Il parere del Garante Europeo della Protezione dei Dati

Si segnala infine il parere che sulla proposta di regolamento in esame, è stato reso dal Garante Europeo della Protezione dei Dati (GEPD) ai sensi dell'articolo 28, paragrafo 2, del regolamento (C.E.) n. 45/2001. La normativa comunitaria prevede infatti che la Commissione consulti il GEPD in caso di adozione di una proposta legislativa concernente la tutela dei diritti e delle libertà delle persone fisiche in relazione al trattamento dei dati personali.

Anche il parere espresso dal GEPD non manca di sottolineare la natura complementare della proposta di regolamento rispetto alla normativa comunitaria già in vigore, confermandone il suo carattere ampliativo rispetto ai citati regolamenti (C.E.) n. 1073/1999 del Parlamento europeo e del Consiglio, n. 1798/2003 e n. 515/97 del Consiglio.

Analogamente, per quanto attiene alla protezione dei dati, il GEPD fa notare come la proposta pur non introducendo nuove norme né eccezioni alla legislazione in vigore, garantisce un'adeguata tutela dei dati attraverso il richiamo alla legislazione comunitaria in vigore. L'articolo 18 infatti, specifica che la Commissione e gli Stati membri provvedono affinché, nell'elaborazione dei dati personali siano rispettate le disposizioni comunitarie e nazionali relative alla tutela dei dati personali, facendo un espresso rinvio alle norme stabilite dalla direttiva 95/46/C.E. del Parlamento europeo e del Consiglio, del 24 ottobre 1995, relativa alla tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati¹², e, se del caso, dal regolamento (C.E.) n. 45/2001 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 18 dicembre 2000, concernente la tutela delle persone fisiche in relazione al trattamento dei dati personali da parte delle istituzioni e degli organismi comunitari, nonché la circolazione di tali dati¹³.

Peraltro, si può aggiungere che la tutela è comunque assicurata per la esplicita previsione, sempre all'articolo 18, della necessità di consultare il Garante per la protezione dei dati prima dell'adozione delle norme attuative previste per alcuni settori d'intervento. In particolare, per l'accesso e l'utilizzo da parte della Commissione delle informazioni ottenute dai registri IVA degli Stati membri (articolo 11, paragrafo 1), per lo scambio spontaneo di informazioni finanziarie tra gli Stati membri e la Commissione (articolo 12, paragrafo 4) e per l'assistenza reciproca e lo scambio di informazioni (articolo 21).

¹² G.U. L. n. 281 del 23.11.1995, pag.31.

¹³ G.U. L. n. 8 del 12.01.2001, pag. 1.

Carlo Garbarino,
Manuale di tassazione internazionale
(IPSOA – KLUWER, 2005) - pp 1553

Pietro Selicato

(Translation by Claudia Calogero)

In the very last years an increasing interest in international issues, spurred by new globalized production models, has led to the proliferation of manuals on international taxation.

The “*Manuale di tassazione internazionale*” by Carlo Garbarino is a stand-out in this context. The work has a systematic style but can be properly used to sort out practical problems.

It deals with the whole of rules on cross-border income taxation and gives an overall comprehensive view of its fundamentals by analysing relevant legislation in force.

The work, destined to scholars and practitioners of the sector, is divided in two parts: the first one deals with the analysis of institutional aspects of international tax law, the second one is specifically dedicated to the new Italian rules on group taxation introduced by the so-called Tremonti Reform.

Starting from the basic concepts of international tax law, the first part then develops the generic issues of taxation of residents and non residents, the underlying principles of tax treaty law, as well as the domestic and treaty provisions concerning the taxation of cross-border income. Moreover, particular attention is given to the European Community legislation in tax matters.

Chapter VIII of Part I provides a link between Part I and Part II of the Manual: it identifies the essentials of group taxation in international tax planning and cross-references to the in-depth analysis in Part II.

Part II deals with group taxation: all tax aspects endemic to multinational enterprises are analysed in a comprehensive way. Topics covered include: the participation exemption regime on dividends and capital gains, cross-border deductions of interest, transfer pricing, domestic and world-wide consolidation, fiscal transparent regime, as well as business restructuring.

A specific section deals with domestic rules combating preferential tax regimes and controlled foreign companies (C.F.C.), as well as with cross-border financial income.

