

L'estratto che stai consultando  
fa parte del volume in vendita  
su **ShopWKI**,  
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

**UTET**<sup>®</sup>  
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX

# DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

FONDATA DA  
**VICTOR UCKMAR**

DIRETTORE RESPONSABILE  
**PROF. ANDREA AMATUCCI**

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI  
DI NAPOLI FEDERICO II

CONDIRETTORI

**FABRIZIO AMATUCCI**

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI  
DI NAPOLI FEDERICO II

**PASQUALE PISTONE**

UNIVERSITÀ DI SALERNO  
E WU DI VIENNA

**JOSÉ-ANDRÉS ROZAS**

UNIVERSITAT DE BARCELONA

[www.edicolaprofessionale.com/DPTI](http://www.edicolaprofessionale.com/DPTI)



Wolters Kluwer

CEDAM

***Direttore Responsabile.*** Prof. Andrea Amatucci

***Condirettori:*** Prof. Fabrizio Amatucci; Prof. Pasquale Pistone; Prof. José-Andrés Rozas

Sede: Via Agnello, 5 - 20121 MILANO - Tel. 02/801085 – Fax 02/804625 - e.mail: dpti@uackmar.it

***Comitato di redazione***

***Redattore capo*** – Paolo de'Capitani

Paolo Arginelli, Andrea Ballancin, Maria Cruz Barreiro, Lorenzo Bianchi, Cristian Billardi, Marcelo Campos, Stefano Castagna, Filippo Alessandro Cimino, Caterina Corrado Oliva, Arno Crazzolara, Menita Giusy de Flora, Stefano Dorigo, Luis Durán Rojo, Francesca Fassò, Adriano Fazio, Fabio Fornoni, Roberto Franzè, Giocchino Galizia, Guillermo Lalanne, Claudio La Valva, Alessandra Mereu, Sergio Messina, Andrea Purpura, Andrea Quattrocchi, Andrea Ravera, Viviana Salerno, Nicola Sartori, Federico Sergio, Paolo Stizza, Alessandro Turina, Alberto Vanni, Sam J. Van der Vlugt, Stefano Zagà.

***Comitato scientifico***

Roberta Alfano, Ruben Asorey, Reuven Avi-Yonah, Eduardo Baistrocchi, Pietro Boria, Yariv Brauner, Cécile Brokelind, Alberto Comelli, Angelo Contrino, Daria Coppa, Giuseppe Corasaniti, Franco Gallo, Antonio Guidara, Roberto Cordeiro Guerra, Lorenzo del Federico, Ana Paula Dourado, Piera Filippi, Alfredo Garcia Prats, Marco Greggì, Daniel Gutmann, Marjaana Helminen, Pedro Manuel Herrera Molina, Eric Kemmeren, Georg Kofler, Jacques Malherbe, Giuseppe Marino, Adolfo Martín Jiménez, Addy Mazz, Giuseppe Melis, Francesco Moschetti, Maria Pia Nastro, João Félix Pinto Nogueira, Ana Maria Pita Grandal, Mauricio Plazas Vega, Ekkehart Reimer, Ian Roxan, Claudio Sacchetto, Fabio Saponaro, Luis E. Schoueri, Wolfgang Schön, Fernando Serrano Antón, Maria Teresa Soler Roch, Edoardo Traversa, Heleno Torres, Antonio Felice Uricchio, Marta Villar Ezcurra, Danil V. Vinnitskiy, Dennis Weber.

## MODALITÀ DI ABBONAMENTO

### ABBONAMENTO 2023

#### ITALIA/ESTERO

Abbonamento alla rivista digitale 12 mesi: € 130,00  
Arretrati consultabili online a partire dal 2005, con abbonamento alla raccolta delle annate.

Abbonamento 12 mesi alla raccolta delle annate: € 224,00  
(I prezzi indicati sono da considerarsi iva esclusa, che sarà applicata secondo il regime in vigore).

La rivista è consultabile in formato digitale su <http://www.edicolaprofessionale.com/DPTI>, tablet e smartphone.

Gli abbonamenti, in modalità digitale, hanno durata 12 mesi con formula rolling dalla data di sottoscrizione e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 90 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI).

L'abbonamento a DPTI dà diritto alla partecipazione gratuita, nei limiti dei posti disponibili, ai *Venerdì di Diritto e pratica tributaria*, organizzati nel corso dell'anno nonché al libero accesso al Servizio on-line di Uckmar Tax Digest.

Sottoscrivendo l'abbonamento a *Diritto e Pratica Tributaria* l'abbonato potrà accedere GRATUITAMENTE anche alla rivista on-line **DPTI**.

### ABBONAMENTO DPT 2023

#### ITALIA

Abbonamento annuale cartaceo solare (gennaio - dicembre) oppure 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione: € 330,00

Abbonamento digitale 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione:  
€ 300,00 + iva 4%

## ESTERO

Abbonamento annuale cartaceo solare (gennaio - dicembre)  
oppure 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione: € 470,00

Abbonamento digitale 12 mesi rolling dalla data  
di sottoscrizione: € 300,00 (esente IVA)

### Modalità di pagamento

Il pagamento potrà essere effettuato tramite gli incaricati dell'Editore sottoscrivendo l'apposita ricevuta intestata a WKI Srl - Cedam, oppure con un versamento intestato a WKI Srl - Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI), utilizzando una delle seguenti modalità:

- Conto Corrente Postale 54738745
- Conto corrente Bancario 615222314167 INTESASANPAOLO - AG. ROMA intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. IBAN IT32K0306905070615222314167
- Carta di credito Visa, Master Card, Carta Sì, American Card, American Express, specificando il numero e la data di scadenza.

Egregio abbonato,  
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati.

Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per fini amministrativi e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/03, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita.

Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/03, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.



### SERVIZIO CLIENTI CEDAM

► Informazioni commerciali ed amministrative:

tel. 02.824761 - Indirizzo internet: [www.servizioclienti.wki.it](http://www.servizioclienti.wki.it) - e-mail: [servizioclienti.legale@wki.it](mailto:servizioclienti.legale@wki.it)

## MODALIDADES DE SUSCRIPCIÓN

### SUSCRIPCIÓN 2023

#### ITALIA

Suscripción digital 12 meses *rolling* desde la fecha de suscripción:  
€ 130,00 + iva 4%

#### EXTRANJERO

Suscripción digital 12 meses *rolling* desde la fecha de suscripción:  
€ 130,00 (iva exento)

La revista puede consultarse en formato digital en <http://www.edicolaprofessionale.com/DPTI>, tablet y smartphone.

Las suscripciones en la modalidad digital tienen una duración de 12 meses con fórmula *rolling* desde la fecha de suscripción y se renuevan automáticamente, salvo cancelación realizadas dentro de los 90 días anteriores a la fecha de vencimiento por medio de comunicación formal (raccomandata A.R.) enviada a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI).

La suscripción a DPTI da derecho a la participación gratuita, sujeto a los lugares disponibles, de los seminarios *Venerdì di Diritto e pratica tributaria*, organizados en el curso del año y el libre acceso al Servicio on-line di Uckmar Tax Digest.

Suscribiendo *Diritto e Pratica Tributaria* se podrá acceder GRATUITAMENTE también a la Revista on-line *DPTI*.

### SUSCRIPCIÓN DPT 2023

#### ITALIA

Suscripción anual en papel por todo el año solar (enero - diciembre)  
o bien, 12 meses desde la fecha de suscripción: € 330,00  
Suscripción digital 12 meses *rolling* desde la fecha de suscripción:  
€ 300,00 + iva 4%

## EXTRANJERO

Suscripción anual en papel por todo el año solar (enero - diciembre)  
o bien, 12 meses desde la fecha de suscripción: € 470,00

Suscripción digital 12 meses rolling desde la fecha de suscripción:  
€ 300,00 (IVA exento)

### Formas de Pago:

El pago podrá ser efectuado vía los delegados del Editor suscribiendo el respectivo recibo a nombre de WKI Srl - Cedam, o bien, mediante depósito a nombre de WKI Srl - Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI), utilizando una de las siguientes alternativas:

- Cuenta corriente postal 54738745
- Depósito 615222314167 INTESASANPAOLO - AG. ROMA por Wolters Kluwer Italia S.r.l. IBAN IT32K0306905070615222314167
- Tarjeta de crédito: Visa, Master Card, Carta Sì, American Card, American Express, Diners Club, Eurocard, especificando el número y su fecha de vencimiento.

Distinguido suscriptor:

conforme el art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, le informamos que sus datos personales son registrados en la base electrónica propiedad de Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legal en Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI), titular del tratamiento y son tratados en consecuencia por sus encargados.

Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizará los datos necesarios a los fines administrativos y contables. Sus direcciones postales y de correo electrónico serán utilizables de conformidad al art. 130, inc. 4, del D.Lgs. n. 196/03, incluso con la finalidad de venta directa de productos o servicios análogos a los de la presente venta.

Usted podrá en cualquier momento ejercer los derechos regulados por el art. 7 del D.Lgs. n. 196/03, entre ellos, el derecho de acceder a sus datos y obtener la actualización o cancelación por violación de la ley, de oponerse al tratamiento de sus datos con fines de envío de material publicitario, venta directa y comunicaciones comerciales y de requerir la lista actualizada de los responsables del tratamiento de los datos, mediante comunicación escrita enviada a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI), o vía Fax al número: 02.82476.403.



### SERVIZIO CLIENTI CEDAM

► Informazioni commerciali ed amministrative:

tel. 02.824761 - Indirizzo internet: [www.servizioclienti.wki.it](http://www.servizioclienti.wki.it) - e-mail: [servizioclienti.legale@wki.it](mailto:servizioclienti.legale@wki.it)

## SUBSCRIPTION DPTI 2023

### ITALY

Digital subscription with a twelve month rolling formula from the subscription date: € 130,00 + VAT 4%

### ABROAD

Digital subscription with a twelve month rolling formula from the subscription date: € 130,00 (VAT exempt)

The present review is available on a digital format at <http://www.edicolaprofessionale.com/DPTI>, for tablet and smartphone by downloading the App “Edicola professionale”, free on Appstore, Google Play, Samsung Apps or Amazon AppStore for Android.

Subscriptions on the digital format will last for 12 month from the subscription date, using a *rolling* formula, and are considered automatically renewed in absence of a notice of termination sent at least 90 days before the expiration date, via registered letter to: Wolters Kluwer Italia S.r.l. Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI).

The subscription to DPTI also entitles to the free admission, according to the availability of seats, to the “*Venerdì di Diritto e pratica tributaria*”, organized during the year and to a free access at the on-line Service of the Uckmar Tax Digest.

With the subscription to *Diritto e Pratica Tributaria* the subscriber will also be entitled to access FREELY the online review *DPTI*.

## DPT SUBSCRIPTION 2023

### ITALY

Hard copy annual subscription (January - December) or with a twelve month rolling formula from the subscription date: € 330,00  
Digital subscription with a twelve month rolling formula from the subscription date: € 300,00 + VAT 4%



## ABROAD

Hard copy annual subscription (January - December) or with a twelve month rolling formula from the subscription date: € 470,00

Digital subscription with a twelve month rolling formula from the subscription date: € 300,00 (VAT exempt)

### Payment methods

The payment may be made through the Editor's representatives by subscribing the specific receipt headed to WKI Srl – Cedam, or alternatively through a payment to WKI Srl - Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI), made on:

– Italian postal account 54738745

– wire transfer to: Conto corrente Bancario 615222314167 INTESA-SANPAOLO - AG. ROMA intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. IBAN IT32K0306905070615222314167

– credit card: Visa, Master Card, Carta Sì, American Card, American Express, specifying the card number and the expiration date.

Dear subscriber,  
according to article 13 of the legislative decree 30.6.2003, n. 196, we inform you that your personal information has been registered on electronical database belonging to Wolters Kluwer Italia S.r.l., registered office in Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI), which is the holder of the processing, and they will be treated by Wolters Kluwer Italia S.r.l. through its representatives. Wolters Kluwer Italia S.r.l. will use your personal information for administrative and accounting purposes. Your postal address and your e-mail address will be used, in accordance with article 130, paragraph 4, of the legislative decree n. 196/03, also for sale propositions, of products or services, similar to the present sale.

You will be entitled to exercise, in any moment, your rights provided by article 7 of the legislative decree n. 196/03, including the right to access your personal information in order to update or cancel it in case of a law violation, to refuse the treatment of your personal information for advertisement purposes, direct sale and commercial communications, and to request the updated list of the representatives responsible for the processing, through a written communication to send to: Wolters Kluwer Italia S.r.l. – PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI), or by sending a Fax at: 02.82476.403.



### SERVIZIO CLIENTI CEDAM

► Informazioni commerciali ed amministrative:

tel. 02.824761 - Indirizzo internet: [www.servizioclienti.wki.it](http://www.servizioclienti.wki.it) - e-mail: [servizioclienti.legale@wki.it](mailto:servizioclienti.legale@wki.it)

SOMMARIO 4/2022

---

**DOTTRINA**

LORENZO BIANCHI, <i>I sussidi (fiscali) ambientali dannosi: tra problematiche definitorie e spinte all'armonizzazione sovranazionale</i> .....	1357
LUCA CERIONI, <i>The determination of tax residence of cross-border active individuals within the EU: time for a final clarification</i> .....	1390
ALEJANDRO JIMÉNEZ LÓPEZ, <i>Joint audits following the adoption of DAC 7 and its national implementation</i> .....	1426
GIUSEPPE MELIS, <i>Osservazioni di un tributarista sullo schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva (UE) 2019/2121 sulle operazioni societarie transfrontaliere</i> .....	1459
ANDREA LAURA RICCARDI SACCHI, <i>La crisis de la imposición a la renta y otras modalidades de imposición en el contexto internacional - Algunas reflexiones sobre la imposición a la renta societaria desde Latinoamérica</i> .....	1496
CLAUDIO SCIANCALEPORE, <i>Profili sostanziali e procedurali dei "joint audits" nel diritto sovranazionale e domestico</i> .....	1507

**RUBRICHE**

GIUSEPPE CORASANITI, <i>Convenzioni internazionali</i> .....	1585
MARIA GIUSEPPINA VALENTE – FRANCO ROCCATAGLIATA, <i>Fiscalità dell'Unione Europea</i> .....	1594
DANIELE MANDELLI, <i>Internet</i> .....	1614
GIOACCHINO GALIZIA, <i>Rassegna della Corte di Giustizia Europea</i> ...	1617

**Sentenze della Corte di Giustizia europea**

Sentenza del 7 luglio 2022, causa, C-696/20, <i>B Vs Direttore dell'amministrazione finanziaria di W., Polonia</i> .....	1617
--	------

Sentenza del 7 luglio 2022, causa, C-194/21, <i>Segretario di Stato alle Finanze, Paesi Bassi Vs. X</i> .....	1618
Sentenza del 1° agosto 2022, causa, C-294/21, <i>Lussemburgo Vs. Navitours</i> .....	1619
Sentenza del 1° agosto 2022, causa, C-267/21, <i>Uniqa Asigurări SA Vs. Amministrazione finanziaria rumena</i> .....	1620
Sentenza del 8 agosto 2022, causa, C-368/21, <i>R.T. Vs. Ufficio doganale principale di Amburgo, Germania</i> .....	1620
Sentenza del 8 settembre 2022, causa, C-98/21, <i>Ufficio delle imposte di R, Germania Vs. W GmbH</i> .....	1621
Sentenza del 15 settembre 2022, causa, C-227/21, <i>UAB «HA.EN.» Vs. Ispettorato nazionale delle imposte, Repubblica di Lituania</i> .....	1622
Sentenza del 15 settembre 2022, causa, C-705/20, <i>Fossil (Gibraltar) Ltd. Vs. ommisioner of Income Tax</i> .....	1622
Sentenza del 22 settembre 2022, causa, C-538/20, <i>Ufficio delle imposte, Germania Vs. W AG</i> .....	1623
Sentenza del 22 settembre 2022, causa, C-330/20, <i>The Escape Center BVBA Vs. Stato belga</i> .....	1623
Sentenza del 29 settembre 2022, causa, C-235/21, <i>Raiffeisen Leasing Vs. Repubblica di Slovenia</i> .....	1624

### COMMENTO ALLA GIURISPRUDENZA EUROPEA E INTERNAZIONALE IN MATERIA TRIBUTARIA

GIANLUIGI BIZIOLI, – DANIELE MOLOGNI, <i>La sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea sul monitoraggio fiscale spagnolo. Comparabilità, svantaggio, giustificazione e proporzionalità della normativa sub iudice e possibili riflessi sulla disciplina italiana</i> .....	1625
CLARA FARELLA, <i>Causa Airbnb: gli obblighi informativi fiscali per le piattaforme digitali non limitano la libera prestazione di servizi</i> .....	1652
SIMONE FERRUCCI, <i>Riflessioni diffuse in tema di fiscalità dei compensi percepiti da modelle e società di model management non residenti</i> .....	1673

MARA FIERRO, <i>La ritenuta alla fonte sui dividendi in uscita versata da un soggetto non residente e il principio della libera circolazione dei capitali: ACC Silicones Ltd contro Bundeszentralamt für Steuern</i> .....	1702
MICHELE IPPOLITO, <i>Gli effetti del sequestro e della confisca delle merci introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione europea sull'obbligazione doganale, iva e accise</i> .....	1716
SERGIO MESSINA, <i>Iva all'importazione e responsabilità del rappresentante doganale indiretto: la Corte di giustizia ribalta la giurisprudenza della Corte di cassazione</i> .....	1736
ANDREA PODOGHE, <i>La rappresentazione veritiera e corretta quale criterio della determinazione della base imponibile delle società?</i> .....	1776
ANDREA QUATTROCCHI, <i>Recupero di aiuti attuati mediante misure fiscali e rilevanza delle imposte assolate all'estero</i> .....	1794
INDICE ANNUALE 2022 .....	1808
Manifesto editoriale per Diritto e Pratica Tributaria Internazionale .....	1813
Editorial guidelines for Diritto e Pratica Tributaria Internazionale .....	1815
Manifesto editorial de Diritto e Pratica Tributaria Internazionale .....	1817

**I contributi pubblicati nella sezione dottrina e le note a sentenza sono tutti stati sottoposti con esito positivo alla revisione anonima da parte di un professore di diritto tributario italiano o straniero, selezionato tra quanti hanno pubblicato su argomenti correlati ai suddetti contributi**

# Breviaria Iuris Più

L'eccellenza di sempre.  
Sempre *Più* digitale.

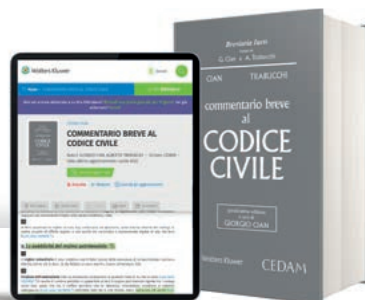


Y160MCL

**Breviaria Iuris Più** è l'evoluzione dei celebri Codici commentati CEDAM. Unisce all'**eccellenza di sempre**, tutti i vantaggi dell'**innovativa versione online costantemente aggiornata**.

Scopri il nuovo **Commentario Breve al Codice Civile CARTA+DIGITALE** con aggiornamento.  
Già scelto da migliaia di abbonamenti.

[info.wolterskluwer.com/breviaria-iuris](http://info.wolterskluwer.com/breviaria-iuris)



 Wolters Kluwer

CEDAM

## DOTTRINA

---

I SUSSIDI (FISCALI) AMBIENTALI DANNOSI:  
TRA PROBLEMATICHE DEFINITORIE E SPINTE  
ALL'ARMONIZZAZIONE SOVRANAZIONALE

**Abstract:** *The definition of harmful or favourable environmental (including fiscal) subsidy (EHS/EFS), as proposed internationally, presents some anomalies determined by the classificatory approach used, by the lack of unity of the concept of environment, and by the problematic coordination of the social and naturalistic impacts of subsidy measures. The economic and factual approach, usually applied at an international level, fails to attribute relevance to typically subjective and legal aspects. For this reason subsidies, State aids and national tax relieves are not interchangeable. The breadth of the concept of environment is not combined – as in both international definitions and in the situation of the Italian constitution and legislation – with the logical and functional unity required for any kind of definition. The fragmented definition of the environment and a case-based approach in evaluating subsidies, generates as many categories of subsidies as there are environmental sectors. Finally, the absence of general legal criteria to coordinate social and naturalistic consequences of fiscal measures in times of energy crisis make even more complex the qualification of a subsidy. The Italian Catalog of Environmental Subsidies shows how hard it is to find a common definition of subsidies and offers a valid overview of fiscal measures that have an impact on the environment.*

**Abstract:** La definizione di sussidio (anche fiscale) ambientale dannoso o favorevole (EHS/EFS) proposta a livello internazionale presenta alcune incongruità determinate dall'approccio classificatorio utilizzato, dall'assenza di unitarietà del concetto di ambiente, nonché dal difficile coordinamento degli impatti sociali e naturalistici della misura agevolativa. L'approccio economico e oggettivo, usualmente seguito a livello internazionale, non attribuisce rilevanza ad aspetti tipicamente soggettivi e giuridici, con la conseguenza di una solo parziale assimilabilità e coordinabilità della figura di sussidio con quelle di aiuto di Stato o di agevolazione fiscale nazionale. L'ampiezza del concetto di ambiente non si accompagna – tanto nelle definizioni internazionali, quanto nel contesto della costituzione e della legislazione italiana – all'unitarietà logica e funzionale necessaria alla individuazione di qualunque definizione. La frammentazione concettuale dei singoli settori di cui l'ambiente si compone, accompagnata ad un approccio casistico nella valutazione delle misure di vantaggio, genera tante categorie (spesso tra loro contrastanti) di sussidi quanti sono i settori o gli elementi ambientali. Infine, l'assenza di criteri giuridici generali di coordinamento (e prevalenza, ai fini definitivi) delle conseguenze sociali e naturalistiche di un sussidio rendono ulteriormente complessa la qualificazione delle misure in tempo di crisi energetica. Il Catalogo italiano dei sussidi ambientali contiene in sé la rappresentazione concreta di tali aporie ricostruttive e offre un valido quadro d'insieme delle misure fiscali con impatti ambientali.

SOMMARIO: 1. I sussidi ambientali in ambito internazionale e nel Catalogo italiano – 2. Il concetto di sussidio ambientale: insufficienza dell'approccio economico – 3. Il sussidio ambientale (e fiscale) dannoso o favorevole: un concetto ampio, ma non unitario – 4. I sussidi ambientali dannosi in un periodo di crisi energetica: il difficile coordinamento

degli impatti sociali e naturalistici – 5. Problematiche definitorie e modelli di sussidi fiscali: le esenzioni e le riduzioni d'accisa nel settore energetico nella prospettiva del Green Deal e della recente crisi energetica europea – 5.1 Le esenzioni d'accisa sui carburanti utilizzati per il trasporto aereo e marittimo – 5.2 Impiego dei prodotti energetici nei lavori agricoli e assimilati – 5.3 L'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica impiegata nelle abitazioni di residenza con potenza fino a 3 kW fino a 150 kWh di consumo mensile – 5.4 – Le accise sui combustibili fossili impiegati dalle industrie ad alta intensità energetica: l'esenzione italiana dall'accisa su prodotti energetici iniettati negli altiforni per la realizzazione dei processi produttivi – 6. Considerazioni conclusive e prospettive di armonizzazione normativa.

### 1. - I sussidi ambientali in ambito internazionale e nel Catalogo italiano

Gli strumenti di tutela ambientale sono, secondo una comune classificazione di stampo economico<sup>(1)</sup>, diretti o indiretti. I primi, in senso generale, sono basati su norme che vietano o impongono limiti alle attività dannose per l'ambiente (c.d. sistema di *command*

& *control*)<sup>(2)</sup>, prevedendo specifiche sanzioni per le eventuali violazioni. I secondi consentono (in attuazione del c.d. *market-base approach*)<sup>(3)</sup> di realizzare la tutela ambientale attraverso l'utilizzo di istituti (economici, prima che giuridici e normativi) che non si caratterizzano (sempre) per tale specifica finalità, ma possono comunque consentire di influire sul suo raggiungimento, generando l'effetto economico di indirizzare i soggetti che svolgono attività ambientalmente rilevanti a ridurre alla misura ottimale le esternalità negative<sup>(4)</sup> di queste.

(1) Sulla natura economica degli approcci ambientali, E.J. Milne, M.S. Andersen, *Introduction to Environmental Taxation Concepts and Research*, in *Handbook of Research on Environmental Taxation*, E.J. Milne, M.S. Andersen (a cura di), Cheltenham, 2012, 15 ss.

(2) Nel vasto panorama dottrinale si veda, in via del tutto esemplificativa, A. Ogus, *Regulation. Legal Form and Economic Theory*, Oxford, 1994, *passim*. Sugli standard di emissione – quali elementi finalizzati a individuare il limite di ammissibilità dell'azione ambientale dannosa e, come tali, connaturati al sistema di *command and control* – si veda il contributo di M. Bresso, *Per un'economia ecologica*, Milano, 1993, 206 ss.

(3) Sulla insufficienza dell'originario approccio esclusivamente basato sulla imposizione di sanzioni e divieti e sulla conseguente necessità di attuare una tutela ambientale anche attraverso sistemi indiretti di incentivazione/disincentivazione, si veda, tra i molti, il contributo di E. Gerelli (a cura di), *Ascesa e declino del business ambientale*, 1990, 28. Il concetto di *market-base approach* è ampiamente esaminato da P. Mastellone, *I tributi ambientali. Analisi economico-giuridica*, in *La fiscalità per l'ambiente*, P. Mastellone, S. Dorigo (a cura di), Roma, 2013, 32 ss.

(4) Sulla definizione economica generale di esternalità negative, quali effetti negativi generati in capo a un terzo da una transazione commerciale tra due o più soggetti, P. Mastellone, *op. cit.*, 25 e 26, il quale richiama anche la più ampia disamina di P.A. Samuelson, *Economics. An Introduction Analysis*, New York, 1964, 45 ss.

Nel contesto degli strumenti di tipo indiretto individuati in ambito internazionale<sup>(5)</sup>, la tutela ambientale può ottenersi sia attraverso meccanismi di contrattazione di diritti di emissione (*emission trading*)<sup>(6)</sup>, sia, all'opposto, mediante l'attribuzione di uno svantaggio in capo al soggetto che inquina, generato attraverso una norma o un atto amministrativo che imponga un maggior costo o peso economico-giuridico sui soggetti che realizzano determinate azioni ambientalmente dannose. Tra le misure indirette di svantaggio con finalità ambientali vi sono, tipicamente, i tributi ambientali in senso stretto<sup>(7)</sup>, di stampo pigouviano<sup>(8)</sup>, fondati su un fatto (e una conseguente base) imponibile con effetti negativi sull'ambiente scientificamente valutabili.

Tra gli strumenti indiretti di tutela ambientale vi sono, da un lato, quelli che attribuiscono dei vantaggi in capo a determinati soggetti per la realizzazione di azioni con effetti positivi sull'ambiente: si tratta in questo caso di un incentivo; dall'altro, quelli che (per quanto qui più interessa) determinano una riduzione o l'annullamento di un vantaggio esistente per le azioni che generano un danno ambientale: si tratta in tal caso di uno svantaggio indiretto, ossia di un disincentivo.

La distinzione tra incentivo e disincentivo trova a livello internazionale un esempio rilevante nella categoria dei sussidi ambientali, i quali vengono

---

<sup>(5)</sup> OECD, *Economic Instruments for Environmental Protection*, Paris, 1989, *passim*. Nel documento s'individuano cinque categorie di strumenti economici per la protezione ambientale: i tributi ambientali, i sussidi, i depositi cauzionali, le sanzioni pecuniarie e i meccanismi di *emission trading*.

<sup>(6)</sup> Il sistema di commercio delle emissioni origina, come noto, dall'approccio economico proposto da R.H. Coase, *The problem of social costs*, in *Journal of Law and Economics*, III, 1960, 1, ss. Per una più approfondita disamina del commercio delle emissioni, P. Mastellone, *op. cit.*, 31 ss.

<sup>(7)</sup> I tributi ambientali hanno originato un ampio dibattito dottrinale sia sotto il profilo teleologico, della finalità di tutela ambientale dell'imposta, sia sotto quello, collegato, della giustizia dell'imposizione avente per base imponibile un presupposto non (o non sempre) espressivo di una capacità contributiva. Sul tema, esemplificativamente, i contributi di F. Osculati, *La tassazione ambientale*, Padova, 1979, *passim*; R. Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di Diritto Tributario*, A. Amatucci (diretto da), Annuario, 2001, 123 ss.; F. Gallo, F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 116; F. Picciaredda, P. Selicato, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996, *passim*; F. Batistoni Ferrara, *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 1090; R. Alfano, *I tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012, *passim*; P. Mastellone, S. Dorigo, *op. cit.*, *passim*; A. Uricchio, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, I, 1849 ss.

<sup>(8)</sup> A.C. Pigou, *Economia del benessere*, trad. it. di M. Einaudi, Torino, 1960, *passim*. Nella impostazione dell'Autore, le imposte ambientali dovrebbero far ricadere sul soggetto che inquina i costi ambientali, in tal modo "internalizzando" nel prezzo dei beni e servizi le esternalità negative e inducendo il medesimo soggetto a ridurre le emissioni inquinanti.



distinti tra ambientalmente favorevoli, “EFS/SAF (*Environmentally Friendly Subsidy/Sussidi Ambientali Favorevoli*), o dannosi, EHS/SAD (*Environmentally Harmful Subsidy/Sussidi Ambientali Dannosi*). All’interno di tali opposte categorie di sussidi rientrano e assumono un ruolo di primo rilievo le misure tributarie di agevolazione con funzione extrafiscale di tutela ambientale.

L’ampio ricorso agli istituti agevolativi per il raggiungimento di finalità extrafiscali fa sì che negli ordinamenti giuridici dei singoli Stati, insieme a nuovi (o rafforzati, in una sensibilità politica sempre più a ciò favorevole) strumenti fiscali specificamente finalizzati alla tutela ambientale, permangono agevolazioni a favore di soggetti e settori ambientalmente dannosi, frutto di una non ancora compiuta transizione dei sistemi economici verso una loro maggiore sostenibilità.

In plurime occasioni le organizzazioni internazionali<sup>(9)</sup> e l’Unione Europea – quest’ultima nel contesto dell’applicazione del noto principio “chi inquina paga”<sup>(10)</sup> – hanno evidenziato l’efficacia e la necessità della

<sup>(9)</sup> Tra le molteplici fonti internazionali di *soft law* disponibili sul tema dell’analisi dei sussidi ambientali e della necessità di eliminazione di quelli dannosi, si vedano OCSE (2017a), *Towards a G7 Target to Phase Out Environmentally Harmful Subsidies*, OECD Publishing, Parigi, 3 ss., rinvenibile in [https://www.mite.gov.it/sites/default/files/archivio/allegati/sviluppo\\_sostenibile/background\\_paper\\_4\\_G7\\_env\\_OECD\\_Towards\\_G7\\_target\\_to\\_phase\\_out\\_EHSs.pdf](https://www.mite.gov.it/sites/default/files/archivio/allegati/sviluppo_sostenibile/background_paper_4_G7_env_OECD_Towards_G7_target_to_phase_out_EHSs.pdf); OECD, *Subsidy Reform and Sustainable Development: Political Economy Aspects*, OECD Publishing, Paris, 2007, in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264019379-en>; OECD (2006a), *Decoupling: Policy Implications*, OECD Papers, Vol. 5, Paris, 2006, in [http://dx.doi.org/10.1787/oeed\\_papers-v5-art38-en](http://dx.doi.org/10.1787/oeed_papers-v5-art38-en); OECD (2006b), *Subsidy Reform and Sustainable Development: Economic, Environmental and Social Aspects*, OECD Publishing, Paris, 2006; OECD, *Environmentally Harmful Subsidies: Challenges for Reform*, OECD Publishing, Paris, 2005, in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264012059-en>; OECD, *Agriculture and the Environment: Lessons Learned from a Decade of OECD Work*, OECD Publishing, Paris, 2004, in [www.oecd.org/tad/sustainable-agriculture/agri-environmentalindicatorsand-policies/33913449.pdf](http://www.oecd.org/tad/sustainable-agriculture/agri-environmentalindicatorsand-policies/33913449.pdf); OECD, *Environmentally Harmful Subsidies: Policy Issues and Challenges*, OECD Publishing, Paris, 2003, in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264104495-en>; OECD (2001a), *Environmental Effects of Liberalising Fossil Fuels Trade: Results from the OECD Green Model*, OECD Document COM/TD/ENV(2000)38/FINAL, Paris, 2001; OECD (2001b), *Improving the Environmental Performance of Agriculture: Policy options and market approaches*, OECD Publishing, Paris, 2001, in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264033801-en>; OECD (2001c), *Market Effects of Crop Support Measures*, OECD Publishing, Paris, 2001, in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264195011-en>; OECD (2001d), *Towards a sustainable future*, OECD, Paris, 17 May 2001, in [www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=PAC/COM/NEWS\(2001\)48&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=PAC/COM/NEWS(2001)48&docLanguage=En); OECD, *Improving the Environment through Reducing Subsidies: Part III: Case Studies*, OECD Publishing, Paris, 2000, in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264180185-en>; OECD, *Improving the Environment through Reducing Subsidies: Part I: Summary and Conclusions – Part II: Analysis and Overview of Studies*, OECD Publishing, Paris, 1998, in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162679-en>.

<sup>(10)</sup> Chiariscono il citato principio e la sua evoluzione storica, oltre ai molti contributi

riduzione, rimodulazione o eliminazione dei Sussidi Ambientalmente Dannosi, anche e soprattutto di natura fiscale, da parte degli Stati. Eliminazione e rimodulazione che, oltre a rappresentare efficaci strumenti per realizzare l'“internalizzazione” delle esternalità negative ambientali, se coordinatamente affiancati agli istituti (e alle conseguenti politiche attive) d'incentivazione, evitano che gli effetti positivi derivanti dall'introduzione o dal rafforzamento dei sussidi favorevoli (e delle imposte ambientali in senso stretto) vengano in parte o in tutto vanificati dalla compresenza d'incentivi dannosi.

La necessità di una sinergica gestione dei due tipi di sussidi (fiscali) richiede preliminarmente una definizione di essi coerentemente multidisciplinare e necessariamente armonizzata tra ordinamenti diversi, oltre che un'applicazione di tale ricostruzione sistematica nella realtà dei singoli Stati. Nel tentativo di superare entrambe le problematiche, alcuni Paesi europei hanno proceduto a redigere un catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e favorevoli in ottemperanza agli impegni derivanti dalla comunicazione della Commissione europea «Europa 2020 – Una strategia per una crescita intelligente sostenibile e inclusiva» (COM (2010) 2020 definitivo), nonché dalle raccomandazioni del Consiglio n. 2012/C219/14, del 10 luglio 2012, e n. 2013/C217/11, del 9 luglio 2013, e dal Regolamento (UE) n. 691 del 6 luglio 2011, del Parlamento europeo e del Consiglio.

Il legislatore italiano, in attuazione delle disposizioni unionali, ha introdotto l'articolo 68 della legge 28 dicembre 2015, n. 221 (“Disposizioni in materia ambientale per promuovere misure di *green economy* e per il contenimento dell'uso eccessivo di risorse naturali”) e con esso ha istituito il “Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli”<sup>(11)</sup> (di seguito solo, il Catalogo), attribuendo al Ministero dell'ambiente (oggi al Ministero della Transizione Ecologica, Mi.t.e.)<sup>(12)</sup> la redazione e l'aggiornamento dello stesso attraverso ampi poteri

---

dottrinali citati nelle note precedenti, anche M. Meli, *Il principio comunitario “chi inquina paga”*, Milano, 1996, *passim*; C. Verrigni, *La rilevanza del principio comunitario “chi inquina paga” nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1614 ss.; A. Buccisano, *Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2016, 590 e, in specie, 593 ss.

<sup>(11)</sup> Le edizioni del Catalogo sono reperibili in <https://www.mite.gov.it/pagina/catalogo-dei-sussidi-ambientalmente-dannosi-e-dei-sussidi-ambientalmente-favorevoli>. Un'analisi e una valutazione critica del Catalogo è rinvenibile in A. Quaranta, *Tassazione ambientale, spreco di denari e sussidi dannosi: la transizione ecologica non sarà una passeggiata*, in *Ambiente & Sviluppo*, 2021, 352 ss.

<sup>(12)</sup> I poteri trasferiti all'istituto Ministero della transizione ecologica e al Comitato interministeriale per la transizione ecologica sono esaminati da A. Moliterni, *Il Ministero*

di raccolta e coordinamento d'informazioni disponibili presso plurime entità pubbliche<sup>(13)</sup>.

Giunto alla quarta edizione (relativa alla situazione dei sussidi italiani per il periodo 2019-2020) – ma in attesa della quinta, di prossima pubblicazione – il Catalogo offre un quadro ampio ed analitico dell'insieme delle misure nazionali di sussidio – tra le quali risultano preponderanti quelle di natura fiscale – analizzate dalla prospettiva ambientale, con una conseguente, indubbia rilevanza dello strumento sia sotto il profilo della sistematizzazione del panorama scientifico di riferimento, sia al fine di procedere da parte del Governo verso un'efficace politica di tutela ambientale.

Tuttavia, proprio per l'ampiezza del campo d'analisi, gli esiti della catalogazione offrono una chiara rappresentazione di quanto ancora sia incompiuta l'evoluzione di una definizione di sussidio e del suo tentativo di armonizzazione sovranazionale, anche in ragione del diverso approccio e delle difficoltà di coordinamento tra teorie economiche e giuridiche. Una difficoltà che necessita di essere esplorata nelle sue cause e a cui si aggiunge quella, altrettanto rappresentata nel Catalogo, di offrire, in generale e in misura ancora più marcata in ambito fiscale, una definizione congruente di danno o di vantaggio ambientale che consenta di distinguere per categorie positive o negative i sussidi in discorso.

## 2. - *Il concetto di sussidio ambientale: insufficienza dell'approccio economico*

L'art. 68 della legge n. 221 del 2015 ha individuato il confine della definizione del concetto di sussidi, stabilendo che, ai fini della catalogazione, questi “sono intesi nella loro definizione più ampia e comprendono, tra gli altri, gli incentivi, le agevolazioni, i finanziamenti agevolati e le esenzioni da tributi direttamente finalizzati alla tutela dell'ambiente”.

Nel prevedere (soltanto) tale massima ampiezza, tuttavia, il legislatore italiano indirettamente conferma e positivizza la mancanza di una concordante e condivisa definizione di sussidio nei diversi ordinamenti e nelle dimensioni (nazionale, unionale e internazionale) degli stessi. Il riferimen-

---

*della transizione ecologica: una proiezione organizzativa del principio di integrazione?*, in *Giornale dir. amm.*, 2021, 439 ss.

<sup>(13)</sup> L'art. 68 espressamente consente al Ministero di avvalersi delle informazioni rese disponibili anche “dall'Istituto nazionale di statistica, dalla Banca d'Italia, dai Ministeri, dalle regioni e dagli enti locali, dalle università e dagli altri centri di ricerca, che forniscono i dati a loro disposizione secondo uno schema predisposto dal medesimo Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare”.

to, esclusivamente esemplificativo, ad alcune delle diverse forme in cui il sussidio si può concretizzare non consente di ricostruire una nozione comune. Né, a tal fine, può soccorrere il riferimento teleologico alla tutela ambientale. Al contrario, quest'ultimo rende maggiormente complessa la ricerca del minimo comune costitutivo della definizione, posto che il raggiungimento di tale finalità ambientale si ottiene anche inserendo all'interno della categoria dei sussidi quelli dannosi (da ridurre), ossia contrari alla finalità stessa.

La difficoltà ricostruttiva, tuttavia, non origina da un'imprecisa formulazione della norma nazionale, ma si configura già a livello internazionale, laddove sono presenti plurime definizioni generali di sussidio collegato alla tematica ambientale non sempre tra loro perfettamente coincidenti.

Il sussidio è stato definito nell'ambito dell'“*Agreement on subsidies and countervailing measures*” del W.T.O.<sup>(14)</sup> come qualsiasi trasferimento di natura finanziaria pubblica che apporti un beneficio o un vantaggio in capo a specifici soggetti. In ambito O.C.S.E.<sup>(15)</sup> si è definito sussidio “il risultato di un'azione statale che procura un vantaggio a produttori o consumatori con l'obiettivo di ridurre i loro costi o aumentare i loro redditi”. Il Fondo Monetario Internazionale (F.M.I.)<sup>(16)</sup>, a sua volta, identifica il sussidio come lo scarto fra il prezzo osservato e il costo marginale sociale della produzione che internalizza i danni alla società.

Nella diversità d'approccio è comunque possibile identificare alcuni caratteri minimi che concorrono a una definizione comune che si avvicina a quella ampia di sussidio utilizzata anche nel Catalogo italiano e che consente di non tralasciare provvedimenti di legge marginali, ma non per questo irrilevanti da un punto di vista ambientale. Perché, dunque, vi sia un sussidio occorre, anzitutto, che vi sia un trasferimento di ricchezza dello Stato verso un soggetto privato: qualsiasi trasferimento di natura finanziaria pubblica è in grado di determinare un sussidio, sia quello in cui una somma viene erogata direttamente, sia quello in cui interviene una rinuncia a ottenere un trasferimento inverso dal beneficiario al soggetto

---

<sup>(14)</sup> La definizione di sussidio è contenuta nell'art. 1 dell'A.S.C.M., disponibile in [https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/24-scm\\_01\\_e.htm](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm_01_e.htm).

<sup>(15)</sup> OCSE, *Environmentally Harmful Subsidies: Challenges for Reform*, OECD publishing, 2005, Paris, rinvenibile in [https://read.oecd-ilibrary.org/agriculture-and-food/environmentally-harmful-subsidies\\_9789264012059-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/agriculture-and-food/environmentally-harmful-subsidies_9789264012059-en#page1). Il documento confronta la diversa ampiezza della definizione rispetto a quella offerta dal WTO e considera entrambe suscettibili di adattamenti a seconda del settore economico/ambientale di riferimento.

<sup>(16)</sup> Tra i molti documenti disponibili rilasciati dall'F.M.I., si veda S. Gupta, M. Verhoeven, R. Gillingham, C. Schiller, A. Mansoor, J.P. Cordoba, *Equity and Efficiency in the Reform of Price Subsidies. A Guide for Policymakers*, I.M.F., 2000, *passim*.

pubblico. In ragione del tipo di trasferimento, i sussidi si distinguono in diretti (*on-budget*) e indiretti (*off-budget*).

Il trasferimento di risorse, inoltre, deve procurare un vantaggio, il quale viene individuato in senso economico attraverso la misurabile riduzione dei costi o di aumento dei redditi in capo al soggetto beneficiario. La misurazione può essere determinata (e usualmente la è, come ricordato anche nel Catalogo) sulla base dei prezzi di specifici beni o servizi oggetto del comportamento del beneficiario su cui il sussidio incide direttamente o indirettamente rispetto a quelli di mercato.

Nella prospettiva ambientale, inoltre, è spesso influente la natura del soggetto privato beneficiario: il vantaggio può determinare un sussidio ambientale quando i beneficiari siano dei produttori così come dei consumatori. Con una rilevante eccezione – tuttavia non applicata nell’ambito della catalogazione nazionale – rappresentata dalla definizione del W.T.O., che esclude dal perimetro del sussidio (di tipo fiscale, in particolar modo) quelli privi del carattere delle “specificità”, che non riguardano e incidono, cioè, su specifici soggetti o produzioni, ma rappresentano una misura di carattere generale nell’ambito dell’ordinamento preso in esame.

Già a questo stadio minimo della definizione di matrice internazionale – prima ancora di analizzare i caratteri strutturali della definizione di ambiente – emerge come l’ampiezza del concetto di sussidio derivi dall’applicazione di criteri esclusivamente economici<sup>(17)</sup> e oggettivi. Criteri che condizionano anche la tipologia dei sussidi ambientali fiscali.

Nella catalogazione italiana, l’adesione (in parte necessitata dalla previsione dell’art. 68) a tali criteri porta a valutare in termini di grandezze economiche misurabili gli effetti che un determinato provvedimento fiscale genera rispetto alla situazione finanziaria, patrimoniale e reddituale di un soggetto che effettua una determinata azione ambientalmente rilevante. Nessun adeguato rilievo, pertanto, viene dato ad aspetti propriamente normativi o giuridici legati al rapporto tra la specifica norma agevolativa e l’ordinamento fiscale in cui quella è inserita, né al rapporto di comparazione tra posizioni soggettive distinte dei soggetti contribuenti che godono o non godono di quell’agevolazione.

Il vantaggio che origina dalla disposizione fiscale, in altre parole, non viene identificato attraverso un confronto tra posizioni soggettive di diritti o obblighi divergenti rispetto a principi generali di giustizia ed eguaglianza, come un approccio giuridico normalmente prevede (e di cui pure,

---

(17) Sull’approccio principalmente economico della disciplina ambientale, P. Mastellone, S. Dorigo, *op. cit.*, *passim*; A. Buccisano, *op. loc. cit.*, 593 ss.

come si è evidenziato, v'è traccia nel panorama internazionale), ma su un elemento oggettivo, "interno" e proprio alla categoria di soggetti che gode dell'agevolazione, rappresentato dagli effetti sull'ambiente di una determinata attività o azione.

L'ampiezza della definizione su cui si basa il Catalogo ha consentito al Ministero di ricomprendere e introdurre in essa anche una specifica categoria di sussidi fiscali cosiddetti "impliciti" (18), basati su una disparità di trattamento rispetto ad attività o prodotti equivalenti, come nei diversi regimi delle accise sui combustibili per la generazione di elettricità rispetto a quelli con impieghi industriali, oppure nei differenziali di accisa gasolio-benzina. Si tratta, in definitiva, di una categoria di sussidi che origina dal raffronto del vantaggio tra regimi generali d'imposta differenti o tra norme speciali che compongono lo stesso regime generale.

Un esempio di tale criterio di classificazione è rappresentato dalle aliquote ridotte in materia d'imposta sul valore aggiunto, le quali, da una prospettiva normativa, pur realizzando un vantaggio in termini economici per i soggetti che ne possono beneficiare, non possono considerarsi delle vere e proprie agevolazioni (né tantomeno un aiuto di Stato), non essendo delle deroghe al regime generale dell'imposta, ma piuttosto una parte strutturale di esso. Ciononostante, all'esito di un contrasto definitivo (19), esse sono state ricomprese nel Catalogo come sussidi ambientali ogni qual volta la differenza di tassazione determinata dal rapporto tra aliquote abbia generato un aumento di azioni soggettive con utilizzo di risorse, dannose o favorevoli all'ambiente.