The book has originality in its quite innovative format, which facilitates consultation and allows the reader to find a quick orientation in the various rules on the matter. Thanks to several in-text references, summaries of the contents and outlines of the fundamentals, the text is a profitable tool to solve practical daily problems.

The volume is also equipped with an easy-to-use CD-Rom that contains a rich selection of the documentation cited (domestic and EU case-law, tax authorities practice). The CD-Rom systematic index, in parallel with the volume index, makes research extremely intuitive.

The Author has aimed to marry the (scientific) need for a comprehensive and systematic overview of legislation on cross-border income taxation with the further and still important (practical) need for a detailed and thorough overview of the legislation in force for the purposes of solving practical problems.

The functional link between paper and digital contents makes the work interactive.

The reader can make a modular use of the Manual thanks to its intrinsically hypertext structure and virtually stand-alone chapters.

Garbarino has given a particularly agile style to his Manual: footnotes are limited and bibliography is at the end of each chapter. This may facilitate also foreign readers.

The bibliographic appendix of each chapter is structured according to the systematic index and contains separate references to Italian and foreign scholarship.

In conclusion, Garbarino's work adequately satisfies different needs: the typical student's need for principles, the specialist's need for a more thorough scientific analysis and the practitioner's need for practical solutions.

Carlo Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale (IPSOA – KLUWER, 2005)* – pagine 1553

Pietro Selicato

Il crescente interesse per le tematiche internazionalistiche, conseguente all'affermarsi di modelli produttivi globalizzati, ha comportato, in tempi recentissimi, un proliferare di pubblicazioni dedicate alla fiscalità internazionale.

In questo ambito spicca il “*Manuale di tassazione internazionale*” di Carlo Garbarino. L'opera, pur essendo improntata ad uno stile sistematico, costituisce un valido strumento per l'operatore interessato alla soluzione di problemi concreti.

Il testo affronta in modo completo l'insieme delle regole relative alla imposizione dei redditi prodotti su base internazionale, offrendo un quadro completo dei principi fondamentali della materia basato su una puntuale analisi della normativa vigente.

L'opera, che si indirizza agli studiosi e ai professionisti del settore, si presenta divisa in due parti: la prima è dedicata all'analisi degli aspetti istituzionali del diritto internazionale tributario, mentre la seconda è specificatamente riservata all'esame delle nuove norme in materia di tassazione dei gruppi di società introdotte in Italia dalla cosiddetta “*Riforma Tremonti*”.

La prima parte, intitolata, appunto, al diritto internazionale tributario, sviluppa, oltre alle necessarie nozioni introduttive, le tematiche generali del regime di tassazione dei residenti e dei non residenti, gli elementi di base del diritto tributario convenzionale, nonché le regole del diritto tributario, interno e convenzionale, che disciplinano la tassazione del reddito transnazionale. Particolare attenzione viene inoltre dedicata alle disposizioni comunitarie che hanno impatto sulla fiscalità.

Il Capitolo ottavo della Parte Prima costituisce un utile elemento di raccordo con la Parte Seconda del Manuale, in quanto enuclea le nozioni fondamentali della tassazione di gruppo nell'ambito della pianificazione fiscale internazionale, indicando, nel contempo, i più significativi rinvii sia alle nozioni istituzionali della Parte Prima, sia agli approfondimenti specialistici della Parte Seconda.

La Parte Seconda contiene la trattazione specialistica in materia di tassazione dei gruppi: in essa sono compiutamente analizzati gli aspetti fiscali che caratterizzano l'impresa multinazionale di gruppo. L'indagine copre il regime della c.d. *participation exemption* in materia di dividendi e plusvalenze, le norme in materia di deducibilità degli interessi intra-gruppo, di prezzi di trasferimento, di consolidato nazionale e mondiale e trasparenza fiscale, nonché di riorganizzazioni di beni e soggetti.

Una trattazione separata è riservata alla disciplina nazionale di contrasto all'impiego di regimi fiscali privilegiati e di *controlled foreign companies* (C.F.C.), nonché sui redditi finanziari transnazionali.

L'originalità del volume è data da una impostazione del tutto innovativa che ne facilita la consultazione e permette al lettore di orientarsi velocemente tra le diverse disposizioni della materia. I numerosi rinvii interni, le sintesi dei contenuti ed i prospetti che evidenziano i punti fondamentali fanno del testo un utile e pratico strumento per risolvere i quotidiani problemi operativi.

Al volume è inoltre allegato un *cd-rom* di facile uso contenente una ricca selezione dei documenti citati nei diversi capitoli (giurisprudenza nazionale e comunitaria, prassi ministeriale). Un indice sistematico, che richiama specularmente quello della parte cartacea, rende inoltre la ricerca estremamente intuitiva.

L'obiettivo perseguito in quest'opera dall'Autore è stato quello di coniugare l'esigenza (scientifica) di fornire un quadro quanto più possibile completo, esaustivo e sistematico delle regole relative alla imposizione dei redditi prodotti su base internazionale con l'ulteriore ed altrettanto importante esigenza (pratica) di fornire un quadro dettagliato ed approfondito della normativa vigente utile alla risoluzione di problematiche concrete.

Il rapporto funzionale tra supporto cartaceo e documentazione contenuta sul supporto digitale allegato, consente un utilizzo interattivo dell'opera.

Accanto ad un'architettura di tipo intrinsecamente ipertestuale, contribuisce a consentire un utilizzo modulare del Manuale anche il modo in cui è stato concepito ogni singolo Capitolo, che fornisce una esposizione tendenzialmente esaustiva del tema trattato.

Lo stile espositivo adottato nel Manuale di Garbarino è particolarmente agile, il ricorso alle note a *piè di pagina* è limitato ed i richiami bibliografici sono rinviati alla fine di ogni capitolo. Ciò facilita la comprensione del testo anche da parte di lettori stranieri.

L'appendice bibliografica che completa ogni capitolo, oltre ad essere strutturata in base all'indice sistematico, presenta la caratteristica di essere ripartita in dottrina straniera e in dottrina italiana.

In definitiva, il lavoro di Garbarino contempera in modo adeguato sia l'esigenza di ricostruzione dogmatica propria dello studente, sia l'esigenza di approfondimento scientifico specialistico, sia l'esigenza di dare risposta alle problematiche concrete della materia.

Study Congress “Towards a European Tax Constitution”, Bologna, 28-29 October 2005*

Giovanna Petrillo

The *Scuola Europea di Alti Studi Tributari* (European School of Advanced Tax Studies), directed by Prof. Adriano Di Pietro of the Faculty of Law, University of Bologna, held its usual annual meeting on 28 and 29 October 2005 in Bologna; over the years the meeting has become a standard feature in the European debate on European Community taxation, and the discussion topic this year concerned the following subject: “Towards a European tax Constitution”.

Extraordinary contributions to theory from eminent speakers made the meeting undoubtedly a stimulus for reflection on the radical transformation that the regulatory vision of our tax legislation is undergoing.

All speakers involved have definitively emphasized that under the tax profile the Constitution is a “lost opportunity” as nothing really new has been given (neither could it be given) to Treaties the target being missed to bring about this transformation.

As was broadly supported during the meeting, it is logical to think that the Constitution aimed at confirming the non-financial role of tax as tax is considered economically significant in the movement of goods and in pricing. Therefore, given that the market needs rules, rather than regulations, the economic role – and non-financial – of the tax has led to a democratic deficit, as Prof. Bruno PEETERS clearly reminded.

As Prof. Franco GALLO and Prof. Alvaro RODRIGUEZ BEREIJO emphasized appropriately, in this scenario, where the legal order of the market opposes regulations, the novelty is in the fact that – for the Constitution – the legal order of the market itself has become constitutionally relevant.

With a view to reconcile this dualism, the congress gave significant spurs to reflection:

the fundamental role of the Court of Justice was pointed out by Prof. Roman SEER, amongst others, who examined thoroughly the case-law on negative tax harmonization in direct taxation to emphasize both the risks in invoking the fundamental freedoms without taking into account the contemporaneous need for maintaining the coherence of tax systems and the necessity to combat harmful tax competition;

the valuable results – recalled by Prof. Michel AUJEAN – derived from soft law approach, in particular when soft law has been used along with certain legislative provisions, provided that, as Prof. Hans GRIBNAU expressly admitted, the function and legitimacy of these instruments are to be achieved through a legal obligation to inform and consult citizens;

* Translated in English by Claudia Calogero

the richness of common principles, which were Member States' contribution to the European Community system, as Prof. Frans VANISTENDAEL pointed out in analyzing the practical dynamics of these principles on the Treaty and case-law;

the option for maintaining a fundamentally State taxation and for a cooperation among States in the framework of harmonisation (as stressed by Prof. Manuel PIRES).