Con l'attuazione di una tale definizione economica ed oggettiva (e dalla sua conseguente ampiezza), il concetto di sussidio ambientale fiscale acquisisce alcune specifiche differenze e problematiche rispetto alla nozione di agevolazione fiscale in ambito nazionale e a quella di aiuto di Stato nel contesto unionale. Può accadere che differenti misure di tassazione all'interno dello stesso regime generale non possano essere considerate come un'agevolazione dalla prospettiva nazionale o europea, ma al contrario siano un sussidio ambientale. Ciò con la conseguenza che le prime

---

(18) La definizione è contenuta a pag. 46 del Catalogo.

(19) La catalogazione dà espressa indicazione della differenza d'approccio (pag. 40): "Si sono riportate, nella misura del possibile, le diverse posizioni dei numerosi portatori d'interessi legittime e anche contrastanti. A titolo di esempio, si segnala la posizione del Mef che ritiene le riduzioni di aliquote dell'iva come strutturali nell'ambito della legislazione europea e da non considerare giuridicamente come sussidi. Il Catalogo, tenuto conto della sua natura economica, li considera tuttavia ancora tali, evidenziando i diversi approcci nel corso dell'analisi".

due definizioni risultano avere un ambito di applicazione più ridotto di quella di sussidio ambientale.

Un esempio di tale distonia definitoria e della collegata rilevanza dell'elemento normativo e soggettivo è tipicamente presente nella disciplina europea degli aiuti di Stato<sup>(20)</sup>, finalizzata a garantire la tutela del libero mercato comune e della concorrenzialità di esso. L'art. 107 TFUE, nella prospettiva interpretativa della giurisprudenza della Corte di Giustizia, consente di sovrapporre la definizione di sussidio ambientale e di aiuto di Stato per quanto riguarda i due presupposti definitori del trasferimento al privato, sotto qualsiasi forma, di una risorsa pubblica, con conseguente vantaggio per il beneficiario. Tuttavia, come noto, nello specifico contesto degli aiuti di Stato fiscali perché una disposizione agevolativa nazionale generatrice di un minor gettito possa essere qualificata come un aiuto deve generare un vantaggio di tipo selettivo.

Per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, una misura fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse statali, collochi i beneficiari in una situazione più favorevole rispetto agli altri contribuenti (alleggerendo gli oneri gravanti di regola sul bilancio di un'impresa e, per tale via, acquisendo la stessa natura e producendo identici effetti di una sovvenzione in senso stretto)<sup>(21)</sup> è idonea a recare un vantaggio selettivo e a costituire un aiuto di Stato. Per contro, non costituisce un aiuto un vantaggio fiscale risultante da una misura generale applicabile senza distinzione a tutti gli operatori economici.

La selettività<sup>(22)</sup> di una misura fiscale, pertanto, richiede d'individuare, in un primo passaggio ricostruttivo, il sistema di riferimento, ossia il

---

<sup>(20)</sup> Gli aiuti di Stato sono disciplinati dagli articoli 107 e 108 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE). La nozione di aiuto di Stato è approfonditamente ricostruita, nell'ambito dell'ampio panorama dottrinale sul tema, da P. Ammassari, *Le norme sugli aiuti di Stato nel diritto della comunità economica Europea*, Milano, 1996, *passim*; L. Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, *passim*; A. Pisapia, *Aiuti di Stato: profili sostanziali e rimedi giurisdizionali*, Padova, 2013, *passim*; M. Heidenhaim (a cura di), *European State Aid Law*, Oxford, 2010, *passim*; A. Quattrocchi, *Gli aiuti di stato nel diritto tributario*, Milano, 2020, *passim*.

<sup>(21)</sup> Nell'ampio e stabile panorama giurisprudenziale che ha affermato tale principio, si vedano, esemplificativamente, le recenti sentenze della Corte di Giustizia del 16 marzo 2021, *Commissione/Ungheria*, C-596/19, punto 36; la sentenza del 15 marzo 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, punti 13 e 14, nonché del 15 novembre 2011, *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito*, C-106/09 P e C-107/09 P, punti 71 e 72.

<sup>(22)</sup> Sulla complessa e largamente esplorata definizione di selettività degli aiuti di Stato fiscali, G. Graziano, *La selettività e gli aiuti regionali*, in L. Salvini (a cura di), *op. cit.*, 221 ss.; A. Quattrocchi, *op. cit.*, 101 ss., il quale evidenzia chiaramente come nella procedura trifasica di verifica della selettività seguita dalla Corte di Giustizia abbia rilevanza anche il rapporto tra il regime giuridico generale e quello agevolativo. H. Drabbe, *The Test of*

regime fiscale “normale” applicabile nello Stato membro interessato, e “dimostrare, in un secondo tempo, che la misura fiscale di cui trattasi deroga a tale sistema di riferimento, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell’obiettivo perseguito da tale sistema, in una situazione fattuale e giuridica comparabile<sup>(23)</sup>”. Solo all’esito positivo della verifica della selettività, sulla base delle situazioni fattuali e normative comparabili, lo Stato membro interessato può dimostrare che tale differenziazione soggettiva derivante dal vantaggio è giustificata dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale in cui tali misure si inseriscono<sup>(24)</sup>.

Il procedimento logico-ricostruttivo stabilito dalla giurisprudenza unionale comporta, in definitiva, una valutazione giuridica su quale sia il regime fiscale generale che deve fare da riferimento per determinare se la differenza di tassazione possa considerarsi una misura strutturale necessaria del regime generale (sulla base dei suoi criteri e principi normativi), oppure una deroga ad esso; un effettivo regime d’eccezione che generi un vantaggio anticoncorrenziale per alcune tipologie o categorie di soggetti rispetto ad altre. E poiché spesso, soprattutto nell’ordinamento dell’Unione, ciascuna imposta è considerata, per la sua complessità e organicità, un regime fiscale generale, ne deriva che per ciascuna di queste va compiuta la descritta valutazione, anche al fine di stabilire la legittimità e compatibilità unionale di tale differenza soggettiva di diritti ed obblighi.

Da tale approccio normativo e soggettivo origina la potenziale differenza tra il concetto di sussidio, collegato a una specifica finalità extra-fiscale ambientale, e quello di aiuto di Stato, finalizzato alla tutela della concorrenzialità del mercato unico.

Un’analoga diversità strutturale e la conseguente descritta disomogeneità definitoria intervengono anche nel rapporto tra il sussidio e il concetto di agevolazione fiscale in un contesto ordinamentale nazionale. La definizione di agevolazione è oggetto di un mai sopito dibattito ricostruttivo<sup>(25)</sup>, tanto da un punto di vista costitutivo quanto teleologico. La

---

*Selectivity in State Aid and Litigation: the Relevance of Drawing Internal and External Comparisons to Identify the Reference Framework*, in A. Rust, C. Micheau (a cura di), *State Aid and Tax Law*, Alpeen aan den Rijn, 2013, 87; P. Nicolaides, *State Aid Uncovered*, Berlino, 2016.

<sup>(23)</sup> Tra le molte, così afferma la Sentenza della Corte di Giustizia del 16 marzo 2021, *Commissione/Ungheria*, C-596/19, cit., punto 37.

<sup>(24)</sup> Richiamano il principio le Sentenze della Corte di Giustizia del 29 aprile 2004, *Paesi Bassi/Commissione*, C-159/01, punti 42 e 43; del 29 marzo 2012, *3M Italia*, C-417/10, punto 40, nonché del 19 dicembre 2018, *A\_Brauerei*, cit., punto 44.

<sup>(25)</sup> Sul tema, N. D’Amati, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Nuoviss. Dig. it.*,



prima prospettiva, costitutiva, attiene alla differenza tra la fattispecie di agevolazione e quelle di esclusione e di esenzione; la seconda (teleologica) alla diversità tra i concetti esterni di agevolazione e di aiuto di Stato con riferimento al diverso perimetro di funzioni extra-fiscali: di tutela della concorrenzialità del mercato nel caso degli aiuti di Stato, di prevalenza di plurime funzioni, anche di carattere sociale, nel caso delle agevolazioni nazionali<sup>(26)</sup>.

A prescindere da tali sfumature ricostruttive, tuttavia, anche l'agevolazione fiscale si pone come deroga alla disciplina generale di una specifica imposta, con la conseguente necessità (al pari di quanto rilevato in tema di aiuti di Stato) di una comparazione giuridico-soggettiva tra il regime generale "normale" di riferimento e quello derogatorio di vantaggio per i soggetti beneficiati.

Anche nel rapporto tra agevolazione e sussidio, pertanto, la prospettiva oggettiva del secondo svaluta e rende ausiliaria, in termini classificatori e di definizione, quella normativa e soggettiva che, al contrario, permette d'individuare la prima (l'agevolazione) e di stabilirne la giustizia e legittimità all'interno di un singolo ordinamento giuridico statale in ragione del differente trattamento giuridico dei soggetti (quelli agevolati e quelli non agevolati) e del bilanciamento dei principi specifici che regolano i singoli regimi fiscali e dei principi giuridici generali del sistema.

Il concetto di sussidio, dunque, tende ad avvicinarsi a quello (extra-giuridico) d'"eccezione", piuttosto che di "deroga"<sup>(27)</sup>, con la conseguen-

1980, App. I, 153 ss.; S. La Rosa, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989; Id., *Le agevolazioni fiscali*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 401 ss.; F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, *passim*; M. Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, 2002, Agg. V, 48 ss.; F. Batistoni Ferrara, *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in S. Cassese (a cura di), *Diz. Dir. Pubbl.*, 2006, I, 175 ss.; A. Pace, *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Torino, 2012, *passim*. Sui criteri di classificazione e riforma di un sistema di agevolazioni, F. Fichera, *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rass. trib.*, 2012, 994 ss.

<sup>(26)</sup> Sul rapporto tra agevolazioni interne e aiuti di Stato, basato su elementi strutturali oggi previsti dall'art. 107 T.F.U.E., derivanti dalla funzione specifica di tutela della concorrenzialità, si rinvia alle, ancora attuali, considerazioni di F. Fichera, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1998, 84 ss.

<sup>(27)</sup> Un'applicazione dei due concetti in tema di rapporto tra la definizione di agevolazione e di aiuto di Stato selettivo è proposta da A. Carinci, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006, 1783. Afferma l'Autore che: "Pur potendo apparire concetti idealmente sovrapponibili, quelli di 'eccezione' e di 'selettività' debbono non di meno essere tenuti distinti. Infatti, mentre il concetto di eccezione coglie il profilo oggettivo della deroga ad un regime generale, e perciò l'aspetto del 'vantaggio' (la minore aliquota, la diversa base imponibile eccetera), la selettività individua il carattere soggettivo espresso dall'accessibilità alla deroga da parte degli operatori, che può essere

za che anche in ambito nazionale può originarsi, come evidenziato dal catalogo, una mancanza di coincidenza tra la definizione, più ampia, di sussidio ambientale e quella di agevolazione, con conseguenti contropunte di legittimità (ed efficacia) rispetto a una medesima disposizione di vantaggio.

3. - *Il sussidio ambientale (e fiscale) dannoso o favorevole: un concetto ampio, ma non unitario*

Le difficoltà definitorie evidenziate s'aggravano quando si avvicinano le specifiche fattispecie, qui d'interesse, di sussidio ambientale dannoso o favorevole.

Tra i criteri principali proposti dalle organizzazioni internazionali, l'OCSE ha da tempo proposto linee-guida e metodologie per identificare gli effetti ambientali generati da una misura e stabilirne la qualificazione e quantificazione come sussidio dannoso. Prima con il criterio c.d. "quick-scan" (28) e poi con la relativa "check list" (29). Il primo criterio consente (seppur in misura non soddisfacente) una classificazione e una potenziale definizione (in termini positivi o negativi) del sussidio sulla base degli impatti di esso. Il secondo strumento permette (solo in termini di politica ambientale) di valutare il sussidio sotto il profilo delle ricadute sugli altri settori e gli effetti di mitigazione delle politiche ambientali, così da stabilire l'opportunità della rimozione di quei sussidi che, tuttavia, siano già stati individuati come dannosi. A tali strumenti è poi seguito il cosiddetto "integrated framework assessment" (30) che ha permesso di affinare i visti criteri, rilevando anche alcuni tipi d'impatto sociale delle misure.

---

generale ovvero circoscritta (solo quelli che esercitano un certo tipo di attività, ovvero che sono localizzati in un dato territorio eccetera)". Nel rapporto tra sussidi ambientali, aiuti di Stato e agevolazioni nazionali, i concetti di eccezione, di deroga e di selettività acquisiscono una gradazione di oggettività ancor più ampia e progressiva. L'oggettività acquisisce il suo massimo grado nella figura del sussidio, in cui l'eccezione prescinde dalla deroga rispetto al regime giuridico e s'internalizza nella posizione economica del singolo soggetto; riduce il proprio carattere avvicinandosi al concetto di deroga attraverso l'analisi della disciplina generale nel contesto interno di agevolazione; lo diminuisce ulteriormente nel concetto di selettività determinato dalla prospettiva concorrenziale unionale che inquadra la deroga nell'ambito ulteriormente specifico dei soggetti o delle produzioni beneficiari del vantaggio.

(28) OCSE, *Improving the Environment Through Reducing Subsidies*, OECD publishing, Paris, 1998, *passim*.

(29) OCSE, *Environmentally Harmful Subsidies – Policy Issues and Challenges*, OECD publishing, Paris, 2003, *passim*. OCSE, *Environmentally Harmful Subsidies: Challenges for Reform*, OECD publishing, Paris, 2005, 88 ss.

(30) OCSE, *Subsidy Reform and Sustainable Development – Political Economy Aspects*, OECD Publishing, Paris, 2007, 33 ss.

Nonostante i tentativi di armonizzazione dei criteri e delle procedure sia teoriche che pratiche, le molteplici e non sempre coincidenti metodologie economiche sviluppate in ambito internazionale determinano, al pari di quanto evidenziato per il concetto di sussidio, la difficoltà ricostruttiva di una definizione unitaria di EHS (o, al contrario, di EFS) che permetta un concordante collegamento fra la natura e l'oggetto di esso e, ancora, l'impatto ambientale<sup>(31)</sup>. Non vi sono, dunque, nella letteratura e nelle disposizioni internazionali richiamate, due definizioni condivise e armonizzate di EHS e di EFS, né sussiste un sufficiente coordinamento logico tra le due figure, tra loro (teoricamente) speculari, posto che laddove finisce l'una dovrebbe iniziare l'altra.

Partendo dalla definizione di EHS/SAD, in generale e seguendo i criteri internazionali di matrice economica, un danno ambientale può essere provocato da un qualsiasi aumento del livello di produzione o di consumo di un bene. L'aumento dello sfruttamento di una risorsa naturale tramite il maggior consumo di essa o l'innalzamento dei livelli di produzione di quei beni o servizi collegati a detta risorsa può determinare un aumento del livello dei rifiuti, dell'inquinamento o una diminuzione della disponibilità della stessa o di altre risorse naturali oltre che della biodiversità<sup>(32)</sup>.

Le misure pubbliche di supporto, anche nella forma indiretta di un vantaggio fiscale, che incentivano tale aumento di utilizzo della risorsa possono generare, dunque, un danno ambientale e come tali possono considerarsi dei sussidi ambientalmente dannosi.

Specularmente, un EFS/SAF può essere inteso come una misura di vantaggio con esplicite finalità ambientali raggiunte attraverso una ridu-

---

<sup>(31)</sup> Un'analisi comparata della definizione di sussidio all'interno del settore dell'energia è esposta da J.E. Milne, M.E. Villar, *Renewable electricity and Tax Expenditures: Lessons from Two Countries*, in *Intertax*, 2020, 369 ss.

<sup>(32)</sup> Secondo la definizione fornita dall'OCSE (*Environmentally Harmful Subsidies – Policy Issues and Challenges*, OECD publishing, Paris, 2003; *Environmentally Harmful Subsidies: Challenges for Reform*, OECD publishing, Paris 2005, 33), "In general, a subsidy is harmful to the environment if it leads to higher levels of waste and emissions, including those in the earlier stages of production and consumption, that what would be the case without the support measure. This includes higher levels of resource extraction than is socially optimal as well as impact on biodiversity". Sull'insufficienza di tale definizione si veda anche il report di C. Valsecchi, P. ten Brink, S. Bassi, S. Withana, M. Lewis, A. Best, F. Oosterhuis, C. Dias Soares, H. Rogers-Ganter, T. Kaphengst, *Environmentally Harmful Subsidies: Identification and Assessment, Final report for the European Commission's DG Environment*, I.E.E.P., 2009, 15 ss. Secondo gli Autori, adattando la definizione OCSE, può dirsi sussidio ambientale dannoso "a result of a government action that confers an advantage on consumers or producers, in order to supplement their income or lower their costs, but in doing so, discriminates against sound environmental practices".

zione dello sfruttamento della risorsa naturale. Tuttavia, una tale definizione, oltre a scontare le stesse difficoltà ricostruttive dell'EHS, risulta eccessivamente restrittiva da un punto di vista teleologico, posto che anche sussidi (come quelli fiscali) che sono introdotti per altre finalità, possono avere effetti positivi sull'ambiente.

Alla base di tale insufficienza definitoria risiede, anzitutto, il polimorfismo – nei già visti ambiti internazionale, unionale e nazionale – del concetto generale di “ambiente” quale centro concettuale delle nozioni di sussidio, da un lato, e di danno o, al contrario, di tutela (ambientale), dall'altro.

La nozione di ambiente è indubitabilmente intesa, nelle descritte prospettive internazionali, nel senso della sua massima ampiezza. Tuttavia, a tale ampiezza non corrisponde una unitarietà di classificazione interna. Il concetto d'ambiente, pur ricomprendendo l'insieme delle proprie componenti (l'atmosfera, l'ecosistema, la biodiversità, ecc.), attribuisce una rilevanza qualificatoria (e non solo quantitativa) a ciascuna di essa autonomamente intesa, talvolta frazionandola in sottocategorie a seconda dell'ambito (aereo, acquatico, terrestre,) e della risorsa (combustibile fossile, energia elettrica, ecc.) su cui incidono i singoli sussidi: l'inquinamento dell'atmosfera derivante dall'utilizzo di una specifica fonte fossile sussidiata o dall'esercizio di una peculiare attività umana come il trasporto su gomma possono diventare ambiti diversi entro cui stabilire la qualifica (dannosa o favorevole) di uno specifico sussidio ambientale.

La conseguenza di tale approccio è che taluni sussidi fiscali con funzione d'incentivo all'utilizzo di determinate risorse possono considerarsi EFS in ragione dell'impatto favorevole di essi rispetto ad alcune componenti ambientali (l'inquinamento che nelle sue varie forme determina la crisi climatica, in primo luogo) se messi in paragone con gli effetti maggiormente negativi d'utilizzo di altre risorse. Ma, al tempo stesso, la medesima misura può risultare un sussidio dannoso se vengono prese in esame anche altre componenti ambientali, come, ad esempio, il degrado dei cicli dell'azoto e del fosforo (*Biogeochemical flows*).

Un esempio di tale paradosso definitorio, ben rappresentato nel Catalogo, riguarda i sussidi dannosi per la biodiversità, i quali, anche a livello di politiche attive nazionali, vengono usualmente considerati come una specifica categoria di sussidio ambientale, a sua volta qualificabile in termini negativi (*Biodiversity Harmful Subsidies* – BHS<sup>(33)</sup>) o positivi (*Biodiversity Friendly Subsidies* – BFS).

---

<sup>(33)</sup> I.E.E.P. and D.E.F.R.A., *Guidance to Identify and Address Incentives which are Harmful to Biodiversity*, 2012, rinvenibile in <https://ieep.eu/0publications/guidance-to-identi>

Nell'ambito della *Biosphere integrity* sussiste una chiara interrelazione di causa-effetto tra gli impatti negativi su altre componenti ambientali e quelli sulla biodiversità: i primi influenzano in misura significativa i secondi, sia direttamente che indirettamente, sia a livello locale, nazionale e sovranazionale, e per periodi temporali diversi.

Determinano un impatto negativo diretto sulla biodiversità, ad esempio, un aumento di utilizzo dei fertilizzanti in agricoltura, l'apertura di nuovi siti estrattivi, di impianti produttivi o un maggior consumo di suolo per la realizzazione di edifici. Analogamente, seppur in via indiretta, incidono sulla biodiversità l'emissione di gas climalteranti da cui originano i collegati eventi ambientali estremi, i quali, a loro volta, comportano la perdita di habitat, l'inquinamento, l'eutrofizzazione, l'introduzione di specie aliene. Tali catene causali determinano, in definitiva, una riduzione della biodiversità, immediata – come nel caso di dispersione di sostanze nocive nel suolo o nel mare – o progressiva nel tempo, come avviene nel fenomeno dell'eutrofizzazione.

Dalla medesima concatenazione causale può derivare che la riduzione degli impatti ambientali e climatici, per il tramite di EFS/SAF o di minori EHS/SAD, abbia un effetto positivo automatico anche sulla tutela (diretta o indiretta) della biodiversità, con la conseguente corrispondenza tra i concetti di SAD/SAF e BHS/BFS. Tuttavia, può di contro accadere che tale corrispondenza manchi in presenza di talune misure (anche fiscali) che incentivano tecnologie a bassa emissione carbonica (come l'energia fotovoltaica o i biocarburanti) o favoriscono l'estrazione di materie prime (il litio o le terre rare) necessarie per la transizione ecologica.

Poiché tali tecnologie e attività presuppongono un maggior consumo di suolo, e poiché quest'ultimo innesca processi irreversibili di degrado degli ecosistemi naturali, ne consegue che, sebbene tali sussidi possano considerarsi come favorevoli (EFS/SAF) da un punto di vista climatico, essi siano contestualmente qualificati e catalogati come sussidi dannosi per la biodiversità (BHS).

Tale ampiezza della definizione di ambiente, priva di una coordinata riconciliazione in unità delle parti, è rinvenibile anche nel Catalogo come coerente conseguenza ermeneutica della previsione dell'art. 68 della legge 28 dicembre 2015, n. 221. Il limite di tale approccio frazionato è reso manifesto da due scelte di redazione del Catalogo: da un lato e per l'ap-

---

*fy-and-address-incentives-which-are-harmful-to-biodiversity*; I.P.B.E.S. *Global Assessment Report on Biodiversity and Ecosystem Services*, 2019 in <https://ipbes.net/global-assessment>; OCSE, *Biodiversity, Natural Capital and the Economy – A Policy Guide for Finance, Economic and Environment Ministers*, 2021, *passim*.

punto, quella di mantenere in forma autonoma la classe dei sussidi sulla biodiversità e, dall'altro, quella d'inserire la specifica categoria generale (terza rispetto a quella degli EHS/EFS) dei sussidi "incerti". Questi ultimi, nelle intenzioni dei compilatori del Catalogo, identificano quelle tipologie di misure di sostegno, soprattutto fiscali, che hanno un impatto misto (positivo e negativo) su plurime componenti ambientali tale da non consentire una chiara e condivisa qualificazione in termini favorevoli o di danno.

Un esempio, tra i molti proposti nel Catalogo, di sussidio incerto – in quanto espressivo di effetti ambientali positivi e negativi difficilmente quantificabili e coordinabili in un rapporto di prevalenza – è rappresentato dalle esenzioni dall'accisa italiana sull'energia elettrica impiegata nelle ferrovie<sup>(34)</sup> e nell'esercizio delle linee di trasporto urbano e interurbano<sup>(35)</sup>.

In tali fattispecie la problematica classificatoria dipende da una dicotomia che origina dall'analisi dell'impatto ambientale delle misure. Da una prima prospettiva, l'esenzione dall'accisa può definirsi un sussidio ambientale favorevole poiché incentiva il trasporto su rotaia, che ha, teoricamente (a seconda del contesto infrastrutturale e logistico preso a riferimento), un impatto ambientale positivo sull'inquinamento dell'aria rispetto ad altre forme di trasporto, in particolare quello su strada di tipo privato. Allo stesso tempo, tuttavia, una quota molto significativa della produzione elettrica nazionale italiana (calcolata dal Catalogo al 52% del totale nell'anno 2019) deriva da fonti fossili, che, come noto, producono emissioni d'inquinanti atmosferici e conseguenti danni sanitari e ambientali. I vantaggi realizzati dall'esenzione, dunque, sono compensati da altrettanti effetti negativi collegati ad ambiti ambientali diversi che rendono la classificazione non possibile in assenza di criteri di prevalenza o di coordinamento nella valorizzazione dei primi e dei secondi.

Rispetto alle citate misure, ad esempio, per poter spingere il sussidio fiscale verso la qualificazione di EFS occorrerebbe una sua teorica (e non facilmente realizzabile) rimodulazione attraverso uno specifico restringimento del proprio ambito di applicazione che tenga conto della quota di energia generata da fonti non fossili e che altresì escluda o mitighi un

---

<sup>(34)</sup> Art. 52, comma terzo, lett. c), d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (TUA) e art. 3-*bis*, comma terzo, lett. b), d.l. n. 02.02.2012, n. 16 convertito con modificazioni nella legge 26.04.2012, n. 44. L'esenzione è autorizzata a livello unionale dall'art. 15, comma primo, Direttiva 96/2003/UE (ETD).

<sup>(35)</sup> Art. 52, comma terzo, lett. d), d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (TUA) e art. 3-*bis*, comma terzo, lett. b), d.l. 02.02.2012, n. 16 convertito con modificazioni dalla legge 26.04.2012, n. 44.

deprezzamento (*underpricing*) della risorsa naturale (l'elettricità) tale da generare un maggior utilizzo di essa.

L'insufficienza, allo stato attuale del suo sviluppo, della nozione di ambiente basata sull'approccio economico oggettivo e frammentato, non è limitata all'ambito nazionale, ma è presente anche nel contesto europeo.

I criteri elaborati dall'OCSE sono stati recepiti e adattati dalla Commissione Europea – attraverso la procedura denominata “*EHS reform tool*”<sup>(36)</sup>, che tiene conto anche dell'impatto dei sussidi sul commercio, sulla competitività e sulla salute pubblica – e sono stati applicati anche nella disciplina degli aiuti di Stato. La Comunicazione della Commissione n. 2022/C 80/01, che introduce la “Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore del clima, dell'ambiente e dell'energia 2022”<sup>(37)</sup>, individua i criteri d'interpretazione della lettera “c”, del paragrafo 3 dell'art. 107 TFUE<sup>(38)</sup> che permettono di considerare compatibili con il mercato comune alcune agevolazioni (anche fiscali) finalizzate alla tutela ambientale, ma che (in assenza di tale deroga prevista dal terzo paragrafo citato) non sarebbero

<sup>(36)</sup> Lo strumento descritto è individuato da C. Valsecchi, P. ten Brink, S. Bassi, S. Withana, M. Lewis, A. Best, F. Oosterhuis, C. Dias Soares, H. Rogers-Ganter, T. Kaphengst, *op. loc. cit.*, I.E.E.P., 2009, 7 ss.

<sup>(37)</sup> La Comunicazione segue quella relativa agli aiuti di Stato ambientali per il periodo 2014-2020 (Comunicazione n. 2014/C 200/01) e persegue gli obiettivi di neutralità climatica e ambientale dell'Unione in coerente coordinazione con il *Green Deal* europeo (Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni — Il *Green Deal* europeo, COM2019 640 *final*), nonché con la Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni — Un traguardo climatico 2030 più ambizioso per l'Europa — Investire in un futuro a impatto climatico zero nell'interesse dei cittadini, COM(2020) 562 *final* e, infine, con il Regolamento (UE) 2021/1119 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 30 giugno 2021, che istituisce il quadro per il conseguimento della neutralità climatica e che modifica il regolamento (CE) n. 401/2009 e il regolamento (UE) 2018/1999. Sulle prospettive evolutive del percorso europeo della neutralità climatica attraverso istituti fiscali, si veda A. Comelli, *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal Covid-19*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 791 ss.

<sup>(38)</sup> Il terzo paragrafo, lett. “c” dell'art. 107 TFUE prevede la possibile compatibilità degli “aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse”. Come evidenziato dalla stessa Comunicazione 2022 C80/01 (punti 8 e 10 dell'introduzione), tale disposizione prevede due condizioni: una positiva, di sostegno allo sviluppo di alcune attività economiche; una negativa, di mancanza di un'alterazione degli scambi in misura contraria al comune interesse. Le attività agevolabili, nella prospettiva ambientale disciplinata dalla Comunicazione, sono quelle in cui si verificano dei fallimenti del mercato, ossia delle “situazioni in cui è improbabile che i mercati, se lasciati a sé stessi, raggiungano la piena efficienza”, non permettendo il raggiungimento di un benessere ottimale dei consumatori e della società nel suo complesso e determinando livelli insufficienti di tutela ambientale in relazione alle attività economiche svolte in assenza di sostegno statale.

altrimenti ammessi dalla disciplina unionale del primo paragrafo dell'art. 107 per la loro natura di aiuti di Stato incompatibili.

Nel determinare il necessario contemperamento tra il fine di protezione ambientale e quello di tutela della concorrenzialità del mercato unico, la Comunicazione appronta un articolato elenco di definizioni, all'interno delle quali emerge (al n. 39) quella di «tutela ambientale» o «tutela dell'ambiente» così identificata: *“qualsiasi azione o attività volta a ridurre o a prevenire l'inquinamento, gli impatti ambientali negativi o altri danni all'ambiente fisico (inclusi aria, acqua e suolo), agli ecosistemi o alle risorse naturali causati da attività umane, comprese le azioni dirette ad attenuare i cambiamenti climatici, a ridurre il rischio di tali danni, proteggere e ripristinare la biodiversità o a promuovere un uso più efficiente delle risorse naturali, tra cui le misure di risparmio energetico e l'impiego di fonti di energia rinnovabili e di altre tecniche di riduzione delle emissioni di gas a effetto serra e di altri inquinanti, nonché a effettuare una transizione verso modelli di economia circolare per ridurre l'uso di materiali primari e aumentare l'efficienza. Sono incluse anche azioni che potenziano la capacità di adattamento e riducono al minimo la vulnerabilità agli impatti climatici”*.

Sebbene la disciplina degli aiuti di Stato ambientali permetta (astrattamente) un paragone con i soli EFS, la definizione sopra riprodotta mostra comunque e con chiarezza la già descritta problematica generata da un concetto ampio, ma non unitario, di ambiente, nella prospettiva della sua tutela o (specularmente) del suo deterioramento.

L'ambiente viene qualificato in ogni suo settore, così come ciascuna attività agevolata viene categorizzata rispetto al suo impatto ambientale e considerata autonomamente rilevante come aiuto di Stato potenzialmente compatibile. Ne conseguono la categoria degli aiuti per la riduzione e l'eliminazione delle emissioni di gas a effetto serra, quella per il miglioramento delle prestazioni energetiche e ambientali nel settore dell'edilizia, quella per la diffusione di infrastrutture di ricarica o rifornimento. E per ciascuna di queste categorie di aiuti vengono esaminate e precisate le condizioni di compatibilità richieste dalla lettera “c” del terzo paragrafo dell'art. 107 TFUE, senza tuttavia che, salvo alcune eccezioni<sup>(39)</sup>, even-

---

<sup>(39)</sup> Un esempio di tali difficoltà definitorie e di coordinamento sistematico delle categorie è contenuto al punto 259 della Comunicazione, laddove si stabilisce che: “se una misura contribuisce sia alla prevenzione o riduzione delle emissioni di gas a effetto serra sia alla prevenzione o riduzione dell'inquinamento non dovuto alle emissioni di gas a effetto serra, la compatibilità della misura sarà valutata sulla base della sezione 4.1. o della presente sezione, a seconda di quale dei due obiettivi sia predominante”. Seppure, rispetto al concetto di sussidio, il criterio (giuridico) di predominanza possa considerarsi un elemen-



tuali impatti di tali aiuti su altri settori/categorie ambientali possano incidere ai fini della compatibilità. Anche in un tale contesto unionale, in definitiva, dalla moltiplicazione non coordinata delle categorie ambientali sorge il rischio di un contrasto concettuale tra l'aiuto di Stato e il sussidio.

4. - *I sussidi ambientali dannosi in un periodo di crisi energetica: il difficile coordinamento degli impatti sociali e naturalistici*

L'esperienza del Catalogo italiano permette di rappresentare l'ulteriore difficoltà definitoria determinata dal rapporto tra l'ambiente e il contesto sociale coinvolto dalla misura e, conseguentemente, dalla dubbia necessità d'inserimento o di esclusione delle conseguenze sociali dal perimetro di valutazione qualitativa degli impatti ambientali del sussidio. Tale problematica di fondo del concetto di sussidio ambientale<sup>(40)</sup>, inoltre, assume una rilevanza peculiare nel contesto europeo attuale di crisi energetica.

La quarta edizione del Catalogo individua una rilevante quantità di sussidi ambientali dannosi che favoriscono l'utilizzo di fonti combustibili fossili per trasporto sotto forma di esenzioni o riduzioni delle accise. Alcuni di questi possono considerarsi veri e propri regimi giuridici agevolati, come quelli di riduzione<sup>(41)</sup> dell'accisa sul gas impiegato negli usi di cantiere e nelle operazioni di campo per l'estrazione di idrocarburi o, ancora, di esenzione dall'accisa<sup>(42)</sup> su prodotti energetici iniettati negli altiforni per la realizzazione dei processi produttivi siderurgici.

Altri sussidi – pur non potendosi giuridicamente qualificare (per le ragioni già esaminate) in termini di vere e proprie agevolazioni fiscali – sono da considerarsi dannosi in ragione di un raffronto tra i livelli di tassazione di differenti prodotti energetici, come nel caso dei diversi livelli di accise applicate sulla benzina o sul gasolio per autotrasporto.

In particolare, il Catalogo evidenzia come nel sistema fiscale italiano, seppure il livello di tassazione dei carburanti sia tra i più alti dei paesi OCSE (con conseguente vantaggio ambientale di minimizzazione di utilizzo della risorsa), sussista un livello di accisa differente e più favorevole al gasolio rispetto alla benzina pari al 23% (calcolato su un confronto sul

---

to di novità e di possibile ausilio alla ricostruzione della figura di danno/vantaggio ambientale, esso, a sua volta, (ri)pone problematiche d'incertezza circa il suo esatto significato applicativo.

<sup>(40)</sup> Sulla dicotomia giuridica tra "antropocentrismo" ed "ecocentrismo", si veda F.R. Trabucco, *Tutela dell'ambiente e diritti dei singoli*, in *Ambiente & sviluppo*, 2019, 625.

<sup>(41)</sup> La disposizione è contenuta nella Tabella A, punto 10, del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504.

<sup>(42)</sup> Si veda la Tabella A, punto 16, del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504.

contenuto energetico dei due carburanti). A tale vantaggio, inoltre, si aggiungono le riduzioni derivanti da una specifica agevolazione<sup>(43)</sup> per l'utilizzo del gasolio riconosciuto agli autotrasportatori che svolgono attività economiche di trasporto di merci o persone. Poiché il costo aggregato delle esternalità mostra, sulla base degli studi recepiti anche nel Catalogo, maggiori danni (sotto forma d'inquinamento atmosferico locale) derivanti dalla flotta veicolare a gasolio rispetto a quella a benzina, ne consegue il maggior impatto di tale specifico regime fiscale e la sua conseguente classificazione in termini di EHS.

L'impatto ambientale negativo, facilmente riscontrabile per l'aumento dell'inquinamento carbonico, porta a ritenere necessaria la riduzione dei sussidi appena descritti. Tuttavia, tale valutazione va riconsiderata in una fase (come quella della crisi in Ucraina) e in un contesto geografico (come quello dell'Unione europea) in cui coesistono una difficile reperibilità delle risorse energetiche fossili (il gas, in particolare), un alto livello dei prezzi di tali risorse e delle ulteriori fonti di energia oltre che dei beni ad esse collegati, nonché un insufficiente livello di alternative energetiche rispetto ai bisogni del singolo Stato. In tali condizioni, prima ancora delle ragioni di legittimità giuridica o di scelta politica, è la stessa valutazione sulla natura di EHS o EFS delle agevolazioni fiscali in materia energetica ad essere in discussione.

A fronte di un approccio maggiormente focalizzato su un concetto di ambiente privo dell'elemento antropico, alcuni strumenti (come *l'EHS reform tool* europeo) consentono di ricomprendere tra le esternalità negative, che concorrono a qualificare un sussidio fiscale ambientale dannoso, anche gli impatti sociali sulla perdita di lavoro e di produttività e, come conseguenza ultima, sulla salute umana.

L'internalizzazione di questi costi, attraverso (anche) la riduzione degli EHS in capo a coloro che utilizzano la risorsa ambientalmente dannosa, determina usualmente l'innalzamento del livello dei prezzi di quella. Tuttavia, nella descritta situazione di crisi energetica, la difficoltà di accesso alla risorsa (ad esempio, il gas), sia per il prezzo molto al di sopra del livello precrisi, sia per la scarsità della risorsa stessa, può anch'essa generare esternalità sociali negative. La difficoltà di reperimento della materia

---

<sup>(43)</sup> Si tratta della previsione agevolativa prevista dall'art. 6, comma secondo, d.lgs. n. 26/2007, in combinato disposto con l'art. 24-ter (gasolio commerciale) e punto 4-bis della Tabella A, del d.lgs. 26/10/1995, come più volte modificati, la quale prevede un rimborso degli aumenti di accisa sul gasolio da autotrazione rispetto all'aliquota ordinaria, il che ha determinato (nel 2019) una riduzione del 17,2% sul prezzo finale al consumo del gasolio usato per l'autotrasporto.

prima (gas), l'alto costo delle altre fonti energetiche (ad, es. i derivati del petrolio) e un conseguente aumento dei prezzi di alcuni beni essenziali (alimentari) può determinare, insieme a una riduzione dell'utilizzo della risorsa dannosa, un aumento del numero di persone e famiglie in difficoltà economica con diminuzione della loro capacità di poter provvedere ai propri bisogni primari.

Allo stesso tempo, i prezzi elevati di acquisto delle fonti energetiche fossili, in assenza di alternative ambientalmente sostenibili immediatamente disponibili e adeguate, può determinare una situazione di crisi per le imprese, con conseguente ricerca di riduzione dei costi e minore propensione agli investimenti, anche in tecnologie e comportamenti ambientalmente favorevoli. A ciò aggiungendosi un maggiore rischio di riduzione o cessazione delle produzioni e delle attività economiche in generale che (seppure a fronte della diminuzione delle attività ambientali impattanti) comporta costi sociali rilevanti in termini di occupazione delle persone fisiche, aggravando le conseguenze già sopra esaminate<sup>(44)</sup>.

Un tale contesto d'innalzamento repentino e molto rilevante del prezzo della risorsa fossile, unitamente alla diminuzione della disponibilità di quest'ultima, può incidere sulla qualificazione dannosa del sussidio e rende al contempo più complessa la valutazione politica e giuridica di riduzione degli EHS in ragione di un necessario contenimento delle esternalità negative di tipo sociale con i principi costituzionali di tutela della salute, della iniziativa economica privata e del lavoro usualmente presenti negli ordinamenti europei.

In altre parole, l'inserimento di aspetti sociali tra gli elementi qualificatori (e non solo quantificatori) rilevanti del concetto di danno (e, specularmente, di vantaggio) ambientale pone un rilevante problema di coordinamento rispetto a quelli più propriamente naturalistici. E introduce, per conseguenza, anche la necessità, ad oggi non soddisfatta, d'individuare i criteri e principi – non esclusivamente economici, ma propriamente giuridici – per stabilire (nel descritto contesto) la natura favorevole o dannosa del sussidio.

Si tratta di elementi costitutivi diversi (naturalistici e sociali) che non trovano un adeguato bilanciamento attraverso l'utilizzo di principi generali, neppure nella disciplina degli aiuti di Stato, in cui, come già evidenziato, gli scopi ambientali (in senso naturalistico) devono coordinarsi con

---

<sup>(44)</sup> La disamina proposta delle prime fasi della crisi energetica determinata nel 2022 dalla situazione in Ucraina trova una conferma nella Comunicazione della Commissione Europea 2022/C 131 I/01: “Quadro temporaneo di crisi per misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia a seguito dell'aggressione della Russia contro l'Ucraina”.

quelli (tipicamente sociali e istituzionali) della concorrenzialità del mercato. Il *Temporary Crisis Framework* di cui alla Comunicazione 2022/C 131 I/01 della Commissione mostra, infatti, la (necessitata, ma contraddittoria) coesistenza di norme volte, da un lato, a garantire la compatibilità di aiuti di Stato a sostegno delle famiglie e imprese nel far fronte agli aumenti di prezzo delle risorse energetiche climalteranti e, dall'altro, funzionali al potenziamento (attraverso la semplificazione della valutazione di compatibilità) degli aiuti ambientalmente favorevoli di cui alla già citata Comunicazione n. 2022/C 80/01 della Commissione Europea. Seppure tale coesistenza sia necessaria al superamento della crisi, da un punto di vista delle definizioni di sussidio, di aiuto di Stato e di agevolazione (fiscali), essa genera il paradosso di considerare come favorevoli anche misure (sociali) di vantaggio che, da una prospettiva naturalistica del concetto d'ambiente, non possono che rientrare tra quelle dannose.

5. - *Problematiche definitorie e modelli di sussidi fiscali: le esenzioni e le riduzioni d'accisa nel settore energetico nella prospettiva del Green Deal e della recente crisi energetica europea*

Nonostante le (e a riprova delle) complessità definitorie e ricostruttive evidenziate, tra le misure fiscali di vantaggio con riflessi ambientali – unitamente a quelle già sommariamente accennate e a quelle relative a specifici comparti economici – vanno annoverate anche le esenzioni e riduzioni d'accisa sulle fonti energetiche, che assumono una particolare rilevanza nell'attualità della crisi derivante dalla situazione Ucraina e della ricerca (non solo) europea di fonti energetiche con minore impatto climalterante. Come analiticamente evidenziato anche nel Catalogo, esse rappresentano uno degli strumenti fiscali<sup>(45)</sup> che maggiormente favorisce l'utilizzo eccessivo di fonti energetiche fossili e disincentiva l'impiego di quelle

---

<sup>(45)</sup> Con riferimento ai molteplici ambiti e strumenti fiscali che possono generare sussidi fiscali ambientali, oltre a quelli relativi al settore energetico, si vedano (oltre a quelli già citati nel testo) i contributi di J. Milne, M.S. Andersen, H. Ashiabor, *Environmental Taxation in the Pandemic Era, Critical Issues in Environmental Taxation*, (CIET vol. XXIII), Edward Elgar Publishing, 2021, *passim*; P. Pistone, M. Villar Ezcurra, *Energy taxation, Environmental Protection and State Aids: Tracing the Path from Divergence to Convergence*, Amsterdam: IBFD, 2016, *passim*; E. Traversa, B. Timmermans, *Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal*, in *Intertax*, 2021, 871 ss.; E. Traversa, G. Bizioli, *Solidarity in the European Union in the Time of COVID-19: Paying the way for a Genuine EWU Tax?*, in *Intertax*, 2020, 743 ss.; M. Villar Ezcurra, J. Milne, M.S. Andersen, H. Ashiabor, *Environmental Fiscal Challenges for cities and transport*, (CIET vol. XXI), Edward Elgar Publishing, 2019, *passim*, M. Villar Ezcurra, *Environmental Tax Studies for the Ecological Transition*, Thomson-Reuters Aranzadi, 2019, *passim*.

alternative. La conseguente possibile qualificazione in termini di EHS di tali misure ha indotto l'Unione Europea ad intervenire nello specifico settore, predisponendo, nel contesto del *Green Deal* europeo e del programma "*Fit for 55*", una revisione della direttiva 2003/96 del 27 ottobre 2003, che disciplina la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità.

Con la proposta del 14 luglio 2021, COM(2021) 563 *final*<sup>(46)</sup>, il Consiglio dell'Unione Europea ha evidenziato come la citata direttiva non sia più allineata con gli obiettivi in materia di clima ed energia dell'UE, sia sotto il profilo del disincentivo all'utilizzo delle fonti fossili, sia dell'incentivo di quelle alternative e ambientalmente più favorevoli. Sebbene essa contenga, nei propri considerando, plurimi riferimenti alla tutela ambientale, nei fatti quest'ultima è subordinata rispetto alla diversa esigenza di assicurare il corretto funzionamento del mercato interno.

I livelli minimi di tassazione previsti dalla direttiva, ad esempio, non promuovono adeguatamente le riduzioni di emissioni di gas attraverso la diffusione di elettricità e combustibili alternativi poiché questi ultimi, sebbene presentino una minore intensità di carbonio, vengono tassati sulla base del volume come il loro equivalente fossile, risentendone in termini di appetibilità d'utilizzo: i biocarburanti d'adozione più recente rispetto all'entrata in vigore della direttiva, ad esempio, non sono assegnatari di un'aliquota differenziata pur avendo un potere energetico inferiore rispetto ad altre fonti maggiormente inquinanti.

Per tali ragioni, alla base della proposta di riforma il Consiglio ha posto un diverso approccio strutturale, volto a collegare la tassazione al contenuto energetico dei combustibili e dell'elettricità, nonché alle loro prestazioni ambientali derivate dal quadro generale dell'UE. La tassazione basata sul contenuto energetico, infatti, consente una maggiore confrontabilità dei diversi prodotti energetici, permettendo, altresì, di eliminare le viste distorsioni a sfavore dell'utilizzo dei combustibili alternativi.

Per quanto più qui interessa, la riforma prevede la limitazione di alcune delle attuali esenzioni e il contenimento delle riduzioni d'accisa nei limiti di soglie minime di tassazione, incidendo prevalentemente su quelle misure con un maggiore impatto ambientale, sia in termini quantitativi che qualitativi.

---

<sup>(46)</sup> La *Proposta di direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro dell'Unione per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità* (cosiddetta *ETD proposal*) è ancora oggetto di discussione tra gli Stati membri, i cui progressi sono stati sintetizzati nel giugno del 2022 nella relazione della Presidenza francese sullo stato di avanzamento dei lavori.

### 5.1 - *Le esenzioni d'accisa sui carburanti utilizzati per il trasporto aereo e marittimo*

Tra le molteplici fattispecie d'esenzione d'accisa oggetto del progetto di riforma meritano di essere segnalate quelle specifiche sui carburanti utilizzati per il trasporto aereo e marittimo, le quali hanno un ambito applicativo sovranazionale esteso.

Le due esenzioni richiamate sono disciplinate a livello unionale dall'art. 14, lett. *b*) e *c*), della direttiva 2003/96 del Consiglio, la quale, con il proprio considerando 23 – richiamando le finalità di ottemperanza agli obblighi internazionali e di mantenimento della posizione competitiva delle imprese comunitarie – afferma l'opportunità di mantenere le esenzioni per i prodotti energetici destinati alla navigazione aerea e marittima, esclusa quella da diporto e salva l'adozione di specifiche e limitate eccezioni consentite agli Stati membri.

In particolare, la direttiva considera la navigazione da diporto non esente quella effettuata attraverso un aeromobile o una imbarcazione usati dal proprietario, o dalla persona fisica o giuridica autorizzata ad utilizzarli in virtù di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo, per scopi non commerciali e, in particolare, per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o, ancora, dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche.

La disciplina unionale d'esenzione, come noto, ha trovato recepimento nei punti 2 e 3 della Tabella A del d.lgs. n. 504 del 1995 (di seguito, T.U.A.). Nel dettaglio, la lett. *b*), dell'art. 14 esenta dall'imposizione i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburante per la navigazione aerea, prevedendo anche un'ipotesi specifica d'applicazione dell'esenzione sui carburanti utilizzati per i voli didattici. La lettera *c* del citato articolo, analogamente, esenta i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie e interne, anche finalizzata alla pesca. Con specifico riferimento alla navigazione nelle acque interne, inoltre, l'esenzione è estesa alla fattispecie di dragaggio di vie navigabili e porti.

L'espressa esclusione dell'esenzione sui carburanti per la navigazione (marittima ed aerea) privata da diporto – mancante, tuttavia, di una precisa definizione di quest'ultima e inserita nel contesto di una formulazione normativa sotto forma di voce tabellare di non perfetta fattura<sup>(47)</sup> – pur

---

<sup>(47)</sup> Ha evidenziato la non perfetta formulazione letterale della norma e l'evoluzione portata dalla proposta di modifica della direttiva, A. Comelli, *op. loc. cit.*, 797 ss., Id., *Cambiamenti climatici e profili tributari della protezione dell'ambiente, nella prospettiva*

essendo formalmente coerente con la direttiva ha generato un disallineamento tra l'ambito di applicazione delle due disposizioni<sup>(48)</sup>, con conseguente condanna per inadempimento dello Stato italiano da parte della Corte di Giustizia<sup>(49)</sup>.

A prescindere dalle problematiche connesse al loro grado d'estensione applicativa in ambito nazionale, le due esenzioni citate rientrano, per quanto qui più interessa, nell'ambito dei sussidi ambientali dannosi. Ciò sulla base di due diversi criteri definitivi.

Un primo, oggettivo e di stampo economicistico, determinato dall'impatto ambientale generato dall'incentivo al maggior utilizzo nell'abito aeronavale dei carburanti derivanti da fonti fossili; vantaggio che sottostima, non internalizzandolo completamente, il reale costo sociale di tali settori di trasporto.

Un secondo criterio di "equità ambientale<sup>(50)</sup>" è utilizzato nel Catalogo italiano per qualificare le due esenzioni in termini di EHS sulla base della comparazione del regime fiscale delle fonti energetiche fossili utiliz-

*europa*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1969 ss. In particolare, la disposizione di cui alla lett. c) dell'art. 14 è stata oggetto di un intervento d'interpretazione autentica del legislatore attraverso l'art. 3-ter, comma 1, d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44), il quale prevede che l'esenzione in commento si applichi nel senso di ricomprendere in essa anche la benzina tra i carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie e interne. All'esito della norma interpretativa, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha emesso il Decreto ministeriale del 15 dicembre 2015, n. 225 contenente le disposizioni applicative dell'intera disciplina d'esenzione per la navigazione marittima. Sull'applicazione dell'esenzione alle navi da crociera in sosta forzata in rada, si veda la Circolare dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli del 16 giugno 2021, n. 20/2021.

<sup>(48)</sup> Nonostante la Circolare dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli del 3 febbraio 2016, n. 5/D avesse già escluso l'applicazione dell'esenzione alle imbarcazioni da diporto per il solo fatto di essere oggetto di una locazione o di un noleggio, la qualificazione dell'uso commerciale delle stesse imbarcazioni stabilita nel Codice della Nautica da Diporto (d.lgs. n. 171 del 2005) – unitamente a una definizione ampia del contratto di noleggio contenuta negli artt. 47, 48 e 49, d.lgs. n. 171 del 2006 – ha fatto sì che la disposizione d'esenzione sull'accisa venisse considerata applicabile al noleggiatore diportista, privando di rilievo qualificatorio la concreta destinazione del mezzo (a fine ricreativo e non di trasporto merci o persone) all'attività di navigazione.

<sup>(49)</sup> Con la sentenza del 16 settembre 2021, *Commissione contro Repubblica italiana*, causa C-341/20, la Corte di Giustizia ha condannato lo Stato italiano per errata applicazione della direttiva, escludendo la possibilità di estendere l'esenzione alle unità da diporto in assenza di una concreta destinazione commerciale del mezzo da parte dell'utilizzatore, a prescindere dal titolo giuridico di detenzione e dalla qualità di noleggiante del proprietario. Si veda in questa *Rivista* il commento di R. Alfano, *Limiti alla potestà di azione del legislatore tributario nazionale, poteri di esecuzione della Commissione e ruolo dei Comitati consultivi per i tributi armonizzati. Il caso italiano dell'esenzione accise a favore del carburante per imbarcazioni da diporto*, *ivi*, 2022, 29 ss.

<sup>(50)</sup> Così precisamente si esprime il Catalogo, *op. cit.*, 329 ss., nel Focus sulle esenzioni in discorso.

zate nei due citati ambiti economici rispetto a quello proprio dei settori del trasporto su strada o su ferrovia. Tale concetto di equità ambientale non sembra potersi intendere in un senso (giuridico) strettamente deontologico e teleologico: esso appare più come un ulteriore elemento di qualificazione e quantificazione del danno ambientale, piuttosto che un criterio di bilanciamento di principi e valori giuridicamente protetti. Diversamente opinando, del resto, un tale criterio – preso nella sua forma più radicale e, al tempo stesso, non condivisibile da una prospettiva propriamente e correttamente giuridica – introdurrebbe nell'ordinamento nazionale un ribaltamento (o, quantomeno, uno squilibrio) tra il principio di capacità contributiva e quello di tutela ambientale, favorendo quest'ultimo, attraverso la sostituzione integrale del soggetto (il contribuente agevolato) con l'ambiente (l'oggetto della disciplina) nell'ambito della valutazione di giustizia della norma.

Con specifico riferimento alle due esenzioni obbligatorie in discorso, la citata proposta di riforma della direttiva ne prevede una integrale abolizione, al fine di ricomprendere anche i due settori del trasporto aereo e navale nel rinnovato quadro disciplinare basato sulla differenziazione delle aliquote d'imposizione fiscale (più elevate per i combustibili fossili e inferiori per i prodotti rinnovabili) e sulla rimodulazione in senso restrittivo delle riduzioni d'aliquota per garantire principalmente le situazioni soggettive d'effettiva indigenza.

Le prospettive di effettiva entrata in vigore della descritta proposta, tuttavia, scontano alcuni limiti. Oltre alla intervenuta crisi energetica in corso nel 2022 – che ha ridotto i margini per un'efficace politica di riduzione dei sussidi sulle fonti fossili – incide il fatto che all'interno della stessa azione unionale per la tutela ambientale rappresentata nel programma “Fit for 55”, l'eliminazione delle esenzioni citate non sia l'unico strumento d'intervento sui settori del trasporto.

Altre misure, anche di natura non fiscale e che non incidono sulla riduzione degli EHS, sono state individuate dal Consiglio. In particolare, le proposte *ReFuelEU Aviation* <sup>(51)</sup> e *FuelEU Maritime* <sup>(52)</sup> prevedono un quadro normativo comune per aumentare la quota di combustibili rinno-

---

<sup>(51)</sup> *Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio sulla garanzia di condizioni di parità per un trasporto aereo sostenibile* del 14 luglio 2021, COM(2021) 561 final.

<sup>(52)</sup> *Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio sull'uso di combustibili rinnovabili e a basse emissioni di carbonio nel trasporto marittimo*, del 14 luglio 2021, COM(2021) 562 final, di modifica della direttiva 2009/16/CE.



vabili e a basse emissioni di carbonio nell'ambito dei due citati settori, temperando gli obblighi internazionali con la tutela del mercato unico.

L'esistenza di strumenti astrattamente complementari alla riduzione degli EHS fiscali, ma potenzialmente alternativi nel contesto delle valutazioni politiche di ogni riforma di sistema, è presente, del resto, anche nel contesto internazionale entro cui operano i trasporti marittimi e aerei, con un conseguente ulteriore limite ai propositi di riforma delle esenzioni, derivante dal necessario (e non sempre agevole) coordinamento tra le discipline unionali e internazionali.

Più nel dettaglio e come precisamente evidenziato anche nel Catalogo, l'assunta consapevolezza internazionale dell'impatto ambientale dei due settori in discorso ha aumentato le azioni volte al loro coinvolgimento nelle politiche di riduzione delle emissioni climalteranti da parte degli organismi preposti: l'*International Civil Aviation Organization* (ICAO)<sup>(53)</sup> e l'*International Maritime Organization* (IMO)<sup>(54)</sup>. Tuttavia, tali azioni non hanno specificamente riguardato la tassazione dei carburanti, rendendo non immediatamente perseguibile l'abrogazione dell'esenzione europea nell'ottica di una armonizzazione sovranazionale.

Nell'attesa dell'evoluzione della disciplina unionale e pur nella inopportunità d'iniziativa nazionali non coordinate con l'interconnesso contesto concorrenziale internazionale, la Direttiva 2003/96 contiene comunque alcuni strumenti facoltativi di maggior tutela ambientale che i singoli Stati membri potrebbero autonomamente utilizzare. Il secondo paragrafo del-

---

<sup>(53)</sup> L'International Civil Aviation Organization (ICAO) il 6 ottobre 2016 ha raggiunto un accordo per l'istituzione e la progressiva applicazione del sistema cosiddetto C.o.r.s.i.a. (*Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation*), basato sull'acquisto di quote e certificati di emissione nell'ambito dei voli internazionali sul modello del sistema unionale ETS, il quale ultimo dovrà essere conseguentemente adattato e reso compatibile con quello mondiale di nuova introduzione. Il sistema C.o.r.s.i.a. prevede una prima fase d'applicazione facoltativa (fino all'anno 2026) e una seconda obbligatoria (dal 2027), con esclusione di alcuni Paesi che versano in condizioni peculiari: quelli meno sviluppati (LDC), i piccoli Stati insulari in via di sviluppo (SIDS) e i Paesi in via di sviluppo senza sbocco sul mare (LLDC).

<sup>(54)</sup> Come evidenziato dal Catalogo, per quanto riguarda la navigazione marittima in acque internazionali, non sussistono convenzioni dell'IMO che prevedano e impongano esenzioni fiscali sull'acquisto dei carburanti o il rispetto di condizioni di reciprocità fra Stati sul regime fiscale dei carburanti marittimi. Ne consegue, che non vi sono ostacoli formali a livello internazionale all'introduzione di accise sui carburanti, anche per il tramite della abrogazione di un'esenzione espressa come quella in esame. Tuttavia, va segnalato che l'IMO in più occasioni – in particolar modo con la “Strategia iniziale per la riduzione delle emissioni di gas serra delle navi (MEPC 72, 13 aprile 2018)” – ha proposto azioni volte principalmente a rendere meno ambientalmente impattanti le tipologie di carburanti utilizzati, incentivando miglioramenti tecnologici delle imbarcazioni piuttosto che introducendo specifiche forme di tassazione.

l'art. 14, in particolare, consente di limitare l'ambito delle esenzioni in commento ai soli trasporti internazionali ed intracomunitari, escludendone l'applicazione ai trasporti marittimi e aeronautici interni. Inoltre, due Stati membri che abbiano appositamente stipulato un accordo bilaterale possono derogare alle esenzioni e applicare un livello di tassazione inferiore a quello minimo stabilito nella direttiva sui voli e trasporti marittimi che intercorrano tra di essi.

### *5.2 - Impiego dei prodotti energetici nei lavori agricoli e assimilati*

Nel contesto delle agevolazioni finora analizzate, può qualificarsi come sussidio fiscale ambientalmente dannoso anche la riduzione d'aliquota prevista dal punto 5 della Tabella A del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, relativa all'impiego dei prodotti energetici nei lavori agricoli e assimilati (orticoltura, allevamento, silvicoltura, piscicoltura e florovivaistica). La riduzione delle aliquote rispetto a quella normale è, come indicato nella Tabella A, pari al 22% per il gasolio e al 49% per la benzina utilizzata nelle macchine agricole con potenza del motore non superiore a 40 cavalli e non adibite a lavori per conto terzi. L'agevolazione – concessa anche mediante crediti o buoni d'imposta sulla base di criteri stabiliti da un apposito decreto ministeriale – è facoltativa per gli Stati membri in quanto autorizzata dall'art. 15, comma 3, della direttiva 2003/96, che consente di applicare un livello di tassazione fino a zero ai prodotti energetici e all'elettricità utilizzati nei citati lavori agricoli ed assimilati.

La specifica analisi contenuta nel Catalogo evidenzia l'impatto ambientale rilevante di tale agevolazione, determinato dall'incentivazione all'utilizzo del gasolio e della benzina a discapito di carburanti alternativi e prodotti localmente, come i biogas e gli oli vegetali. Ciò con la conseguenza di un imponente effetto climalterante, aggravato anche dall'estensione delle attività economiche agricole e calcolato attraverso specifici indicatori di settore, come quello che rapporta le emissioni di gas serra al valore aggiunto del settore, che evidenzia valori oltre sei volte superiori rispetto al livello medio dello stesso indicatore per l'intera economia italiana.

L'impatto ambientale con rilevanti effetti di alterazione del clima del comparto agricolo (inteso nel suo senso più ampio) è stato confermato e recepito anche a livello europeo e ha indotto il Consiglio a prevedere – nel contesto della citata proposta del 14 luglio 2021, COM(2021) 563 *final* – la revisione della specifica riduzione d'aliquota, affinché essa, seppur non abrogata, venga contenuta all'interno del limite dei valori minimi per i prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento e per l'elettricità, come previsto dalla novellata lettera dall'art. 17, lett. d), della direttiva.

*5.3 - L'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica impiegata nelle abitazioni di residenza con potenza fino a 3 kW fino a 150 kWh di consumo mensile*

L'art. 15 della direttiva 2003/96, alla lett. *b*), prevede che gli Stati membri possano applicare esenzioni o riduzioni del livello di tassazione dell'elettricità, del gas naturale, del carbone e dei combustibili solidi utilizzati per uso familiare. Anche tale agevolazione rientra nella qualificazione di sussidio ambientale dannoso in quanto disincentiva l'utilizzo consapevole ed efficiente delle fonti energetiche nel contesto abitativo, senza oltretutto differenziare le stesse sulla base del rispettivo effetto climalterante e del loro contenuto energetico.

Per tali ragioni, anche tale agevolazione rientra nell'ambito della già citata proposta di riforma della direttiva, al fine di riportare l'utilizzo di combustibili per riscaldamento e per l'elettricità all'interno di un quadro di livelli minimi di tassazione. Più precisamente, con riferimento ai prodotti energetici usati per riscaldamento e all'elettricità nell'ambito domestico, la proposta prevede, al novellato art. 17, lett. *c*), un progressivo aumento dei citati livelli minimi nel corso di un periodo transitorio di dieci anni dall'introduzione della direttiva riformata a partire da un valore inizialmente nullo. Verrebbe inoltre mantenuta un'esenzione temporanea decennale sui prodotti energetici e sull'elettricità utilizzati dalle famiglie riconosciute come vulnerabili secondo una definizione armonizzata.

In ambito nazionale rientra e trova legittimazione nell'attuale agevolazione unionale anche l'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica impiegata nelle abitazioni di residenza con potenza fino a 3 kW fino a 150 kWh di consumo mensile, prevista dall'art. 52, comma 3, lett. *e*), del TUA. Tale agevolazione è correttamente qualificata dal Catalogo in termini di sussidio ambientale dannoso, come tale suscettibile di una possibile e anticipata rivalutazione a livello nazionale, trattandosi di una mera facoltà e non di un obbligo europeo. In particolare, nonostante le ragioni sociali d'introduzione della misura (tutt'oggi valide, anche in ragione della crisi energetica nazionale in corso dal 2022), l'impatto ambientale di essa dipende dall'alta percentuale di elettricità prodotta nel Paese attraverso le fonti fossili con conseguenti rilevanti emissioni di gas serra e di inquinanti atmosferici.

*5.4 - Le accise sui combustibili fossili impiegati dalle industrie ad alta intensità energetica: l'esenzione italiana dall'accisa su prodotti energetici iniettati negli altiforni per la realizzazione dei processi produttivi*

L'art. 17, commi 1 e 2, della Direttiva 2003/96 consente agli Stati membri di applicare un livello di tassazione fino a zero sui prodotti ener-

getici e sull'elettricità, se utilizzati da un'impresa a forte consumo di energia. Nell'esercizio della richiamata facoltà, è stata introdotta (tra le altre) l'agevolazione stabilita dal punto 16 della Tabella A del TUA, che esenta da accisa l'iniezione di prodotti energetici in altiforni per scopi produttivi. Tale attività, seppure abbia un ambito di applicazione quantitativamente limitato, comporta elevati consumi di prodotti energetici derivanti da fonti fossili e una quantità rilevante di emissioni in atmosfera. La natura di sussidio fiscale ambientalmente dannoso della misura, anche in ragione del suo effetto disincentivante all'uso di bio-combustibili, per quanto favorisca la competitività dei settori industriali che utilizzano altiforni, come quelli metallurgici, contrasta con il principio "chi inquina paga" e, anche in assenza di una riforma della disciplina unionale, potrebbe non trovare, già allo stato della legislazione interna un adeguato bilanciamento tra i principi di tutela ambientale e di capacità contributiva.

#### *6. - Considerazioni conclusive e prospettive di armonizzazione normativa*

La catalogazione nazionale e le stesse disposizioni unionali mettono in evidenza l'ancora insoddisfacente ricostruzione della figura giuridica del sussidio (fiscale) ambientale, che pure ha acquisito un'autonoma rilevanza all'interno degli ordinamenti descritti, come evidenziano le proposte di riforma della direttiva 2003/96.

L'ampiezza della definizione d'ambiente e di tutela dello stesso non è di per sé sufficiente a qualificare un sussidio in assenza di criteri giuridici generali che consentano di bilanciare, nel contesto di una qualificazione unitaria, i pesi degli impatti delle misure di vantaggio rispetto a plurimi aspetti ambientali e sociali.

Alcune possibili soluzioni a tali difficoltà definitorie potrebbero derivare dalla valorizzazione e riqualificazione di alcuni principi già esistenti in ambito unionale. In particolare, quelli di adeguatezza e proporzionalità esplicitati nel contesto della descritta Comunicazione sugli aiuti di Stato con funzione ambientale (n. 2022/C 80/01) della Commissione Europea. Se riqualificati sulla base della loro unità concettuale di base, tali principi possono consentire il coordinamento di una più ampia serie di elementi teleologici rispetto a quella (duale) tipica del contesto di aiuti di Stato, in cui la tutela ambientale deve coordinarsi con quella del mercato unico: ad esempio, considerando adeguato un sussidio ambientale rispetto al quale non sussista uno strumento (o una modifica sulla base di condizionalità) in grado di conseguire migliori risultati ambientali (valutati rispetto a tutte le componenti naturalistiche dell'ambiente stesso), nonché proporzionale, qualora l'impatto sociale negativo del sussidio sia ridotto al minimo necessario per raggiungere l'obiettivo ambientale.

Un ulteriore strumento astrattamente applicabile è quello relativo alla regolamentazione dell'elemento temporale delle misure di sussidio. La presenza e la misura di un termine d'efficacia normativa può infatti consentire, nelle situazioni in cui a fronte di un beneficio ambientale i costi sociali della misura di vantaggio superano i benefici sociali di essa, una più precisa classificazione del sussidio in termini di favore o dannosità.

Un esempio di adeguata valorizzazione dell'aspetto temporale, quale strumento (anche definitorio) per coordinare nel descritto contesto di crisi energetica le esternalità di tipo sociale con quelle più propriamente ambientali, è rappresentato dalle misure di riduzione, temporanea e provvisoria, del carico fiscale sul consumo del gas ed elettrico previste in ambito italiano e autorizzate nel già esaminato contesto unionale del *Temporary Crisis Framework*. Tra le molte misure attuate, l'art. 5 del d.l. n. 115 del 9 agosto 2022 ha previsto, in deroga alla disciplina iva ordinaria, la riduzione (al 5%) dell'aliquota sulle somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022.

Questa limitazione temporale consente di ridurre l'impatto ambientale derivante dal mantenimento potenziale del livello di utilizzo del gas metano (che altrimenti calerebbe per l'aumento elevato e repentino del prezzo), contemperando tale costo diretto sull'inquinamento con quelli sociali ed evitando, peraltro, il ricorso compensativo da parte delle famiglie ad altre fonti fossili anche maggiormente inquinanti.

In ultimo, le difficoltà ricostruttive del concetto di sussidio ambientale trovano ulteriori elementi di criticità, per quanto riguarda l'ambito nazionale, nel novellato comma terzo dell'articolo 9 della Costituzione. Quest'ultimo, in esito a un progressivo percorso evolutivo (sia dottrinale che giurisprudenziale) del concetto di tutela ambientale<sup>(55)</sup>, stabilisce che la Repubblica tutela "l'ambiente, la biodiversità e gli ecosistemi, anche nell'interesse delle future generazioni".

Tale disposizione, all'esito dell'analisi svolta, pare enfatizzare la problematica autonomia delle parti rispetto al tutto, separando il concetto di ambiente da quello di ecosistema e di biodiversità. Nonostante ciò, è

---

(55) Per una disamina dell'evoluzione del concetto di ambiente nell'ambito nazionale ed europeo, si vedano per tutti, G. Cataldi, *Ambiente (tutela dell') - Diritto della Comunità europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 2001, II, *passim*; P. D'Amelio, *Ambiente (diritto amministrativo)*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988, II, *passim*. Sul concetto di ambiente sviluppato nell'ordinamento italiano, si vedano, in via del tutto esemplificativa: P. Dell'Anno, *Principi del diritto ambientale europeo e nazionale*, Milano, 2004, *passim*; R. Ferrara, M.A. Sandulli (a cura di), *Trattato di diritto dell'ambiente*, Milano, 2014, *passim*.

auspicabile e prevedibile che l'espreso inserimento della tutela ambientale possa, in coordinamento con la disciplina europea, generare spunti risolutivi maggiormente affinati attraverso la necessariamente rinnovata e prossima opera d'interpretazione giurisdizionale della Corte Costituzionale.

LORENZO BIANCHI

*Dottore di ricerca in Diritto processuale tributario, Università di Parma*

## THE DETERMINATION OF TAX RESIDENCE OF CROSS-BORDER ACTIVE INDIVIDUALS WITHIN THE EU: TIME FOR A FINAL CLARIFICATION

**Abstract:** *As the European Commission expressed the intention to submit in 2022/ 2023 a proposal for legislation to clarify where cross border active taxpayers within the EU are residents, such proposal should lead to the introduction of a new uniform EU definition of individuals' tax residence. The new definition, to be able both to overcome the persisting uncertainties emerging from double tax conventions tiebreaker rules and to draw inputs from CJEU case-law, should arguably adhere to a proposal already formulated by the 2015 report of expert groups and even extend this proposal, to identify the new connecting nexus for tax residence of cross-border active individuals in the country where the major part of the overall income of the individual is obtained. A new EU legislative measure introducing this uniform definition of cross-border active individuals' tax residence, under the form of either a Regulation or a Directive capable of having direct effect, could well be coordinated with the application of both the automatic exchange of information under the Administrative Cooperation Directive and the Directive on Tax Disputes Resolution Mechanisms, to the benefit of ex ante legal certainty for cross-border active individuals and of the exercise of fundamental freedom of intra-EU movement.*

SUMMARY: Introduction – 1. Remaining uncertainties and critical issues on the solution of tax residence conflicts for individuals – 2. The CJEU case-law and the tax residence of individuals for direct taxation purposes: conflicting indications? – 2.1. Individuals' residence in areas other than direct taxation: the permanent centre of interests – 2.2. Individuals' residence in the CJEU case-law on direct taxation: the capacity to assess more easily the overall ability to pay – 2.3. Reconciling the inputs – 3. The design of a proposal for legislation aimed at clarifying the determination of individuals tax residence within the EU: a critical issue – 4. A proposed Directive on tax residence determination vs. the Administrative Cooperation Directive and the Directive on Tax Disputes Resolution Mechanism: the quest for an optimal coordination – 5. – Conclusions.

### *Introduction*

Within its 2020 Action Plan for a Fair and Simple Taxation within the EU<sup>(1)</sup>, one of the actions which the European Commission proposed to take in 2022/2023 was the submission of a proposal for legislation to clarify where taxpayers active cross-border in the EU are to be considered residents for tax purposes. In the Commission's wording: "Today, Member States still use different and various criteria to determine tax residence status, resulting in the risk of double taxation (or double non-taxation). This initiative will seek to ensure a more consistent determination of tax residence within the Single Market"<sup>(2)</sup>. The Commission, by referring

---

<sup>(1)</sup> Commission Communication (2020)312, Action Plan for Fair and Simple Taxation.

<sup>(2)</sup> Id., at 10.

generically to “taxpayers” without distinguishing between individuals and legal entities, appears to consider it necessary to define uniform tax residence criteria both for individuals and for legal entities. With regard to individuals, a report published in 2015 by the expert group on “*Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU*”<sup>(3)</sup> (hereinafter: 2015 report of expert group), already proposed – in the context of an in-depth analysis of overall tax obstacles faced by individuals within the EU – a common definition of tax residence of individuals<sup>(4)</sup>.

The Commission’s wording in the Action Plan suggests that a key objective of a proposed EU measure in the direct taxation area, aimed at clarifying the determination of tax residence for taxpayers active cross-border, would be the elimination of the risks of both double taxation and double non-taxation. However, whereas in the area of corporate taxation the initiatives undertaken by the Commission<sup>(5)</sup> have already been largely inspired by the OECD’s Action Plan on BEPS, *in the area of individual’s direct taxation* a legislative measure unifying the determination of tax residence within the EU, and setting the unconditional obligation for the Member State of residence to eliminate double taxation, *would be the most far reaching piece of substantive EU legislation*. In fact, in light of the worldwide taxation principle generally applied by residence states in the settled international tax framework, such a measure would in substance generate the same effect as a unifying measure allocating taxing powers between Member States. In other words, it would generate the same effect as a measure whose absence was stressed by the CJEU ever since the landmark cases *Block*<sup>(6)</sup> and *Damseaux*<sup>(7)</sup>, where the CJEU, lacking such an EU legislation, found itself unable to remove juridical double taxation in cases where bilateral double tax conventions do not achieve this objective.

On the other hand, the perceived need for a legislative measure *to clarify* where individual taxpayers active cross-border within the EU are to be considered tax residents, impliedly reveals two shortcomings emerging

---

(3) European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, *Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU: report of expert groups*, Publications Office, November 2015.

(4) *Id.*, at 39.

(5) Such as Directive 2016/1164 of 12 July 2016 (Anti-Tax Avoidance Directive) of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, in OJ L 193, 19.7.2016, 1–14, and all its subsequent amendments.

(6) Case C-67/08, *Block* ECR [2009] I-00883, para. 30.

(7) Case C-128/08, *Damseaux* ECR [2009] I-06823, para. 29.



from the currently applicable legal framework: on the one hand, uncertainties emerging – about tax residence of individuals – from the to date CJEU case-law; on the other hand, the inadequacy of tie-breaker rules set out under Art. 4(2) of double tax conventions based on the OECD Model.

In this backdrop, it appears appropriate to identify on the one hand the remaining uncertainties and critical issues that this proposed legislation should clarify, and on the other hand the features that this measure should have – in its key provisions – in order to be effectively achieve its objectives in conjunction with the Administrative Cooperation Directive<sup>(8)</sup> and with the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms<sup>(9)</sup>. This contribution aims at suggesting responses – to these issues – which would (further) corroborate and extend the proposal, formulated by the 2015 report of expert group, whereby “residence for tax purposes should be considered to be in the country where the major part of business activity income or labour income of the individual is obtained”<sup>(10)</sup>.

*1. - Remaining uncertainties and critical issues on the solution of tax residence conflicts for individuals*

The current discretion by Member States to determine the criteria for tax residence of individuals may create detrimental situations both for jurisdictions themselves and for individual taxpayers. On the one hand, some jurisdictions (unilaterally) use the concept of tax residence to grant undue tax advantages to attract third countries investors, and, in so doing, they “abuse” the tax residence concept, by considering it as one of the instruments to gain competitive advantages in attracting new taxpayers (to the possible detriment of tax revenues of other EU jurisdictions)<sup>(11)</sup>. It was also highlighted, with regard to preferential tax regimes for new residents introduced in a number of Member States, that “Over time, these schemes have become more and more aggressive, facilitating real tax optimization strategies based on simple domicile change. Although they were originally focused on income earned in the new country of

---

<sup>(8)</sup> Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing *Directive 77/799/EEC*, in OJ L 064 11.3.2011, 1.

<sup>(9)</sup> Directive 2017/1852/EU of 10 October 2017 on tax disputes resolution mechanisms in the European Union, in OJ L 265, 14.10.2017, 1-14.

<sup>(10)</sup> 2015 report of expert group, at 39.

<sup>(11)</sup> Such as in cases of “residence by investment” schemes (RBI): European Parliament, REPORT with proposals to the Commission on citizenship and residence by investment schemes (2021/2026(INL)), 16.02.2022 (Rapporteur: Sophia in't Veld), A-9-0028-2022, at 13-16.

tax residence, these schemes have since been extended to foreign-sourced or worldwide income” (12).

From the viewpoint of some Member States, the national definition of tax residence, based on currently used criteria, has therefore been increasingly lending itself as a tool for allowing specific investors (such as high net worth individuals) from other EU jurisdictions to escape the application of the worldwide taxation principle both in the countries of origin and in the state of destination. On the other hand, at the opposite end of possible situations, the differences between the criteria used by Member States may well determine situations of simultaneous tax residence in two EU jurisdictions applying the worldwide taxation principle, i.e. of subjection to the unlimited taxation under the domestic law of each one of the two Member States, for individuals who are active in both of them.

In the current international tax law framework, the rules for identifying tax residence for individuals who are active cross-border in two jurisdictions are set out in Art. 4 of double tax conventions based on the OECD Model or on the UN Model. After referring, in Art. 4, 1<sup>st</sup> par., to criteria set out by national tax law for identifying taxpayer who are to be considered as resident in a contracting state for the purpose of the Convention, this provision sets out, in Art. 2, *tie-breaker* rules to be used to allocate the tax residence between the contracting states in cases of taxpayers who are considered to be tax residents under the national tax law rules of each one of the two contracting States. Despite various amendments, from one edition to subsequent one, to the OECD Model Convention and to the UN Model Convention, as well as to their Commentaries, *tie-breaker rules* for individuals tax residence have remained unchanged. Even the OECD’s *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* (known as “Multilateral Instrument”, MLI) (13), does not currently consider any amendment for double tax convention provisions setting out these tie-breaker rules.

The lack in the MLI of specific amendments for the tiebreaker rules for individuals tax residence is understandable in light of the MLI’s origin from the BEPS project (14) (and of its focus on tackling tax avoidance by

---

(12) EU Tax Observatory, *New Forms of Tax Competition in the European Union, An Empirical Investigation*, by S. Godar, E. Flamant, G. Richard, November 2021, Report n. 3, at 10-18.

(13) Which was concluded in November 2016 and entered into force on 1 July 2018.

(14) Specifically, from Action 15 (Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties).

multinational enterprises<sup>(15)</sup>).

However, it may suggest that, unlike the European Commission, the OECD does not consider these rules – and the very reason underlying the existence of these rules, i.e. the use by contracting states of different criteria to determine tax residence of individuals – as at risk of generating cases of double non-taxation. The criteria listed in Art. 4, 2nd par. are, in hierarchical order: a) permanent home, which would allocate the tax residence, for the tax year at stake, to the country where the taxpayer has a home available to him/her at all time continuously, and not on an occasional bases, irrespective of the type of dwelling and of legal title (e.g., irrespective of whether the home would be owned or rented); b) “centre of vital interests”, which would allocate the tax residence, for the tax year, to the country with which the taxpayer’s overall economic, personal and social relations were closer; c) habitual abode, which would allocate the tax residence, for the tax year, to the country where the taxpayer stayed more frequently, which would imply comparing the time spent in each one of the two countries over a sufficient length of time to ascertain the frequency, duration, and regularity of stays that are part of the settled routine of an individual’s life<sup>(16)</sup>; d) nationality.

Lastly, in the particular case of a taxpayer who is a national of both contracting States, tax authorities would resort to mutual agreement with the obligation for the two tax authorities to settle the matter.

There are two ways in which these tiebreaker rules could be applied. On the one hand, the taxpayer could make a self-assessment of his/her situation and behave accordingly – e.g., he/she could consider himself/herself as a tax resident of one of the two contracting states on the bases of her application of the tiebreaker rules – in which case he/she should however need to be ready to defend *ex post* his/her choice at the time of tax investigation and audits by any of the two tax administrations.

Alternatively, he/ she could request the two tax authorities to open a mutual agreement procedure (MAP) under Art. 24 or Art. 25 of the Double Tax Convention at stake in the specific case.

Each tie-breaker criteria needs to be used if the previous criteria proves inconclusive: specifically, if the taxpayer kept immovable properties available to him/her in both countries (a house, or a rented flat etc.), the *permanent home criteria* would prove inconclusive.

---

<sup>(15)</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Art. 15, Final Report, 2015.

<sup>(16)</sup> Commentary to Art. 4(2)(b), paragraph 16, point 19.

If the permanent home criteria were inconclusive, the *centre of vital interests* criteria, which means the criteria based on the place where the economic and social relations are closer, would be used. The use of this criteria implies the consideration of all economic, personal and social links which the taxpayer has with each of the two jurisdiction – i.e., location of his/her family, location of his/her employment, location of her immovable properties and financial investments, location of an Institution where she may study, any other links (e.g., belonging to clubs, having offices in a company as director or secretary, etc...) – to assess whether the links with one jurisdiction or with another would prevail. In this assessment, the acts of the taxpayer which could suggest to a neutral observer the taxpayer's intention to strengthen the link with one country would be given particular importance, as recommended by the OECD Commentary to Art. 4, 2 paragraph of the OECD Model Tax Convention.

Should the “centre of vital interests” criteria prove inconclusive, the subsequent criteria – the habitual abode – would end up allocating the tax residence to the country where the taxpayer spends more time, with the result that even the habitual abode criteria would prove inconclusive if the spent equal time in the two countries. If the “habitual abode” criteria also proves inconclusive, tax residence would be allocated to the country of nationality and, in case of dual nationals bearing the nationality of both contracting states, the two tax authorities would bear an obligation to settle the question by mutual agreement, i.e. the obligation of allocating of tax residence by mutual agreement. Accordingly, if a dual national taxpayer requested a MAP procedure under Art. 24 or 25 of the Double Tax Convention, the two contracting states – even if all subsequent tie-breaker criteria up to the nationality were inconclusive – would be obliged to reach the agreement *without the need, for the taxpayer, to request an arbitration procedure* if available in the context of the MAP set out by the Double Tax Convention at stake.

Although these tie-breaker rules are found identical in nearly all double tax conventions, the OECD Commentary – beyond general definitions – does not provide an in-depth guidance on these tests. This circumstance, since the early 80s, has been driving literature to attempt at exploring at a deeper level the concepts (with particular regard to the “centre of vital interests”) portrayed in such tie-breaker rules<sup>(17)</sup>, and, more recently, to

---

<sup>(17)</sup> J. Avery Jones et al., *Dual Residence of Individuals: The Meaning of Expressions in the OECD Model Conventions*, in *British Tax Review (BTR)*, 1981, 104; Klaus Vogel on *Double Tax Conventions*, 1997, 3<sup>rd</sup> English edition, Kluwer Law International, Art. 4, para. 72-75c; P. Baker, *Double Tax Conventions*, Sweet & Maxwell, loose-leaf, at paras. 4B.12 to

question whether the understanding of these concepts should remain unchanged in evolving situations<sup>(18)</sup>.

In addition, these rules tend to be interpreted by national tax authorities of contracting states – and by their own domestic case-law – according to their national tax law. With specific regard to the “centre of vital interests”, differences emerge between one Member State and another with regard to the attribution of utmost importance to either personal/family links or to economic/professional links in cases where personal/family links are centred in one country but economic/professional links are centred in the other jurisdiction<sup>(19)</sup>.

A first issue therefore consists of the lack of uniformity in the interpretation and in the application, by national tax authorities and by national courts, of the same tie-breaker rule “centre of vital interests”, as a result of which different tax authorities applying this criteria may come to *different outcome, for the same situation*, in terms of location of the centre of vital interests and of the tax residence. However, the OECD Commentary, in explaining that “if the individual has a permanent home in both Contracting States, it is necessary to look at the facts in order to ascertain with which of the two States his personal and economic relations are closer. Thus, regards will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural and other activities, his place of business, the place from which he administers his property etc...”<sup>(20)</sup>, appears

---

4B.14. 2001; *Klaus Vogel on Double Tax Conventions*, 2022, 5<sup>th</sup> Edition, Wolters Kluwer, Art. 4, section II, part C, para. 85-114 (para. 96-106 with regard to the centre of vital interests).

<sup>(18)</sup> T.B. Oliver, *Developments in the Analysis of Tie-Breaker Rules for Individuals*, in *Intertax* 1, 2017, 45, 82-102.

<sup>(19)</sup> A comparative overview was provided in G. Maisto (Ed.), *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, IBFD, 2010. E.g., in Italy, case-law of the Supreme Court has been interpreting the “centre of vital interests” as a synonymous of the domestic concept of “domicile”, which, under Art. 43(1) of the Civil Code, is deemed to be in the place where an individual has the “main seat of his/her own affairs and interests”, which main seat is intended as main seat of economic and personal/family interests. Whereas the Italian Tax Revenue Agency, in case of personal/family links concentrated in Italy and economic/professional links concentrated in another jurisdiction, has been considering personal/family links more important than economic/professional links, the Supreme Court case-law appears to be still unsettled, as it been attributing prevalence in some rulings to personal/family links and in other rulings to economic/professional links. In Poland, the case-law (ruling of December 8, 2016, ref. No. 1462-IPPB4.4511.1195.2016.1.JM) and the Ministry of Finance [Explanations of 21 December 2021] considers the centre of personal interest, i.e. the place of location of the taxpayer’s closest family, to be more important than the centre of economic interests, i.e. than the place where the taxpayer obtains most of his income.

<sup>(20)</sup> Commentary to Art. 4, paragraph 15.

to suppose that it is possible to objectively identify a State in which both his personal and economic relations are closer, i.e. a place in which both the concerned tax authorities would agree that his economic and personal relations are closer. In turn, the wording of Art. 4, 2 paragraph, let. *b*) of the Model (and of Double Tax Conventions based on it), when stating that “if the State in which he has its centre of vital interests *cannot be determined*, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode”, impliedly supposes that the centre of vital interests *cannot objectively be located*, i.e. that the tax authorities of both States agree that the centre of vital interests *cannot be located* in one of the two jurisdictions.

In this respect, literature highlighted that the expression “cannot be determined” presumably “means that it cannot be determined because the various factors point to different directions”<sup>(21)</sup>, so that the centre of vital interests “should only be determined to be a in particular state if personal and economic relations clearly point towards that state”<sup>(22)</sup>. According to such literature, even the case of different weighting of the different (economic and personal) factors by the two tax authorities would be a case of impossibility of determining the centre of vital interest and would therefore be a case justifying the application of the subsequent tie-breaker rule. This interpretation, a logical one, could induce the concerned taxpayer to carry out a self-assessment that the centre of vital interests would be impossible to determine due to different weighting of the various factors by the two authorities, and to behave accordingly by considering himself tax resident under Art. 4(2) of the country where he had its habitual abode, and thus, ultimately, by reporting worldwide income only in this country. Nevertheless, in this case the taxpayer could well be at risk of incurring *ex post* in a re-assessment, in penalties and in a litigation with the tax authority of the contracting state which, contrary to the outcome of the taxpayer’s self-assessment, considers the centre of vital interest not as impossible to determine, but as determined and as located in its own jurisdiction. Moreover, had the Commentary dealt with the case of disagreement between the two tax authorities on the location of the centre of vital interests due to different weighting of personal and economic links by

---

<sup>(21)</sup> P. Baker, *The Expression Centre of Vital Interests in Art. 4(2) of the OECD Model Convention*, in *Residence of individuals under tax treaties and EC Law*, (G. Maisto), IBFD, 2010, 8, 167-180, (at 173).

<sup>(22)</sup> *Id.*

the two contracting states, the Commentary itself should have expressly clarified that “if the State in which he has its centre of vital interests *cannot be determined* due either to different factors pointing towards different jurisdictions or to a *different assessment between the concerned jurisdictions* about the importance of the different factors...the taxpayer shall be deemed to be resident only of the State in which he has an habitual abode”. On the contrary, the Commentary does not mention the case where each of the two tax authorities of the two contracting states *would be able to determine* the centre of vital interests but would come to a *different conclusion* with regard to its location.

Accordingly, this omission would have a negative effect at least from the perspective of a dual resident taxpayer which is in need for an *ex ante* legal certainty about the attribution of tax residence to one of the two contracting states under Art. 4(2) of the double tax convention, and who wish to minimize the risk of re-assessment by one of the two concerned tax authorities. In fact, the lack of explanations in the Commentary with regard to the case where the centre of vital interest *can be determined* in different ways by the two tax authorities (due to different assessments on the issue as to whether personal or economic links should be given prominence), means that, in this situation, the tiebreaker rules would be deemed to remain *ineffective*, as their application would arguably stop with the centre of vital interest tiebreaker, without any allocation of the tax residence. This (undesirable) outcome would occur because *the situation at stake*, i.e. a *different determination* of the centre of vital interest by the two jurisdictions, would be different from the situation – i.e. the *impossibility of determining the centre of vital interests* – in which the subsequent criteria, i.e. the habitual abode, could certainly be applied.

The concerned taxpayer would be left with the option of requesting the two tax authorities to activate the mutual agreement procedure (MAP) to determine the tax residence, which implies that – pending the specific procedure, which may last years – he would remain dual tax resident and would remain subject to the worldwide reporting obligations in both countries. Moreover, the taxpayer would have the certainty that the MAP would result in the allocation of the tax residence only if the double tax convention at stake has an arbitration clause.

The meaning of the subsequent criteria, i.e. the habitual abode, to be applied whether either the centre of vital interests cannot be determined or in cases where there is no permanent home, was more clearly specified in the last revision (2017) of the Commentary to Art. 4. This indicated that the number of days in each place is not necessarily determinative for

identifying the location of an individual's habitual abode<sup>(23)</sup>, and the OECD Model does not specify over what length of time the determination of whether an individual has an habitual abode in one or both contracting states must be made. The Commentary clarifies that the determination period must cover a sufficient length of time to ascertain the frequency, duration, and regularity of stays that are part of the settled routine of an individual's life, and it provides examples of situations where an individual may have habitual abode in both countries. One of the examples posits a five-year period during which an individual owns houses in two states and spends sufficient time to have a habitual abode in both states. The updated Commentary also states that care should be taken to consider a period of time during which there were *no major changes of personal circumstances that would affect the determination*<sup>(24)</sup>. The new language also notes that the relevant period may not correspond to the dual-residence period, especially where the period of dual residence is very short. In this respect, the Commentary exemplifies the case of an individual, resident in State C, who, after living many years in this State, moves to State D to work in different locations there for a period of 190 days, after which he returns to State C to live there permanently. With regard to this example, the Commentary specifies that – to determine whether the taxpayer has an habitual abode in one or both states – it would be necessary to consider a period of time longer than the 190 days of dual residence<sup>(25)</sup>.

These explanations to the “habitual abode” criteria imply that, to determine whether during a tax year (in which he is double resident) an individual has an habitual abode in one jurisdiction or in another one, it can be necessary to examine the individuals' settled routine for a *period (far) longer* than the concerned tax year, but *the lack of indications about the length of the relevant period* of scrutiny of an individual settled circumstances, leaves this important aspect to the complete discretion of each jurisdiction, which may apply it *differently* from the other contracting states. E.g., in the example of an individual having an habitual abode in both contracting states during a 5 year-period, indicated by the Commentary, it is well possible that, before this period, he used to live for 5 years only in a contracting state, and that, after this period, he moves to a third country to live there permanently due to family and professional circumstances. In this scenario, one of the concerned national tax authorities may

---

<sup>(23)</sup> OECD Commentary to Art. 4, para. 19.

<sup>(24)</sup> Id., para. 19.1.

<sup>(25)</sup> Id.



consider the relevant period of observation to be 10 years (i.e., the 5 years prior to the dual habitual abode period plus the habitual abode period itself) and may consider the individual to be have the habitual abode – during each of these 5 years – only in the country where he also lived before the 5 year period, whereas the other concerned tax authority may consider that, due to the individual’s moving to a third country after the 5 years period, neither the period prior to these 5 year nor the period subsequent to these 5 years are decisive, and that *these 5 years are the only period during which there was no major change in his personal circumstances*. Unlike the first tax authority which would consider the habitual abode criteria as conclusive, this second tax authority would therefore consider the habitual abode criteria as inconclusive.

Moreover, even in case of a mutual agreement procedure (MAP) in which, by assumption, the two tax authorities used the habitual abode criteria for locating the tax residence, if the relevant period to be observed for locating the habitual abode – and the tax residence based on this tie-breaker rule – were to be far longer than the double residence period and if this observation period were to include some future tax years, the outcome would be a prolonged period of legal uncertainty for the concerned taxpayer. This period of *uncertainty about the duration and the outcome* of the MAP would be at odd with the OECD’s emphasis on a average 24 months timeframe for the resolution of MAPs<sup>(26)</sup>.