Of extreme importance was Prof. Augusto FANTOZZI's contribution, which referred to the importance of extra-fiscal objectives in the context of non-discrimination: these objectives are significant in tax decisions insofar as the pursue of the EU objectives (social, cultural, environmental) justifies discrimination and in that it can be embedded in an evolving notion of tax coherence (all this, in order to stop the market prevailing over social rights and other EU objectives).

A widespread observation was that the Constitution has reproduced the Treaty in terms of the role of tax and the centrality of the market; in this connection, eminent comments by Prof. Franco GALLO pointed out the osmosis of general principles that occurred between the European Community and Member States: at first, they were opposed to European interferences as national (constitutional) "counter limits", then absorbed in the case-law and consequently in the European Community law, from which they finally flow again into Member States' legal systems.

Legality, financing role of tax, equality are the fruits of the constitutional values; in particular, in his attempts to achieve the difficult aim to examine and propose new limits to tax equality, Prof. Rafael CALVO ORTEGA underlined that, when considering the need for new parameters that can also operate in situations that are not perfectly identical, scholars should study the limits that the lawmaker – who is subject to constitutional constraints – meets in the use of the tax to achieve economic and social policy objectives that are considered appropriate in a certain moment.

In this perspective, Prof. Philippe MARCHESOU gave an interesting presentation on how often the principle of equality is not fully applied as the courts justify discriminations in order to pursue other constitutional aims; in his opinion, most of the time the substance of this principle is applied as proportionality, which is considered – substantially - according to the objectives pursued and - formally - according to the impact of tax burden on the taxpayer.

A number of broader remarks about the effective and complete development of a European rule of law were provided after examining the most significant aspects of the principle of fair trial in tax matters: Prof. Peter FISCHER dealt with the spontaneous implementation of soft law in national legal systems; as regards the inapplicability of Article 6 ECHR to tax proceedings held by the Strasbourg Court, Prof. Francesco TESAURO emphasized the insignificance of classifying the legal conditions of persons involved as "legitimate interests" without ignoring the fundamental need to safeguard the effective action of qualified judges and defenders; Prof. Jacques MALHERBE prefigured the implementation of fair trial principles in connection with a wide concept of European tax citizenship.

As Prof. Adriano DI PIETRO poignantly observed concluding the study congress, it is necessary to realize that the European constitutional principles in tax matters,

legality first, cannot have the same meaning considering the described dualism (legal order of the market/regulations). Therefore, it would be important to work on the idea of a financial role of the tax.

In the framework of a law that is limited to legally regulating the market, the original vision of tax as an economic element did not prevent the constitutional principles of States flowing into European case-law, by means of a negative tax harmonization made by the Court of Justice. Consequently, the European Community economicism and State constitutions, where the tax is a financing instrument for the State and "essential mechanism" of democracy, have approximated to each other.

However, taking into account, in particular, the persistence of the democratic deficit (also in the TEC), the evolution of case-law (and more in scholarship and culture) cannot go beyond the current positions: beyond there is still another Europe to be built on a fully democratic basis and in harmony with common and State constitutional principles, where the tax will be a contemporaneously economic element and foundation of democracy, and the fiscal citizenship will be an unfailing element of the European citizenship

To sum up, as Prof. DI PIETRO observed in his excellent conclusions, at the moment the European Constitution is not so much important because it is a constitutional solution, but because it is the expression of a constitutional need.

Convegno di studio sul tema “Per una Costituzione fiscale europea”, Bologna, 28-29 ottobre 2005

Giovanna Petrillo

Nei giorni 28 e 29 ottobre 2005 si è svolto a Bologna l'ormai consueto incontro annuale organizzato dalla Scuola Europea di Alti Studi Tributari, diretta dal Prof. Adriano Di Pietro, della Facoltà di Giurisprudenza, Università di Bologna; l'appuntamento è divenuto, con il trascorrere degli anni e delle edizioni, un punto fermo, a livello europeo, per il dibattito sulla fiscalità comunitaria e quest'anno ha visto prescelto, quale argomento di studio e dibattito, il seguente tema: “Per una Costituzione fiscale europea”.

Per il contributo straordinario di elaborazione teorica offerto dagli illustri relatori presenti, il convegno ha indubbiamente rappresentato uno stimolo di riflessione rilevante in riferimento alla presa d'atto della radicale trasformazione che la visione ordinamentale del nostro diritto tributario sta subendo.

Tutti i relatori hanno, in definitiva, evidenziato come la Costituzione, sotto il profilo fiscale, rappresenti una “occasione mancata” nella misura in cui nulla di decisamente nuovo è stato apportato (né si sarebbe potuto apportare) rispetto ai Trattati in quanto è venuto a mancare l'obiettivo, o finalità, che giustificasse questa profonda trasformazione.

Come è stato ampiamente sostenuto in seno al Convegno, è logico ritenere che la Costituzione abbia voluto confermare il ruolo non finanziario del prelievo considerando il tributo come elemento economicamente rilevante nella circolazione delle merci e nella formazione dei prezzi. Così, posto che il mercato ha più bisogno di regole che di norme, conseguenza del ruolo economico, e non finanziario, del tributo è, come ha limpidamente ricordato il prof. Bruno Peeters, il deficit democratico.

Come efficacemente evidenziato sia dal Prof. Franco Gallo che dal Prof. Alvaro Rodriguez Bereijo, in questa visione in cui si contrappone l'ordine giuridico del mercato a degli ordinamenti, l'elemento innovativo è rappresentato dalla considerazione che l'ordine giuridico del mercato, con la Costituzione, è divenuto esso stesso un elemento costituzionalmente rilevante.

In vista di una tendenziale composizione di questo dualismo sono emersi, nell'ambito del percorso di indagine sull'oggetto di studio, vari significativi elementi di riflessione:

l'importanza essenziale del ruolo svolto dalla Corte di giustizia, così come, fra gli altri, ampiamente emerso dal contributo del Prof. Roman Seer che si è soffermato sull'armonizzazione fiscale negativa di matrice giurisprudenziale in materia di imposte dirette per evidenziare sia i rischi di un'affermazione delle libertà fondamentali che non tenga nella dovuta considerazione l'esigenza concomitante di coerenza dei sistemi fiscali statali che la necessità di contrastare la concorrenza fiscale dannosa;

i risultati apprezzabili – ricordati nell'ingagine svolta dal Prof. Michel Aujean – conseguiti dall'approccio della soft law in particolare quando le varie forme di soft law siano state utilizzate insieme a determinati provvedimenti legislativi posto che, come espressamente ammesso dal Prof. Hans Gribnau, funzionalità e legittimità di questi strumenti sono obiettivi da conseguire attraverso l'obbligatorietà legale dell'informazione e della consultazione dei cittadini;

la ricchezza dei principi comuni che hanno rappresentato il contributo degli Stati membri nei confronti dell'ordinamento comunitario, così come è risultato dalla relazione del Prof. Frans Vanistendael che si è soffermato sull'analisi concreta delle dinamiche di tali principi nel Trattato e nella giurisprudenza;

l'opzione per la conservazione di una fiscalità fundamentalmente statale e per una collaborazione degli Stati nel quadro dell'armonizzazione (come sottolineato dal Prof. Manuel Pires).

Di estremo rilievo è apparso, poi, il contributo del prof. Augusto Fantozzi che ha ricordato l'importanza, dal punto di vista della non discriminazione, degli obiettivi extrafiscali che vengono a rilevare nelle decisioni tributarie nella misura in cui il perseguimento degli obiettivi dell'unione (sociali, culturali, ambientali) giustifichi una discriminazione potendo esso stesso inserirsi in una nozione evolutiva di coerenza di una misura fiscale (il tutto, nell'ottica di evitare che possa verificarsi una prevalenza del mercato rispetto ai diritti sociali ed ad altri obiettivi dell'UE).

Diffusa è stata l'osservazione nel senso che la Costituzione abbia riprodotto il Trattato in termini di ruolo del tributo e centralità del mercato; ciò dato, le autorevoli riflessioni del Prof. Franco Gallo hanno posto in risalto l'osmosi che ha caratterizzato Comunità e Stati riguardo ai principi generali, dapprima opposti alle ingerenze europee come "controlimiti" nazionali (costituzionali), poi assorbiti nelle valutazioni giurisprudenziali e, quindi, nel sistema giuridico comunitario, da dove tornano ad operare negli ordinamenti statali.