In light of the foregoing, it could well be submitted that the “habitual abode” criteria could have been easily applicable and effective only if this criteria had been simply based on the comparison between the number of days spent in each one of the two contracting states during the dual residence tax period, i.e. only if an approach excluded by the OECD Commentary had been adopted.

Ultimately –apart from the nationality criteria in case of individuals who are not dual nationals – the only tie-breaker rule that could be *easily applied and objectively* verified by both the concerned taxpayer and the tax authorities is the first one listed by Art. 4, 2 par., i.e. the *permanent home* criteria. The existence of a home continuously available to the taxpayer in one or in both contracting state, is an objective data, at least for the most common types of homes such as houses or apartments, whose availability could be easily verified through accomplished acts such as purchasing deed for properties or tenancy agreements.

---

<sup>(26)</sup> BEPS Action 14, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*, 2015 Final Report, points 17-18.

However effective this tie-breaker rule can be in allocating the tax residence, the rule can lend itself to *tax planning on behalf of cross-border active taxpayers* who have interests in both contracting states and who would acquire permanent homes in both states: such individuals may give up the permanent home in the state with the higher level of taxation – e.g., by letting their home there to a non-related individual, so that the home could no longer be considered at their disposal – and retain only the permanent home in the state with the lowest level of taxation, with a view to the allocation of tax residence, and of the worldwide taxation power, to this second state.

On the assumption that tie-breaker rules on the allocation of tax residence should not become the instrument for tax planning by cross-border active individuals, the Commission's intention to submit a proposal for legislation to clarify where taxpayers active cross-border in the EU are to be considered residents for tax purposes, appears to be certainly understandable.

However, given the difficulty for the tie-breaker rules to easily and timely solve all cases of dual tax residence – a difficulty shown by the foregoing analysis – a Commission's proposal for clarify the locations of tax residence should arguably *diverge* from the OECD Model's tie-breaker rules: the proposal should identify criteria which are *more objectively applicable*, more *easily applicable* and which *would not lend themselves to tax planning* by the concerned taxpayer.

In other words, the criteria identified by a Commission's proposal should be more effective in allocating tax residence than the current double tax conventions tie-breaker rules are, and – as a result of the introduction of the new legislation – the current tie-breaker rules should remain applicable only for the allocation of tax residence between EU countries and non-EU countries. In formulating the proposal for an EU legislation, the Commission should on the one hand aim at *avoiding the remaining uncertainties and difficulties arising from the application of current tie-breaker rules*, and, on the other hand, it should assess whether *inputs for the formulation of such a proposal* could be drawn from the CJEU case-law.

2. - *The CJEU case-law and the tax residence of individuals for direct taxation purposes: conflicting indications?*

2.1. - *Individuals' residence in areas other than direct taxation: the permanent centre of interests*

The CJEU has been dealing with the concept of residence of individuals in rulings issued in different areas, from the social security area to

the indirect taxation area. The first case, *Angenieux*, concerned the interpretation of social security regulation for migrant workers, i.e. Regulation No. 3 of 35 September 1958, as amended by Regulation 24/64. After stating as a general principle, in Art. 12, that migrant workers were subject to the social security scheme of the State of work, this first social security Regulation, under a derogation introduced by Regulation 24/64, made wage-earners or assimilated workers normally carrying on their activities in the territories of several Member States, subject to the legislation of the State in whose territory they have their ‘permanent residence’. In this respect, Art. 1(h) of Regulation No. 3 contained a definition of “permanent residence” as meaning “the place where a person has his habitual residence”. This definition has been maintained in subsequent social security Regulations, including the current Regulation 883/2004<sup>(27)</sup> which, in Art.1, par.1, let. j), still defines “residence” as “the place where a person habitually resides” and distinguishes it from the “stay”, considered as “temporary residence”. In *Angenieux*, the CJEU assessed the case of a business representative having a fixed dwelling in France but working mainly in Germany and spending nine to ten months in Germany out of twelve month each year, to carry out itinerant activities for the purpose of canvassing business. The CJEU found that the decisive element, in identifying the “permanent residence” of business representative, was the possession of a permanent address in a Member State, to be regarded as a stabilizing factor<sup>(28)</sup>, especially if the permanent address is in the Member State of which the business representative is a national and in which his interests are centred. On those grounds, the CJEU concluded that: “by ‘permanent residence’, in the sense in which this term is used in Article 13 (1) (c) (first section) and more extensively defined in Article 1 (h) of Regulation No 3, there must be understood, in the case of a business representative pursuing the kind of activities described in the order of reference of a preliminary ruling, the place in which that worker has established the permanent centre of his interests and to which he returns in the intervals between his tours”<sup>(29)</sup>.

The second case important case, *Schäfflein v Commission*, concerned the termination of service allowance payable to a former German European Commission employee, which allowance, according to the legislation applicable to the case, namely according to Art. 3 (3) of Regulation No

---

<sup>(27)</sup> Regulation 883/2004, OJ L 166, 30.04.2004.

<sup>(28)</sup> Case 13/73 *Angenieux* [1973] ECR 935, para. 31.

<sup>(29)</sup> *Id.*, para. 32.

1679/85, “shall be adjusted by the weighting fixed for the country inside or outside the Communities in which the recipient proves that he is resident”. The plaintiff was formally registered as a resident in Germany, in his brother’s house, but had a dwelling in Switzerland in respect of which he paid all utilities bill and was responsible for the costs connected with it. Although the applicant was not allowed under Swiss law to have its main residence there until the age of 60, he maintained – contrary to the Commission’s position – that he was a resident of Switzerland and claimed a weighed fixed for Switzerland.

The CJEU stated, at the outset, that the concept of residence, within the meaning of such provision, “must be understood as meaning the place in which the former official has in fact established the centre of his interests”<sup>(30)</sup>, and, in rejecting arguments by the European Commission whereby a proof of residence would require an uninterrupted stay of 185 days per year and the production of an official residence permit, the CJEU stressed that: “Although those two factors may be regarded as evidence of actual residence, they alone cannot be regarded as of decisive importance where other evidence exists which suggests that the centre of the former official’s interests is in fact located elsewhere”<sup>(31)</sup>. The CJEU attached utmost importance to evidence, provided by the plaintiff without being contradicted, that: he owned an apartment in Switzerland, which he had to maintain throughout the year; he had to pay all taxes, charges and expenses related to it; his centre of vital interests, where he used the greater part of his financial resources, was in Switzerland, and he resided there for an uninterrupted 180 days period in a year.

The CJEU therefore concluded that, in those circumstances, the plaintiff had furnished sufficient proofs that he was a resident of Switzerland. In this ruling the CJEU used again, therefore, the concept of centre of interest, and – in identifying this centre of interest – it attached key importance to factual circumstances going beyond formal elements. Interestingly, the plaintiff used, and the CJEU’s accepted, the wording “centre of vital interests” – i.e., the same wording used by double tax conventions’ tie-breaker rules – with regard to the use of his financial resources, as an element to be held decisive in identifying the *centre of interests*.

In a further case concerning social security for migrant workers, the *Reibold* case<sup>(32)</sup>, the CJEU had to deal again with the interpretation of the

---

<sup>(30)</sup> Case 284/87 *Schäflein v Commission* [1988] ECR 4475, para. 9.

<sup>(31)</sup> *Id.*, para. 10.

<sup>(32)</sup> Case C-216/89, *Reibold* [1990] ECR 04163 I-04163.

concept of residence under the relevant social security regulation, specifically, at the time, under Regulation 1408/1971, Art. 71(1)(b)(ii). The CJEU, in dealing again with the case of an individual moving from a Member State to another Member State for work reasons, but keeping a home in the first State, referred again to the centre of interests but stated that, in identifying it: “account must be taken of the duration and continuity of the residence of the person concerned before he moved, the length and purpose of his absence, the nature of the work found in the other Member State and the intention of the person concerned as may be ascertained from all the circumstances; the circumstances of fact referred to by the national court are among those which may be taken into account for the purpose of applying those criteria”<sup>(33)</sup>. This statement makes it evident that in this ruling the CJEU – unlike in previous rulings – did not go as far as indicating which specific elements, among all listed elements, had to be given utmost importance for locating the centre of interests.

These rulings were referred to by the CJEU in subsequent rulings in the indirect taxation area, with regard to the application of Directives 83/182/EEC on tax exemptions within the Community for certain means of transport temporarily imported into one Member State from another<sup>(34)</sup> as well as of Directive 83/183 on tax exemptions applicable to permanent imports from a Member State of the personal property of individuals<sup>(35)</sup>. These Directives contain a definition of residence – as a “normal residence” – which the CJEU regarded again as equivalent to centre of interests concept.

This definition, based on Art. 7 of Directive 83/182 and on Art. 6 of Directive 83/183 – which provisions are both devoted to “*General rules for determining residence*” – considers “normal residence” as: “the place where a person usually lives, that is for at least 185 days in each calendar year, because of personal and occupational ties or, in the case of a person with no occupational ties, because of personal ties which show close links between that person and the place where he is living”. It also specifies that: “However, the normal residence of a person whose occupational ties are in a different place from his personal ties and who consequently lives in turn in different places situated in two or more Member States shall be

---

<sup>(33)</sup> Id., I-04167.

<sup>(34)</sup> Directive 83/182/EEC of 28 March 1983 on tax exemptions within the Community for certain means of transport temporarily imported into one Member State from another, 83/182/EEC, in OJ 23.04.1983 No. L 105/59.

<sup>(35)</sup> Directive 83/183/EEC of 28 March 1983 on tax exemptions applicable to permanent imports from a Member State of the personal property of individuals.

regarded as being the place of his personal ties, provided that such person returns there regularly”<sup>(36)</sup>. Both Directive 83/182 and Directive 83/183 set clear limits to their own scope<sup>(37)</sup>, both Art. 7 of Directive 83/182 and Art. 6 of Directive 83/183 specify that the definition of “normal residence” is provided “for the purpose of this Directive”, and none of these two Directives expressly uses the wording “centre of interests”.

Nonetheless, in rulings concerning the application of these Directives, the CJEU equated the “normal residence” to the “centre of permanent interests”. In the *Ryborg* case<sup>(38)</sup>, the CJEU dealt with the case of a Danish national who, after emigrating to Germany where he had obtained work and an apartment, travelled frequently to Denmark, in a German registered car, from the period 12 November 1982 and 17 January 1984 to visit a woman friend resident in Denmark with whom he regularly stayed for the night, until the Danish authorities – who took the view that Mr Ryborg’s relationship with his friend was such that he needed to be regarded as normally residing at her home – confiscated the car on the ground that it ought to have been registered in Denmark. He was charged with the offence of intentionally smuggling, i.e. of importing the motor car in question into Denmark without declaring it to the customs authority for the purpose of payment of customs duties and of tax, and with the offence of using the car in Denmark without having paid tax. The CJEU had therefore to assess whether or not to uphold the Danish authority position, whereby Mr. Ryborg was to be regarded as having his normal residence in Denmark within the meaning of Art. 7(1), 2<sup>nd</sup> par., of the Directive. The CJEU considered the concept of “normal residence” set out by Art. 7 of Directive 83/182 (and by Art. 6 of Directive 83/183) as identifying the “centre of permanent interests” that it had elaborated in case-law concerning other areas. In *Ryborg*, in interpreting Art. 7 of Directive 83/182, the CJEU expressly stated that: “Normal residence must, according to consistent decisions of the Court in other spheres of Community law, be regarded as the place where a person has established his permanent centre of interests (see judgments in Case 13/73 *Angenieux* [1973] ECR 935, Case 284/87 *Schäfflein v Commission* [1988] ECR 4475 and Case C-216/89 *Reibold* [1990] ECR I-4163). It follows that all the relevant elements of fact must, in the light of the criteria laid down in the abovementioned provisions, be taken into consideration in determining normal residence as

---

<sup>(36)</sup> Art. 7, para. 1, of Directive 83/182/EEC; Art. 6, para. 1, of Directive 83/183/EEC.

<sup>(37)</sup> Art. 1, para. 4, let. a), of Directive 83/182/EEC; Art. 2, para. 1, of Directive 83/183/EEC.

<sup>(38)</sup> C-297/89, *Ryborg*, 1991 ECR I-1943.

the permanent centre of interests of the person concerned”<sup>(39)</sup>. On those grounds, in the case at stake the CJEU noted that Mr. Ryborg had retained occupational ties with Germany and his dwelling there, it and argued that “in those circumstances, the mere fact that a person spends nights and weekends for more than a year with a woman friend in State B is not sufficient for it to be concluded that he has moved the permanent centre of his interests to that State”<sup>(40)</sup>, but it acknowledged that: “The position would be different if the person concerned settled in Member State B and manifested an intention to live there with his woman friend and not to return to Member State A”<sup>(41)</sup>. In the subsequent *Louloudakis* case<sup>(42)</sup>, concerning the application of Directive 83/182/EEC, the CJEU referred to the *Ryborg* case and stressed again that the normal residence should be regarded as the permanent centre of interest of the person concerned; moreover, the CJEU listed the elements to be taken into account in identifying the permanent centre of interests: “the actual presence of the person concerned and of the members of his family, availability of accommodation, the place where the children actually attend school, the place where business is conducted, the place where property interests are situated, that of administrative links to public authorities and social services, inasmuch as those factors express the intention of that person to confer a certain stability on the place of connection, by reason of the continuity arising from a way of life and the development of normal social and occupational relationships”<sup>(43)</sup>.

The CJEU has therefore been constructing – in its case-law in areas *other than direct taxation* – a concept of residence of individuals as “permanent centre of interest”, characterised by *a stable link between an individual and a Member State*, although – in the identification of the elements characterising this stable link – the approach appears to have switched from attributing utmost importance to a *specific element* (the permanent address as a stabilizing factor in *Angenieux*) to acknowledging the need of a *factual analysis based on all the circumstances of the specific case*.

Under this case-law, considered on the whole, an *individual's normal residence* can be identified in the place where an individual habitually lives, where his occupational, financial and family ties are centred – or where his

---

<sup>(39)</sup> Id., para. 22.

<sup>(40)</sup> Id., para. 24.

<sup>(41)</sup> Id., para. 25.

<sup>(42)</sup> Case C-262/99, *Louloudakis*, [2001] ECR I-5547, para. 55.

<sup>(43)</sup> Id., para. 55.

personal ties are centred, in case of personal and occupational ties pointing to different directions – and where he/she intends to return regularly. Arguably, the evolution of the CJEU's approach from attributing utmost importance to a *specific element* to requiring a *factual analysis of all relevant circumstances* in locating the permanent centre of interest can be regarded as having the merit of allowing an in-depth factual examination of each individual's circumstances. However, the higher the number of elements to be taken into consideration, the more difficult the determination of the centre of interests can become in all situations where both economic/professional ties and personal/ family ties are spread in different Member States.

2.2. - *Individuals' residence in the CJEU case-law on direct taxation: the capacity to assess more easily the overall ability to pay*

In light of this case-law in other areas, the issue arises as to whether or not the same centre of permanent interest concept can be regarded as having been applied, by the CJEU, in the direct taxation area too. Since the 1990s, the CJEU – starting from the landmark *Schumacker* ruling<sup>(44)</sup> – dealt with cases of non-resident individuals drawing most of their income not from the State of residence but from the State of employment, but in *Schumacker* it also described the typical situation of an individual in his residence State. Specifically, it highlighted that: “Income received in the territory of a Member State by a non-resident is in most cases only a part of his total income, which is concentrated at his place of residence. Moreover, a non-resident's personal ability to pay tax, determined by reference to his aggregate income and his personal and family circumstances, is more easy to assess at the place where his personal and financial interests are centred. In general, that is the place where he has his usual abode. Accordingly, international tax law, and in particular the Model Double Taxation Treaty of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), recognizes that in principle the overall taxation of taxpayers, taking account of their personal and family circumstances, is a matter for the State of residence”<sup>(45)</sup>. The concept of “permanent centre of interests” developed by the CJEU in other areas – as previously indicated – appears to be substantially analogous to the definition of “centre of vital interests” as a second tie-breaker rule for tax residence under Art.

---

<sup>(44)</sup> Case C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*, [1995] ECR I-225 (hereinafter: *Schumacker*).

<sup>(45)</sup> *Id.*, para. 32.



4, 2<sup>nd</sup> par. of double tax conventions based on the OECD Model. In this first part of the *Schumacker* ruling the CJEU, by referring to the “place where the personal and financial taxpayer’s interests are centred”, appeared to use this wording as synonymous of “permanent centre of interests”, and to assume that this centre, as a place of residence, generally coincides with the taxpayer’s “usual abode”. In fact, in its reasoning comparing the situation of residents and of non-residents in a Member State and in asserting that these situations are not as a rule comparable, the CJEU stated that: “The situation of a non resident is different in so far as the major part of his income is normally concentrated in the State of residence. Moreover, that State generally has available all the information needed to assess the taxpayer’s overall ability to pay, taking account of his personal and family circumstances” (46).

In these statements the CJEU, in describing a *de facto* situation, impliedly identified the State of tax residence as the State in which an individual obtains most of his income, which was supposed to generally coincide (“...in most cases...” “...normally”) with the same State where his personal and family interests are centred and where he has his usual abode, and it justified on these grounds the allocation to the residence State – just as in double tax conventions derived from the OECD Model Tax Convention – of the worldwide taxation power based on a consideration of the individual’s overall ability to pay, a power to be exercised by taking into account the individual’s personal and family circumstances. The CJEU therefore considered four elements to be inextricably connected with each other: tax residence in terms of concentration of an individual’s financial and personal interests in a country; worldwide taxation power; consideration of the individual’s overall ability-to-pay; consideration and of his personal and family circumstances.

However, in the *Schumacker* case-law (47), the CJEU, in examining several cases of individuals who according to national laws and to double tax conventions would be considered resident in a Member State A but who earned most of their income in Member State B, invariably found that

---

(46) *Id.*, para. 33.

(47) Which, after the *Schumacker* ruling, resulted in several other decisions, e.g. Case C-80/94, *Wielockx / Inspecteur der directe belastingen* [1995] ECR I-2493; Case C-107/94, *Asscher / Staatssecretaris van Financiën* [1996] ECR I-3089; Case C-336/96, *Gilly / Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* [1998] ECR I-2793; Case C-391/97, *Gschwind* [1999] ECR I-5451; Case C-87/99, *Zurstrassen* [2000] ECR I-3337; Case C-234/01, *Gerritse* [2003] ECR I-5933; Case C-169/03, *Wallentin* [2004] ECR I-6446; Case C-520/04, *Turpeinen* [2006] ECR I-10685; Case C-182/06, *Lakebrink and Peters-Lakebrink* [2007] ECR I-6705; Case C-527/06, *Renneberg* [2008] ECR I-7735.

the situation of these individuals in Member State B was to be considered as objectively comparable to the situation of individuals resident in Member State B itself. In these situations, where Member State A was not in a position to grant deductions based on personal and family circumstances, the CJEU repeatedly asserted that – to avoid discriminations between resident and non-resident individuals who were to be considered to be in comparable situations<sup>(48)</sup> – it was for Member State B to grant all deductions taking into consideration their overall personal and family circumstances if Member State A was unable to grant them.

In essence, the CJEU found that it was for Member State B, the Member State where most of the income was earned, to assess *their overall ability to pay*, inextricably linked to their personal and family situation and to all the tax advantages connected with this ability-to-pay<sup>(49)</sup>.

In this case-law, the threshold of the overall taxpayer income which – if earned in the work State – triggered the responsibility for this State to consider the taxpayer's ability-to-pay and to grant the deductions based on the taxpayer's personal and family circumstances, appears to have been set at 90% of the overall taxpayer's income, a threshold criticised by literature<sup>(50)</sup>. As a result of this case-law, some Member States introduced provisions aimed at "*Schumacker* non-residents" and granting these taxpayers the same personal deductions granted to their tax residents<sup>(51)</sup>.

The *Schumacker* case-law was, however, developed at a time when a residence Member State in which an individual earning no income – or only a marginal part of his overall income – was supposed, due to the lack of sufficient information, to be unable to (assess the taxpayer's overall ability to pay and to) grant all deductions for personal and family circumstances.

As a result, at the current time the *Schumacker* case-law should arguably be *reconsidered in light of Art. 8 of the Administrative Cooperation Directive* (ACD)<sup>(52)</sup> on automatic exchange of information, i.e. in light of a provision which makes it possible even for a residence State in which an individual only earns a marginal part of his overall income, to know the

<sup>(48)</sup> E.g., *Schumacker*, cit., para. 38; *Lakebrink*, cit., para. 31, *Renneberg*, cit., para. 62.

<sup>(49)</sup> Case C-182/06, *Lakebrink*, cit., para. 34.

<sup>(50)</sup> E.g.: M. Lang, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, in *EC Tax Review*, 2009, 18, 3, 98-113; I. de Groot, *Case X (C-283/15) and the Myth of 'Schumacker's 90% Rule'*, in *Intertax*, 2017, 8/9, 45, 567-576.

<sup>(51)</sup> This is, e.g., the case of Italy, where these provisions have been introduced by Art. 7 of Law 161/2014.

<sup>(52)</sup> Directive 2011/16/EU, cit.

income earned by this taxpayer in other Member States and therefore to apply the worldwide taxation principle. This case law, in conjunction with Art. 8 of the ACD, could have potentially led to two Member States taking into account the taxpayers' overall ability-to-pay and granting the personal deductions: the work State, in which the major part of the overall taxpayers' income is earned, by virtue of this case-law and of national provisions on "*Schumacker* non-residents" which may have been introduced by this State; the residence State, by virtue of its applying the worldwide taxation power. To avoid the double granting of personal deductions by two Member States, those EU jurisdictions who have introduced national rules granting "*Schumacker* non-residents" the same deductions for personal and family circumstances, require, as a condition for granting those deductions, that the taxpayers at issue do not benefit from the same kind of deductions in their own State of tax residence.

In other words, the circumstances which were considered as triggering the responsibility, for the (work) State where most of the taxpayer's income is earned, to grant these deductions – i.e., the impossibility for the residence State to grant the deductions due to the taxpayer earning only a marginal part of its income there – could no longer exist due to the automatic exchange of information. In fact, the residence State – *irrespective of whether the taxpayer only earns a marginal part of its overall taxable income in this State* – is deemed to receive from other Member States, due to the automatic exchange of information, details about all income earned in other Member States, and is therefore capable of assessing the taxpayer's overall ability to pay as well to apply the worldwide taxation principle. The only circumstance in which a residence State, despite receiving these information, would be unable to grant deductions for personal and family circumstances, would be the case in which this residence State *by its own choice* applies the territorial taxation principle, and therefore exempts the foreign income. Apart from this unlikely case, each Member State is currently able to assess the ability to pay of its own tax residents, to apply the worldwide taxation principle and to grant deductions for special and family circumstances.

However, despite the changes in the EU tax law and in the international tax law framework which have been taking place since the *Schumacker* ruling (which was issued at a time when the automatic exchange of information was not yet in place), the CJEU's wording in that ruling – i.e. the statement whereby the taxpayer's overall ability to pay "*is more easy to assess*" (and not "*only possible to assess...*") where his (personal and) financial interests are centred – appears to be topical in the current legal framework too. In fact, *if this wording is (re)read in light of the current tax*

*law framework which makes it possible for two Member States to assess overall ability-to-pay*, the key issue deserves to be reformulated. Arguably, this issue no longer consists of identifying the only jurisdiction capable of assessing the taxpayer's overall ability-to-pay, but it consists of identifying which Member State – among two jurisdictions, i.e. the residence State and the work State, both capable of assessing the taxpayer's overall ability to pay – can *more easily* (and, impliedly, *more timely* too) assess this overall ability to pay.

In other words, in the current tax law framework the unchanged wording of the *Schumacker* ruling appears to give rise to the question as to *which* jurisdiction which could *more timely* assess the concerned taxpayer's overall ability-to-pay. On the one hand, the work Member State is the jurisdiction in which the taxpayer – earning most of his overall income – pays the income tax connected to employment income through withholding taxes (as he gets its salary in case of an employee), or receives its revenues and supporting documentation (in case of a self-employed). On the other hand, the residence Member State, to cross-check the information provided by the taxpayer, needs to rely on the automatic transmission of information from another jurisdiction and on the timeframe of this transmission. The need to rely on automatic exchange from the other country derives from the realization that the taxpayer, in reporting by himself/herself the foreign income, may underreport it.

Inevitably, the Member State which could more easily/more timely assess the overall taxpayer's ability-to-pay, and as a result which would be in a better position to grant the deductions for personal and family circumstances, *would still be the State in which the taxpayer earns most or all of his income*, for two reasons. Firstly, this jurisdiction would have available all information on the generation of the income and it would not need to wait for an automatic transmission of information from another State. Secondly, even though the taxpayer's family could be in another State, the concerned taxpayer would certainly have no incentive to underreport the number of its family members to the jurisdiction granting deductions for personal and family circumstances. Inevitably, the Member State in which/ from which an individual earns most (or all) of his total income would still be the jurisdiction which *could more easily* assess this individual's overall ability-to-pay.

Accordingly, the solution for a common EU definition of tax residence for income tax purposes which was proposed by the 2015 report of expert group – whereby “residence for tax purposes should be considered to be in the country where the major part of business activity income or labour

income of the individual is obtained”<sup>(53)</sup> – would be completely consistent with the scenario created by the introduction of the automatic information exchange, as it would allocate the tax residence of individuals for direct taxation purposes under EU law to the jurisdictions capable of more easily (and more timely) assessing the overall ability-to-pay of taxpayers who are cross-border active within the EU.

### 2.3. - *Reconciling the inputs*

The foregoing analysis shows that the Commission could draw a two-fold input from the CJEU case-law, in formulating a legislative proposal for a Directive (or even a Regulation) containing an EU definition of tax residence for individuals.

The first input, from its case-law in areas such as social security and indirect taxation, would be that tax residence should consist of an individual’s *permanent centre of interests*. The second input, to be drawn from the area of direct taxation due to the *Schumacker* case-law and to its possible re-reading in the current EU tax law framework, would be that this new definition could identify the tax residence Member State as the *Member State in which the individual earns most or all of his total income*. In this respect, the CJEU’s reference, in *Schumacker*, to his total income<sup>(54)</sup> – which lends itself to be intended as income derived from all income-generating sources available to an individual – would suggest that the *proposal* formulated by the 2015 report of experts group about a common definition of tax residence for cross-border active individuals, *could well be extended* to include, in addition to the consideration of business activity income or of labour income, the consideration of all other possible income sources available to a taxpayer in each concrete situation. The consideration of all income sources would also be consistent with the realization that Art. 8 of the Administrative Cooperation Directive virtually includes within the scope of automatic information exchange all potential sources of income, consistently with the assessment of the overall ability-to-pay to be carried out by the residence State.

The two inputs – to be drawn from the CJEU case-law social security and indirect taxation area on the one hand, from CJEU direct taxation case-law on the other hand – could be reconciled with each other, simply by considering the location of the source of *most or all of the total income* as the *most important, and therefore, as the decisive element* among all the elements which compose the individual’s centre of permanent interests. In other

---

<sup>(53)</sup> 2015 report of experts group, at 39.

<sup>(54)</sup> Case C-279/93, *Schumacker*, cit., at para. 32.

words, the two inputs could be reconciled with each other by inferring that the overall CJEU case-law would indicate tax residence for direct taxation purposes too in the jurisdiction where the individual's *centre of permanent interests* is located in light of all elements defining his general, settled pattern of life, *subject to the condition* that the individual earns most or all of its total income in the same country where all other elements (of the centre of permanent interests) are located, and, therefore, *unless* the individual *earns most or all of his total income from another Member State*.

Unlike the criteria established in the indirect taxation area by Directive 83/182 and 83/183, under which personal ties prevail over professional ties in cases where the two kind of links point towards different jurisdictions, in the direct taxation area – due to the very purpose of identification of an individual's residence, lying in the allocation of taxing power to the jurisdiction capable of better assessing the individual's overall ability to pay – *economic ties* should prevail over personal ties, and the key economic tie would consist of the generation of most or all the individual's taxable income.

This criteria for establishing tax residence of individuals who are cross-border active within the EU – i.e. the criteria based on the major part of the total income – would be easily to use, as it could simply be based on the comparison between the amount of (gross monetary) income earned in two (or more) different jurisdictions. Moreover, it would not lend itself to the same tax planning strategies as the current tiebreaker rule of double tax convention: in fact, the concerned taxpayer *could not move its source(s) of income generating most (or all) of his income* – irrespective of whether its sources were located in a low-tax or in a high-tax State – *as easily as* a taxpayer having permanent homes in two jurisdictions could decide, e.g., to give up one of his permanent homes in case of use of the current tie-breaker rules under Art. 4, 2 par. of double tax conventions based on the OECD Model, or to arrange all other elements to be taken into account in identifying the “centre of vital interest”, other than economic/professional links, in such a way as to shift the balance of links toward the contracting State offering the more favourable overall taxation level.

The rationale for using such a *new connecting nexus* for tax residence of individuals within the EU – i.e. the immovable nature of income sources – could well be considered to be analogous to the rationale for proposals which were formulated, in the area of company taxation, for a “destination-based corporate income tax” (DBCIT) <sup>(55)</sup>: just as the company is not

---

<sup>(55)</sup> R.S. Avi-Yonah, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *Harvard Law Review*, 2000, 113(7), 1573-1676, at 1670-1671; M. Devereux, R.

in control of its clients' location and the use of the market base as a connecting factor for taxation (as suggested under the DBCIT proposals) would reduce the possibility for companies to use strategies to minimize tax liability, *the individual taxpayer is not in control of the location of its income sources to the extent that these sources depend on the location of an employer or of a client base*. This need for an unmovable connecting factor is also the ultimate rationale underlying the allocation of taxation power, in case of multinational companies whose sales in a country different from their residence state exceeds certain threshold, to the "market jurisdictions" under OECD Pillar One, for which the Commission also intends submitting a proposal for legislation.

On the other hand, whereas the proposal for the DBCIT and the intended Directive on Pillar One, would introduce the market base as an *additional nexus for taxation*— i.e., as a nexus for taxation additional to tax residence as currently determined — and, in so doing, would *not certainly simplify* the current international tax law framework, the use of the major part of the overall income as a new criteria for determining individuals' residence-based taxation would be completely consistent with the simplification objective stated in the Action Plan. "Major part of the overall income" could be intended as meaning at least 51% of the overall taxable income in case of individuals who are cross-border active in at least two Member States, and as identifying as tax residence state the State in which the individual earns more income than in any other Member States from which he also receives income, in case of individuals active in more than two Member States.

The use of the major part of the overall individuals' income as a new criteria for identifying individuals' tax residence could be subject to criticism — from the viewpoint of classic taxation principles — with regard to two possible cases:

a) the case of those individuals habitually living in one Member State and performing all their professional activities, in "smart working", for employers or for clients based in other Member States;

b) the (however unlikely) case of individuals active in more than one State and receiving the same share of the overall income from each State.

The issue sub *a*), namely the case of workers staying in a State different from the tax residence State was already dealt with by the OECD Secretariat with regard to employees stranded in a jurisdiction different

---

de la Feria, *Designing and Implementing a destination-based corporation tax*, in WP May 2014, 14/07, 12.

from their tax residence State, during 2020 and 2021, because of Covid 19 related restrictions: the OECD Secretariat specified<sup>(56)</sup> that the period of stay in a different State due to an emergency situation should not affect the determination of the place of habitual abode, and should therefore not affect the identification of tax residence State, which should be based on a taxpayer's normal pattern of life.

If the criteria for identifying the tax residence State were based on the generation of the major part of the income and if an individual, despite habitually living in a State, were paid most or all of its income from employers or customers based in another Member State, the application of the principle whereby the residence State needs to be identified based on the taxpayer's habitual pattern of life would simply mean that the habitual pattern of life would involve – for these workers – *normally earning income from a State different from the one of physical location*. As a result, the physical location in a State other than the State from which the remuneration come, which latter could be defined in terms of “income State”, would not change the identification of the tax residence State (which, in the scenario at stake, would still be the income State), but it could only give rise to the question whether the State of physical location of the employees or of the self-employed worker could claim concurrent taxation powers.

In fact, it could be argued that the Member State of physical location of individuals working through distance-communication instruments– *due to its providing facilities used by the concerned taxpayers to carry out the activities which attract remuneration from other Member States* – should also have taxing powers, and get part of the tax revenues, at least from the perspective of the *benefit principle*.

This objective could however be achieved in two alternative ways, without renouncing the advantage of using the major part of the overall taxpayer income as a new (simple and effective) criteria for identifying individuals tax residence within the EU.

A first route to ensure tax revenues to the Member State of physical location of individuals performing smart working activities which only attract remunerations from other Member States, would be to define the Member State(s) of physical location as source State(s), where “source” would refer no longer to the income, but to the activities performed.

---

<sup>(56)</sup> Through clarifications issued on 3 April 2020 and revised in a Note (“Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic”, para. 37 ss.) issued on 21 January 2021.



Whereas the State from which the major part of the overall income is obtained would apply the worldwide taxation principle, the State of physical location would only apply a territorial taxation, i.e. would only tax the income obtained by the taxpayer during the period of physical location in its own territory. This route would admittedly require – for those individuals carrying out their activities in “smart working” and for the duration of these activities – a new direction for the automatic exchange of information, which should flow from the State in which the major part (or all) of the income is earned, to the State of physical location, unless the income for the workers at issue were paid in bank accounts opened by these taxpayers in the State of physical location (in which case this jurisdiction would have direct access to the needed information). In turn, the income State (residence State in this scenario), in applying the worldwide taxation principle, would grant tax credit for all the tax paid in the State of physical location.

A second alternative route would be the transfer of a share of the tax revenues from the residence State to the State of location of the individuals performing the activities: in other words, the alternative solution would consist of entrusting the tax authority of the residence State – as a State in which the major part of the overall income were obtained – to collect both its own share of tax revenues and the share of tax revenues to which the State of physical location would be entitled, and to transfer such share to this second State. This route would mean that the concerned taxpayers would interact – in terms of both tax returns and tax payments – only with the tax authority of the residence State, which would act – for the taxpayer itself – as a “one-stop-shop”. This solution would make it necessary to adopt a criteria for identifying the location State’s share of the tax revenues.

In the case sub *b*), when the criteria based on the major part of the overall income could not be decisive, a supplementary criteria could be adopted, and the *physical presence* of the taxpayer in the different Member States would lend itself as an effective, easy-to-apply tie-breaker rule for allocating the tax residence and the worldwide taxation power<sup>(57)</sup>: a taxpayer obtaining equal shares of its overall income in two (or more) States would be considered to be tax resident of the Member State in which he stays for more than 183 days during a tax year, or, in the event of periods of stays in none of different countries exceeding 183 days, would be considered to be tax resident of the jurisdictions in which he stays more

---

<sup>(57)</sup> The 2015 report of expert group, at 39, when proposing to consider as tax residence country of an individual for tax purposes the country where the major part of business activity income or labour income is obtained, highlighted that additional guidance could also be given in respect of tie-breaker rules.

frequently. In turn, the application of this criteria would imply comparing the number of days spent in each country during any tax period and setting out specific rules on days counting<sup>(58)</sup>, which rules should be devised in such a manner as to ensure – taking into account the days of arrival in and or departure from a jurisdiction – that the outcome could never see a taxpayer staying in two (or more) countries for equal periods. This approach – based on easy verifiable data – would also ensure that any taxpayer who is cross-border active within the EU would always be regarded as a tax resident of one State only, and that the taxpayer could easily determine, in advance of complying with yearly tax returns and payment requirements, its jurisdiction of residence.

As a ultimate result, if a legislation on a proposed tax residence criteria for individuals at EU level were effectively designed, this legislation would make it possible, to the benefit of both taxpayers and tax authorities, to eliminate *ex ante* the risk of uncertainty on the tax residence location. As a result, it would also make it possible to take the determination of tax residence out of the scope of (lengthy) mutual agreement procedures.

### *3. - The design of a proposal for legislation aimed at clarifying the determination of individuals tax residence within the EU: a critical issue*

In the design of a proposal for a legislation aimed at clarifying the determination of individuals' tax residence within the EU, there would be a critical issue: whether the legislation could take the form of a Regulation or of a Directive, and whether it should leave any option for Member States.

Although, in the direct taxation area, the corporate tax legislation to date issued took the form of Directives – the Merger Directive<sup>(59)</sup>, the Parent-Subsidiary Directive<sup>(60)</sup>, the Anti-Avoidance Directive<sup>(61)</sup> – and left a number of options to Member States, a legislative measure aimed at seeking to ensure a consistent determination of tax residence within the Single Market would need to avoid differences in implementation between Member States.

---

<sup>(58)</sup> Similarly to the rules applied in the UK under the “Statutory Residence Test”, whose first automatic residence test is based on the number of days spent in the country exceeding 183 days in a tax year.

<sup>(59)</sup> Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States, in OJ L 310, 25.11.2009, 34-46.

<sup>(60)</sup> Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, in OJ L 345, 29.12.2011, 8-16.

<sup>(61)</sup> Directive 2016/1164/EU, cit.

The Commission's objective – i.e. the objective to ensure, due to the introduction of this would-be new legislative measure, a determination of individuals' tax residence from one Member State to another *more consistent than in the current scenario* – could be fully achieved provided that, as a result of this legislative measure, Member States use the *same definition of tax residence*, so that tax residence in a Member State automatically excludes tax residence in another. In fact, the current tax residence conflicts arise in a situation where the national definitions of tax residence adopted by Member States are *similar* to each other (in requiring the existence of a connecting factor for the major part of the tax year, i.e. for more than 183 days), but not identical (due to a partial difference between the connecting factors which are currently used by national legislators).

Accordingly, the new legislative measure would ideally need to leave no options for Member States, and to be directly applicable in all EU jurisdictions as of its entry into force: by definition, a Regulation would be the proper legal instrument to achieve this objective.

As a second-best option, since the new legislative measure would ultimately confer cross-border active taxpayers the right to be considered tax residents only in one jurisdiction within the EU, this measure could take the form of a Directive whose terms would need to be unconditional and sufficiently clear and precise. In case of improper implementation, the Directive would thus generate vertical direct effect<sup>(62)</sup>, i.e. its definition of tax residence could be invoked before Member States courts.

The new legislative measure should obviously find a legal base, which legal base could be Art. 115 if the legislative measure consisted of a Directive<sup>(63)</sup>. As a result, it could be argued that, should the Commission consider a Regulation, rather than a Directive, as the proper legal instrument, it would need to find a different legal base. Literature already considered the use of Art. 352 TFEU as a possible alternative base for legal measures in the taxation area<sup>(64)</sup>; Art. 352 does not (unlike Art. 115) specify the nature of legal measures to be adopted and it contains a flexibility clause whose *scope is defined by the objectives* set out in the

---

<sup>(62)</sup> According to the settled CJEU case-law: Case 26/62, *Van Gend en Loos*, [1963] ECR 3, part B., 13; Case C-8/81, *Becker* [1982] ECR 53, para. 25; Cases C-100/89 and 101/89, *Kaefer and Procacci*, [1990] ECR I-4647, para. 26.

<sup>(63)</sup> Art. 115 was also used as a legal base for the current Directives in the corporate taxation area, for the Administrative Cooperation Directive, for the Anti-Tax Avoidance Directive and for the Directive on Tax Disputes Resolution Mechanisms.

<sup>(64)</sup> G. Kofler, *EU power to tax: Competences in the area of direct taxation*, pp. 11-50, at p. 18, in *Research Handbook in European Union Taxation Law*, C.HJI Panayi, W. Haslechner, E. Traversa (ed.), Edward Elgar Publishing, 2020.

Treaties. In this respect, Declaration n. 41, which was annexed by Member States to the Lisbon Treaty<sup>(65)</sup>, specifies – with regard to the reference in Art. 352 to Treaties’ objectives – that this reference concerns the objectives set out in Art. 3, 2<sup>nd</sup> paragraph, and 3, 3<sup>rd</sup> paragraph, of the Treaty on the European Union (TEU)<sup>(66)</sup>, i.e. the objectives respectively of area of freedom, security and justice without internal frontiers in which the free movement is ensured, and of an internal market. On the assumption that the (complete) elimination of double taxation – i.e., a goal highlighted by the Commission (in indicating its intention to submit a proposal for a legislative measure aimed at introducing a common definition of tax residence for cross-border active individuals) – constitutes a necessary condition for *attaining both one of the objectives indicated in Art. 3, 2<sup>nd</sup> paragraph of the TEU*, i.e. the free movement, *and the internal market objective set out in Art. 3, 3<sup>rd</sup> paragraph, to a greater extent than these objectives are achieved in the current situation*, this precondition for the use of Art. 352 can be regarded as met. However, three other requirements need to be met for using Art. 352 as a legal base. Firstly, the EU has to be necessary “within the framework of policies defined by the Treaties”, which excludes all measures which cannot be attributed to one among the EU policies and therefore prevents the EU from acquiring new policy areas on the bases of Art. 352: this requirement is undoubtedly met as the new legislative measure introducing the uniform definition of tax residence would fall within EU tax policy<sup>(67)</sup>. Secondly, the Treaties must not provide the necessary powers: in this respect, the CJEU case-law across different areas in essence indicated that Art. 352 may also be used in cases where, although the legislative measure would be covered by an existing EU power, this is a

---

(65) Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007, in OJ C 306, 17.12.2007, p. 1-271.

(66) Declarations Annexed To The Final Act Of The Intergovernmental Conference Which Adopted The Treaty Of Lisbon signed on 13 December 2007, in OJ C 326, 26.10.2012, p. 337-361, 41 Declaration on Article 352 of the Treaty on the Functioning of the European Union, at 352.

(67) M. Helminen, *EU Tax Law – Direct Taxation 2021*, IBFD, 2021, Chapter 1, at p. 4, also highlights that: “In accordance with article 352 of the TFEU, the Council can take any action that is necessary for the attainment of EU objectives in the functioning of the internal market. This general competence does not exclude taxation”. See also, among others, P. Wattel, R. Szudoczky, and D. Weber, *Constitutional Foundations*, in P. Wattel, O. Marres, and H. Vermeulen (eds), *European Tax Law*, vol. 1, 7<sup>th</sup> edn, Kluwer, 2018, p. 34, note 94. The function of Art. 352 TFEU as a residual power provision intended to fill a gap left by the Treaty is also generally stressed by literature outside the taxation area: e.g., W. Schroeder, *The Rule of Law as a Constitutional Mandate for the EU*, *Hague Journal on the Rule of Law* (2022), <https://doi.org/10.1007/s40803-022-00185-7>.

limited one, which would be the reason why the intended act could not be based on the existing power<sup>(68)</sup>. A study commissioned by the Commission concerning legal options and limits for measures in another policy area<sup>(69)</sup>, also intended this case-law – in carrying out a general examination of the constitutional scope of Art. 352 – as implying that Art. 352 can be used when the existing EU competence “is deficient in certain aspects (it allows, for example, only for the adoption of directives instead of regulations)”<sup>(70)</sup>. Such reason for using Art. 352 would also exist in the taxation area and for the potential Regulation at stake, given that Art. 115 only provides for the use of directives, and due to Art. 352 being designed (in the CJEU’s wording) to “fill a gap where no specific provision confers...express or implicit power to act”<sup>(71)</sup>. Thirdly, the use of Art. 352 as a legal base must not lead to an implicit Treaty amendment<sup>(72)</sup>: this limit, stressed by the CJEU, implies that a legal act, to be based on Art. 352, may not circumvent the existing Treaty framework in such a way that the act would govern subject-matters excluded by the overall EU legal system. However, even this impediment would not exist in the case at stake, given that the subject-matter of an intended new EU Regulation would certainly not be excluded by the overall EU legal system.

Overall, it could thus be concluded that, although Art. 115 TFEU can expressly be used only for directives, Art. 352 would provide a possible legal base for a Regulation, should the Commission prefer this instrument.

#### 4. - *A proposed Directive on tax residence determination vs. the Administrative Cooperation Directive and the Directive on Tax Disputes Resolution Mechanism: the quest for an optimal coordination*

The legislative measure on tax residence could require – in terms of timing of its entry into force – a coordination on the one hand with the Administrative Cooperation Directive<sup>(73)</sup>, on the other hand with the

---

<sup>(68)</sup> Case 8/73, *Hauptzollamt Bremerhaven* [1973] ECR 897 para. 4; Case 252/87, *Commission v Council* [1989] ECR 1425 para. 37; Case C-166/07, *Parliament v Council* [2009] ECR I-7135 paras 67 ss.

<sup>(69)</sup> European Commission, Directorate General for Employment Social Affairs and Inclusion, Directorate Employment & Social Governance, *Legal Options and Limits for the Establishment of a European Unemployment Benefit Scheme*, by René Repasi, Publications Office of the European Union, 2017.

<sup>(70)</sup> *Id.*, at 37.

<sup>(71)</sup> Case C-166/07, *Parliament v Council*, cit., para. 67.

<sup>(72)</sup> CJEU, Opinion 2/94 [1996] ECR I-1759 para. 30.

<sup>(73)</sup> Directive 2011/16/EU, cit.

Directive on Tax Disputes Resolution Mechanisms<sup>(74)</sup>.

With regard to the coordination with the Administrative Cooperation Directive, the current automatic exchanges of information under Art. 8 of this Directive are taking place on the bases of the identification of tax residence deriving from national laws of Member States: should the would-be new Directive on tax residence lead to the allocation of tax residence to a jurisdiction which is currently considered not as a tax residence country but a source country, the direction of the automatic exchange of information flow under Art. 8 of the Administrative Cooperation Directive would need to be reversed (e.g., in the event of Member State A being considered tax residence country and Member State B being considered source country, the current automatic exchange of information under Art. 8 would consist of Member State B transmitting information to Member State A, but, should the definition provided in the new Directive lead to the allocation of tax residence to Member State B, i.e. should it lead to Member State A being considered as a source country, the new automatic exchange of information flow would consist of Member State A transmitting information to Member State B).

On the assumption that the new Directive would have no retroactive effect, the exchange of information flow would only need to be reversed after the entry into force of the Directive. Due to the automatic exchanges of information requiring each year – on the part of each source state tax authority – a time-frame for being arranged and implemented, the date into force of the new legislative measure would need to be chosen in such a manner as not to cause organizational disruptions to tax authorities.

This objective could be achieved either by providing for a transitional period in the event of a Directive entering into force within the standard term of 20 days as of its publication in the Official Journal, or by deferring the entry into force of the Directive.

The first possible solution, i.e. a transitional period, should allow the completion of all automatic exchanges of information which have already been scheduled and arranged according to the current identification of residence State and source State. Given that, under Art. 8, 6<sup>th</sup> par., of the Administrative Cooperation Directive, the automatic exchange of information should take place within 6 months following the end of the tax year of the Member State during which the information become available, and due to the information concerning a specific tax year becoming available only during the subsequent tax year, the automatic exchange should take place within 6 months following the end of the tax year subsequent to the

---

(74) Directive 2017/1852/EU, cit.

tax year to which the information refer. Accordingly, the transitional period (during which the last automatic exchange of information based on current tax residence identification would need to take place) should last at least two years and 6 months, after the entry into force of the Directive. This period would be the minimum possible period for allowing the last automatic exchange of information flow, scheduled according to the current identification of residence State and of source State, to take place, and for allowing the tax authorities to arrange for organization of the new automatic exchange of information flow. The period during which the new Directive would enter into force would be the last tax period to which the current direction of automatic exchange information would apply, and – after a two years gap (the tax year  $x+1$ , during which the information would become available, subsequent to the tax year,  $x$ , i.e. to the tax year in which the Directive would enter into force, and the tax year  $x+2$  during which, at the latest, the exchange of information related to tax year  $x$  would take place) – the first tax year subsequent to the completion of this last automatic exchange (i.e., tax year  $x+3$ ) would be the tax year falling under the new direction of the automatic exchange of information.

The second, alternative solution, would consist of postponing, for a period of the same duration, of the date into force of the Directive. In this case, it would be appropriate to consider that, in all EU Member States, a tax year coincides with the calendar year, to allow for the first tax year of the application of the Directive to be a full tax year. Ideally, once formally adopted, the new Directive would therefore need to enter into force not 20 days as of its publication in the Official Journal, but on a deferred date, which could be the 1<sup>st</sup> January of the third tax year following the tax year during which the Directive would be adopted and published in the Official Journal.

Both solution would allow for time for communication, between the concerned tax authorities, about their new status of the respective jurisdictions as tax residence countries or source countries. For this purpose, the would-be new Directive on tax residence determination could well set an obligation for Member States to transmit to each other – for all cases of cross-border active individual taxpayers – their status as residence countries or source countries. The information would be used for the purpose of the automatic exchange of information under Art. 8 of the Administrative Cooperation Directive.

In turn, the Directive on Tax Disputes Resolution Mechanisms applies to any complaint submitted from 1 July 2019 concerning questions in dispute relating to income or capital earned in a tax year commencing on or after 1 January 2018, except for any agreement between competent tax authorities to apply it to any complaint submitted prior to that date or

to earlier tax years. The issue of coordination between this Directive and the (entry into force of the would-be) new Directive, arises with regard to disputes on the tax residence that may have been started before the time of entry into force and which may be still ongoing at that time.

Due to the time-frame for disputes resolution which is set out by the Directive on Tax Disputes Resolution Mechanism, a dispute concerning the tax residence may obviously be in different phases at the time of entry into force of the would-be new Directive on tax residence determination. Although this new Directive would have no retroactive effect and would only determine an EU-wide tax residence definition applying as of its entry into force, the outcome of its entry into force – due to its very taking tax residence *out of the range of possible controversial questions* – would obviously impact even on (the scope itself for) ongoing disputes concerning the tax residence. This scope would be restricted to the settlement of the tax residence issue for tax years preceding the date of the entry into force of the new would-be Directive.

The Directive on tax disputes resolution mechanism sets out different phases, i.e., the presentation of a complain, which may take place within 3 years of the first notification of the action resulting in the question in dispute (Art. 3, 1<sup>st</sup> par.); the decision of the tax authorities in terms of acceptance or of rejection of the complain (Art. 3, 5<sup>th</sup> par.); the possible solution of the question by means of a mutual agreement procedure within 2 years (Art. 4); the possible setting up of an Advisory Commission or of an Alternative Dispute Resolution Mechanism and the delivery of the opinion by either Commission within 6 months of its setting up (Art. 14); the final decision on the dispute resolution by the concerned tax authorities within 6 months of the notification of the opinion of the Commission (Art. 15).

The outcome of interaction of each tax residence-related dispute with the entry into force of the new would-be Directive would arguably end up being linked to the particular phase of the concrete dispute at issue.

In case of a dispute arising from a complain submitted in 2020 and concerning, e.g., tax residence for the tax year 2018, the dispute may be in the final phase – i.e., the phase of necessary decision by tax authorities after the opinion of the Advisory Commission or of the Alternative Dispute Resolution Commission – at the time of entry into force of the would-be new Directive on tax residence identification. For a cross-border active taxpayer, the dispute could have been raised if he was a dual resident for tax year 2018 and he considered himself under Art. 4, 2 par. of double tax convention between Member State A and Member State B as a resident of Member State A, and reported its income on Member State B only on territorial bases, but the tax authority of Member State B disagreed with this, and issued him an amended assessment claiming its worldwide tax



liability. In this situation, should the opinion of the Advisory or of the Alternative Dispute Resolution Commission – for that past tax year – identify, as a tax residence Member State, a jurisdiction different from the jurisdiction which would be the tax residence jurisdiction according to the definition introduced by the new Directive, the concerned tax authorities may take a decision deviating from the opinion of the Commission (Art. 15) and, in so doing, they may well decide to identify as a tax residence jurisdiction the same Member State which would be the residence Member State under the definition introduced by the would be new Directive.

Conversely, in the case of a complaint submitted, under Art. 3 of the Tax Disputes Resolution Mechanism Directive, shortly before the entry into force of the would-be new Directive on tax residence identification, the outcome of this entry into force could be different if the tax year the dispute on the tax residence refers to, was the same tax year of entry into force of the Directive. A taxpayer may realize that he is a dual tax resident taxpayer – following any communication with the two involved tax year – during the same tax year when the dual tax residence arises: in this case, the taxpayer would have an interest to immediately file a complaint under Art. 3 of the Tax Disputes Resolution Mechanism, to acquire legal certainty about the jurisdiction which should be considered as tax residence jurisdiction under Art. 4, 2 par. of the double tax convention. Should the tax year in which the dual tax residence arises, in the concrete case, be the same tax year of entry into force of the Directive, though with a transitional period, the entry into force itself of the Directive – by making it clear which Member State would be regarded as tax residence (and by overriding Art. 4, 2 of double tax convention) – could deprive the complaint and the potential dispute of its own purpose. In this instance, under Art. 3, 6<sup>th</sup> par. of the Tax Disputes Resolution Mechanisms Directive, all proceedings would terminate with immediate effect and the tax authorities of the involved Member States would need to inform the taxpayer accordingly.

### 5. - *Conclusions*

Although tax residence of individuals is currently identified, within the EU, on the bases of national definitions and of tie-breaker rules of double tax conventions based on the OECD Model, the partially different connecting factor for tax residence used by Member States and the tie-breaker rules still leave scope for tax planning strategies and for double taxation in the event of unresolved tax residence conflicts.

Nonetheless, with a view to the presentation of a Commission proposal for an EU legislative measure, the CJEU case-law – in different areas – provides important inputs which can be coordinated with each other, to elaborate an EU definition of individuals' tax residence capable of preven-

ting *ex ante* tax residence conflicts and which may be proposed in a new Regulation or Directive. This new legislative measure could impact on the application of national provisions which have been implementing the Administrative Cooperation Directive and the Directive on Tax Disputes Resolution Mechanism, but a coordination with these two other Directives would help improving the effective application of both of them, on the one hand by ensuring an undisputable automatic exchange of information flow from source State to tax residence State, and on the other hand by taking (no longer arising) tax residence-related disputes out of the scope of application of the Directive on Tax Disputes Resolution Mechanism and, as a result, by potentially allowing a more focused application of this last Directive on other controversial questions.

Ultimately, the objective of introducing a definition of tax residence for taxpayers which are cross-border active with the EU, which the Commission has indicated, appears to be *worth pursuing, and the introduction of an EU definition of tax residence for individuals* – providing it were capable of eliminating *ex ante* any legal uncertainty about tax residence for cross-border active taxpayers – may well on the one hand increase the effectiveness of administrative cooperation between Member States, and on the other hand reduce the scope for tax disputes between Member States, to the benefit of the exercise of those fundamental freedoms of movement for individuals which have historically been one of the foundations of the EU project itself. In light of the uncertainties still arising from the application of the tie-breaker rules of double tax conventions, of the inputs offered by the CJEU case-law and of the possibilities of reconciling a new EU definition of tax residence with both the Directive on Administrative Cooperation and the Directive on Tax Disputes Resolution Mechanisms, a proposal (within 2023 or beyond) for a legislative measure to determine where individual taxpayers active cross-border in the EU are to be considered residents for tax purposes – i.e. a proposal consistent with the intention expressed by the Commission – would arguably come at a proper time for a final clarification.

LUCA CERIONI (\*)

---

(\*) LLM, Ph.D., Tax adviser, International Taxation Team, Studio Ciattaglia & Partners (Italy) (formerly, Lecturer in EU and International Tax Law at the University of Edinburgh).

## JOINT AUDITS FOLLOWING THE ADOPTION OF DAC 7 AND ITS NATIONAL IMPLEMENTATION

**Abstract:** *This essay is aimed at doing an overview of the concept and legal framework of joint audits in the international context. Then, it deals with the issues relating to the analysis of Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 (DAC 7) and its loopholes, emphasising the different regulation between direct and indirect taxation. The focus is on the rules relating to taxpayers' rights, combining the study of the provisions in place and soft law, with the inclusion of proposals to try to improve the legal framework, stressing the need for a greater harmonisation of the procedure at EU level, in order to achieve an effective application of joint audits.*

SUMMARY: 1. Introductory remarks – 2. First steps to understand joint tax audits in European and international context. Concept and legal basis – 2.1. Concept and differences with analogous figures – 2.2. Legal framework – 2.2.1. The initiation of the joint tax audit procedure – 2.2.2. Course of the procedure – 2.2.3. Rights and obligations of the officials – 2.2.4. Taxpayer's rights and obligations – 2.2.5. Termination of the joint audit procedure. Final report – 2.2.6. – Conclusion of the procedure – 2.3. Direct vs indirect taxation regulation – 2.3.1. Different regulatory mechanism – 2.3.2. Differences in the procedural regulation of joint audits – 2.4. Widespread application – 3. The interaction between the ICAP and case selection - 4. Issues to work on. Taxpayer's rights – Conclusions.

### 1. - *Introductory remarks*

The international scenario of international transactions among large multinational enterprises (MNEs) involves multiple jurisdictions each with its own legal rules and tax system which leads to potential mismatches between these jurisdictions.

This makes necessary to enhance cross-border cooperation by improving the traditional exchange of information (EoI) mechanisms and other forms of mutual assistance. If we add the increasing digitalization of the economy, which proposes new cross-border business models with more complex schemes, the situation becomes more uncertain since greater tax obligations increase the difficulty to enforce tax rules, being more complex to ensure compliance with them.

This generates new challenges for the tax administrations of the Member States (MS), as well as of third countries. For this purpose, OECD promoted BEPS, and some actions, such as Action 13, that stipulates additional reporting requirements for MNEs or Action 14 that seeks to make dispute resolution mechanisms more effective. The momentum of these actions represents a greater cooperation among tax authorities and transparency of taxpayer information.

Despite this, time has shown that the mere EoI is insufficient for preventing tax fraud, as bilateral cooperation through DTTs (MAPs or

arbitration procedures), for this reason, OECD and G-20, have been working to enable the presence of foreign officials in administrative offices or simultaneous controls, measures that have subsequently been implemented in binding provisions by the EU and which have been transposed by MS. Therefore, the so-called multilateral cooperative relationship has been on the rise since a time ago because it is a more effective method for achieving the desired goals of preventing double or non-taxation.

In line with this topic, the central element of the present article appears, which is joint audits that could be defined as a preventive tool for solving complex cross-border situations, particularly for transfer pricing (TP) and permanent establishment existence (PE) <sup>(1)</sup>. Directly connected with this matter, we can mention the program launched by OECD, the so-called International Assurance Compliance Program (ICAP), both as examples of the current trend that seems to be prevailing relative to act *ex ante*, before the problem appears <sup>(2)</sup>.

This is illustrated by the work carried out by the EU, which covers, among other actions, the creation of the European co-operative programme for large multinational companies, i.e. the so-called “ETACA” (European Trust and Co-operation Approach), which the European Commission has recently launched and which is inspired by the ICAP (International Compliance Assurance Programme) developed by the OECD. In July 2020 the European Commission’s published his intention to develop with MS an EU cooperative compliance framework. Although significant improvements have been made in this matter, there is a need to improve the provisions by going further than the mere EoI or simultaneous controls.

Within the EU as regards direct taxation, this is made by EU Directive 2021/514/EU (DAC 7) as an additional instrument available for administrative cooperation between MS complementing the existing legal framework regarding the presence of foreign officials in administrative offices (active and passive presence) as well as simultaneous controls.

But prior to the adoption of DAC 7, joint audits had already been developed as Criclivaia (2010, p. 670) exposes <sup>(3)</sup>, especially for indirect

---

<sup>(1)</sup> The fact that it works *ex ante* is one of the great advantages of this mechanism, as opposed to other tools as MAP or arbitration, that have been poorly implemented, and work *ex post*.

<sup>(2)</sup> José Manuel Calderón Carrero (2018) makes an exhaustive analysis of this tool on his paper, indicating that it can improve the efficiency of actions taken outside the programme, in our case on joint audits selections cases.

<sup>(3)</sup> Good examples are the Dutch case studied by Van der Hel-van Dijk (2015: 497) or

taxation under RAC VAT. To this we must add the work done by the OECD on joint tax audits (2010 and 2019). Joint audits prior to the adoption of DAC 7 found their legal basis in art. 11(2) of the DAC concerning active participation of foreign officials and the Memorandum of Understanding (“MoU”).

Actually, art. 12a of DAC 7 establishes expressly the possibility to proceed in carrying out «joint tax audit» between Tax Authorities of MS establishing the applicable procedural rules for direct taxation.

Therefore, it should be noted that despite not being a new phenomenon in multilateral relations, the promotion of joint tax audits represents a paradigm shift, and at the same time a major step forward towards full cooperation, as it is a reactive tool in the face of the increased complexity of many of the operations carried out by large multinationals due to their transnational nature, which in most cases makes inspections at national level unsuccessful and can lead to double taxation or under-taxation.

## *2. - First steps to understand joint tax audits in European and international context. Concept and legal basis*

### *2.1. - Concept and differences with analogous figures*

The term joint tax audit as such, was first coined in an OECD Report in 2010 resulting from the combination of various elements of EoI, together with simultaneous and foreign inspections, to create a more advanced and comprehensive system. Later, in 2019, the OECD itself revised the concept, adding certain nuances due to the further expansion of the use of the possibilities offered by this instrument.

The following table compares both definitions:

OECD Joint Audit Report (2010)	OECD Joint Audit Report (2019)
Two or more countries joining together to form a single audit team	Two or more tax administrations joining together to
to examine an issue(s)/ transaction(s) of one or more related taxable persons (both legal entities and individuals) with cross-border business activities, perhaps including cross-border transactions involving related affiliated companies organized in the participating	examine and issue(s)/ transaction(s) of one or more related taxable persons (both legal entities and individuals) with cross-border business activities, perhaps including cross-border transactions involving related affiliated companies organized in the participating jurisdic-

---

the German cases analysed by the Joint Transfer Pricing Forum (2018). Specifically, the Italian-German case is extensively Zimmerl (2022) and synthesised by Orlandi (2018), who participated as team leader in the project.

OECD Joint Audit Report (2010)	OECD Joint Audit Report (2019)
countries, and in which the countries have a common or complementary interest;	tions, and in which the tax administrations have a common or complementary interest;
-	proceeding in a pre-agreed and co-ordinated manner guaranteeing a high level of integration in the process and including the presence of officials from the other tax administration
where the taxpayer jointly makes presentations and shares information with the countries,	where the tax administrations jointly engage with the taxpayer, enabling the taxpayer to share information with them jointly
and the team includes Competent Authority representatives from each country	and the teams include Competent Authority representatives from each tax administration for the exchange of information

It seems that there are differences between the two definitions, but as Čičin-Šain (2020a, p. 112) notes, the most important one is the omission on the 2019 Report of the wording «single audit team», and the reference in 2019 Report is to join efforts within two or more tax administrations.

For the author, 2019 is a big step forward compared to the 2010 wording, as it establishes the way to proceed in a pre-agreed and co-ordinated manner and including the presence of officials from the other tax administration.

Another noteworthy nuance is the 2010 report's focus on the taxpayer as the centre of the relationship, while in 2019 the concept is reoriented and the Administration is given hierarchy.

Finally, and confirming the first major difference between the two definitions, the idea of a single team has been abandoned in favour of the notion of several teams made up of the different participating tax administrations.

Despite this, the idea of multiple tax authorities acting in concert while auditing an MNE is not new, as Commentary on art. 26. of the OECD Model Tax Convention stresses that states may use other techniques than mere EoI such as simultaneous examinations and tax examinations abroad<sup>(4)</sup> or art. 9. of the OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters ("MAC")<sup>(5)</sup> that provide for simultaneous tax examinations.

---

<sup>(4)</sup> Commentary Note 9, article 26 paragraph 1. In similar sense, art. 9. of the joint Council of Europe and OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters provide basis for simultaneous tax examinations.

<sup>(5)</sup> Developed jointly by the OECD and the Council of Europe in 1988 and amended by Protocol in 2010.

Having outlined this concept, we must focus our attention on its definition in the strict sense, as well as on its relationship with similar instruments, because although joint tax audits are a specific form of cooperation, it is very easy to confuse it with other forms of cooperation from which it must be differentiated.

First of all, it is necessary to differentiate between joint audits and simultaneous tax examinations or tax examinations abroad which, although not a single procedure, can in practice be intertwined (Čičin-Šain, 2020a, p. 111) <sup>(6)</sup>. As Rozas Valdés (2022: 137) points out, the concept of joint tax audits goes completely beyond - whilst related to - that of simultaneous inspections. There may also be confusion between joint tax audits and tax examination abroad <sup>(7)</sup>.

Although joint tax audit is an autonomous procedural instrument, it can be confused because it encompasses aspects of the above instruments mentioned. Despite this, the combination of all these elements makes it the pinnacle of cooperative mechanisms for tax procedures.

But first, one difference should be pointed out is the change from wording “countries” to “tax administrations” that limits the scope of action of joint tax audits specifying the tax administration as the competent body, without specifying whether this is state or regional <sup>(8)</sup>.

Next, we find the inclusion of proceeding in a pre-agreed and coordinated manner, which in my view, allows for the inclusion of the Memorandum of Understanding (MoU) as a tool that can help to guide the procedure. Perhaps the solution could be to approve MoU guidelines at the European level that regulate all the aspects that could have an impact, and in which the MS do not have much room for manoeuvre to

---

<sup>(6)</sup> As exposed by Criclivaia (2018, p. 685), there seems to be a continuing misunderstanding of the term joint tax audits in relation to other procedures that involves international movements of the representatives.

<sup>(7)</sup> Simplifying the differences between these instruments (that we will develop further later), tax examinations abroad consists on allowing representatives of the competent authority of other State to enter the territory of the host state to interview individuals and examine records with the written consent of the persons concerned; while simultaneous tax examinations consists on aligning domestic tax procedures, but in an international scenario encompassing two or more jurisdictions. Joint tax audits represent the joint action between two or more MS whereas in simultaneous inspections, the action of each MS is independent despite the fact that they may act in a coordinated manner.

<sup>(8)</sup> Perhaps the substitution of the term “countries” for “administrations” may be due to the fact that several tax territories may coexist in the same country, and each of them may have its own administration, as is the case in Spain with the territories of Navarre and the Basque Country or the regional administrations for example.

deviate from the line drawn by these guidelines beyond adapting the text to possible problems that may arise during the course of the inspection.

Finally, it adds a new transcendental idea, and OECD makes it known in the 2019 Report, which is that each state tax administration has to designate a representative, who will be competent to coordinate and carry out actions <sup>(9)</sup>.

Returning to the single audit team, I think that its deletion in the 2019 Report has been attempted to be remedied with the reference to proceeding in a pre-agreed manner and the appointment of a representative. This is because, as Becker and Zimmerl (2018, p. 227) point out, OECD has a very strict understanding of joint tax audits because the 2010 report emphasizes that joint tax audit can only be considered a full joint audit if there is a common team of tax officers of both tax administrations in charge. It is also due to the conclusions of the 2010 Reports, explaining that under current tax law, is not possible to form a single tax audit team in any of the FTA member states pointing out that joint tax audits as they are not regulated by any rules of Double Tax Conventions (DTCs).

After the analysis of the *soft law* provisions <sup>(10)</sup>, we must look at what has been regulated under binding legal provisions by the EU. DAC 7 in its article 1 amends Article 3 of the DAC adding paragraph 26 to article 3, which sets out the definitions <sup>(11)</sup>. For the Directive, joint tax audits mean:

«an administrative enquiry jointly conducted by the competent authorities of two or more Member States, and linked to one or more persons of common or complementary interest to the competent authorities of those Member States».

Prior to this definitive definition, in 2015, the Commission specified that the concept of joint tax audits «is understood for the purpose of this paper as a common audit team, with members of two or more States,

---

<sup>(9)</sup> Apparently, this does not mean that this representative is the only who can carry out actions within the joint tax audit, as the advisability of adding other actuaries who can develop competences and carry out actions will be decided on a case-by-case basis. In any case, the representative will be the one who will be part of the team in charge of coordinating the inspection and will take decisions and assume responsibilities.

<sup>(10)</sup> It should be noted that although not explicitly regulated, joint audits currently exist even with non-EU countries and therefore their legal basis is art. 26 but with reference to the commentary, and considering the provisions that may affect DTC. It is therefore necessary to mention that if an audit is based on art. 26 of a DTC which is transposed into individual DTC, it is no longer soft law and it may be advisable to refer to international tax law.

<sup>(11)</sup> It could be said that Recital 25 offers also a definition of joint tax audits in binding EU law.



examining jointly cross-border situations to arrive on a common conclusion on audit findings».

So, we can note that EU adopted a definition similar to the one established by the OECD, mentioning the common audit team, and subsequently adapted it, as did the organisation, to a looser and less formalistic approach.

Once the definition of joint tax audits has been set out, the focus has to be put on separating this mechanism from those that are similar to it. For example, according to art. 12 (1) DAC, simultaneous controls take place «[w]here two or more Member States agree to carry out simultaneous controls, each in its own territory, of two or more persons of common or complementary interest to them, with a view to exchanging the information thus obtained». In contrast to joint audits, simultaneous tax examinations are conducted separately within the framework of national law<sup>(12)</sup>.

According to Van der Hel-Van Dijk (2015, p. 495), simultaneous inspections has a different connotation in the context of mutual assistance in tax matters. In other words, if we look at its literal meaning, it is nothing more than aligning domestic tax procedures, but in an international setting encompassing two or more jurisdictions. We can say that the main difference is that joint tax audits involve the joint action of two or more MS, whereas in simultaneous controls, the action of each MS is independent even though they may act in a coordinated manner.

The Commission working paper titled “EU joint transfer pricing forum. Multilateral approach to transfer pricing audits within the EU” which reflects what was discussed at a meeting held on 8 March 2018 of the Joint Transfer Pricing Forum, conceptually differentiates joint tax audits from simultaneous tax examinations as follows:

«[i]n a simultaneous control, two or more Member States agree to conduct a simultaneous control in their own territory, of one or more persons of common or complementary interest to them, with a view to exchanging the information thus obtained. The facts might be summarised in a final report, which is not binding for the participant tax administrations. A joint audit can be understood as a step further where tax authorities will form a joint audit team that executes the agreed audit program-

---

<sup>(12)</sup> As exposed by Varley, Naumann (2019), each tax administration audits the activities of an MNE group’s relevant entities within its jurisdiction pursuant to the application of its local law. However, in concert with the separate audit activities, the tax administrations will exchange relevant information gained in the individual audits, with the goal of agreeing on a consistent set of facts.

me jointly in all involved countries and reaches a joint binding conclusion. From the time being, there is no legal framework within the European Union to perform direct taxes joint audits in this sense».

The principal difference is that while in simultaneous tax examinations every administration makes his own procedure, in joint audits, tax administrations really work together by having meetings with the taxpayers for ask questions, resolve doubts and review documents jointly.

Joint audits can be used as an opportunity to reach consensus on the facts during the course of the proceeding and to decide a common approach on the tax treatment of the audit transaction.

## 2.2. - *Legal framework*

For some authors as Becker and Zimmerl (2018, p. 227) EU law provides a legal basis for joint audits since 2011 in articles 11 (presence of officials abroad) and 12 (simultaneous tax audits) of the DAC. In contrast, EU Joint Transfer Pricing Forum (2018, p. 4) considers that multilateral simultaneous audits (MSAs) fall within the scope of the DAC, but nevertheless points out that the higher stage, i.e. joint tax audits, are not covered. It is the opinion of the author that the existing legal basis since 2011 it would at most be an indirect regulation that would apply in a subsidiary or analogous manner because the explicit regulation refers to other cooperation mechanisms.

But this has changed recently, at least since 2021, year that legal is explicitly regulated in art. 12a DAC introduced by DAC 7 providing an explicit legal basis concerning joint audits in direct taxation. When talking about indirect taxation, the situation is quite different because joint audits are being accomplished since time ago.

This may be due to the fact that VAT is a harmonised tax at EU level. In addition, Fiscalis programme<sup>(13)</sup> dedicated to supporting tax authorities to improve the functioning of the single market and competitiveness, which seeks to bring together in a single project all training activities, multilateral controls and EoI systems, is focused on indirect taxation, and it was not until 2002 that the voluntary extension of the programme's instruments to direct taxation was proposed.

Now we have to refer to Regulation (EU) 2018/1541 of 2 October 2018 which amended Regulation (EU) 904/2010 (RAC VAT) that regulates the “presence in administrative offices and participation in admini-

---

<sup>(13)</sup> The first Fiscalis programme was adopted on 30 March 1998 by Decision 888/98/EC of the European Parliament and the Council.

strative enquiries carried out jointly on art. 28(2) and (2)a, or Council Regulation 2012/389/EU on administrative cooperation in the field of excise duties (RAC Excises) deals with “participation of officials from other Member States in administrative enquiries” in art. 13. These legal texts provide the basis for joint audits in the field of VAT and excise duties, and unlike direct taxation, it was decided to legislate through regulations.

Although the introduction of art. 12a by DAC 7 seems to have provided a more detailed legal framework for the applicable procedural and substantive law level, there is still much room for improvement. In the following sections, we will break down and analyse the article according to paragraphs and their respective areas of application.

### 2.2.1. - *The initiation of the joint tax audit procedure*

According to the wording of art. 12a (1) DAC 7, joint tax audits can only be initiated *ex officio*, as art. 12a only allows to the competent authority of one or more MS to request another(s) MS to carry out a joint audit.

Perhaps the possibility for the taxpayer to request the initiation of a joint inspection could be have included<sup>(14)</sup>. While it is true that not everyone should be given the right to request a joint audit, boundaries or subject matter should be established that would make it advisable to undertake the procedure, or at least reason why this possibility is denied.

In this sense, since a request for joint audits could be considered comparable to a request for a MAP, which can be requested by the taxpayer himself who considers affected by double taxation and fulfils the requirements set out in the rules, the right of the taxpayer to request the initiation of a joint audit should be established<sup>(15)</sup>.

In addition, it is not stated what elements the notification for commencement must contain, not even a minimum rule, and therefore, in agreement with Rozas Valdés (2022, p. 139) this notification shall specify the essential elements identifying the scope and subject matter of the joint tax audit.

---

<sup>(14)</sup> In Spain, the Committee of Experts (2022, 495) points out as an important point, referring to passive subjects, “that they may request the Member State of identification to initiate administrative enquiries into the amounts declared and, if necessary, to carry out simultaneous tax controls or joint audits”.

<sup>(15)</sup> This possibility was foreseen in the Commission’s proposal (European Commission, Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, COM/2020/314 final (15 July 2020) but this issue is not addressed in the final version of the DAC 7.

It should be noted that this notification should contain, within the objective scope of application, an express mention that the joint action will be limited to facts that have tax implications and are foreseeably relevant in order to avoid overreaching, since in this kind of procedures, it is necessary from the outset to delimit the substantive and procedural legal framework.

It might seem that the mention of the obligation to reply to the notification of commencement within 60 days of receipt of this is inconsequential, but as Čičin-Šain (2020b, p. 164) analyses, some MS regulations such as Germany, Austria or Portugal provide for the possibility for the taxpayer to refuse it under national law. In accordance with Rozas Valdés (2022, p. 139) due to the effects of the approval and transformation of DAC 7 by the MS, it would be appropriate for these restrictions to be limited or directly repealed<sup>(16)</sup>. Ultimately the requested tax administration will have the possibility to decide whether it is foreseeably relevant and will decide to limit the joint audit only to facts that have implications.

The last point we would like to emphasise in this paragraph of the article is the possibility that the requested state may refuse the request for a joint audit on justified grounds. These “justified grounds” are not specified and constitutes an undefined legal concept, that leaves a great deal of room for manoeuvre for MS to reject the joint audit. The interplay with art. 17 DAC in relation with the limits of the administrative cooperation can be mentioned jointly with the foreseeable relevance of the information, which has been examined in STJUE of 6<sup>th</sup> October 2020, joined cases C-245/19 y C-246/19 that concludes the concept is not explicitly defined in the European legislation, nor does the court define it, but rather delimits it by referring to the concreteness and individualisation of the data without further clarification.

This broadness generates legal uncertainty as the justified grounds are not specified, even minimally, which can lead to a certain arbitrariness of the requested competent authorities of the MS. An immediate consequence of this loophole is the possible increase of litigation between MS due to different understandings of what constitutes (or not) a justified ground.

In principle, joint audits are based on a cooperative environment, but we can't forget that can also develop in a non-cooperative environment,

---

(16) For example, German law requires expressly the consent given by the taxpayer for the active presence, being more demanding than the DAC regulation. In contrast, Italian transposition law does not ask for the taxpayer's consent, so passive and active presence are permitted during a joint audit. [Information taken from Johannes Becker and Isabella Zimmerl (2018, 229)].

either from the person(s) subject to joint audit or affected by it, or from the competent authorities of a MS that for certain reasons they consider justified do not want to start the joint audit.

We will have to see if any MS decide to appeal against another MS's refusal of the request to initiate a joint audit, in virtue of art. 260 of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU)<sup>(17)</sup>, and see what the Court of Justice of the European Union (CJEU) decides on whether or not the reasons invoked by the MS appealed against are justified, which may provide some visibility to this matter.

Another option to consider, although difficult to realise, for clarifying what is to be understood as a justified ground, would be via Article 263 of the TFEU through the lodging of an appeal by a MS, by the institutions themselves or by any natural or legal person when the appeal refers to a directive adopted by the EU.

### 2.2.2. - *Course of the procedure*

As paragraph 2 of the art. 12a establishes, the joint audit must be conducted in a pre-agreed and coordinated manner, establishing a minimum content on which it must be agreed to begin work.

Under my point of view, this reference to a prior agreement leaves many questions open as it does not specify (except for the express mention of the linguistic arrangements) what should be defined before the start of the proceedings. For example, the Spanish General Tax Law provides for telematic appearance in inspection proceedings by means of an online meeting via videoconference, and tax advisors routinely use this possibility.

This is one of the examples that could be explained, and as Rozas Valdés (2022: 140) points out, it should be agreed with other MS whether this can be done (telematic appearance by means of video call), and even more so when it is a possibility to be offered to the person concerned by a joint audit, which could also save costs on the staff mobility.

For this reason, and as explained above, the reference to act in a pre-agreed manner is an implicit reference that can lead to the establishment of a MoU by legal binding dispositions as DAC. Furthermore, the Directive requires the appointment of a representative who will supervise and coordinate the joint audit in that MS, but does not indicate what position he or she should hold or what requirements he or she should meet.

---

<sup>(17)</sup> It should be recalled that before a MS can bring an action against another MS, it must refer the matter to the Commission, which will issue a reasoned opinion after written and oral comments from the MS in a contradictory procedure.

For example, at the Spanish level, the Minister of Finance or an authorised representative is designated as the competent authority to act in the area of EoI, a power delegated to the Director of the State Tax Administration Agency. This is a reference made in Spanish legislation, but in a similar sense to other European regulations. For this reason, a tax administration official with experience in coordinating audits (internal or regional) should be designated in a harmonised manner because is qualified to carry out this task, and who is competent to carry out this representation.

### 2.2.3. - *Rights and obligations of the officials*

The rights and obligations of the officials are covered by the second subparagraph of Article 12a (2) DAC in a general reference to the legislation of the MS<sup>(18)</sup> where the joint audit activities are carried out. Another clarification added by the article is that the official may not exceed the powers granted by the regulations of the MS to which he/she belongs.

Despite expressly regulating the determination of applicable law, as well as the limits to the extraterritorial exercise of inspection powers, there is still a problem regarding the alignment of the regulations of the MS participating in the joint audit.

In this sense Čičin-Šain (2020a: 118) relates that when different countries actively intervene, those intervening legal systems may be competing for the role of being the “applicable procedural law”, which could lead to misunderstandings where each country tries to assert itself and impose its law over the others in an expansion of its taxing capacity under the taxpayer.

In other words, the application of the national legislation of the country where the inspection is carried out may generate a complex and ambiguous situation with regard to the procedure, and above all with regard to the rights and guarantees of the taxpayer. Also, even now that a determined applicable procedural law exists, the foreign inspector still has to abide by its home state rules. This scenario means that the law with the higher legal standard or more restrictions will *de facto* apply possibly to avoid potential appeals against the joint inspection due to procedural flaws.

---

<sup>(18)</sup> Chapter II of the Spanish General Tax Law, under the heading “Common rules on tax actions and procedures”, regulates the course of the joint audit in the case of Spain being the country where the joint tax audit takes place.

This is noted by Becker and Zimmer (2018, p. 229) who outline some of the problems that may arise, such as whether or not a certain case can be subject to a joint tax assessment at all depending on restrictions with respect to certain tax aspects that have already been investigated or another matter as the prescription terms.

Another question is the period of stay of the officials in tax audits, because for example the “*Statuto del Contribuente*” accords a maximum period of effectively 30 days of presence extendable to a maximum of 60 days.

As we can see, unlike other MS which do not foresee any specific period, Italian legislation therefore foresees a limitation of stay, which can lead to defects of nullity or annulment depending on the MS participating on the procedure, or dysfunctions as to what is considered a day of presence for the purposes of the joint audit.

The same applies to the prescription, since it may be possible to inspect that period in one MS but not in another MS because that period is prescribed. As Becker and Zimmerl (2018, p. 230) anticipate, to be jointly assessable, the assessed years may not be time-barred in any of the two states.

This leads to a reduction of suitable cases, especially by German law (quite restrictive) that is criticized by Drüen (2013, p. 82) who is committed to greater harmonisation in order not to lose administrative efficiency.

Apart from this, letter a) from art. 12a ¶3 sets out the functions of foreign officials in the MS where the joint audit takes place. The attitude of the receiving MS should be proactive in allowing officers to “interview individuals and examine records together” with the officials of that MS, although, as Rozas Valdés (2022, p. 141) states, its national legal status is what it must abide by when acting outside its jurisdiction. This means that even if the receiving state allows certain actions, they may not be permitted under the law of origin and should avoid undertaking them personally in order to avoid the appearance of possible procedural flaws.

In my opinion, the European Directive falls short of what is required, because it only permits foreign officials to interview individuals and examine records. So, its possibilities for action are limited, as it is not allowed for them to exercise the “power of control” that the officials of the requested authority where the inspection is being carried out have, what I would call a “semi-active” presence”. I add the prefix “semi” because although it allows the foreign official access to interview individuals and to examine records, he or she is not permitted to exercise the “power of control” held by the officials of the requested authority.

That is, when officials abroad act “face-to-face” with the taxpayer, they are limited in their actions because officials abroad cannot coercively take any action without the consent of the taxpayer himself, lacking the power that host state officials possess.

Additionally, when MS as Germany, develops special administrative rules concerning joint audits, i.e. the Federal Ministry of Finance published an “Explanatory Leaflet on coordinated tax assessments” on 17 October 2018<sup>(19)</sup>, or as in Italy where the Guardia di Finanza has included joint audits in its general administrative rule for tax audits in 2018, however without going into detail<sup>(20)</sup> [Becker and Zimmerl (2018, p. 230)].

#### 2.2.4. - *Taxpayer’s rights and obligations*

Art. 12a 3 b) and c) elaborate the rights of the person(s) subject or affected by a joint audit, but from the point of view that the host state must guarantee the same rights and obligations for an audit involving only inspectors from that MS, not detailing there are.

First of all, article 12a ¶3 letter b) ensures that evidence collected during the joint audit can be used, including its admissibility, under the same legal conditions as if the inspection had been carried out in that MS with officials from that MS take part. This paragraph can be viewed from a twofold perspective, on the one hand as a right of the taxpayer and on the other hand as a right of the officials that what was been examined can be used in subsequent proceedings.

Letter c) on the other hand, ensures that the same rights and obligations apply as in the case where only officials from the host MS are involved. But as we can see, none of them list the rights of the taxpayer that should apply to the joint audit procedure, because there is no harmonisation of the tax procedure. Although it would be desirable, it is questionable whether the EU has the competence to do so.

This lack of regulation can lead to problems of practical implementation and is being given little prominence when it is not a trivial issue. Existing texts in the field of joint audits focus too much on the powers of inspectors during the procedure, but too little on the rights of taxpayers. As Castagnari (2022) highlights, there is a need to strike a careful

---

<sup>(19)</sup> Access to the guidance: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/Taxation/External-Tax-Relations/Guidance-note-on-coordinated-external-tax.html>.

<sup>(20)</sup> It seems that Spain has opted to adopt the same approach, as it includes the regulation of joint audits in the General Tax Law without developing more than the mere transformation of what DAC 7 establishes.



balance between the right of tax administrations to adequately and effectively enforce provisions aimed at combating international tax avoidance or evasion, and the proper recognition of the rights of the taxpayer involved by making the procedure transparent and accessible with due proportionality between parties.

Similarly, some authors such as Giusy De Flora (2017) or Scarcella (2019, p. 679) have already expressed their views in this regard, following what Del Federico (2010, p. 222) stated in his analysis of the legal framework for the exchange of information. The Italian author focuses on the shortcomings in the protection of taxpayers in these administrative cooperation procedures, and this is one of the shortcomings he highlights, the lack of interest in the standard of taxpayers' rights. We would like to note here that joint inspections have a greater impact on the taxpayer's personal sphere than the mere exchange of information, which is an issue that needs to be studied carefully and thoroughly.

For example, recitals 26 and 29 of DAC 7 refer to "the rights and obligations of officials", but do not mention the rights of taxpayers or the guarantees applicable in these cases, which is detrimental to the position of taxpayer. By way of example, any reference to a procedure for allegations both prior and subsequent to the final report is omitted, which could have been incorporated in art. 12 a.5 DAC 7<sup>(21)</sup>.

In my opinion, the application of the national law of the MS where the joint audit activities are carried out (but respecting the legislation of the MS of origin of the official) can be conflictive, as there is no harmonisation of the tax procedural rules at MS level, which can cause complications in their application. The same applies to the rights of taxpayers, which will differ to a greater or lesser extent in each MS.

MS have signed up to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms ("ECHR"), and at EU level the EU Charter of Fundamental Rights ("EU Charter"), is part of primary EU law which together with the rights recognised in the national constitutional law of each MS, constitute the common legal and procedural framework for the protection of human rights also in the area of taxation.

This in turn can create frictions, since under the principle of procedural autonomy, MS have the competence to adopt autonomous proce-

---

<sup>(21)</sup> That is to say, to add a clause stipulating the possibility that prior to the signing of the final report, the interested party will be granted a hearing so that they may present their arguments as they see fit. And, in the same way, a reasonable period of time, for example 15 days from the date of notification of the final report, in order to also present any arguments that may be appropriate to their rights, thus constituting a process with more guarantees.

dural rules, which do not necessarily have to be harmonised as long as the rights of the Charter well also the Convention and Constitutions are respected<sup>(22)</sup>.

Adhering to the opinion of Čičin-Šain, Ehrke-Rabel and Englisch (2018, p. 593), if we analyse the conjunction between constitutional requirements, where the EU Charter and national guarantees are included, a rather complex set of taxpayer rights is formed. The immediate consequence of this phenomenon is that, depending on the applicable national legal framework, the scope and intensity of the protection of taxpayers' rights will vary, as discussed by Van Der Hel-Van Dijk (2011, p. 325).

In the light of the literature, the application of as many procedural regulations as MS involved, leads us to the scenario of the possible emergence of an excess of competences or powers during the joint audit with the consequent violation of taxpayers' rights. On the other hand, perhaps the fact that in a joint audit tax officials are bound not only by one set of rules but two, taxpayers can have a more protectionist framework of their rights than in a unilateral audit.

One option to resolve this discrepancy in procedural rights applicable to joint inspections would be to establish a publicly available model MoU known to all on an EU level. In practice, this was the position adopted by Germany and Italy in their pilot project, and in my view, if the MoU were allowed to be established, it would fulfil one of the objectives of DAC 7 (in this respect see Recital 27) as regards the execution of joint audits in a "pre-agreed and co-ordinated manner".

This is a prior administrative arrangement under the rules of public international law that the participating MS accept before the inspection procedure begins. However, from now on and due to the approval of DAC 7, before adopting the MoU, its compatibility with European law, which, let us not forget, is binding for the MS, will have to be analysed. Although it should be remembered that the European Commission in its Communication to the European Parliament and the Council on the Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion (COM/2012/0722 final) recommended the use of Memoranda of Understanding.

The cultural differences between the different MS involved, and the reluctance to change in many cases can make it difficult to agree on a MoU between distant MS. For this reason, I support the suggestion made by

---

<sup>(22)</sup> This is how the CJEU has ruled on several occasions, such as the CJEU of 9 November 2017, *Ispas*, C-298/16 EU:C:2017:843, paragraph 29; or the CJEU of 15 December 2011, *Banca Antoniana Popolare Veneta SpA*, C-427/10, EU:C:2011:844, paragraph 22.

Čičin-Šain, Ehrke-Rabel and Englisch (2018: 592) to review the entire EU legislative system on administrative cooperation in tax matters with the aim of codifying taxpayers' rights at European level.

Similarly, Cadesky, Hayes and Russell (2016) propose a Model Taxpayer Charter. In the same way, in February 2020 the Commission issued a Proposal for a Directive<sup>(23)</sup> on the codification of administrative cooperation in the field of taxation to provide “legal certainty as to the law applicable in a given field at a given point in time”.

### 2.2.5. - *Termination of the joint audit procedure. Final report*

The article mentions a final report detailing the relevant facts and circumstances of the case, and the issues where the competent authorities agree. Despite this, it does not detail a minimum content that the conclusions and the final report should contain, as well as the future effects it might have.

This is not a trivial issue, since the objective of a joint audits is not only reach consensus on the facts of the case, but also to reach an agreement on the tax treatment of the audited transaction [Varley & Naumann (2019)].

When we talk about the possible effects, we relate them to the “relevant instruments”. As De Miguel Canuto (2021: 129) logically puts it, by “relevant instruments” they refer to the tax assessments resulting from the facts established in the joint audit. This is the most important consequence and more so with the consequent mismatch that several assessments, each issued by a different competent authority, may entail if no agreement is reached.

Another highlight is the mention in the first subparagraph of point 4 that the MS authorities “shall endeavour to agree”; which means that the final report has no binding effect. As this final report has no legal value, it is reduced as evidence in future national proceedings, leaving the taxpayer helpless and creating a great deal of legal uncertainty.

The mere recommendation to reach an agreement could lead to what happens in the US model, which is that, as it is only a recommendation to reach an agreement, it can be dismissed out of hand, and conduct its own inspection independently without considering the results of the joint inspection. This is reflected for example in *Microsoft Corp. v. Office of Tax and Revenue* (US: Court of Appeal District of Columbia, 1 May 2012),

---

<sup>(23)</sup> Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation. Brussels, 15.7.2020 COM (2020) 314 final 2020/0148(CNS) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020PC0314&from=EN>.

where the District of Columbia opened its own inspection after a joint inspection.

As Herbert & Mayster (2013, p. 848) point out, following the tradition of the Multistate Tax Commission (“MTC”), which emphasises uniformity and simplification, one would expect this standardised report to serve as the basis for the issuance of the assessment. However, current practice does not conform to this approach. Rather, states can use the results of the MTC inspection as a starting point for further examination, even to the extent of adding issues not addressed by the commission’s auditor. These “re-audits” add to the already burdensome task of complying with the MTC’s audit of what could be a dozen or more states.

This open door to re-examine, or re-enter into issues analysed in the joint audit because of the non-binding final report creates a situation of uncertainty and lack of legal security. That is, following the findings of the joint inspection, if no agreement is reached on its facts and findings, each country on its own could seek to open an inspection procedure internally<sup>(24)</sup> according to its own view of the facts and without considering the findings of the joint audit.

This will entail obtaining a different ruling from each country that decides to exercise this power, which the DAC 7 itself makes possible, and may place the taxpayer in situations of potential double taxation<sup>(25)</sup>, which will have to be resolved through the always risky amicable procedures.

For this reason, it would be appropriate to adopt the much more ambitious regulation made by the Commission in its proposal, which envisaged giving the final report a legal value equivalent to that of the instruments of each MS following an internal traditional audit. So, forcing the establishment of a common conclusion that would be transformed into an agreement between the parties involved could prevent double taxation of the taxpayers concerned, thus reducing the possibility of challenging the final outcome. This would avoid extraordinary costs associated with

---

<sup>(24)</sup> It is therefore necessary to define a minimum content of the final report, as well as to delimit its legal consequences, since, as J. Rozas Valdés (2022, 138) points out, it is undeniable that the content of the final report can have precise effects on the subsequent determination of tax debts or penalties in the different tax jurisdictions concerned.

<sup>(25)</sup> In this respect, the DAC fails to address an aspect that it should regulate, which is to allow MS to develop a legal framework on the negative correlative adjustment that administrations should make in the event of a common understanding of the facts and circumstances regarding the application of the arm’s length principle in transfer pricing.

the initiation of administrative and judicial review procedures for administrative acts, which would result in savings for all parties involved<sup>(26)</sup>.

Furthermore, the Proposal suggested to MS to provide by law for the possibility to make the corresponding internal adjustment when implementing the findings of the final report, but as argued by Englisch and Čičin-Šain (2021), MS preferred to retain more freedom and therefore reduced practically all the value of the findings so that they would not be legally binding.