Legalità, funzione di finanziamento del tributo, eguaglianza rappresentano un portato di valori degli ordinamenti costituzionali; in particolare, come sottolineato dal Prof. Rafael Calvo Ortega nel difficile obiettivo di esaminare e proporre nuovi limiti all'uguaglianza tributaria, il diritto- considerando l'esigenza di una nuova parametrizzazione che consenta di operare anche su realtà non perfettamente identiche- deve interrogarsi sui limiti che un legislatore soggetto a principi costituzionali concreti incontra nell' uso del tributo per raggiungere gli obiettivi di politica economica e sociale che reputi opportuni in un dato momento .

In quest'ordine di idee si è inserito l'interessante intervento del Prof. Philippe Marchessou il quale, evidenziato come il principio di uguaglianza spesso non trovi una piena realizzazione in quanto le Corti ritengono giustificate disuguaglianze che consentono di perseguire altre finalità costituzionalmente rilevanti, è dell'avviso che il contenuto di questo principio torni ad operare il più delle volte sotto l'ulteriore profilo della proporzionalità considerata, sul piano sostanziale, in relazione agli scopi che l'imposizione persegue e, sul piano formale, in relazione alla incidenza del carico fiscale sulla situazione del contribuente.

Ad una più ampia riflessione sullo sviluppo pieno ed effettivo di uno stato di diritto europeo ha, poi, contribuito la disamina del principio del giusto processo in materia fiscale autorevolmente affrontata nei suoi più significativi profili: dal Prof. Peter Fischer relativamente al recepimento spontaneo dei principi di soft law negli ordinamenti nazionali; dal Prof. Francesco Tesauro rimarcando – in merito all’orientamento dei giudici di Strasburgo in termini di inapplicabilità dell’art. 6 CEDU ai processi tributari – l’assoluta mancanza di incidenza della configurazione come interessi legittimi delle situazioni giuridiche soggettive coinvolte senza, peraltro, trascurare l’esigenza fondamentale di garantire l’operatività di giudici e difensori professionalmente qualificati; dal Prof. Jacques Malherbe prefigurando l’attuazione dei principi del giusto processo in riferimento ad un ampio concetto di cittadinanza fiscale europea.

Come efficacemente rilevato a conclusione del Convegno di studio dal Prof. Adriano Di Pietro è indispensabile riflettere sul fatto che i principi che rappresentano un portato degli ordinamenti costituzionali Europei in materia tributaria, a cominciare dal principio di legalità, non possono avere allo stato del dualismo evidenziato (ordine giuridico del mercato-ordinamenti) la stessa accezione. Pertanto sarebbe importante che si delinei l’idea di un ruolo finanziario del tributo.

L’originaria configurazione del tributo come elemento economico nel quadro di un diritto limitato alla regolamentazione giuridica del mercato non ha impedito che, a seguito di un’armonizzazione negativa operata dalla Corte di giustizia, si verificasse un assorbimento dei principi costituzionali statali nell’ambito comunitario (giurisprudenziale) per cui la tradizionale contrapposizione fra economicismo comunitario e costituzioni statali, in cui il tributo è mezzo di finanziamento dello Stato ed “ingranaggio essenziale” della democrazia, presenta un primo avvicinamento.

Tuttavia considerando, in particolare, il permanere del deficit democratico (anche nel TCUE) l’evoluzione giurisprudenziale (ed ancor prima dottrinale e culturale) non può andare oltre lo stato attuale: oltre c’è un’altra Europa, ancora da costruire, da fondare su basi pienamente democratiche, da realizzare in totale armonia con i principi costituzionali comuni e statali, dove, contestualmente, elemento economico e fondamento della democrazia sarà il tributo ed indefettibile componente della cittadinanza sarà la cittadinanza fiscale.

In definitiva, come ha osservato il Prof. Di Pietro nelle sue pregevoli riflessioni di sintesi, la Costituzione europea rileva ad oggi non tanto come soluzione costituzionale quanto piuttosto come espressione di un’esigenza costituzionale.