In short, as Benítez Ginesta (2021) says, 1 rule and 26 interpretations that can cost the taxpayer money and time. This expression is the immediate consequence of a lack of clear and uniform procedural rules, both for the taxpayer and for the Administrations, which generate uncertainty. This uncertainty generated by the very text of the DAC 7 is totally contrary to the objective pursued by it, as it mentions the term “legal certainty” up to 6 times in the recitals dedicated to joint audits and simultaneous controls (recitals 22 to 29).

#### 2.2.6. - *Conclusion of the procedure*

Despite the inclusion of this article, I still believe that the problem identified by the OECD (2017: 85) regarding the legal framework for the initiation and conduct of joint inspection, especially in determining the applicable law and limits to the extraterritorial exercise of inspection powers, remains.

In conclusion, EU law does not regulate in detail the development of tax relations and the applicable procedures, which may suggest that a European Taxpayer’s Code would be appropriate<sup>(27)</sup>. For Scarcella (2019, p. 677), the unification of procedural rules between MS could be beneficial for the cooperative field, especially in joint audits because of the impact on the taxpayer.

Although it may seem utopian for the MS to cede their sovereignty in this area [Becker and Zimmerl (2018, p. 223)], this work could be carried

---

<sup>(26)</sup> Here we coincide with Alejandro Sanz Orozco (2022) in exposing that the agreement seeks a mutual benefit for all parties involved by reducing costs for the initiation of review procedures and offers legal certainty to the taxpayer.

<sup>(27)</sup> The European Commission has been working on a European Taxpayer’s Code since 2016. This can be seen in the document prepared by the European Commission (2016) Guidelines for a Model for a European Taxpayer’s Code. Following these guidelines, some authors such as Michael Cadesky, Ian Hayes and David Russell (2016) adhere to the initiative, and include a Model Taxpayer’s Charter. This European Taxpayer’s Code would provide a core set of principles, where the main rights and obligations applicable in the relations between taxpayers and tax administrations would be collected.

out under the umbrella of art. 114 TFEU et seq. being CJEU itself that has stated in its judgment of 16 May 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, paragraph 77, that European legislative instruments must create certainty and trust between MS by establishing the same rules, obligations and rights for all MS.

That is, there is still a lack of European alignment in terms of applicable procedural law, but with the European Commission's 2016 proposal setting out guidelines for a European Taxpayers' Code and other work such as the General Report on the protection of Taxpayer's Rights (2020), authored by the Observatory on the Protection of Taxpayer's Rights, which since 2019 has been making a significant effort to systematise comparative tax law, can help to identify the applicable legislation.

We are of the opinion expressed by Rozas Valdés (2022: 146) that joint tax audits open a door, for the time being discreet, which could lead to a spontaneous harmonisation or, why not of secondary EU law, of the procedural tax law of the MS.

In line with the advisable harmonisation of the legal basis for joint audits, it could go through the Multilateral Instrument (MLI) allowing for the simultaneous amendment of DTTs, which can help to introduce necessary tools<sup>(28)</sup>.

### 2.3. - *Direct vs indirect taxation regulation*

#### 2.3.1. - *Different regulatory mechanism*

The difference in the legal regime for joint inspections of VAT and excise taxes and for the rest of the taxes is striking, and at the same time I find it very relevant. In my opinion, it is transcendent and contradictory, because when faced with the same tool with the same purposes for all taxes (whether direct or indirect), the European legislator choose to regulate it in different ways, when the taxes are interrelated. For Čičin-Šain, Ehrke-Rabel and Englisch (2018: 589) this heterogeneity is a manifestation of an excessively rigid departmentalisation in the European Commission when making draft proposals.

---

<sup>(28)</sup> This is because the MLI has already been ratified by 67 countries of the more than 100 signatory jurisdictions, and so far, affects more than 600 IDCs. In Spain, for example, it entered into force on 1 January 2022 and the summary texts of the DTT affected by the MLI are already available on the AEAT website. This Convention includes an optional provision on mandatory and binding arbitration that may help to improve the dispute resolution mechanism.

The Fiscalis 2007 Programme<sup>(29)</sup> proposed to extend administrative cooperation to direct taxation, and decided to push for the discussion and adoption of the Proposal which was the major novelty of this programme according to García Sobrino (2004, p. 11).

As exposed above, one aspect to be highlighted in the application of joint tax audits is the different regulation of audits on direct and indirect taxes (Directive – Regulation). By this, we mean that it is not at all uncommon for tax inspections (at least at the national level) to bring together several direct and indirect taxes and tax years due to the impact they have on each other. It is therefore advisable to have a uniform regulation of all taxes in terms of the procedure for joint tax audits.

Everything suggests that this difference may be due to the fact that, as VAT is a harmonised tax at European level, it was decided at the time to regulate joint audits by means of a Regulation, unlike direct taxes, which are not harmonised, and which are approved by means of a Directive<sup>(30)</sup>.

It is worth mentioning here the regime adopted in different areas of tax administrative cooperation, where joint actions have been regulated through Regulations, and may serve to place it in a broader context.

We refer about issues such as data protection<sup>(31)</sup>, police cooperation through Europol<sup>(32)</sup> or inspections promoted by the European Labour Authority<sup>(33)</sup>. Although not directly related to the area of taxation, these areas of action are mentioned here because they can provide certain ideas or tools to be used in the field of taxation. In these areas the overall

---

<sup>(29)</sup> Spanish scholars María Amparo Grau Ruiz, Javier Martín Fernández (2000) in their analysis of the first Fiscalis Programme already suggested its extension to direct taxation.

<sup>(30)</sup> The reason is because the legal basis for direct taxes is 115 of the TFEU which only allows directives to be adopted for direct taxation matters, while indirect taxation legislation has its base in Article 113 TFEU which is not limited to directives.

<sup>(31)</sup> Vid. art. 62 Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, which has been transposed into domestic law in article 51 of Organic Law 3/2018 of 5 December on the Protection of Personal Data and guarantee of digital rights. It is true that there are instances of data protection also in DAC 7 but these are really brief as they are limited to referring en bloc to the GDPR.

<sup>(32)</sup> The tasks of the joint investigation teams are set out in Article 4 of Regulation (EU) 2016/794 of the European Parliament and of the Council of 11 May 2016 on the European Union Agency for Police Cooperation (Europol).

<sup>(33)</sup> See in this regard Articles 8 and 9 of Regulation (EU) 2019/1149 of the European Parliament and of the Council of 20 June 2019 establishing the European Labour Authority, amending Regulations (EC) No 883/2004, (EU) No 492/2011 and (EU) 2016/589 and repealing Decision (EU) 2016/344.

approach is already standardised and has been in place for some time. It has been decided to regulate through a Regulation at European level as it is mandatory in all its elements and directly applicable. This is curious, as art. 197 TFEU considers administrative cooperation to be a matter of common interest, as the effective implementation of EU law by MS is essential for the proper functioning of the Union. Moreover, art. 197 (2) TFEU specifies that “[t]he European Parliament and the Council, *acting by means of regulations* in accordance with the ordinary legislative procedure, *shall establish the measures necessary for this purpose*” (emphasis added), so we do not understand this differentiation in terms of regulation.

Drawing ideas from this older regulation may help to resolve some specific issues by adapting the differences applicable to tax law. In this context, we believe it is important that coordinated action procedures and control tools be designed and implemented. These actions should be undertaken by the committees that may be set up by the Commission within and under the financing of the Fiscalis programmes, which are designed precisely for this purpose.

### 2.3.2. - *Differences in the procedural regulation of joint audits*

While DAC in its art. 11 and RAC Excise in its art. 12 allowed both active participation and passive presence, art. 28 (2) of the RAC VAT only allowed for being present without any possibility to exercise inspection powers, i.e. passive participation. This was the case until the adoption of the Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of VAT, which introduced a paragraph in ¶2 of art. 28 that allows access to the same premises and documents as officials of the requested authority.

Notwithstanding these initial differences concerning the foreign inspector’s ability to exercise powers in the country where the inspection takes place, i.e. in his or her area of autonomy, they already agreed that where officials are active “face to face” with the taxpayer, they cannot take any enforcement action without the taxpayer’s own consent.

At first glance, there is no obvious reason for this diversity in regulation, but if we dig a little deeper into the matter, this lack of harmonisation is caused by the departmentalisation between the EU Commission and the Council. Namely, since different taxes are involved, a working group is assigned to each subject without any interaction or dialogue between them, which leads to these discrepancies.

In addition, it seems to me that, as there are a multitude of countries involved, each national administration will advise its government in one



way or another on the adoption of such acts and how to implement them in practice.

The harmonisation of the regulation of administrative cooperation in (direct and indirect) tax matters would allow for a single consolidated framework of reference that would guarantee legal certainty in the implementation of any type of inspection action, as well as the principle of equivalence. This idea is not new and has already been put forward for some authors as Van Der Hel-Van Dijk (2011, 9) who advocates for a methodical approach to the harmonisation of national rules governing inspections in the EU and the necessary strengthening of international standards for an intra-EU tax inspection.

One initiative in this direction is the one launched by the EU Transfer Pricing Forum whom has created a work stream for developing a common European framework for multilateral transfer pricing audits<sup>(34)</sup>. I believe that the key to the success of joint audits is to regulate a common framework of clearly defined procedural rules, that there is a legal framework of taxpayers' rights and obligations, and to limit the powers of the officials, so that all participating officials have the same powers, which makes it possible to join forces and really work in a joint manner.

#### 2.4. - *Widespread application*

Because of the current regulation, joint tax audits suffer from great legal uncertainty and therefore do not enjoy more widespread application for various reasons.

Englich and Čičin-Šain (2021) announce that one of the reasons for this poor implementation could be the lack of clarity as to whether joint tax audits based on art. 12 DAC remain a form of EoI or whether they constitute a *sui generis* instrument of administrative cooperation. It seems that DAC 7 has tried to settle this discussion by creating a §II bis in Chapter III of the DAC where joint tax audits are explicitly regulated as "other modalities of administrative cooperation" and leaving it out of Chapter II on EoI mechanisms.

From my point of view, the classification of joint tax audits as a form of administrative cooperation (beyond mere EoI) is not in doubt, since, as Rozas Valdés (2022, p. 136) points out, they are «intrusive verification and inspection actions with respect to one or more taxpayers in particular [...] that involve a very intense and personalised degree of collaborative work».

---

<sup>(34)</sup> EUJTP, A coordinated approach to transfer pricing controls within the EU, JTPF/013/2018.

Similarly, both art. 6 (2) of the OECD Model Tax Information Exchange Agreement (“Model TIEA”) and art. 9 of the MAC, address them as a category of foreign tax examinations.

This confusion may arise from the reference to “simultaneous tax audits” and “foreign audits” in the comments to Article 26 of the MC OECD, since this provision regulates the EoI and his comments suggest the allowance for Contracting States to use “foreign tax examinations”, which involve “the presence of representatives of the competent authority of the requesting Contracting State”.

The MAC Explanatory Report, in para. 53 of the comments to ¶1 of art. 4 of the Convention on general provisions for the EoI refers to the possibility of using joint audits for this purpose, and advocates for these mechanisms because of the multilateral nature of the relationship.

It seems that this is not a limitation, but rather a lack of awareness (and resources<sup>(35)</sup>) of the extent to which joint tax audits could be carried out at the time of this report, since EoI was (and still continues being) the most streamlined and established way to cooperate between MS. But there is no doubt that joint tax audits are conducted for a broader purpose than the mere EoI.

In connection with this vagueness, the question arises as to how far joint tax audits could go because nowadays it would not be possible to finish the procedure with a tax assessment<sup>(36)</sup>. The combination of reference to the national legislation of two countries create complications because it promotes a complex and ambiguous situation in terms of procedure, and especially in terms of the rights and guarantees of the taxpayer, as exposed above. These barriers in their application could explain the current under-utilisation of joint audits, which has already been described by Ring (2018).

Despite the adoption of DAC 7 and the existence of several ongoing pilot projects as well as the Fiscalis program outlined above, joint audits are still in their infancy as Burgers and Criclivaia (2016: 312) point out,

---

<sup>(35)</sup> Reference could be made here to the OECD/UN Development Programme initiative Tax Inspectors Without Borders (“TIWB”) which aims to build tax audit capacity and complement efforts to strengthen cooperation. tax audit capacity and complement efforts to strengthen co-operation. It can This can be used as a basis for training staff specialised in joint audits, which is currently lacking. This idea is taken of Orlandi (2018).

<sup>(36)</sup> It is clear that the experience related by the authors exposes that many of the joint audit projects finish with a common report, but as exposed above, this final report is not mandatory nor binding, and its legal effects are therefore not entirely clear. I consider that the main benefit lies in carrying out joint audits in order to clarify the facts and clearly establish the place and manner of taxation of the operation in order to tax it fairly.

revealing a practical problem of implementing joint audits due to the difficulty in using correctly and efficiently the tools at the disposal of the tax administrations.

The limitation regarding the implementation of joint inspections through DAC 7 is multifactorial, as all of them contribute to the existence of barriers to their application. Thus Čičin-Šain, Ehrke-Rabel and Englisch (2018, p. 587) highlight as main factors the shortage of inspectors with sufficient linguistic and international taxation knowledge, as well as the unwillingness to welcome new inspection cultures, in addition to capacity problems and technical issues that may eventually arise.

Because of these reasons expressed by scholars, another important factor could be the cultural differences between the different participating MS and the reluctance on many occasions to change. In other words, it will be necessary to look at the way in which the inspectors of each MS proceed, since while some may be more conservative, others may be more direct and incisive in their actions. This makes communication between the parties involved essential in order to be able to proceed in a certain way. Even the Council Proposal on the codification of cooperative matters in its Recital 5 (point included in the current Recital 8 of the CAD) pointed out that “[t]he lack of direct contact leads to ineffectiveness”. This was pointed out by Čičin-Šain, Ehrke-Rabel and Englisch (2018, p. 587) referring to the constant dialogue as a factor that can lead the different Administrations to a better understanding of the legal implications of cross-border activities in other jurisdictions and to the practical doing of other countries.

Let us not forget that this constant dialogue must be between all the parties involved, that is, not only between the tax administrations of the participating MS, but also with the taxpayer, to foster a climate of cooperation and mutual trust that guarantees the application of the principle of good administration based on art. 41 EUCFR. If this is not guaranteed, the inspection is likely to take place in a hostile environment prone to confrontation and far removed from the understanding that can be so beneficial. Indeed, these multilateral tax control procedures exercised jointly allow the taxpayer to explain its business model, value chain, business rationale of its transactions and tax compliance approach in front of the competent tax authorities, which can contribute to reduce asymmetries in the understanding of its tax structure and positions, as Calderón Carero (2019, p. 34) explains.

Therefore, we firmly believe that if this alignment of positions is achieved, it will guide the joint inspection towards a better result by

having a more careful vision of all the circumstances, in accordance with the principle of efficiency.

These aspects are not dealt by DAC, since most of them are organizational issues to be worked on by both the EU and the MS through operating rules and guidelines, where the Commission should take the initiative and lead the whole role regarding the organization of joint audits at intra-EU level.

Maybe it would be a good initiative to concede more participation to the persons under inspection as Burgers and Criclivaia (2016) sustains. For example, Luxembourg extract from his experience that the participation of the national taxpayer is generally limited to the provision of information pursuant to regular requests for administrative assistance (OECD, 2010, p. 146). What we mean by greater participation is that the taxpayer could be given the power to actively participate in the audit being present in meetings and presenting his opinion to solve the doubts on the facts discussed and allowing all parties involved to be aware of the factual and legal situation of the case under analysis at an early stage.

In the same line, OECD (2010, p. 60) advocates for implementing face-to-face meetings for constructing better relationships and generate trust, because this permit attendees to develop relationships at a more personal level. It is true that when OECD explain his position, is referring to inspectors, but we think that face-to-face meetings between taxpayer's and inspectors, can benefit both parts in order to achieve an agreement between parties.

As Burgers and Criclivaia (2016, p. 310) argue, the inspected subject should be granted more participation. It is important to note that these projects allow participating inspectors to observe the administrative practices of another country and exchange views due to close cooperation and constant dialogue (what the literature has termed cross-fertilization) and allow them to form a solid foundation and future gaps and opportunities. This facilitates mutual agreement on both relevant facts and interpretation of both international and state regulations, according to doctrine.

In summary, the fact that there are many jurisdictions involved, it is difficult for all administrations to legislate in the same way without a common prior agreement or guidelines to guide their actions on the adoption of such acts and how to implement them in practice.

### *3. - The interaction between the ICAP and case selection*

Scholars' attention and curiosity has been caught up for years by the attempt to identify the risks quickly for preventing tax evasion. If we enter into the issue of joint audits, a criticised aspect is the selection of cases to

be submitted<sup>(37)</sup>. Certainly, there is no minimum monetary threshold or cross-border impact threshold, nor are there certain “hallmarks” that, if they appear, would trigger the need for joint audit.

In this sense, and as a first link of cases to be submitted to a joint audit, with the aim of saving economic resources and efforts, a certain threshold could be established above which a joint audit can start to be profitable. In the meantime, these systems are not implemented, we can bring up the International Compliance Assurance Programme (ICAP).

ICAP consists in a voluntary programme for a multilateral co-operative risk assessment and assurance process, designed to be an efficient, effective and co-ordinated approach to provide MNE willing to engage actively, openly and in a fully transparent manner with increased tax certainty with respect to certain of their activities and transactions (OECD, 2021, p. 6). Here we should mention the recent European Trust and Cooperation Approach (so-called “ETACA”) launched by the European Commission and inspired by the ICAP<sup>(38)</sup>.

Although ICAP is a tool for a preliminary review of certain tax risks, without being a complete check of the tax returns filed, it can serve as a guide to select taxpayers who may be eligible to be inspected in a joint audit programme. This previous filter can make the joint audits much more efficient than actual methods, because the companies classified as “low tax risk” may be excluded from the joint audit programme helping to tax administrations to focus better their resources removing MNEs with a lower tax risk profile and keeping unnecessary procedures from entering the joint audits scope, with future disputes around entering in MAP inventory.

As exposed by Varley & Naumann (2019), the intent of the ICAP is to provide MNEs an opportunity to engage proactively and transparently with multiple tax authorities in exchange for increased tax certainty regarding their activities and transactions.

The program consists of the examination of potential tax risks of MNEs, based on the analysis of a package of standard documentation (risk assessment will proceed in different phases). If a more comprehensive review is required, the tax administrations will perform a level two risk assessment, that consists on requesting additional information from the

---

<sup>(37)</sup> In 2018 Heidecke and Slagter analysed whether those two measures (ICAP and joint audits) could start a new epoch of transfer pricing tax audits.

<sup>(38)</sup> José Manuel Calderón Carrero and Alberto Quintas Seara (2022) examine the scope and operation of the ETACA program, as well as the main differences that can be observed in relation to the OECD’s ICAP.

MNE through written communication and an additional meeting for highlight the risk areas and identify information gaps.

So, through the analysis of the ICAP, it is possible to establish minimum parameters for the cases to be investigated, in order to avoid possible disagreements between the MS involved for initiate a joint audit. In this regard, one option for the EU to consider would be to draw up guidelines along similar lines to the general guidelines of the Annual Tax and Customs Control Plan. Also, it could be useful to select certain pilot cases to verify whether the existing rules facilitate an effective joint audit in several countries as exposed by de Bont and van der Hel – van Dijk (2015, p. 19).

Once explained the objective of the ICAP, we can confirm that relation between ICAP and joint audits in the Action 13 of BEPS<sup>(39)</sup>. Once this correlation has been established, and despite the fact that during the ICAP review process, tax administrations will continue to use their existing jurisdiction-specific tools for risk assessment, as exposed by Varley & Naumann (2019) they will be encouraged to adopt a coordinated approach with respect to timing and manner of engagement with the MNE, which will surely be useful for the further development of the joint audit (if any).

As Ribes Ribes (2022, p. 103) argue in relation to uninsured risks, the Administrations may decide to carry out a unilateral verification, carry out simultaneous or joint audits, submit them to bilateral or multilateral APAs, etc., and if the rating granted by the Administrations involved with respect to a given risk in one or more operations, it is expressly provided that the process may end with an amicable procedure between the Administrations involved.

The purpose of the ICAP in cases of joint audits could be to serve as a filter prior to carrying out a joint audit procedure, since, depending on the ICAP evaluation score, a joint audit would be considered, and those MNEs with a positive evaluation could be discarded.

It is also true that going through a joint inspection would help to clarify the main facts of the matter, the arguments held by the Administrations, which would help in the concrete determination of the key issues, thus enabling a quicker and more effective adoption of an agree-

---

<sup>(39)</sup> Some doctrine describes joint audits and multilateral tax examinations as a “sub product” of Action 13 BEPS, because Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters (MCAA), on his art. 8, one of the information exchange mechanisms par excellence, encourages tax administrations to conduct simultaneous tax examinations of transactions between associated enterprises in situations where “international tax avoidance and evasion is suspected”.

ment. In short, ICAP is a tool at the service of other mechanisms of international administrative cooperation, whose common purpose is to advance in the achievement of greater multilateral tax certainty<sup>(40)</sup>.

#### 4. - *Issues to work on. Taxpayer's rights*

Joint tax audits procedures are intended to determine the consequences in terms of taxation levied on taxpayers due to the realisation of cross-border transactions, for this reason, as Castagnari (2022, p. 13) exposes, it is crucial to achieve – at the end of such procedures – a resolution of the case that entails a taxation reflecting the effective and actual ability-to-pay referring to the taxpayer himself and arising from those economic operations.

This makes it clear that there is a need for consistency and coordination in regulating the applicable procedure, the competences of each participating MS, as well as the rights of taxpayers. The fact that each MS applies its own legislation leads to a dispersion in the interpretation that each jurisdiction can give to the same right, as well as to the different ways in which MS carry out the administrative procedure in their territory.

This indicates that the application and interpretation of the applicable law can be substantially improved due to the controversies that can arise in the practical application of this tool. The EU through the mechanisms at its disposal, and in particular the Commission with the support of MS, should try to create a specific and uniform EU-wide regulation of taxpayers' rights so that there is no discrimination.

As an example, one of the rights that would be positive is the possibility of initiating a joint inspection at the request of the taxpayer, as is the case in the United States through the MTC. If it is the taxpayer himself who suggests initiating it, it will take place in a cooperative environment that will favour agreement.

One reason, as indicated by Van Der Hel-Van Dijk (2016, p. 196) could be to avoid future conflicts in relation to cross-border operations that this develops. For example, Switzerland allows, depending on the tax, the initiation of a joint audit at the request of the taxpayer as it is a way to obtain legal certainty in a faster way as Čičin-Šain (2020b, p. 164) expounds.

---

<sup>(40)</sup> It is important to emphasize that these mechanisms (ICAP or ETACA) would not provide legal certainty in the strict sense, so they cannot be considered “interchangeable” with a bilateral/multilateral APA, or with the outcome of a joint audit or MAP/Arbitration as José Manuel Calderon Carrero and Alberto Quintas Seara maintain (2022, 58).

In Spain, the Committee of Experts (2022, p. 495) points out as an important point «that they [referring to taxpayer's] may request the Member State of identification to initiate administrative inquiries into the amounts declared and, if necessary, to carry out simultaneous tax audits or joint audits». Obviously, the initiation of the joint audit will depend on the final approval of the Tax Administration in question, based on the selection systems of each of the administrations involved, but the possibility of requesting the initiation must be recognized.

Directly related, there is another right that, although it seems to be formal in nature, its essence is totally material, since it is responsible for collecting all the rights involved on the procedure, and it is the right to a complete notification of the beginning of the project. As Rozas Valdés (2022, p. 139) states, this notification must specify the essential elements of identification of the scope and object of the procedure, since failure to do so may violate the rights of taxpayers. In the same vein, the right to be represented should be included in order to make the taxpayer aware of the option of having the assistance of a specialised professional during the procedure in the same way as recognised by art. 13 §2 of Directive (EU) 2017/1852 in order to guarantee the right to good administration enshrined in art. 41 EU Charter. This is important since, although they are not binding, they will form the basis for the respective adjustments to be made by each Tax Administration involved.

In this sense, the CJEU of 8 May 2019, PI, C-230/18, EU:C:2019:383, states that the notification of the final decision has to be sufficiently specific and concrete for the person concerned to understand it and be able to take appropriate action.

In addition, if a tax ruling or APA (in the case of transfer pricing) is envisaged as a conclusion of the joint audit procedure, this will lead to a reduction in the occurrence of tax disputes. If accompanied by the promotion of agreements during the process, efficiency and practicality would be improved, as the MAP is reached after a lengthy procedure.

Moreover, there is an underestimated right and that is the right to be heard<sup>(41)</sup>. As a general rule, is prescribed in the MS legal system, although in different ways and with different legal value. Some regulate it expressly in their constitutions (Germany or Sweden), others, such as Spain, have

---

(41) Prior to the effective implementation of this procedure, the right of access to all documents concerning the taxpayer that may be considered for the decision of the administration in line with art. 42 EU Charter and the CJEU of 9 November 2017, Teodor Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, §§ 35-39 and of 16 October 2019, Glencore, C-189/18, EU:C:2019:861, §§ 51-58 should be respected.



opted to regulate it at a legal level in art. 34 Law 58/2003 of 17 December 2003 on General Taxation (GTL). Although the CJEU enshrined it as a general principle of EU law in application of art. 41 (2) EU Charter, even if it is not expressly mentioned in the respective national legislation (CJEU C-349/07, *as. Sopropé*), it should be mandatory in the case of joint audits, as it is at the hearing stage that the principle of contradiction is put into practice in its fullest expression.

We say this because if we consider that the intervention of the inspected taxpayer is “on demand” of the participating administrations, since it is limited to providing the information and documentation requested by them, regulating an active intervention procedure of the inspected taxpayer seems more than necessary. Although according to Spensberger, Macho and Erichsen (2017, p. 261) in joint audits the taxpayer is constantly informed about the procedure, can participate in the meetings, and even present his opinion on the discussed facts<sup>(42)</sup>.

On their behalf, Becker and Zimmerl (2018, p. 239) after their analysis of a pilot project between Germany and Italy, allude to the need to regularly listen to the taxpayer. The doctrine led by Čičin-Šain, Ehrke-Rabel and Englisch (2018, p. 587) has referred to the constant dialogue between the intervening Administrations as a factor that can lead to a better understanding of the legal implications of cross-border activities in other jurisdictions and the practical doing of other countries.

If regular meetings with the taxpayer are planned, this would facilitate the resolution of factual questions about the case, which would be answered immediately and without delay. As Oertel, Merx and Reimann (2014, p. 231) notes, the risks of errors are reduced, the procedure is accelerated, and lack of information is detected closely and quickly in real time.

In conclusion, establishing a “right to participate” allows the administrations involved to know the taxpayer’s factual and legal situation at an early stage would allow the administrations involved to know the factual and legal situation of the taxpayer at an early stage. Thus, the procedure itself can lead to agreements between the parties, generating legal certainty. This right to participate effectively, implicitly encompasses the right to

---

<sup>(42)</sup> This aspect is highlighted by Elisabeth Cornelia Jacoba Maria van der Hel-van Dijk (2015,495), and also by Ekkehart Reimer, Johannes Becker (2016, 57). If this is the procedure, it allows the taxpayer to present his situation in a clear and detailed manner, focusing the subject of discussion and being able to establish his position on it. This makes it possible to formulate clarifications, as well as to make proposals aimed at the smooth running of the procedure. Furthermore, as it is not a firm or final decision, it allows for modification prior to the appearance of problems.

be heard, since the inspection bodies must listen before a decision affecting the taxpayer is taken, as specified in art. 41 EU Charter.

Taking advantage of the adoption of this European legislation, perhaps it would be a good time to take legislative action to adopt a European Taxpayers' Code. For Čičin-Šain (2019, p. 168), it is an important institution that could help in the reduction of disputes and should be incorporated as a tool in the potential harmonisation of a European tax procedure. On this sense, MoU can help the correct development of the joint audit procedures, which together with the host state legislation will favour a smoother action.

Another way that would help to ensure uniformity, would be to establish a single joint audit procedure as the EU Joint Transfer Pricing Forum's working paper entitled "Multilateral Approach To Transfer Pricing Audits Within The EU" proposed to create a common European framework for multilateral transfer pricing audits, as Calderón Carrero (2018, p. 28) explains.

This, taken to the field of joint audits, has led the doctrine to study the possible unification of procedural rules between MS [Scarcella (2019, p. 677)], revising the entire EU legislative system on administrative cooperation in tax matters with the aim of codifying taxpayers' rights at European level according to Čičin-Šain, Ehrke-Rabel and Englisch (2018, p. 592). In short, a European Taxpayer's Code would unify all these aspects by creating a single common framework of procedural rules.

### *Conclusions*

We can say that although with the new regulation, in this case DAC 7, more advanced cooperation mechanisms are being implemented, they show the limits of a fragmented regulation that denote the weakness of the system.

Although there are already legal bases, none of those provides a comprehensive set of procedural rules for the initiation and the execution of a joint audit because it refers to the respective national provisions. This phenomenon leads to a double standard of rules to observe for tax administrations involved, as well as two different standards of protection for the taxpayer.

This points to the need to address a greater degree of harmonization, being desirable for the EU to push ahead with the creation of a European Taxpayers' Code, or at least minimum standards for taxpayers harmonising a unique European tax procedure, is a good starting point to begin to draw the lines of this code.

Summarising, the taxpayer may benefit from a simply coordinated audit to a joint audit because it could provide the taxpayer with time savings and tax certainty almost immediately because unlike mechanisms already in place such as the MAP, it works *ex ante*, and if it is efficiently executed and duly coordinated can solve the problem before it arises, thus avoiding potential litigation and being able to achieve of adopting joint decisions that will reduce possible subsequent disputes between States.

Unlike other cooperative mechanisms, joint audits do represent a clear step forward towards achieving international tax legal certainty. In other words, they can provide legal certainty in the strict sense, as well as tools already in use such as bilateral or multilateral APAs, or with the outcome of MAPs or arbitration.

After all, providing taxpayers and administrations with those instruments and attempt to create a single procedural framework, would avoid possible tax controversies, given the consistency in the interpretation and application of the normal rules to transactions carried out by MNEs, and achieving legal certainty.

ALEJANDRO JIMÉNEZ LÓPEZ

*Tax lawyer Ph.D. Student at University of Barcelona, Faculty of Law*

## OSSERVAZIONI DI UN TRIBUTARISTA SULLO SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA (UE) 2019/2121 SULLE OPERAZIONI SOCIETARIE TRANSFRONTALIERE

**Abstract:** *The paper examines the tax aspects of the draft legislative decree implementing the EU Directive on cross-border transformations, mergers and divisions, highlighting its historic relevance on issues related to the legal continuity of the entity that implements such operations, its relevance on the resolution of certain controversial issues and profiles related to the protection of the tax credit.*

**Abstract:** Il lavoro esamina i profili tributari dello schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva UE riguardante le trasformazioni, le fusioni e le scissioni transfrontaliere, evidenziandone la portata storica sulle questioni connesse alla continuità giuridica del soggetto che pone in essere tali operazioni, la sua rilevanza ai fini della soluzione di talune questioni controverse e i profili relativi alla tutela del credito erariale.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Diritto tributario e diritto internazionale privato nelle operazioni societarie transfrontaliere – 3. La giurisprudenza della Corte di giustizia UE sulla mobilità delle società e le conseguenze sul piano tributario – 4. La rilevanza “storica” ai fini tributari della Direttiva 2019/2121 – 5. Sui rapporti con la normativa tributaria sostanziale. – 6. Sulla tutela del credito erariale – 7. Su talune questioni temporali – 8. Conclusioni.

### 1. - Premessa

Intendo svolgere di seguito talune considerazioni dal punto di vista del tributarista in relazione allo schema di decreto legislativo attuativo della direttiva sulle operazioni straordinarie transfrontaliere all’esame delle Commissioni riunite Giustizia e Finanza della Camera dei deputati<sup>(1)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> Per una prima bibliografia, si segnala: *i)* sulla Direttiva 2005/56: M.V. Benedettelli, G.A. Rescio, *Note on Cross-Border Mergers and Divisions within the EU in the Context of the Consultation Launched by the European Commission*, in *Riv. dir. soc.*, 2014, 600 ss.; M.V. Benedettelli, G.A. Rescio, *Il d.lg. 108/2008 sulle fusioni transfrontaliere (alla luce dello schema di legge recepito della X Direttiva elaborato per conto del Consiglio Nazionale del notariato e delle massime del Consiglio notarile di Milano)*, in *Riv. dir. soc.*, 2009, 742 ss.; D. Buono, A. Giannone, *Armonizzazione normativa dell’UE in tema di fusione transfrontaliera*, in *Corr. trib.*, 2008, 3437 ss.; *ii)* sulla Direttiva 2017/1132: M. Di Sarli, *La disciplina comunitaria sulla fusione transfrontaliera: un “cantiere” ancora aperto*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2018, 2, 287 ss.; E. Stabile, *Brevissime note sulla Direttiva 2017/1132/UE nella codificazione del diritto societario europeo*, in *Riv. dir. soc.*, 2017, 1291 ss.; M. Saggiocca, *Appunti in tema di fusione transfrontaliera: tra nuove frontiere in ambito europeo e vecchie tutele dei creditori sociali*, in *Riv. soc.*, 2019, 1074 ss.; *iii)* sulla Direttiva 2019/2121: T.

## 2. - *Diritto tributario e diritto internazionale privato nelle operazioni societarie transfrontaliere*

La prima riflessione riguarda la straordinaria rilevanza, anzi direi “storica”, che tale provvedimento, volto a disciplinare i profili internazional-privatistici e di diritto societario di siffatte operazioni transfrontaliere, assume *anche* sotto il profilo tributario.

La complessità che ha tradizionalmente contraddistinto i profili tributari delle operazioni societarie transnazionali è stata, infatti, essenzialmente dovuta alla loro dimensione marcatamente “orizzontale” poiché coinvolgente numerose altre branche del diritto – il diritto internazionale privato e il diritto unionale *in primis* – foriere di rilevanti incertezze sul piano ricostruttivo, innestandosi solo successivamente su tale terreno, già di per sé estremamente scivoloso, le ulteriori problematiche tributarie di carattere sostanziale e procedimentale a loro volta irte di tecnicismi e difficoltà interpretative.

Segnatamente, per quanto qui di interesse, al diritto internazionale privato appartengono, innanzitutto, proprio le questioni connesse alla *continuità giuridica* o meno del soggetto che trasferisce la sede (o che viene “incorporato” in una società estera), di cui la Direttiva 2019/2121 primariamente si (pre)occupa, con i relativi corollari sul piano impositivo, quali il momento in cui il soggetto che si trasferisce si estingue con gli effetti impositivi per la società e per i soci, il momento in cui il trasferimento può intendersi perfezionato “in continuità” al fine della verifica della perdita della residenza fiscale oppure del calcolo del c.d. “*holding period*” ai fini *pex*, ove si ritenga che quest’ultima spetti nonostante la formale determinazione unitaria della plusvalenza da *exit tax*<sup>(2)</sup>. Al diritto unionale ap-

---

Papadopoulos, *The new harmonized protection of creditors in cross-border mergers*, in *European and Financial Company Law Review*, 10, 3, 2022, 422 ss.; C. Ene, *The cross-border conversion – a possible solution for the mobility of companies in the European Union*, in *Perspectives of Law and Public Administration*, 2020, 9, 1, 55 ss.; K. Pokryszka, *Cross-border conversion of a company in the light of the provisions of Directive 2019/2121 as regards cross-border conversions, mergers and divisions – selected issues*, in *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, 2021, 3, 17 ss.; O. Dimitru, *Transfer of seat within the European Union. The latest developments on cross-border conversions, mergers and divisions of companies*, in *Proceedings of the International Conference on Business Excellence*, 2021, 15, 1, 917 ss.; R. Chiriac, *The future of cross border mergers in the light of the new European Union provisions. Their implementation in Romania*, in *Tribuna Juridică*, 2020, 10, 279 ss. Sui profili tributari delle riorganizzazioni societarie intra-UE, si segnala il recente contributo di A. D’amelio, *The principle of tax neutrality in Italian and EU cross-border mergers and acquisitions*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 123 ss., ove anche un’ampia bibliografia sull’argomento.

(2) È la nota posizione sostenuta dall’Amministrazione finanziaria con il Principio di diritto n. 10 del 2021. *Contra*, Circ. Assonime nn. 16 e 24 del 2021.

partengono, invece, le questioni che, per un verso, si ricollegano agli indicati profili internazionale-privatistici con l'obiettivo di garantire quanto più possibile che i trasferimenti *intra*-UE avvengano in continuità giuridica (con riflessi tributari *mediati*) e, per altro verso, si occupano, sul piano poi strettamente tributario, di indagare sulla compatibilità con il diritto UE delle discipline delle *exit taxes* stabilite a livello dei singoli Stati membri; diritto UE che, come noto, con riferimento alla disciplina delle *exit taxes*, è approdato, a seguito della c.d. Direttiva ATAD, ad una soluzione "armonizzata", estesa, peraltro, ad ogni operazione che comporta la definitiva perdita di potestà impositiva da parte dell'ordinamento di origine.

### 3. - *La giurisprudenza della Corte di giustizia UE sulla mobilità delle società e le conseguenze sul piano tributario*

La notevole complessità dell'indagine sui profili giuridico-tributari delle operazioni straordinarie transfrontaliere si compendia efficacemente nell'espressione utilizzata dalla Corte di giustizia UE nel noto caso *Daily Mail*, laddove essa afferma che «*diversamente dalle persone fisiche, le società sono enti creati da un ordinamento giuridico e, allo stato attuale del diritto comunitario, da un ordinamento giuridico nazionale. Esse esistono solo in forza delle diverse legislazioni nazionali che ne disciplinano costituzione e funzionamento*»<sup>(3)</sup>.

I problemi giuridici che derivano al riguardo dall'essere la società un soggetto non *naturale*, bensì "di sintesi", si ricollegano, in particolare, agli effetti conseguenti all'operatività, congiunta o disgiunta, della teoria della cd. "incorporazione" ("*incorporation theory*", "*Gründungstheorie*") – per la quale la *lex societatis* deve rinvenirsi nella legge dello Stato in cui si è perfezionato il procedimento costitutivo dell'ente – e della teoria della cd. "sede reale" ("*real seat theory*", "*Sitztheorie*", "*siège réel*") – che rimette alla legge del luogo di localizzazione di fatto dell'amministrazione la disciplina delle società commerciali – ciascuna peraltro riferibile, in ognuno degli Stati interessati dal trasferimento, ai presupposti della "nazionalità" del soggetto che si trasferisce e/o della sua residenza fiscale<sup>(4)</sup>.

Il rischio principale, in questi casi, è che le operazioni transfrontaliere si risolvano nella "discontinuità" del soggetto giuridico coinvolto, con le intuibili conseguenze di carattere tributario derivanti da siffatta prospettiva "dissolutoria".

<sup>(3)</sup> Corte di giustizia UE, 27 settembre 1988, C-81/98, *Daily Mail*.

<sup>(4)</sup> Sul punto sia consentito rinviare a G. Melis, *Trasferimento della residenza fiscale ed imposizione sui redditi*, Milano, 2008, 162 ss.

Si tratta di un problema che appariva sino a poco tempo fa insormontabile.

Da un lato, infatti, né la Convenzione dell'Aia del 1° giugno 1956 sul riconoscimento delle società straniere, né la Convenzione di Bruxelles del 29 febbraio 1968 attinente al reciproco riconoscimento delle società e persone giuridiche, erano mai entrate in vigore. Dall'altro, l'attenzione dedicata nel Trattato di Roma a tale questione, tramite la previsione originariamente contenuta nell'art. 293 – disposizione poi venuta meno con il Trattato di Lisbona<sup>(5)</sup> – sull'avvio da parte degli Stati membri di negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini, il reciproco riconoscimento delle società, il mantenimento della personalità giuridica in caso di trasferimento della sede da un paese ad un altro e la possibilità di fusione di società soggette a legislazioni nazionali diverse, non si era mai concretizzata in provvedimenti *ad hoc*. Tra le due diverse “filosofie di fondo” riguardanti il criterio di collegamento rilevante sussisteva infatti una vera e propria opposizione ideologica, che pareva insuscettibile di qualsivoglia composizione, l'una perché ancorata ad un dato formale di facile conoscibilità e determinabilità della legge applicabile, ma in quanto tale suscettibile di facile abuso, l'altra perché al contrario ancorata ad un dato sostanziale di più difficile conoscibilità, ma appunto volto ad evitare il fenomeno delle c.d. *pseudo foreign corporations*. Questo spiega anche il notevole spazio riservato nel provvedimento che si commenta alla partecipazione dei lavoratori, destinataria di ben tre disposizioni *ad hoc* (gli artt. 16, 39 e 50), costituendone il possibile aggiramento, per effetto delle operazioni transnazionali, una delle principali preoccupazioni da parte degli Stati tradizionalmente avversi al criterio della “incorporazione”.

Solo in tempi relativamente recenti era emerso un rinnovato interesse per le questioni relative ai problemi giuridici connessi alla mobilità delle società in ambito comunitario, espressosi ora in ambito giurisprudenziale (nei casi *Centros*, *Überseering*, *Inspire Art*, *Sevic*, *Cartesio*, *Vale*, *Polbud*) dopo il noto caso “storico” *Daily Mail*, ora in ambito legislativo attraverso il Regolamento n. 2157/2001 sulla Società Europea e la direttiva n. 2005/56/UE sulle fusioni transnazionali, poi trasfusa nella Direttiva (UE) 2017/1132.

Per quanto attiene agli arresti giurisprudenziali della Corte di giustizia UE, si è assistito negli anni ad un progressivo innalzamento del livello di

---

<sup>(5)</sup> Sul punto, G. Melis, A. Persiani, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 302 ss.

tutela, ancorché mai “pieno” e, comunque, per sua natura limitato ai rapporti *intra-UE*.

Il primo caso giurisprudenziale – proprio “a cavallo” tra diritto internazionale privato e diritto tributario – è *Daily Mail*, relativo alla legittimità della disposizione della legge britannica del 1970 sull'imposta sul reddito delle società che subordinava il trasferimento della residenza fiscale in un altro Stato all'autorizzazione del Tesoro.

La *Daily Mail* intendeva trasferire la propria sede di direzione effettiva nei Paesi Bassi – e dunque la propria residenza fiscale – mantenendovi tuttavia la propria sede legale e così conservando personalità giuridica e lo *status* di società di diritto britannico. Ciò al fine di cedere una quota significativa dei titoli detenuti in portafoglio e riscattare, grazie al ricavato di tale vendita, parte delle proprie azioni, senza dover pagare le imposte cui dette operazioni sarebbero state soggette in forza della legislazione fiscale britannica. Il Tesoro subordinava invece l'autorizzazione al trasferimento al pagamento delle plusvalenze latenti sui titoli in portafoglio alla *Daily Mail*. Non si trattava dunque di una *exit tax* di tipo sostanziale, ma di una *exit tax* di tipo procedurale, con effetti tuttavia sostanzialmente analoghi.

La Corte di Giustizia viene investita della questione pregiudiziale se gli artt. 43 e 48 del Trattato «*precludano ad uno Stato membro di proibire ad una persona giuridica con direzione e controllo centrali in tale Stato membro, di trasferire senza previo consenso o approvazione tale direzione e controllo centrali in un altro Stato membro, in presenza di una o di entrambe le seguenti circostanze, e cioè ove: a) possa essere evitato il pagamento di imposte sui profitti o sugli utili già realizzati; b) mediante il trasferimento della direzione e del controllo centrali della società, sia evitata un'imposta che sarebbe stata a suo carico se la società stessa avesse mantenuto la direzione e controllo centrali in tale Stato membro*».

La Corte muove dalle seguenti premesse: *i)* come regola generale, una società esercita il diritto di stabilimento aprendo agenzie o succursali o costituendo affiliate, come espressamente previsto dall'art. 43, par. 1, secondo periodo, *ii)* la legislazione britannica non pone alcuna restrizione ad operazioni come quelle sopra descritte, *iii)* diversamente dalle persone fisiche, le società sono enti creati da un ordinamento giuridico nazionale, e pertanto esistono solo in forza delle diverse legislazioni nazionali che ne disciplinano costituzione e funzionamento, *iv)* le legislazioni degli Stati membri presentano notevoli differenze relative sia al criterio di collegamento al territorio nazionale richiesto per la costituzione di una società, sia alla facoltà di una società costituita secondo tale legislazione di modificare in seguito detto criterio di collegamento.



Da tali premesse, la Corte giunge alla conclusione – in realtà, non del tutto coerente con la normativa inglese all'epoca applicabile – che *«la diversità delle legislazioni nazionali sul criterio di collegamento previsto per le loro società nonché sulla facoltà, ed eventualmente le modalità, di un trasferimento della sede, legale o reale, di una società di diritto nazionale da uno Stato membro all'altro, costituisce un problema la cui soluzione non si trova nelle norme sul diritto di stabilimento, dovendo invece essere affidata ad iniziative legislative o pattizie, tuttavia non ancora realizzatesi»*, concludendo che *«dall'interpretazione degli artt. 52 e 58 del Trattato non può dunque evincersi l'attribuzione alle società di diritto nazionale di un diritto a trasferire la direzione e l'amministrazione centrale in altro Stato membro pur conservando la qualità di società dello Stato membro secondo la cui legislazione sono state costituite»*.

La questione viene dunque rimessa agli ordinamenti interessati dal trasferimento, con una soluzione analoga a quella accolta dall'art. 25, comma 3°, L. n. 218/1995<sup>(6)</sup>.

---

<sup>(6)</sup> R. Luzzatto, C. Azzolini, *Società (nazionalità e legge regolatrice)*, Dig. disc. priv. sez. comm., Torino, 1997, XIV, 154. Come esattamente rileva lo Studio di Impresa n. 283-2015/I «Il trasferimento della sede sociale all'estero e la trasformazione internazionale» approvato dall'Area Scientifica – Studi d'Impresa il 26 novembre 2015 ed approvato dal CNN nella seduta del 12-13 gennaio 2016, «In sostanza, la disciplina contenuta nell'art. 25 l. 218/1995 deve essere di volta in volta integrata con quella del Paese straniero di partenza o di destinazione. Ciò significa che nel caso di trasferimento dall'Italia all'estero, la società dovrebbe continuare ad essere regolata dalla legge italiana ai sensi del comma 1 dell'art. 25 l. 218/1995, ma, poiché il comma 3 della stessa norma richiede che il trasferimento debba avvenire nel rispetto della disciplina dettata dal Paese di destinazione, quest'ultima potrebbe adottare regole che implicano la disapplicazione del criterio generale, contenuto nel comma 1 dell'art. 25. A tal proposito, potrebbe verificarsi una delle seguenti situazioni: 1) il Paese di destinazione non consente l'ingresso di società straniere in regime di continuità dei rapporti giuridici e, quindi, il trasferimento della sede dall'Italia all'estero produce l'estinzione della società e impone una costituzione ex novo dell'ente nel Paese di destinazione; 2) il Paese di destinazione consente l'ingresso di società straniere in regime di continuità dei rapporti giuridici, ma impone alle società straniere di adeguarsi alla propria legge nazionale. In questo caso, il trasferimento della sede dall'Italia all'estero, pur non implicando l'estinzione dell'ente, è consentito a condizione che la società italiana adotti un tipo sociale conforme a quelli disciplinati nel Paese di destinazione (ipotesi che, come si vedrà in seguito, implica la c.d. trasformazione "internazionale" o "transfrontaliera"); 3) il Paese di destinazione consente l'ingresso di società straniere in regime di continuità dei rapporti giuridici e consente, altresì, che le stesse continuino ad essere disciplinate dalla legge dello Stato di costituzione». Più avanti sottolineandosi, tuttavia, che «Il meccanismo delineato dall'art. 25 l. 218/1995, che impone il doppio riscontro dell'ordinamento di provenienza e di quello di arrivo, è suscettibile di essere derogato in caso di trasferimenti della sede sociale all'interno dell'Unione Europea, per effetto dell'evoluzione che, negli ultimi decenni, ha avuto la giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di applicazione del principio della libertà di stabilimento».

Di scarsa importanza ai nostri fini sono i casi successivi *Centros* ed *Inspire Art*, poiché relativi a casi di stabilimento a titolo secondario.

Il caso *Centros*<sup>(7)</sup> riguardava una società costituita nel Regno Unito che aveva chiesto di aprire una *branch* in Danimarca e alla quale l'autorità danese aveva rifiutato la registrazione, ritenendo che la società, non svolgendo alcuna attività nel Regno Unito, fosse stata costituita dai due soci danesi al solo fine di eludere la legislazione danese sul capitale minimo e beneficiare del più favorevole diritto inglese che tale dotazione minima di capitale non prevedeva. In tal caso, la Corte di Giustizia ha ritenuto che la fattispecie rientrasse nella tutela della libertà di stabilimento *secondaria* – in quanto relativa alla creazione di una *succursale* – assicurata dal Trattato alle società aventi scopo di lucro «*costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno della comunità*», e che la ricerca di un diritto societario più favorevole non costituisse un abuso del Trattato medesimo.

Il principio relativo alla possibilità di costituire una società in uno Stato membro e di creare succursali in un altro Stato membro anche in mancanza di attività nel primo Stato viene poi ribadito nel caso *Inspire Art*<sup>(8)</sup>, relativo ad una società costituita nel Regno Unito ed operante soltanto nei Paesi Bassi, dove – pur procedendosi all'iscrizione nel locale registro delle imprese – era stata attribuita alla società lo *status* di “società formalmente straniera”, facendone derivare l'obbligo del capitale minimo in misura pari a quello previsto per le società costituite nei Paesi Bassi e un regime di responsabilità illimitata degli amministratori sino all'iscrizione nel registro delle imprese. La Corte, in questo caso, non si è, dunque, confrontata con un divieto di iscrizione come in *Centros*, ma con l'imposizione di particolari obblighi, che ha ritenuto costituire “restrizioni ingiustificate” ai sensi del Trattato.

Pur riferendosi, come i due casi appena visti, alle restrizioni “in entrata”, il caso *Überseering BV*<sup>(9)</sup> è ben più rilevante, poiché la Corte affronta il problema della *continuità* del soggetto nel passaggio da uno Stato retto dal principio della “*incorporation*” ad uno retto dal principio del “*real seat*”. Su di esso occorre brevemente soffermarsi proprio alla luce delle affermazioni contenute nella sentenza *Daily Mail* in ordine alla non omogeneità delle norme interne di diritto internazionale-privatistico e com-

---

(7) Corte di giustizia UE, 9 marzo 1999, C-212/97, *Centros Ltd. C. Ebrvers-og Selskabsstyrelsen*.

(8) Corte di giustizia UE, 30 settembre 2003, C-167/01, *Inspire Art*.

(9) Corte di giustizia UE, 5 novembre 2002, C-208/00, *überseering BV*.

merciale e, dunque, della non censurabilità delle conseguenze (anche tributarie) di tale disomogeneità sino al momento dell'attuazione di quanto previsto dall'ormai abrogato art. 293 del Trattato.

Nel caso di specie, la *Überseering BV* – società di diritto olandese le cui quote erano state acquistate da due soggetti tedeschi, con ciò ritenendosi da parte della legislazione tedesca aver essa stabilito il proprio “*place of management*” in Germania – aveva convenuto dinanzi ad un tribunale tedesco una società tedesca, a motivo di opere difettose da essa realizzate in Germania per suo conto. La sua azione era stata tuttavia dichiarata improcedibile in quanto, dovendo la capacità processuale essere determinata in base alla legge del luogo della sede dell'amministrazione dell'attore, la legge tedesca, nella specie applicabile, riconosceva capacità processuale alle sole società *costituite* in Germania.

La Corte ha questa volta respinto l'argomento avanzato dal governo tedesco sulla necessità di una previa attuazione dell'art. 293 del Trattato, ritenendo l'esercizio della libertà di stabilimento indipendente dall'adozione di convenzioni sul mutuo riconoscimento. Essa ha invero affermato l'inapplicabilità delle conclusioni raggiunte nel caso *Daily Mail*, poiché mentre in tal caso venivano in rilievo i rapporti tra società e Stato di *partenza* – intendendo la società trasferire la sede dell'amministrazione in un altro Stato senza perdere la qualità di società nazionale – nel caso *Überseering BV* emergeva una diversa prospettiva, quella in particolare dello Stato di *destinazione*, che non può ignorare – a pena di violazione della libertà di stabilimento – la “personalità” conferita dall'ordinamento di provenienza e da questi mai messa in discussione. In altri termini, un conto è ritenere che gli ordinamenti interni possano determinare – in assenza di norme *ad hoc* – la perdita di nazionalità del soggetto che si trasferisce, altro è ammettere che lo Stato di destinazione possa disconoscere la capacità riconosciuta da un altro ordinamento comunitario ed obbligare la società ad un c.d. “*re-establishment*”. Né la Corte ha ritenuto sussistere una giustificazione al riguardo, poiché gli interessi di ordine generale – dei creditori, degli azionisti, dei dipendenti, delle autorità fiscali – non potrebbero giustificare *in alcun caso* il diniego della capacità giuridica del soggetto estero.

Appariva in tal modo possibile rinvenire una soluzione ad uno dei principali aspetti del problema della continuità giuridica del soggetto che si trasferisce, restando tuttavia aperto quello del trasferimento *da* uno Stato che adotta il criterio della sede reale e degli effetti di scioglimento che esso può recare con sé. Un conto, infatti, sono le restrizioni poste alle società dagli Stati membri di *destinazione*, altro è verificare a quali condizioni una società sia considerata tale ai sensi del diritto di un certo Stato

(sia quanto al collegamento in sé, sia quanto ai requisiti imposti dalla legislazione nazionale per tale mantenimento).

Su tale ultimo fronte, un'ulteriore apertura della Corte di giustizia si era registrata nella successiva pronunzia *Cartesio* <sup>(10)</sup>.

Si trattava, in particolare, di una società in accomandita semplice ungherese che intendeva trasferire la sua sede effettiva (intesa come centro direttivo dei suoi affari) in Italia, rimanendo registrata in Ungheria, ma alla quale il tribunale ungherese aveva negato il trasferimento ritenendo che essa dovesse essere prima sciolta in Ungheria e poi ricostituita a norma della legge dello Stato membro di destinazione.

Nonostante le ampie "aperture" dell'Avvocato generale – che aveva concluso per l'incompatibilità con il diritto comunitario di qualsiasi restrizione nello Stato di partenza, ritenendo che la giurisprudenza sopra esaminata avesse ormai definitivamente superato quanto affermato venti anni prima nel caso *Daily Mail* – la Corte adotta una soluzione "intermedia".

In particolare, essa afferma che gli Stati mantengono la facoltà di definire sia il criterio di collegamento richiesto ad una società affinché essa possa ritenersi costituita ai sensi del suo diritto nazionale e, a tale titolo, possa beneficiare del diritto di stabilimento; sia quello necessario per continuare a mantenere detto *status*, ivi inclusa la possibilità di «*non consentire ad una società soggetta al suo diritto nazionale di conservare tale status qualora intenda riorganizzarsi in un altro Stato membro trasferendo la sede nel territorio di quest'ultimo, sopprimendo in questo modo il collegamento previsto dal diritto nazionale dello Stato membro di costituzione*». Essa ritiene pertanto infondata la tesi della Commissione secondo cui la mancanza di una normativa *ad hoc* in materia, sottolineata nel caso *Daily Mail*, sarebbe ormai stata colmata in ambito comunitario.

Tuttavia, se normative che ostacolano il trasferimento c.d. «senza cambiamento del diritto applicabile» non incontrano limiti nel diritto unionale, altrettanto non può affermarsi per il trasferimento c.d. «con cambiamento del diritto nazionale applicabile» – vale a dire laddove la società si "converta" in una forma societaria soggetta al diritto nazionale dello Stato membro in cui si è trasferita – non potendo in tal caso lo Stato membro di costituzione imporre lo scioglimento e la liquidazione di tale società.

L'ulteriore passo in avanti compiuto è evidente. Se nessun ostacolo può essere frapposto dallo Stato di partenza all'effettiva trasformazione in una società di un altro Stato membro – sempreché quest'ultimo la consenta – parrebbero in tal modo superati anche i problemi derivanti dal

---

<sup>(10)</sup> Corte di giustizia UE, 16 dicembre 2008, C-210/06, *Cartesio*.

trasferimento da uno Stato che adotta il principio della sede reale ad uno che adotta il principio del luogo di costituzione, almeno nella misura in cui la nuova società adotti lo statuto sociale previsto per le società di tale ultimo Stato.

Restavano pertanto prive di tutela a livello unionale soltanto quelle ipotesi (tipicamente connesse al trasferimento in uno Stato che adotti il principio della sede reale) in cui lo Stato di destinazione non ammetta una siffatta trasformazione, non consentendo, in un certo senso, di “sanare” l’effetto liquidatorio ordinariamente previsto nello Stato di partenza.

Quest’ultima conclusione è avvalorata dal caso “tributario” *National Grid Indus* <sup>(11)</sup>, laddove la Corte di giustizia UE afferma che «*uno stato membro ha pertanto la possibilità di imporre ad una società costituita in forza del suo ordinamento giuridico restrizioni al trasferimento della sede amministrativa effettiva di quest’ultima al di fuori del suo territorio affinché tale società possa conservare la personalità giuridica di cui beneficia in base al diritto di questo stesso Stato membro*» <sup>(12)</sup>; e che, laddove un siffatto status venga meno, verrà altresì meno la «*possibilità, per tale società, di invocare l’art. 49 TFUE*», potendo nel caso opposto la Società «*avvalersi dei diritti che le derivano dall’art. 49 TFUE, in particolare al fine di mettere in discussione la legittimità di una tassazione impostale da tale Stato membro in occasione del trasferimento in un altro Stato membro della sua sede amministrativa effettiva*» <sup>(13)</sup>.

Al caso *Cartesio* segue il caso *Vale* <sup>(14)</sup>, riguardante una fattispecie inversa in cui una società italiana intendeva trasformarsi in società ungherese, ma alla quale l’Ungheria aveva negato l’iscrizione. In tale occasione, la Corte ha innanzitutto ribadito che spetta a ciascuno Stato membro la facoltà di definire «*il criterio di collegamento richiesto ad una società affinché essa possa ritenersi costituita ai sensi del suo diritto nazionale e, a tale titolo, possa beneficiare del diritto di stabilimento, sia quello necessario per continuare a mantenere detto status*», nonché precisato che «*l’eventuale obbligo di consentire una trasformazione transfrontaliera non pregiudica né tale facoltà dello Stato membro ospitante né la determinazione da parte di quest’ultimo delle norme sulla costituzione e sul funzionamento della società risultante da una trasformazione transfrontaliera*».

Essa ha dipoi esaminato il diniego di iscrizione, ritenendolo non proporzionato, oltretché in violazione dei principi di equivalenza e di effetti-

---

<sup>(11)</sup> Corte di giustizia UE, 29 novembre 2011, C-371/10, *National Grid Indus*.

<sup>(12)</sup> Par. 27.

<sup>(13)</sup> Par. 32.

<sup>(14)</sup> Corte di giustizia UE, 12 luglio 2012, C-378/10, *Vale*.

vità, purché vi sia un insediamento effettivo. Quanto al principio di equivalenza, laddove ad una trasformazione interna si applichi il principio di continuità, ciò deve valere anche per una trasformazione *intra*-UE; quanto al principio di effettività, lo Stato di destinazione deve tenere conto dei documenti che promanano dalle autorità dello Stato membro d'origine nel corso del procedimento di registrazione della società.

Ultima tappa in ordine di tempo della Corte di giustizia è il caso *Polbud*<sup>(15)</sup>, in cui una società polacca aveva trasferito in “continuità giuridica” – poiché espressamente previsto dalla legislazione polacca – la propria sede legale in Lussemburgo chiedendo successivamente la cancellazione dal registro delle imprese polacco. Quest'ultimo la aveva tuttavia negata richiedendo la previa liquidazione prevista dalla medesima legge polacca, poiché funzionale alla tutela degli interessi di creditori, soci di minoranza e dipendenti. In sostanza, pur consentendo l'ordinamento polacco la sopravvivenza (continuità giuridica) della società nel caso di trasferimento, ne imponeva nondimeno la sua previa liquidazione. In tale occasione, la Corte, dopo aver ritenuto (diversamente dal caso *Vale*) che la libertà di stabilimento copra le trasformazioni internazionali indipendentemente dalla circostanza che la società abbia trasferito un qualche “stabilimento” reale nel nuovo Paese (che, dunque, può essere mantenuta nello Stato di partenza), ha ritenuto tale disciplina non proporzionata, posto che, da un lato, un obbligo di liquidare un'impresa pur mantenendo viva la persona giuridica non potrebbe mai ritenersi mezzo proporzionato allo scopo, dall'altro, che non si sarebbe tenuto conto dell'effettivo rischio di lesione dei suddetti interessi, e, dall'altro ancora, potendosi rinvenire misure meno restrittive per tutelare gli interessi meritevoli. Il diritto di mutare la *lex societatis* non può, pertanto, essere subordinato a drastiche misure liquidatorie dovendosi rispettare il principio di proporzionalità.

In conclusione, la Corte di giustizia UE, sin dalla pronuncia *Daily Mail*, si arrende dinanzi alle difformità esistenti relativamente alle norme di conflitto, affermando che «*talune legislazioni esigono che non solo la sede legale, ma anche la sede reale, cioè l'amministrazione centrale della società, siano ubicate sul loro territorio, ragion per cui lo spostamento dell'amministrazione centrale da tale territorio presuppone lo scioglimento della società con tutte le conseguenze che ne discendono sotto il profilo del diritto delle società e del diritto fiscale*», e che «*altre legislazioni riconoscono alle società il diritto di trasferire all'estero la loro amministrazione centrale, ma alcune, come nel Regno Unito, sottopongono detto diritto ad alcuni limiti e*

---

(15) Corte di giustizia UE, 25 ottobre 2017, C-106/16, *Polbud*.

*gli effetti giuridici del trasferimento variano da uno Stato membro all'altro, in special modo sul piano fiscale»,* ulteriormente precisando che «*l'art. 220 (ora 293) del Trattato ha previsto, ove necessaria, la conclusione di convenzioni fra gli Stati membri, in particolare per garantire la conservazione della personalità giuridica in caso di trasferimento della sede da un paese all'altro. Ebbene, si deve constatare che nessuna convenzione in materia è sinora entrata in vigore».*

Da allora questo principio di fondo è sostanzialmente rimasto fermo, assistendosi solo ad un suo progressivo allentamento nei termini che si sono indicati.

Naturalmente, un conto è che gli effetti fiscali sfavorevoli *discendano* dal diritto internazionale privato e societario – che diventano pertanto mero *presupposto* o *oggetto di rinvio* per l'operatività delle norme fiscali previste per la liquidazione – altro è che detti effetti siano *autonomi* rispetto alle vicende internazional-privatistiche.

Soltanto nel primo caso si potrebbe fare leva su fattori *esterni* al diritto tributario per giustificare le restrizioni – come emerge dal passaggio della sentenza *National Grid Indus* sopra richiamato – trattandosi, invece, nel secondo caso, di misure svincolate dagli esiti internazional-privatistici sull'esistenza della società che si trasferisce e pertanto da affrontare sul piano squisitamente tributario.

Fatto sta che in base ai principi sin qui elaborati dalla Corte di giustizia UE, la ricostruzione in termini di scioglimento del trasferimento di sede in applicazione delle norme internazional-privatistiche, costituirebbe una legittima conseguenza della mancata armonizzazione delle norme di diritto internazionale privato, dunque priva di tutela sul piano del Trattato.

Non sfuggirà, tuttavia, la chiara contraddizione che ciò determina.

Se la società che trasferisce la propria sede dell'amministrazione (e, quindi, la propria residenza fiscale) appartiene ad uno Stato nel quale vige il principio del "*real seat*", non avremo una restrizione ai sensi dell'art. 43 del Trattato, in quanto, di regola, si verificherà uno scioglimento sul piano civilistico del soggetto che si trasferisce. Ciò, peraltro, con l'eccezione di taluni Stati, che ammettono la continuità del soggetto che si trasferisce in uno Stato che adotta il principio del "*place of incorporation*", e fatti comunque salvi i casi in cui si renda possibile la trasformazione in una società regolata dal diritto dello Stato di destinazione, secondo i principi enunciati nella sentenza *Cartesio*.

Se, invece, la società che trasferisce la propria residenza fiscale appartiene ad uno Stato nel quale vige il principio del "*place of incorporation*", non verificandosi alcuno scioglimento sul piano civilistico e, quindi, alcuna soluzione di continuità nel soggetto che si trasferisce, sarà possibile rinve-

nire una restrizione ai sensi dell'art. 43 del Trattato in quelle disposizioni tributarie che dovessero attribuire a tale trasferimento rilevanza ai fini impositivi.

Insomma, lo Stato di origine, qualora adotti il principio della *real seat*, può decidere il destino civilistico della società che trasferisce la propria sede dell'amministrazione, imponendone lo scioglimento – a meno che lo Stato di destinazione non consenta di “convertire” la società in un tipo sociale previsto dal proprio ordinamento, al quale la società va ad assoggettarsi – e, conseguentemente, può attribuire rilevanza fiscale a tale trasferimento senza che ciò possa dar luogo ad una restrizione ai sensi dell'art. 43 del Trattato; per contro, lo Stato di destinazione *deve* accogliere il soggetto estero qualora esso rispetti i criteri di collegamento che tale Stato richiede affinché una società possa ritenersi costituita ai sensi del suo diritto nazionale.

#### 4. - *La rilevanza “storica” ai fini tributari della Direttiva 2019/2121*

Nel contesto così delineato si inserisce la disciplina di cui oggi si discute, la cui notevolissima rilevanza appare pertanto sin da subito evidente proprio per regolamentare essa, finalmente, siffatte operazioni in via “multilaterale” – vale a dire, da parte di tutti gli Stati UE interessati ed in via “coordinata” tra loro – e fare così in modo che i profili tributari di tali operazioni non debbano subire, *passivamente*, gli effetti dissolutivi derivanti dal mancato coordinamento tra le normative nazionali.

Va rilevato, peraltro, che già la direttiva n. 2005/56/CE, aveva regolamentato la fusione intracomunitaria tra società, offrendo così un'opzione alternativa per la realizzazione del trasferimento di sede che, come noto, si realizza di fatto anche con la fusione tra due società situate in Stati membri diversi. Con l'ulteriore particolarità, peraltro, che, diversamente dalla società europea, la disciplina della direttiva in tema di fusioni intracomunitarie si rivolgeva a tutte le società di capitali europee.

La Corte di giustizia, con la sentenza *Sevic*<sup>(16)</sup>, aveva a sua volta affrontato il problema degli ostacoli “civilistici” alle fusioni transfrontaliere, riconoscendo l'incompatibilità con gli artt. 43 e 48 del Trattato delle norme che consentivano le operazioni di fusione esclusivamente tra società aventi sede in Germania.

---

(16) Corte di giustizia UE, 13 dicembre 2005, C-411/03, *Sevic*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, 71 ss., con nota di P. Conci, *Fusioni e scissioni come forme di esercizio del diritto comunitario di stabilimento*.



Non pareva tuttavia possibile rinvenire in tale pronuncia un superamento della originaria (e restrittiva) giurisprudenza *Daily Mail*. Nel caso *Sevic* il problema riguardava lo stato di destinazione (la Germania) e non lo stato di partenza (il Lussemburgo), posto che soltanto il primo aveva respinto la domanda d'iscrizione della fusione nel registro delle imprese, nulla avendo opposto il secondo al riguardo. La fattispecie appariva dunque piuttosto assimilabile al caso *Überseering* e, del resto, in una siffatta prospettiva si collocava, come già rilevato, la Corte di giustizia nella sentenza *Cartesio*.

Con la Direttiva n. 2019/2121 viene invece introdotta una disciplina armonizzata e “completa” delle operazioni societarie aventi rilevanza transfrontaliera, da un lato arricchendo la disciplina delle fusioni transnazionali già contenuta nella Direttiva n. 2005/56/UE e nella Direttiva n. 2017/1132/UE di essa modificativa; dall'altro estendendola – e questa è la grande novità – sia alle operazioni transfrontaliere di “trasformazione”, intesa come trasferimento di sede con cambiamento del diritto applicabile e di adozione di un tipo sociale previsto dall'ordinamento di destinazione, – evitando così di dover ricorrere all'escamotage della fusione transfrontaliera inversa in società costituita anche *ad hoc* ai sensi della Direttiva fusioni – sia alle scissioni transnazionali, anche mediante il c.d. “scorporo”, intesa come scissione a favore di una società di nuova costituzione con assegnazione delle relative azioni alla medesima società scissa, anziché ai soci.

La disciplina che ne risulta ha peraltro un ambito di applicazione soggettivo alquanto esteso, poiché non riguarda soltanto operazioni tra società di capitali localizzate in Stati membri. Essa coinvolge, infatti, sempreché l'applicazione della disciplina di recepimento della direttiva sia parimenti prevista dalla legge applicabile a ciascuna delle società di altro Stato membro partecipanti o risultanti dall'operazione, anche società diverse dalle società di capitali, nonché società di capitali che, pur soggette alla *lex societatis* di un altro Stato membro, non hanno la sede statutaria, l'amministrazione centrale o il centro di attività nel territorio dell'Unione, nonché – nel rispetto dell'art. 25, comma 3°, L. n. 218/1995 – operazioni internazionali “pure”, riguardanti cioè società regolate dalla legge di Stati non appartenenti all'UE, e persino operazioni a cui partecipano o da cui risultano enti non societari.

Ne consegue, dunque, che il rischio che si verifichino ipotesi di “discontinuità”, con i conseguenti effetti tributari liquidatori sopra prospettati, viene notevolmente ridotto e ciò non soltanto nei rapporti tra Stati UE, già in buona parte “coperti” dalla giurisprudenza della Corte di giustizia UE sopra esaminata, ma anche nei rapporti con Stati non UE.

Ma tale disciplina “armonizzata” si rivela particolarmente importante anche per i soci delle società interessate.

Con il d. lgs. n. 199/2007, è stato infatti introdotto il comma 2-ter all’art. 166, disponendo che «*il trasferimento della residenza fiscale all’estero da parte di una società di capitali non dà luogo di per sé all’imposizione dei soci della società trasferita*». Tale periodo – riprodotto dal comma 14 dell’art. 166 “*post-ATAD*” – costituisce attuazione (estesa) dell’art. 10-*quinqies* della direttiva n. 2005/19/CE, a mente del quale «*il trasferimento da uno Stato membro all’altro della sede sociale di una SE o di una SCE non può dar luogo, di per se stesso, ad alcuna imposizione sia a titolo di utili che a titolo di capital gain nei confronti dei soci della società trasferita*», secondo la logica per cui, svolgendosi l’operazione sul piano internazionale-privatistico al di fuori di qualsiasi logica dissolutoria, non può che escludersi qualsiasi effetto anche sui soci.

Ebbene, la circostanza che il trasferimento non dia luogo “di per sé” all’imposizione dei soci, lascia tuttavia oggi aperta la porta a talune “situazioni-limite” in cui può invece trovare immediata applicazione l’art. 47, comma 7°, t.u.i.r.

Si tratta appunto dell’ipotesi in cui l’ordinamento giuridico di destinazione non “riconosce” la società italiana che si trasferisce all’estero, imponendosi pertanto, per effetto dell’applicazione dell’art. 25, comma 3°, L. n. 218/95, lo scioglimento del soggetto italiano.

In questo caso, ne consegue l’applicazione delle norme in tema di trattamento fiscale delle somme attribuite ai soci, unitamente all’applicazione dell’art. 166 t.u.i.r., al punto che potrebbe persino rivelarsi più conveniente deliberare direttamente lo scioglimento e la messa in liquidazione, onde applicare la disciplina di cui all’art. 182 t.u.i.r., soprattutto nel caso in cui vi sia un rilevante avviamento, la cui tassabilità risulterebbe in tal caso esclusa.

Al di fuori di questa ipotesi-limite (e salvo, ovviamente, il caso delle società di persone tassate per trasparenza), invece, deve già oggi escludersi qualsiasi effetto immediato in capo ai soci di società di capitali.

Sotto questo profilo, la disciplina in esame, nel ridurre significativamente le ipotesi di discontinuità giuridica, si risolve dunque in un vantaggio anche per i soci della società, riducendo la frequenza con cui l’ipotesi-limite dianzi descritta può in concreto verificarsi.

Al tempo stesso, l’ipotesi della “trasformazione” consente adesso di allineare la *lex societatis* alla residenza fiscale delle società, riducendo così quelle situazioni “ibride” di società di diritto estero che, non potendo “abbandonare” la legge di partenza, allocavano il solo *place of effective*

*management* in un altro Stato per essere ivi considerate fiscalmente residenti sulla base delle convenzioni in materia di imposizione sul reddito.

A ciò si aggiunge, infine, che lo Schema di Direttiva affronta anche il caso delle società che, nonostante il cambio di “sede”, desiderino continuare ad essere regolate dal diritto dello Stato d’origine, prevedendo però requisiti stringenti. Si stabilisce, infatti, che le società possono stabilire una sede all’estero, ma solo per lo svolgimento delle riunioni dei soci e per il deposito di atti e documenti inerenti alla società, a condizione che sia mantenuta la sede sociale nel territorio dello Stato.

Si precisa, peraltro, nel nuovo art. 2510-*bis* c.c. destinato ad accogliere l’indicata novità, che «è fatta salva la facoltà delle società di stabilire fuori dal territorio dello Stato la sede dell’amministrazione, l’oggetto principale o la residenza fiscale», sicché, la “sede sociale” va necessariamente mantenuta in Italia e con essa, pertanto, anche uno degli elementi costitutivi previsti dall’art. 73, comma 3°, t.u.i.r., in via alternativa, al fine dell’attribuzione della residenza fiscale in Italia ai soggetti ires. Ne consegue che la “residenza fiscale” cui la nuova norma fa riferimento non può che essere quella attribuita *anche* dallo Stato di destinazione e di regola prevalente, per effetto della localizzazione del *Place of Effective Management* all’estero (ove si svolgono, appunto, le riunioni dei soci in cui si formano le decisioni fondamentali per la vita dell’impresa), qualora le singole convenzioni internazionali lo prevedano quale *tie breaker rule*<sup>(17)</sup>, sull’elemento costitutivo della mera “sede sociale”, invece rimasta in Italia.

Si precisa, infine, che una siffatta forma di stabilimento non costituisce causa di recesso ai sensi dell’art. 2437 c.c. – diversamente da quanto accade per le trasformazioni ai sensi dell’art. 9 – e non costituisce causa

---

(17) Come noto, infatti, il Modello di Convenzione OCSE, a partire dalla versione del 2017, non prevede più il *Place of Effective Management* quale unica *tie breaker rule* per i soggetti diversi dalle persone fisiche. Infatti: a) l’articolo 4, paragrafo 3, del Modello dispone che: «Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors (...);»; b) il paragrafo 24.1 del Commentario all’articolo 4, paragrafo 3, del Modello dispone che «Competent authorities having to apply paragraph 3 would be expected to take account of various factors, such as where the meetings of the person’s board of directors or equivalent body are usually held, where the chief executive officer and other senior executives usually carry on their activities, where the senior day-to-day management of the person is carried on, where the person’s headquarters are located, which country’s laws govern the legal status of the person, where its accounting records are kept (...).».

di cancellazione dal registro delle imprese né fa venir meno la giurisdizione collegata alla sede sociale.

##### 5. - *Sui rapporti con la normativa tributaria “sostanziale”*

Con specifico riferimento ai rapporti con il diritto tributario sostanziale, le operazioni oggetto dello Schema di attuazione in esame sono attualmente disciplinate, dal punto di vista tributario:

a) quanto alle operazioni societarie *intra*-UE – per quanto qui di interesse, le fusioni e scissioni fra soggetti residenti in Stati membri diversi dell’Unione Europea – dalle disposizioni di recepimento della direttiva n. 90/434/CEE e s.m.i. contenute agli artt. 178 ss. t.u.i.r., le quali prevedono la “neutralità fiscale” di siffatte operazioni mediante rinvio agli artt. 172 e 173 t.u.i.r.;

b) quanto alla “trasformazione” e al trasferimento di sede, dall’art. 166 t.u.i.r. relativamente alle operazioni in uscita e dall’art. 166-*bis* t.u.i.r. per quanto riguarda le operazioni in ingresso.

Si tratta, per quanto attiene all’art. 166 t.u.i.r., di una norma che ha subito ripetute modifiche rispetto all’originario art. 20-*bis* t.u.i.r. introdotto con il d.l. n. 41/1995, che si componeva di soli due commi, l’uno sul realizzo “a valore normale” della plusvalenza latente, l’altro sui fondi in sospensione di imposta. Tale disposizione si era infatti prima arricchita con una previsione sulle perdite pregresse ed una sulla imposizione in capo ai soci già sopra richiamata, e poi tramite una previsione *ad hoc* per l’ipotesi di trasferimento in Stati appartenenti all’Unione europea ovvero in Stati aderenti all’Accordo sullo Spazio Economico Europeo con i quali l’Italia aveva stipulato un accordo sulla reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari comparabile a quella assicurata dalla direttiva 2010/24/UE, ivi prevedendosi, considerato il livello di complessità ormai raggiunto dalla giurisprudenza unionale sopra richiamata, un inedito rinvio da parte del legislatore – probabilmente timoroso di sbagliare – in punto di sospensione degli effetti del realizzo, direttamente «*ai principi sanciti dalla sentenza 29 novembre 2011, causa C-371-10, National Grid Indus BV*» (rinvio poi eliminato con il d.lgs. n. 147 del 2015).

La nuova versione dell’art. 166 t.u.i.r. introdotta dal d.lgs. n. 142 del 2018, recependo l’art. 5 della Direttiva ATAD e cogliendo anche l’occasione per recepire e “codificare” alcune indicazioni interpretative nel frattempo fornite dall’Agenzia delle Entrate, ha innovato profondamente l’assetto normativo preesistente, pervenendosi ad una elefantica disciplina di ben quindici commi.

Per quanto qui di interesse, esso ne ha mutato completamente l’oggetto: non più il solo trasferimento della residenza – o della stabile orga-

nizzazione, come precedentemente indicato nei decreti attuativi – all'estero, ma un'imposizione generalizzata su ogni tipo di perdita di collegamento con la potestà impositiva italiana "territoriale" dei *soggetti* che esercitano imprese commerciali (residenti e non residenti con stabile organizzazione in Italia) o di singoli elementi dell'attivo. Risultando, dunque, comprese nell'ambito oggettivo di applicazione della disposizione anche le seguenti ipotesi: *i*) il trasferimento di attivi ad una stabile organizzazione estera in *branch exemption*; *ii*) il trasferimento all'estero (alla casa madre non residente o ad un'altra stabile organizzazione situata all'estero) di una stabile organizzazione italiana o di suoi attivi; *iii*) la fusione in una società non residente o la scissione a favore di una società non residente; *iv*) il conferimento di una stabile organizzazione estera o di un suo ramo a favore di un soggetto fiscalmente residente all'estero.

Ciò ha comportato, come noto, l'abrogazione dell'art. 179, comma 6°, t.u.i.r., che, con riferimento alle fusioni, scissioni e conferimenti di attivi intra-UE, disponeva che «*Si considerano realizzati al valore normale i componenti dell'azienda o del complesso aziendale che abbiano formato oggetto delle operazioni indicate alle lettere da a) a d) del comma 1 dell'articolo 178, non confluiti in seguito a tali operazioni in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. La stessa disposizione si applica se successivamente alle predette operazioni i componenti conferiti nella stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato ne vengano distolti. Si applicano, ove compatibili, le disposizioni dell'articolo 166, commi 2-quater e seguenti, anche ad operazioni verso Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo*».

Ne deriva, dunque, che le modalità "attuative" civilistiche delle operazioni societarie transnazionali di cui alla Direttiva in via di attuazione, dovranno necessariamente tenere conto degli eventuali effetti di perdita di collegamento con la potestà impositiva derivanti dagli specifici assetti organizzativi prescelti.

Per quanto poi riguarda l'art. 166-*bis* t.u.i.r., nella sua versione risultante prima dalle modifiche apportate con l'art. 12, d.lgs. n. 147 del 2015 e poi con il recepimento della Direttiva ATAD – che ha determinato l'estensione della disciplina a tutte le fattispecie che comportano l'attrazione alla potestà impositiva italiana in modo di fatto "inverso" a quanto previsto dall'art. 166 t.u.i.r. – esso ha confermato la difficoltà di una soluzione sistematica della questione relativa al valore fiscale da attribuire ai beni "in ingresso" <sup>(18)</sup>, assumendo a tal fine il valore di mercato per i trasferimenti

---

<sup>(18)</sup> Sui cui termini sia consentito rinviare a G. Melis, *Trasferimento della residenza ed imposizione sui redditi*, cit., 572 ss.

*intra-Ue* o da Stati *white-list* (che consentono un adeguato scambio di informazioni) o nel caso di positivo esperimento dell'accordo preventivo *ex art. 31-ter*, d.p.r. n. 600/1973, oppure il minor valore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore di mercato, e per le passività, il maggior valore tra di essi, per le restanti ipotesi. Si ricorda, infatti, che anteriormente all'intervento attuato con il d.lgs. n. 147 del 2015, l'Amministrazione finanziaria riconosceva il valore corrente degli *assets* quando lo Stato di provenienza assoggettava a tassazione in via ordinaria i maggiori valori ivi formati, altrimenti facendosi riferimento al "costo storico" <sup>(19)</sup>.

A tale riguardo, l'unica disposizione che viene in rilievo è l'art. 13, co. 3 dello Schema attuativo, secondo cui «*Se dalla trasformazione risulta una società di capitali italiana, il capitale è determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo e deve risultare da una relazione di stima redatta a norma dell'articolo 2343 del codice civile o dalla documentazione di cui all'articolo 2343-ter del codice civile oppure, quando dalla trasformazione risulta una società a responsabilità limitata, da una relazione di stima redatta a norma dell'articolo 2465 del codice civile. Si applica altresì, nel caso di società per azioni o in accomandita per azioni, l'articolo 2343, secondo, terzo e, in quanto compatibile, quarto comma, del codice civile e, nelle ipotesi di cui all'articolo 2343-ter, primo e secondo comma, del codice civile, si applica il terzo comma del medesimo articolo 2343 del codice civile*», con l'ulteriore precisazione, contenuta nel comma successivo, secondo cui «*Il comma 3 non si applica quando è sottoposta a trasformazione in società italiana una società di altro Stato membro soggetta alle regole di formazione del capitale di cui al titolo I capo IV della direttiva (UE) 2017/1132 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 14 giugno 2017, o a regole equivalenti*». In altri termini, se la società proviene da un altro Stato membro che adotta regole a tutela dell'integrità del capitale sociale, la perizia non è necessaria.

Rispetto a tale profilo, le soluzioni fiscali si mostrano tendenzialmente neutre, avendo già a suo tempo l'Amministrazione finanziaria affermato *i)* che il "valore normale" (oggi, "valore di mercato") possa essere riconosciuto anche ai beni della società incorporata non più presenti in bilancio in quanto completamente ammortizzati o il cui valore contabile sia inferiore al *fair value*, trovando il conseguente riconoscimento "extra-contabile" di una maggiore quota di ammortamento fiscale, rispetto a quella risultante in contabilità, fondamento nel combinato disposto dell'art. 109, comma 4°, t.u.i.r. sulla deduzione dei componenti negativi che «*pur*

---

(19) Sul punto, si v. la Ris. n. 69 del 2016.

*non essendo imputati al conto economico, sono deducibili per disposizioni di legge»* e nella disposizione di legge rappresentata all'epoca dall'art. 12, d.lgs. n. 147 del 2015 e adesso dall'art. 166-*bis* t.u.i.r.; ii) che, qualora i valori di bilancio dovessero essere più elevati del valore normale, ai fini fiscali rileverà, comunque, quest'ultimo valore<sup>(20)</sup>. Rimarrebbe, tuttavia, il problema dell'irap in considerazione dello "sganciamento" prodottosi a seguito dell'avvenuta abrogazione dell'art. 11-*bis*, d.lgs. n. 446 del 1997, con conseguente determinazione della base imponibile irap direttamente sui dati contabili della società, che ha condotto l'Amministrazione finanziaria a ritenere che il criterio del "valore di mercato" di cui all'art. 166 t.u.i.r. non sia applicabile anche ai fini irap<sup>(21)</sup>.

V'è tuttavia una disposizione sulla quale la disciplina in corso di attuazione è suscettibile di incidere: trattasi dell'art. 167 t.u.i.r. relativo alla disciplina CFC, per il profilo riguardante l'applicazione di tale disciplina nell'ipotesi di effettuazione di operazioni straordinarie o di operazioni transfrontaliere di "trasformazione", ivi compreso il rapporto con l'art. 166 t.u.i.r.<sup>(22)</sup>.

Si pensi, innanzitutto, alla questione del trasferimento "estero su estero" di una società controllata soggetta al regime CFC, la cui rilevanza impositiva ai fini dell'art. 166 t.u.i.r. viene esclusa dall'Amministrazione finanziaria<sup>(23)</sup>. Tale esclusione deve ritenersi operante sia nel caso in cui il trasferimento avvenga in "continuità giuridica" – non comportando il regime CFC l'attrazione in Italia della residenza fiscale della società controllata estera, il trasferimento estero su estero, quand'anche comportasse la cessazione dell'applicabilità della normativa CFC, e quindi la perdita della potestà impositiva italiana sui redditi della società controllata estera, non sarebbe in alcun modo assimilabile al trasferimento all'estero della residenza fiscale di una società italiana – sia nel caso esso avvenga in "discontinuità giuridica", essendo in tal caso l'ipotesi realizzativa di cui all'art. 166 t.u.i.r. in ogni caso posposta rispetto a quella prevista dall'art. 86, comma 1°, lett. c), t.u.i.r. In questo caso, peraltro, si verificherebbero effetti impositivi non solo in capo al soggetto controllante ma anche in

---

<sup>(20)</sup> Sul punto, sempre la Risoluzione n. 69 del 2016.

<sup>(21)</sup> Risposta ad Interpello, n. 460 del 2019. Sul punto, criticamente, E. Ferrara, *Entry tax: la valorizzazione dei beni in ingresso, nuova disciplina e vecchi dubbi*, in *Fisco*, 2020, 754 ss.

<sup>(22)</sup> Su tale tema, si v. R. Michelutti, E. Iascone, *Trasferimento di sede e fusione di CFC*, in *Corr. trib.*, 2022, 436 ss.; R. Michelutti, L. Rossi, E. Iascone, *Le operazioni straordinarie riguardanti la CFC*, in AA.VV. (a cura di S. Marchese, L. Miele), *Le società controllate estere*, Milano, 2022, 254 ss.

<sup>(23)</sup> Circ. Ag. Entrate 27 dicembre 2021, n. 18/E.

capo agli eventuali altri soci residenti, i quali, qualificandosi il trasferimento alla stregua di una liquidazione e successiva ricostituzione della società, sarebbero soggetti ad imposizione sugli eventuali redditi derivanti dalla distribuzione degli attivi patrimoniali della CFC, ai sensi dell'art. 47, comma 7° e dell'art. 86, comma 5-*bis*, t.u.i.r. Sicché, sotto questo profilo, il ridimensionamento delle ipotesi di discontinuità per effetto della disciplina unionale in corso di implementazione, comporta un corrispondente ridimensionamento anche del problema testé evidenziato.

Si pensi anche alla tesi dell'Amministrazione finanziaria secondo cui una fusione "estero su estero" sarebbe fiscalmente neutrale – sia ai fini dell'applicazione dell'art. 167 t.u.i.r. che ad altri fini (ad es., ai fini della neutralità del concambio per i soci italiani della società incorporata o fusa o della non tassazione delle plusvalenze latenti caratterizzanti i beni compresi nell'eventuale stabile organizzazione italiana di tale società) – solo se retta da una disciplina di diritto societario equiparabile a quella che governa le fusioni tra società nazionali in base al codice civile, e in particolare solo ove ricorrano, contemporaneamente, le seguenti condizioni: *i*) l'operazione produce effetti giuridici analoghi a quelli delle operazioni di fusione regolate dalla legislazione civilistica italiana; *ii*) i soggetti coinvolti hanno una forma giuridica sostanzialmente analoga a quella prevista per le società di diritto italiano; *iii*) l'operazione produce effetti in Italia sulla posizione fiscale di almeno uno dei soggetti coinvolti. Al di là delle criticità intrinseche di questa tesi<sup>(24)</sup>, risulta evidente come la disciplina della cui attuazione qui si discute appare foriera di novità significative, sia per quanto attiene alla sua applicabilità ad enti diversi dalle società, sia per quanto riguarda la maggiore armonizzazione della disciplina civilistica applicabile in tali ipotesi, tali dunque da limitare notevolmente il rischio di effetti di tipo realizzativo in capo ad una o persino ad entrambe le società coinvolte dall'operazione e, dunque, dei conseguenti riflessi impositivi in capo alla società residente controllante soggetta al regime CFC e agli altri soci.

#### 6. - *Sulla tutela del credito erariale*

Importanti sono anche i profili relativi alla tutela del credito erariale, dovendosi peraltro considerare che una delle principali novità della Direttiva 2019/2121 è costituita proprio dall'assetto di tutele apprestato a protezione dei creditori.

---

<sup>(24)</sup> Bene evidenziate da R. Michelutti, E. Iascone, *Trasferimento di sede e fusione di CFC*, cit., 441.



Di tale questione si occupa, in particolare, l'art. 30 dello Schema, a mente del quale quando dalla fusione transfrontaliera risulta una società soggetta alla legge di altro Stato, la società italiana che partecipa alla fusione, con la richiesta del certificato preliminare, è tenuta a dimostrare, mediante le pertinenti certificazioni, di non avere debiti nei confronti di amministrazioni o enti pubblici o di averli soddisfatti o garantiti in conformità all'art. 31, a tal fine rilevando anche i debiti tributari certificati dall'Agenzia dell'Entrate o dall'Agente della riscossione, anche non definitivamente accertati.

Il successivo art. 31 precisa, tuttavia, che l'obbligo di soddisfare o garantire i debiti tributari può ammettersi soltanto in ipotesi-limite, riguardanti l'avvenuta evidenziazione di dubbi significativi sulla capacità della società di mantenere la continuità aziendale, la sussistenza di uno stato di liquidazione o la sua avvenuta revoca nel triennio antecedente la data di pubblicazione del progetto di fusione, un patrimonio netto negativo o inferiore al minimo legale o, infine, l'omesso deposito di almeno un bilancio nell'ultimo triennio.

Ne deriva, pertanto, che l'esistenza di "debiti fiscali" in quanto tale non può costituire un ostacolo alla realizzazione delle operazioni di cui si discute e al rilascio del c.d. "certificato preliminare", salvo che nel caso delle indicate situazioni patologiche, in cui il legislatore "presume" che l'operazione possa essere meramente preordinata alla sottrazione di garanzie al Fisco o ad altro Ente pubblico.

Si tratta di una conseguenza che, sul versante fiscale, si armonizza appieno con i limiti tradizionalmente apposti dalla Corte di giustizia UE alla possibilità da parte degli Stati membri di invocare il rischio di evasione (od elusione) fiscale internazionale quale possibile causa di giustificazione rispetto a violazioni delle libertà fondamentali e del principio di non discriminazione<sup>(25)</sup>, rinvenendo la Corte in tale giustificazione il possibile esplicitarsi di obiettivi protezionistici. Ed in tale prospettiva si inquadra pure quanto affermato dalla Corte di giustizia UE nel caso *DMC*<sup>(26)</sup> – sul quale torneremo

---

<sup>(25)</sup> Corte di giustizia UE, 16 luglio 1998, C-264/96, *Imperial Chemical Industries*; Corte di giustizia UE, 21 settembre 1999, C-307/97 *Saint Gobain*; Corte di giustizia UE, 6 giugno 2000, C-35/98 *Verkooijen*; Corte di giustizia UE, 8 marzo 2001, C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft*; Corte di giustizia UE, 12 settembre 2006, C-196/04 *Cadbury Schweppes*; Corte di giustizia UE, 7 settembre 2017, C-6/16, *Eqiom*; Corte di giustizia UE, 20 dicembre 2017, C-504/16 e C-613/16, *Deister Holding e Jubler Holding*.

<sup>(26)</sup> Corte di giustizia UE, 23 gennaio 2014, C-164/12, *DMC*. Si legge, in particolare, che: «65. Per quanto attiene, infine, all'obbligo di costituzione di garanzie bancarie, la Corte ha già avuto modo di affermare che uno Stato membro può prendere in conto il rischio di mancato recupero dell'imposta nell'ambito della propria normativa nazionale applicabile al-

*infra* – là dove ha ritenuto che la richiesta di garanzie debba essere sempre preceduta da una valutazione del rischio di mancato recupero.

Resta peraltro sullo sfondo la previsione, le cui conseguenze sono tutte da verificare, contenuta all'art. 29, comma 3°, dello Schema, laddove prevede che «*Ai fini del rilascio del certificato preliminare, sulla base della documentazione, delle informazioni e delle dichiarazioni a sua disposizione, il notaio verifica (...) g) che, in base alle informazioni e ai documenti ricevuti o acquisiti, la fusione non sia effettuata per scopi manifestamente abusivi o fraudolenti, dai quali consegue la violazione o l'elusione di una norma imperativa del diritto dell'Unione o della legge italiana, e che non sia finalizzata alla commissione di reati secondo la legge italiana*». Si pensi, ad esempio, al reato di cui all'art. 11, d.lgs. n. 74 del 2000, riguardante la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte<sup>(27)</sup>.

Gli artt. 30 e 31 cit. vengono poi richiamati dall'art. 42 in materia di scissione, e prima ancora dall'art. 7 in materia di "trasformazione".

Senonché, si pone qui una questione importante relativa alla responsabilità delle beneficiarie in caso di scissione.

Lo Schema in esame riproduce il principio civilistico secondo cui la beneficiaria risponde a titolo solidale per le obbligazioni della scissa nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto assegnato. Ciò avviene in

*l'assolvimento differito dei debiti fiscali (v., in tal senso, sentenza National Grid Indus, citata supra, punto 74). 66. Tuttavia, tali garanzie comportano di per sé un effetto restrittivo, considerato che privano il contribuente del godimento del patrimonio dato in garanzia (sentenze dell'11 marzo 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Racc. pag. I-2409, punto 47, e N, cit., punto 36). 67. Pertanto, un'esigenza di tal genere non può essere richiesta, in linea di principio, senza previa valutazione del rischio di mancato recupero».*

<sup>(27)</sup> Il controllo notarile qui previsto parrebbe rappresentare un *unicum* nel sistema positivo, non risultando a chi scrive che al notaio sia mai stato attribuito un controllo in relazione a scopi abusivi o fraudolenti, men che meno di natura tributaria, essendo quest'ultimo stato sempre concepito come un controllo di legittimità e non di merito. E la valutazione dell'abusività o della fraudolenza, al contrario, dovrebbe comportare la valutazione del merito delle ragioni che hanno indotto le società a porre in essere l'operazione. La stessa lettera della norma appare contraddittoria, poiché laddove fa riferimento alla «*violazione ... di una norma imperativa del diritto dell'Unione o della legge italiana*» implica una vera e propria duplicazione del controllo di legittimità, che *naturaliter* pertiene al notaio e che prescinde dalla sussistenza di scopi abusivi o fraudolenti; laddove, invece, fa riferimento alla «*elusione di una norma imperativa del diritto dell'Unione o della legge italiana*» ovvero alla finalizzazione «*alla commissione di reati secondo la legge italiana*», deborda in un controllo sul merito delle ragioni che hanno ispirato le scelte delle società coinvolte, che non è tradizionalmente insito nelle funzioni notarili. Unico elemento finalizzato a porre un argine a tale estensione è dunque rappresentato dal fatto che il controllo in questione si attivi nel solo caso di scopi «*manifestamente abusivi o fraudolenti*», salvo naturalmente che il notaio sia stato messo a conoscenza degli scopi abusivi o fraudolenti o abbia addirittura ispirato i medesimi.

virtù sia del generale richiamo alle disposizioni di cui al titolo V, capo X, sezione III del libro V del codice civile; sia mediante la previsione, contenuta all'art. 43, comma 3°, secondo cui nel caso in cui la destinazione di un elemento del passivo non sia desumibile dal progetto, opera una responsabilità solidale tra scissa e beneficiaria, ma essa «è limitata al valore effettivo del patrimonio netto assegnato o mantenuto da ciascuna società».

Il che significa, quanto al rinvio, che: i) la relazione dell'organo amministrativo ai sensi dell'art. 2506-ter, comma 2°, cod. civ., «deve indicare il valore effettivo del patrimonio netto assegnato alle società beneficiarie e di quello che eventualmente rimanga nella società scissa»; ii) ai sensi dell'articolo 2506-quater, comma 3, cod. civ., «ciascuna società è solidamente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto a essa assegnato o rimasto, dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico».

Quanto alla disposizione di cui all'art. 43, comma 3°, cit., essa riproduce quanto già previsto, in analoga fattispecie, dall'art. 2506-bis, comma 3°, c.c. e attua l'art. 160-undecies, par. 2 della Direttiva, secondo cui «Se un creditore della società scissa non riceve il pagamento dalla società a cui il debito è assegnato, le altre società beneficiarie, nonché la società scissa in caso di scissione parziale o tramite scorporo, sono responsabili di tale obbligo in solido con la società a cui il debito è assegnato. Ciascuna società interessata dalla scissione è tuttavia responsabile in solido nei limiti del valore del patrimonio netto assegnatole alla data di efficacia della scissione».

Così stando le cose, si pone il problema dell'interpretazione da attribuire all'art. 173, comma 13, t.u.i.r., secondo cui «I controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi sono svolti nei confronti della società scissa o, nel caso di scissione totale, di quella appositamente designata, ferma restando la competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate della società scissa. Se la designazione è omessa, si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione. Le altre società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito e anche nei loro confronti possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge. Le società coobbligate hanno facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti, senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'Amministrazione».

Tale disposizione, nonostante il diverso ed unanime parere contrario della dottrina<sup>(28)</sup>, è stata infatti sistematicamente interpretata dalla giuri-

---

(28) Per i riferimenti bibliografici, sia consentito rinviare a G. Melis, F. Montanari, *Sulla responsabilità tributaria nelle operazioni di scissione parziale (nota a Corte Cost., 26.04.2018, n. 90)*, in *Rassegna tributaria*, 2018, 699 ss.

sprudenza di legittimità, anche costituzionale, quale deroga alla disciplina civilistica, tale da legittimare la responsabilità solidale illimitata della società beneficiaria<sup>(29)</sup>.

Si tratta di una tesi che si presta a fondati dubbi già sotto il profilo “nazionale”.

A tacere dei profili di irragionevolezza in considerazione dell’alterazione della neutralità fiscale che una siffatta responsabilità comporta, con i conseguenti intralci alle riorganizzazioni aziendali, e della violazione del principio di capacità contributiva in presenza di una responsabilità illimitata per debiti fiscali incerti nell’*an* e nel *quantum* a fronte dei quali le beneficiarie non si troverebbero nelle condizioni di ricevere con certezza la provvista, è sufficiente considerare, sotto il profilo del rapporto tra l’obbligazione tributaria e il diritto comune qui in esame, che la normale responsabilità *intra vires* è principio comune delle successioni, sicché l’ambiguità del legislatore tributario sull’“intensità” della responsabilità solidale delle beneficiarie, non può di certo essere intesa come significativa di una diversa speciale volontà legislativa. A ciò si aggiunga che tale rafforzamento si appalesa del tutto “sproporzionato” rispetto ad una disciplina civilistica già di per sé idonea ad assicurare ampia tutela agli interessi erariali, da un lato conservandosi interamente l’effettivo valore del patrimonio aziendale senza che si disperda garanzia alcuna<sup>(30)</sup> – sia pure rispetto ad una pluralità di soggetti nei cui confronti, tuttavia, il Fisco dispone di poteri di autotutela di cui un normale creditore è privo – dall’altro dovendosi tenere conto che la ricostruzione giurisprudenziale più recente prevede la possibilità di agire senza preventiva escussione della società cui il debito è rimasto<sup>(31)</sup>, dall’altro ancora essendo ormai ammessa l’esperibilità, anche per le scissioni, dell’azione revocatoria ordinaria *ex art. 2901 c.c.*<sup>(32)</sup>, azione di cui può avvalersi anche il Fisco-creditore<sup>(33)</sup>, con tutte le conseguenze che ne derivano, tra cui proprio l’autorizzazione dell’escussione *oltre* il patrimonio netto attribuito<sup>(34)</sup>.

Ma la tesi diviene ancor più “critica” allorquando si passi alle operazioni transnazionali, traducendosi essa in un rilevante ostacolo alla libertà di stabilimento che, anche alla luce della chiara previsione dell’art. 160

---

<sup>(29)</sup> Cass., n. 4987/2020; Cass., n. 9594/2016; n. 23342/2016; Corte cost., n. 90/2018.

<sup>(30)</sup> Cass., n. 4455/2016.

<sup>(31)</sup> Cass., n. 7914/2015.

<sup>(32)</sup> Anche in concorso con l’opposizione preventiva dei creditori sociali: Cass., 30184/2022; Cass., n. 12047/2021; Cass., n. 2153/2021; Cass., n. 31654/2019; Corte di giustizia UE, 30 gennaio 2020, C-394/18, *I.G.I. srl*.

<sup>(33)</sup> Cass., n. 30737/2019.

<sup>(34)</sup> Cass., n. 30184/2022.

*undecies* cit., che non fa alcuna distinzione a seconda della natura del creditore – pubblico o privato che sia – non può che condurre ad un deciso rigetto della tesi interpretativa “estensiva” appena evocata.

Poiché, tuttavia, il punto 53 dei Considerando alla Direttiva afferma, genericamente, che «*La presente direttiva lascia impregiudicate le disposizioni giuridiche e amministrative del diritto tributario nazionale degli Stati membri ovvero di loro suddivisioni territoriali e amministrative, anche in termini di applicazione delle norme fiscali nelle trasformazioni, fusioni e scissioni transfrontaliere*», sarebbe probabilmente opportuna la previsione di una disposizione *ad hoc* che espliciti l'applicabilità dell'indicato principio della responsabilità solidale “limitata” anche ai debiti di natura tributaria, se non addirittura, rappresentare l'occasione per introdurre una siffatta specificazione all'interno dello stesso art. 2506-*bis*, comma 3°, c.c., e così rimuovere quello che, ad oggi, costituisce il principale ostacolo alle scissioni ove finalizzate, come tipicamente accade, alla creazione di “contenitori societari” destinati a circolare.

Vi è, tuttavia, una seconda questione, stavolta riguardante la disciplina speciale di cui all'art. 166 t.u.i.r.

Come noto, a seguito del recepimento della Direttiva ATAD è venuto meno il regime di “sospensione di imposta” per l'*exit tax* originariamente previsto.

L'alternativa – peraltro limitata ai soli Stati UE e SEE con accordo sulla reciproca assistenza in materia di riscossione comparabile a quella assicurata dalla direttiva 2010/24/UE – è infatti solo più tra la tassazione immediata e la tassazione rateizzata. L'art. 2, comma 2°, d.lgs. n. 142 del 2018 fa peraltro salvo il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 10 luglio 2014, n. 92134, le cui disposizioni continuano ad essere applicabili, in quanto compatibili, con la nuova normativa. Si prevede solo che «*Con uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate possono essere emanate disposizioni di attuazione del presente articolo, finalizzate a individuare le modalità di esercizio dell'opzione di cui al comma 9, le circostanze in cui l'efficacia di tale opzione può essere subordinata alla prestazione di garanzie e l'entità e la forma tecnica di tali garanzie, nonché le modalità di monitoraggio dell'eventuale verificarsi delle ipotesi di decadenza dalla rateazione di cui al comma 12*» (comma 15). Dunque, un sistema di garanzie nel caso di opzione per la rateizzazione.

Come è noto, nel caso *National Grid Indus*<sup>(35)</sup>, la Corte aveva mutato opinione proprio sul sistema delle garanzie. Pur profilando un equilibrio

---

(35) Corte di giustizia UE, 29 novembre 2011, C-371/10, *National Grid Indus*.

del “sistema” nella possibilità di scelta dell’impresa tra tassazione immediata senza oneri amministrativi e tassazione differita con oneri amministrativi necessari per monitorare efficacemente gli *assets* oggetto di trasferimento – a nulla rilevando le eventuali difficoltà che l’Amministrazione finanziaria incontrasse in relazione a siffatto monitoraggio – essa aveva infatti considerato per la prima volta legittime le garanzie bancarie onde contenere «*il rischio di mancata riscossione dell’imposta, che aumenta con il passare del tempo*»<sup>(36)</sup>.

Proprio a seguito di tale sentenza, la Corte di giustizia si pronunciava sulla normativa fiscale portoghese<sup>(37)</sup>, olandese<sup>(38)</sup>, spagnola<sup>(39)</sup> e danese<sup>(40)</sup>, tutte ritenute in violazione del Trattato nella parte in cui prevedevano l’imposizione immediata delle plusvalenze latenti in occasione del trasferimento di sede e/o degli elementi dell’attivo (con l’unica eccezione della cessazione di attività, poiché di regola generatrice di plusvalenze anche in fattispecie puramente nazionali); altri Stati (Italia, Regno Unito, Regno Unito e Belgio) si sottraevano al procedimento giurisdizionale, avendo dichiarato, a seguito dell’apertura della procedura di infrazione, di voler adeguare la loro legislazione ai nuovi principi.

Senonché, come detto, la Direttiva ATAD ha al contrario legittimato la tassazione immediata delle plusvalenze latenti, consentendo, come visto, solo una rateazione delle somme se del caso previa prestazione di garanzie.

Si tratta di una soluzione che deriva, a giudizio di chi scrive, dalla confusione tra tassazione “differita” – che in *National Grid Indus* riguardava il momento di effettiva realizzazione della plusvalenza – e tassazione “rateizzata”, che altro non è se non una tassazione immediata ripartita nel tempo, fatta dalla Corte di giustizia UE dapprima in un passaggio – alquanto criptico – della pronuncia sulla normativa fiscale danese<sup>(41)</sup>,

---

<sup>(36)</sup> Par. 74.

<sup>(37)</sup> Corte di giustizia UE, 6 settembre 2012, C-38/10, *Commissione v. Repubblica portoghese*.

<sup>(38)</sup> Corte di giustizia UE, 31 gennaio 2013, C-301/11, *Commissione v. Regno dei Paesi bassi*.

<sup>(39)</sup> Corte di giustizia UE, 25 aprile 2013, C-64/11, *Commissione v. Regno di Spagna*.

<sup>(40)</sup> Corte di giustizia UE, 18 luglio 2013, C-261/11, *Commissione v. Regno di Danimarca*.

<sup>(41)</sup> Corte di giustizia UE, 18 luglio 2013, C-261/11, *Commissione v. Regno di Danimarca*, par. 37: «*en effet, les États membres étant en droit d’imposer les plus-values qui ont été générées alors que les actifs en cause se trouvaient sur leur territoire ont le pouvoir de prévoir, pour cette imposition, un fait générateur autre que la cession effective, afin de garantir l’imposition des actifs qui ne sont pas destinés à être cédés, et moins attentatoire à la liberté d’établissement que le prélèvement au moment du transfert*». Facendo leva sul riferimento al «*fait générateur autre que la cession effective*» – che si collegava al mancato obbligo per il

poi nel già citato caso *DMC*<sup>(42)</sup> e nel successivo caso *Verder LabTec*<sup>(43)</sup>, questi ultimi relativi ad una ipotesi di trasferimento di attivi, in cui la Corte, richiamati i principi di *National Grid Indus* relativi alla scelta da lasciare al contribuente tra tassazione immediata e tassazione differita accompagnata da oneri dichiarativi, interessi e garanzie (queste ultime, tuttavia, precedute, come detto, da una valutazione del rischio di mancato recupero), ha poi ritenuto che a tale principio sia conforme la normativa tedesca nel momento in cui lascia «*la scelta al contribuente tra una riscossione immediata o scaglionata su cinque annualità*».

Che si sia trattato di una “svista” emerge dal successivo caso *A Oy*<sup>(44)</sup>, in cui la Corte si è trovata dinanzi ad una ipotesi di conferimento di stabile organizzazione estera di società residente in società non residente, peraltro disciplinata dall’art. 10, comma 2°, Direttiva n. 90/435/CE, che prevede il diritto dello Stato membro di tassare la plusvalenza purché esso riconosca un credito per l’imposta che sarebbe stata pagata nello Stato in cui è situata la stabile organizzazione. Disposizione, questa, che il contribuente riteneva non preclusiva della possibilità di “differimento” dell’imposizione, specificando la Direttiva solo il *diritto* di imposizione dello Stato di partenza, ma non anche il *momento* in cui tale diritto avrebbe dovuto essere esercitato.

Dopo aver ritenuto che il *tertium comparationis* possa essere rinvenuto in un conferimento di “stabile organizzazione” tra due società residenti, sussistendo dunque un’evidente restrizione all’apertura di stabili organizzazioni in un altro Stato membro, essa ribadisce, ancora una volta, che la giustificazione di una siffatta tassazione poggia sul principio di territorialità, per poi passare alla verifica della proporzionalità.

Tale requisito viene in particolare soddisfatto dalla determinazione del *quantum* al momento del conferimento, mentre per quanto riguarda la tassazione immediata o differita, la Corte richiama proprio il principio enunciato nel caso *National Grid Indus*, rendendo evidente che tassazione “differita” significa tassazione *al momento dell’effettivo realizzo* e non già tassazione *rateizzata*, non avendo altrimenti senso il richiamo agli oneri

---

Governo danese di tassare i beni materiali ed immateriali al momento del realizzo, trattandosi di beni per i quali il realizzo può mancare *tout court*, ad es. a causa della dismissione per obsolescenza o della scadenza del periodo di tutela legale del bene immateriale – nonché sulla confusione terminologica tra tassazione “differita” e “rateizzata” la Corte di giustizia ha avallato – sia pur per un breve periodo – l’obliterazione della tassazione “differita” in favore della sola tassazione immediata, con l’unico temperamento della tassazione “rateizzata”.

<sup>(42)</sup> Corte di giustizia UE, 23 gennaio 2014, C-164/12, *DMC*.

<sup>(43)</sup> Corte di giustizia UE, 21 maggio 2015, C-657/13, *Verder LabTec*.

<sup>(44)</sup> Corte di giustizia UE, 23 novembre 2017, C-292/16, *A Oy*.

amministrativi connessi al monitoraggio dei beni per i quali lo Stato di partenza ha perso la potestà impositiva<sup>(45)</sup>.

Ma vi è un passaggio non meno rilevante. La Corte afferma, infatti, che tale ultima conclusione non può essere «*rimessa in discussione dal fatto che la normativa in esame consenta, conformemente all'articolo 10, paragrafo 2, della Direttiva fusioni, la detrazione dell'imposta cui, in assenza della disciplina istituita dalla direttiva medesima, dette plusvalenze sarebbero state assoggettate, nello Stato membro di sede della stabile organizzazione non residente, considerato che il carattere sproporzionato della normativa de qua non dipende dal quantum dell'imposta dovuta, bensì risiede nel fatto che essa non prevede la possibilità, a favore del contribuente, di differire il momento dell'assolvimento dell'imposta stessa*».

Insomma, un conto è il diritto dello Stato di partenza a tassare la plusvalenza latente (al netto dell'imposta prelevabile nello Stato di ubicazione della stabile organizzazione oggetto di conferimento), altro è – come appunto sostenuto dal contribuente nelle sue difese – il momento in cui tale diritto deve essere esercitato. Il che apre, chiaramente, ad un'interpretazione della Direttiva conforme al Trattato.

Infine, le conclusioni di *National Grid Indus* sono state ribadite nel caso *Wächter*<sup>(46)</sup>, essendo evidente che il concetto di “differimento” coincide con quello di “momento di realizzazione”, reso appunto possibile dall'esistenza di un accordo di scambio di informazioni tra Germania (stato di partenza) e Svizzera (stato di destinazione).

Ebbene, se così stanno le cose, diventa davvero incomprensibile l'affermazione – salvo per la sua collocazione temporale tra *DMC/Verder Tec Lab* e *A Oy* – contenuta nella Relazione alla Proposta ATAD del 28.01.2016, secondo cui «*la presente direttiva affronta la questione dell'imposizione in uscita anche dal punto di vista del diritto unionale offrendo ai contribuenti la possibilità di dilazionare il pagamento dell'importo dell'imposta su un certo numero di anni e di versare il saldo mediante pagamenti scaglionati*». Il Consiglio cade pertanto nel medesimo equivoco delle sentenze *DMC* e *Verder LabTec*, il che è confermato dalle Premesse della Proposta, laddove afferma che «*i contribuenti dovrebbero avere il diritto di versare immediatamente l'importo dell'imposta in uscita dovuta o di dilazionare il pagamento dell'importo dell'imposta, eventualmente maggiorato degli interessi e di una garanzia, su un certo numero di anni e di saldare il loro debito fiscale tramite pagamenti scaglionati*». Considerazioni non

---

<sup>(45)</sup> Parr. 35-37.

<sup>(46)</sup> Corte di giustizia, 26 febbraio 2019, C-581/17, *Wächter*.



diverse sono contenute nei *Considerando* della Direttiva 12 luglio 2016<sup>(47)</sup>.

Si tratta, in sintesi, di un evidente equivoco, il quale non può di certo essere “recuperato” sotto il cappello del contrasto all’elusione fiscale, che, come noto, non è in alcun modo idoneo a giustificare le *exit taxes*; né tanto meno in ragione dell’obbligo dello stato di destinazione di assumere il valore in “uscita” come valore di “ingresso”, posto che tale profilo, come visto, rappresenta una semplice conseguenza del principio della ripartizione del potere impositivo e ha la mera finalità di evitare la doppia imposizione, da un lato non dovendo lo stato di partenza tenere conto delle diminuzioni di valore *post-trasferimento*, dall’altro non dovendo lo Stato di destinazione – in mancanza di una disciplina *ad hoc*, adesso prevista – tenere conto del valore in uscita ai fini della determinazione del valore in ingresso, attenendo entrambi gli aspetti alla c.d. “quasi-discriminazione”.

In questo modo, ci si pone in frontale contrasto con la giurisprudenza della Corte di giustizia<sup>(48)</sup>, senza peraltro che si renda possibile quell’interpretazione adeguatrice posta in essere dalla Corte nel caso *A Oy*: se la giustificazione è il principio di “territorialità”, esso deve essere assicurato dalla tassazione della plusvalenza al momento dell’effettivo realizzo accompagnata da un sistema dichiarativo idoneo, da garanzie (laddove se ne presenti la necessità) e da interessi; se la giustificazione è, invece, il contrasto all’elusione fiscale, la Direttiva finisce per “presumerla” *iuris et de iure*, in violazione del decennale *acquis* giurisprudenziale in materia<sup>(49)</sup>.

Fatto sta che la soppressione della possibilità del *tax deferral* disposta dalla Direttiva ATAD ha ovviamente semplificato notevolmente la disciplina attuativa, non rendendosi più necessario prevedere: i) le ipotesi per le quali il *tax deferral* non può operare – originariamente individuate nei beni che originano ricavi, nei fondi in sospensione di imposta non costituiti nel patrimonio della stabile organizzazione e negli altri componenti positivi e negativi per i quali la deduzione o tassazione sia stata rinviata in

---

(47) Par. 10.

(48) Non si condivide, dunque, l’affermazione di M. Piazza, *Exit tax, plusvalenza calcolata in base al valore di mercato*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 dicembre 2018, 25, secondo cui il decreto n. 142/2018 avrebbe previsto una disciplina «omogenea e coerente con la giurisprudenza della Corte di giustizia sulla libertà di stabilimento».

(49) Solleva peraltro dubbi ancor più radicali, riguardanti la stessa esistenza di una legittima “base giuridica” nell’art. 115 TFUE invocato dalla Direttiva ATAD, risolvendosi la stessa non già in una armonizzazione delle basi imponibili nazionali dell’imposta sulle società, quanto piuttosto in un “livello minimo di protezione” delle basi imponibili medesime, E. Traversa, *La direttiva Atad entra in collisione con l’armonizzazione europea*, in *Il Sole 24 Ore*, 2 luglio 2020, 29.

conformità alle disposizioni del t.u.i.r.; ii) le ipotesi per le quali, pur potendo il *tax deferral* operare, si attua un progressivo recupero a tassazione *prima* dell'effettiva realizzazione del bene (beni e diritti ammortizzabili e partecipazioni); iii) le modalità di calcolo della plusvalenza da recuperare nel caso di realizzo parziale dei beni oggetto di sospensione, secondo la regola del rapporto tra il maggior valore del bene oggetto di realizzo e la sommatoria di tutti i maggiori valori dei beni trasferiti.

Concludendo, rilevati comunque i seri dubbi sull'attuale assetto dell'art. 166 t.u.i.r., deve ritenersi che la disciplina delle garanzie ivi prevista resti "insensibile" alle disposizioni, di carattere generale, previste dagli artt. 29 e 30 sopra citati, che tali garanzie prevedono solo in casi limitati. Al contrario e proprio in attuazione di tali disposizioni di carattere generale, il pagamento delle *exit taxes* non potrà costituire condizione per il rilascio del "certificato preliminare".

#### 7. - *Su talune questioni temporali*

Come noto, il legislatore ha risolto, in occasione dell'adeguamento alla Direttiva ATAD, la questione di quando si determina la perdita della residenza fiscale, prevedendo al comma 7° dell'art. 166 che i redditi, a seconda della tipologia di operazione coinvolta, «sono determinati in via definitiva» con riferimento ad un determinato momento, che, nel caso del trasferimento di residenza fiscale, coincide con la «fine dell'ultimo periodo d'imposta di residenza fiscale in Italia».

Ne deriva che i beni da valorizzare e il valore da assumere vanno riferiti a quel determinato momento; se, dunque, il trasferimento avviene il 31.03.X, i beni da valorizzare e il valore da assumere sono quelli al 31.12.X-1; se invece il trasferimento avviene il 31.07.X, i beni da valorizzare e il valore da assumere sono quelli al 31.12.X; che tutti gli atti dispositivi compiuti *anteriamente* a tale momento avranno una loro autonomia impositiva e non confluiranno nella plusvalenza unitariamente determinata; che tutti gli atti dispositivi compiuti *successivamente* a tale momento dovranno considerarsi invece fiscalmente irrilevanti, poiché "assorbiti" nel valore della plusvalenza unitariamente determinata.

Tale ultimo profilo forma peraltro oggetto di una disposizione *ad hoc* – il comma 8 – secondo cui «ai fini del comma 7 non si tiene conto delle minusvalenze o delle plusvalenze realizzate successivamente al momento in cui sono determinati in via definitiva i redditi», anche se tale disposizione ha in realtà una valenza ben più ampia, riferendosi anche (e soprattutto) all'irrelevanza delle vicende intervenute successivamente al trasferimento di residenza ai fini della determinazione della *exit tax* affermata dalla Corte di giustizia UE dal caso *National Grid Indus* in avanti.

Questa previsione normativa, se sicuramente risolve uno dei principali problemi che la norma poneva, non risolve tuttavia il problema della determinazione del *momento* nel quale il trasferimento possa dirsi avvenuto e, quindi, possano definitivamente ritenuti perduti i requisiti per il mantenimento della residenza fiscale in Italia.

Il tema è stato esaminato dall'a.f. relativamente alla residenza fiscale di una società che aveva trasferito la propria sede dalla Spagna in Italia, procedendo a tutti gli adempimenti nello Stato di provenienza (delibera di trasferimento di sede e sua iscrizione nel registro delle imprese) nel corso del primo semestre, e a quelli nello Stato di destinazione (deposito dell'atto estero presso un notaio e sua iscrizione nel registro delle imprese) nel corso del secondo semestre<sup>(50)</sup>.

In tale occasione, infatti, l'a.f. ha distinto a seconda degli effetti verificatisi nello Stato di partenza, se di tipo liquidatorio o meno, rinvenendo un effetto di *soluzione di continuità* nel primo caso, con conseguente "ricostituzione" del soggetto nel nostro ordinamento, e di *continuità giuridica* nel secondo, operando in tal caso una sorta di "trasformazione giuridica", nel senso di mera conformazione del soggetto al nostro ordinamento.

La soluzione sul piano internazional-privatistico viene ad incidere, per tale via, anche sull'individuazione del periodo di imposta, "interrotto" nella prima ipotesi, per decorrere *ex novo* in Italia alla stregua delle società neocostituite, e "non interrotto" nella seconda ipotesi, con la conseguenza di dover fare riferimento all'intero periodo di imposta per la valutazione della ricorrenza o meno dell'elemento temporale rilevante ai fini della determinazione dello *status* di soggetto fiscalmente residente<sup>(51)</sup>.

Il tema di quando l'interruzione del periodo di imposta possa dirsi avvenuta è stato ampiamente studiato relativamente alle operazioni straordinarie<sup>(52)</sup>, al fine di determinare i confini dell'autonomo periodo di

---

<sup>(50)</sup> Ris. Ag. Entrate, 17 gennaio 2006, n. 9/E, in *Fisco*, 2006, 2, 2205 ss. e in *Riv. dir. trib.*, 2006, IV, con nota di E. Iacone, *Sulla decorrenza della residenza fiscale nel caso di trasferimento in Italia della sede di società estera*, nonché in *Boll. trib.*, 2007, 1275 ss., con nota di C. Lollo, *Il trasferimento in Italia della sede legale di una società estera e l'acquisto della residenza fiscale*.

<sup>(51)</sup> Tale tematica potrebbe peraltro assumere rilevanza anche sotto altro profilo, ed in particolare in tutti quei casi in cui l'applicabilità di una determinata disciplina dipenda dall'eventualità che il soggetto si trovi nel primo periodo di imposta: si pensi, ad esempio, alla disciplina delle società di comodo di cui alla L. n. 724/1994. Su tale profilo, vedi G. Corasaniti, P. de' Capitani, *La nuova presunzione di residenza fiscale dei soggetti Ires*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 109.

<sup>(52)</sup> Per tutti, G. Zizzo, *Le riorganizzazioni societarie nelle imposte sui redditi*, Milano, 1996, 281 ss. e l'ampia bibliografia ivi richiamata.

imposta nelle trasformazioni da società di capitali in società di persone e viceversa, nelle fusioni (per le società incorporate o fuse) e nelle scissioni totali (per la società scissa). Tali momenti sono stati individuati, per la trasformazione, ora nell'iscrizione della delibera nel registro delle imprese, ora nell'adozione della delibera di trasformazione, ora nella sua omologazione da parte del tribunale, mentre per le operazioni di fusione e scissione si è fatto riferimento alla normativa civilistica, che riconnette l'effetto all'esecuzione dell'ultima delle iscrizioni presso il registro delle imprese delle società coinvolte nell'operazione. Al tempo stesso si è discusso della possibile decorrenza anticipata o posticipata di tali operazioni, sulla base della specifica disciplina civilistica e/o tributaria, e così del rapporto tra retrodatazione contabile e retrodatazione fiscale, dei rapporti tra retrodatazione e soggettività<sup>(53)</sup> e della possibilità di combinare la disciplina della retrodatazione prevista per fusioni e trasformazioni nel caso di fusioni aventi ad oggetto società di persone e di capitale.

Nel caso di trasferimento della sede all'estero (o dall'estero in Italia) o di altre operazioni societarie transnazionali, tali problematiche risultano ben più complesse, in quanto la simultanea partecipazione di più ordinamenti, da un lato, rende difficile il coordinamento tra gli effetti civilistici dell'operazione in ciascuno di essi, trasformandosi così in un problema internazionale-privatistico, dall'altro, allontana la possibilità di disporre degli effetti delle operazioni anticipandoli o retrodatandoli.

Nel caso di specie, la società aveva deliberato il trasferimento della sede legale dalla Spagna in Italia nel primo semestre e la contestuale trasformazione in una società per azioni secondo il codice civile italiano con le modifiche allo statuto sociale per renderlo conforme alla normativa italiana, con delibera successivamente formalizzata in un atto notarile ed iscritta nel registro delle imprese spagnolo, che provvedeva alla "chiusura provvisoria" della posizione attestando che la chiusura definitiva sarebbe avvenuta solo a seguito dell'accreditamento dell'iscrizione della società nell'organismo competente in Italia, da effettuare entro sei mesi; decorso inutilmente tale periodo, sarebbe stata riaperta la posizione sul registro delle imprese. A quel punto, nel secondo semestre, si procedeva a redigere

---

<sup>(53)</sup> Sul punto G. Zizzo, *Le riorganizzazioni societarie nelle imposte sui redditi*, cit., 313, il quale precisa che «quale che sia la data a partire dalla quale le operazioni sono imputate al bilancio della società incorporante o risultante dalla fusione, e quella a partire dalla quale la fusione è efficace ai fini delle imposte reddituali, sino al momento in cui si realizza l'unione delle società partecipanti ciascuna società è pertanto obbligata a tenere le proprie scritture contabili, ad effettuare eventuali ritenute, a presentare le dichiarazioni i cui termini venissero a scadere, a versare le imposte dovute in base ad esse».

un nuovo atto pubblico in Italia, denominato «*Deposito di atti esteri portanti delibera di trasferimento sede sociale in Italia di società estera*», che veniva depositato presso il registro delle imprese italiano.

In questa ipotesi, l'a.f. ha ritenuto che, avvenendo l'operazione in "continuità giuridica", la data del trasferimento fiscale della sede statutaria non potesse che *coincidere* nei due ordinamenti e che tale data dovesse necessariamente essere quella di cancellazione della società dal registro delle imprese spagnolo, rischiandosi altrimenti una situazione di doppia "non residenza".

Tale ultima soluzione non pare tuttavia priva di incertezze, in quanto, da un lato, dovrebbero approfondirsi gli effetti nell'ordinamento spagnolo, atteso che i giudici di legittimità italiani<sup>(54)</sup> hanno assegnato talvolta alla cancellazione dal registro delle imprese effetto estintivo del soggetto italiano che trasferisce la sede legale all'estero, e dall'altro comprendere se gli effetti costitutivi assegnati dal nostro ordinamento all'iscrizione nel registro delle imprese<sup>(55)</sup> abbiano senso anche nell'ambito di una operazione societaria svolta in regime di "continuità"; né essa pare generalizzabile, dovendo la questione essere risolta caso per caso, sulla base delle norme internazional-privatistiche di volta in volta interessate dall'operazione.

Basta pensare, ad esempio, all'art. 8, comma 11° del Regolamento n. 2157/2001 sulla Società Europea, che, in caso di trasferimento, prevede prima l'iscrizione nel registro dello Stato di destinazione, e poi la notifica da parte di tale registro a quello in cui la società europea era precedentemente iscritta, ricevuta la quale avviene la cancellazione. Oppure, all'art. 12, Direttiva n. 2005/56/CE sulle fusioni transfrontaliere, per i cui effetti si rinviava alle norme nazionali, che nel caso dell'Italia prevedono che la fusione ha effetto quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni del

---

<sup>(54)</sup> Cass. SS.UU., 23 gennaio 2004, n. 1244, cit. A ciò si aggiunga che la giurisprudenza, indipendentemente dal problema del trasferimento di sede, è orientata nel senso di riconoscere che l'estinzione di una società (di capitali o di persone) acquisti efficacia nel momento in cui è effettuata l'iscrizione della cancellazione presso il competente registro delle imprese, soprattutto dopo le modifiche apportate dal d. lgs. n. 6/2003 all'art. 2495 cod. civ. (di talché dopo la cancellazione della società i creditori insoddisfatti potrebbero esperire soltanto le azioni contro i soci, essendo la società ormai estinta). Nel senso che la cancellazione sia condizione necessaria e sufficiente per la produzione dell'effetto estintivo, si veda Corte App. Napoli, sez. I, 27 aprile – 6 maggio 2005, in *Impresa*, 2006, 1782 ss., con nota di M.C. Baldisserotto.

<sup>(55)</sup> Come rileva C. Lollo, *Il trasferimento in Italia della sede legale di una società estera e l'acquisto della residenza fiscale*, cit., p. 1280, al fine di dare rilevanza esclusiva all'iscrizione nel registro delle imprese. L'altro argomento utilizzato a tal fine attiene al necessario controllo di legalità relativo agli atti giuridici formati all'estero, sul quale abbiamo tuttavia già espresso talune perplessità.

relativo atto presso il registro delle imprese del luogo ove è posta la sede delle società partecipanti alla fusione (art. 2504-*bis* cod. civ.).

Ma, a ben vedere, neanche la soluzione nel caso in esame appare pienamente convincente, in quanto lo stesso art. 25, comma 3°, L. n. 218/1995 richiede comunque il rispetto delle procedure previste dalla legislazione di *entrambi* gli Stati contraenti, ciò che potrebbe ritenersi verificato soltanto con la registrazione della società in Italia <sup>(56)</sup>.

Ebbene, in questo contesto interviene il nuovo art. 15 dello Schema di decreto legislativo rubricato “Efficacia ed effetti della trasformazione”, che distingue l’ipotesi di “trasformazione” in società estera, da quella di “trasformazione” in società italiana.

Quanto alla prima, essa afferma che *«la data dalla quale la trasformazione ha effetto è determinata dalla legge applicabile alla società risultante dalla trasformazione»* e che *«la società italiana sottoposta a trasformazione è cancellata dal registro dell’imprese quando l’ufficio competente ha provveduto all’iscrizione della società risultante dalla trasformazione, a condizione che si sia provveduto al deposito di cui all’art. 14, comma 1»*, vale a dire al deposito per l’iscrizione nel registro delle imprese dove ha sede la società, entro trenta giorni dall’attestazione di espletamento del controllo di legalità di cui al precedente art. 13, della decisione di trasformazione, unitamente al certificato preliminare e all’attestazione medesima. Pertanto, ai fini della determinazione degli effetti della trasformazione, viene operato un rinvio alla legislazione dello Stato di destinazione, che si ripercuote sulla data in cui la trasformazione ha effetto ai fini della disciplina italiana, indipendentemente dalle formalità espletate in Italia.

Quanto alla seconda, essa afferma che *«la trasformazione transfrontaliera in una società regolata dalla legge italiana ha effetto dall’ultima iscrizione della trasformazione nei registri delle imprese in cui sono iscritte la società sottoposta a trasformazione e quella risultante dalla trasformazione»*. Il legislatore italiano attribuisce qui rilevanza all’ultima iscrizione della trasformazione, quale che sia lo Stato – quello di partenza (estero) o quello di destinazione (italiano) – in cui essa sia avvenuta. Si ricorda, peraltro, che ai sensi dell’art. 14, comma 2°, *«per la società risultante dalla trasformazione che ha adottato la legge italiana, entro trenta giorni dal rilascio dell’attestazione di cui all’articolo 13, comma 1, l’atto costitutivo, unitamente all’attestazione e al certificato preliminare, è depositato per l’iscrizione nel registro delle imprese del logo dove la società ha sede. Fatte salve altre modalità di*

---

<sup>(56)</sup> Vedi A. Franco, *Profili tributari del trasferimento della residenza fiscale dall’estero verso l’Italia*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2006, 372.

*trasmissione, l'ufficio del registro delle imprese comunica senza indugio, tramite il BRIS, l'avvenuta iscrizione al corrispondente registro delle imprese in cui è iscritta la società sottoposta a trasformazione».*

In ogni caso, l'accertamento del momento in cui deve ritenersi "modificato" l'elemento formale, rinvenibile nello statuto societario, della sede sociale, non oblitera quello – comportante accertamenti certamente più complessi – relativi alla modifica degli elementi sostanziali (sede dell'amministrazione ed oggetto principale), sicché da un lato il *dies a quo* per la maturazione dell'elemento temporale nel caso di trasferimento in Italia decorrerà dallo spostamento del primo tra i tre elementi costitutivi considerati dalla norma interna<sup>(57)</sup>, e, dall'altro, il mancato trasferimento della sede amministrativa finirà per perpetuare – almeno per le convenzioni contro la doppia imposizione tuttora fondate sulla originaria "*tie breaker rule*" del "*place of effective management*" – la localizzazione della residenza fiscale nello Stato di provenienza in presenza di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione.

#### 8. - Conclusioni

In conclusione, lo Schema di decreto legislativo che ci si appresta a varare deve ritenersi doppiamente apprezzabile, sia sotto il profilo civilistico ed internazional-privatistico, per rendere finalmente più agevoli queste operazioni tramite la previsione di una disciplina di dettaglio e l'estensione dell'ambito di operatività soggettivo sopra esaminata, sia sotto il profilo tributario, per l'effetto che esso ha di ridimensionare sensibilmente il problema del possibile effetto "dissolutorio" di tali operazioni, con le notevoli ricadute sistematiche prima esaminate, e anche di fornire una

---

<sup>(57)</sup> Proprio in relazione alla "continuità" del soggetto che si trasferisce in Italia affermata dall'a.f., ci si potrebbe peraltro domandare se tale riconoscimento operi anche in relazione al periodo di possesso dei beni relativi all'impresa, in tutti quei casi in cui si sia in presenza di una fattispecie a formazione progressiva che si perfezioni con l'integrazione dell'elemento temporale richiesto (ad esempio, ai fini della rateizzazione delle plusvalenze): sui profili di diritto interno, si veda V. Mastroiacovo, *Operazioni di riorganizzazione societaria e maturazione del periodo di possesso dei cespiti relativi all'impresa*, in AA.VV. (a cura di) R. Lupi, D. Stevanato, *La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa*, Milano, 2002, 131 ss. Sul problema dell'individuazione del momento in cui possa dirsi integrato il trasferimento della sede amministrativa in Italia, si veda E. Iacone, *Sulla decorrenza della residenza fiscale nel caso di trasferimento in Italia della sede di società estera*, cit., 64 ss., il quale ritiene che si debba fare riferimento alla data del primo "impulso volitivo" attuato nel territorio dello Stato, anche ove il consiglio di amministrazione che ha di fatto segnato la definitiva localizzazione in Italia della sede dell'amministrazione della società estera sia avvenuto successivamente, salvo che la volontà inizialmente manifestata non risulti contraddetta da accadimenti successivi.

soluzione a talune problematiche applicative “dipendenti” dal diritto internazionale privato.

Restano, naturalmente, una serie di problemi da approfondire di natura tributaria, *in primis* relativamente alla responsabilità ai fini tributari delle beneficiarie di scissioni transnazionali, che rischia di vanificarne la concreta operatività.

Una norma di generale “raccordo” con la disciplina tributaria delle operazioni interessate dallo Schema attuativo potrebbe pertanto rivelarsi utile se non addirittura opportuna.

GIUSEPPE MELIS (\*)

*Ordinario di diritto tributario LUISS Guido Carli*

---

(\*) Questo lavoro riproduce, con talune modifiche e con l'aggiunta di note, l'audizione tenuta in data 10 gennaio 2023 presso le Commissioni riunite II (Giustizia) e VI (Finanze) della Camera dei deputati.



# LA CRISIS DE LA IMPOSICIÓN A LA RENTA Y OTRAS MODALIDADES DE IMPOSICIÓN EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL

## ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA IMPOSICIÓN A LA RENTA SOCIETARIA DESDE LATINOAMÉRICA

**Abstract:** *This contribution reflects on the crisis of cross-border corporate income taxation, the reality of Latin America and its interaction with the two-Pillar solution of the Inclusive Framework on BEPS. We refer to a lack of clarity of the aforementioned solution product of a biased initial diagnosis, to which we add a Latin American reality in terms of the exercise of taxing rights, chaotic and difficult to insert in the multilateral mechanism provided by Amount A of Pillar 1, as well as an erratic country behavior that has resulted in the loss of coherence and simplicity that should be inherent in any system. In this sense, we conclude by questioning, for further analysis, the corporate income tax as a policy instrument that deserves to be "saved".*

**Abstract:** La presente contribución reflexiona en torno a la crisis de la imposición a la renta empresarial transfronteriza, la realidad de América Latina y su interacción con la solución de dos Pilares del Marco Inclusivo sobre BEPS. Nos referimos a una falta de claridad de la referida solución producto de un diagnóstico inicial sesgado, a lo que sumamos una realidad latinoamericana en materia de ejercicio de derechos imposición, caótica y de difícil inserción en el mecanismo multilateral previsto por el Monto A del Pilar 1, así como un comportamiento errático de los países que ha derivado en la pérdida de la coherencia y simpleza que debería ser inherente a todo sistema. En tal sentido, finalizamos cuestionando, para un análisis ulterior, el impuesto a la renta societaria como instrumento de política que amerite ser "salvado".

SUMARIO: 1. Contextualización – 2. Algunas reflexiones – 2.1. Primera reflexión: falta de claridad de la “solución de dos Pilares” producto de un diagnóstico inicial sesgado – 2.2. Segunda reflexión: la distorsión del concepto de fuente de renta en América Latina – el caos latinoamericano – 2.3. Tercera reflexión: la necesidad de revisar el sistema tributario en su conjunto.

### 1. - *Contextualización*

Centrados en la imposición a la renta societaria, el objeto de la presente contribución es compartir algunas reflexiones en torno a la, a nuestro entender, bien llamada, *crisis* de la imposición a la renta empresarial transfronteriza, la realidad latinoamericana y su interacción con la llamada “solución de dos Pilares” promovida desde el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE/G20 (en adelante, MI).

El trabajo en torno a la referida solución de dos Pilares, que se concreta en la Declaración del 8 de octubre de 2021<sup>(1)</sup>, respaldada política-

---

<sup>(1)</sup> Véase el contenido de dicha Declaración en: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>, f.c.27/11/2022.

mente a la fecha por 137 países, puede decirse, es la continuación del trabajo realizado bajo la inconclusa Acción 1 del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios o Plan de Acción anti-BEPS (BEPS, por sus siglas en inglés, *Base Erosion and Profit Shifting*) de 2013, relativa a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.

En lo que refiere al impuesto a la renta societaria, el informe “final” de la mencionada Acción 1, publicado en 2015, planteó un diagnóstico basado en la realidad que por aquel entonces vivenciaban el grupo reducido de países que lo elaboró. En tal sentido, cabe recordar que el plan de acción anti-BEPS fue promovido por el G20 y forjado en sede de la OCDE, cuando aún no existía el MI <sup>(2)</sup>, y, por tanto, cabe tener presente que en su elaboración participaron únicamente países miembros de la OCDE <sup>(3)</sup> así como países G20 no miembros de la OCDE <sup>(4)</sup>.

El referido reporte de 2015 identificó la existencia de unas reglas obsoletas e ineficaces a efectos del impuesto a la renta societaria, aunque refiriendo básicamente a reglas que reflejarían un determinado estándar: aquel que es promovido por la OCDE a través de su Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. <sup>(5)</sup> El estándar OCDE consagra respecto de las rentas empresariales, el ejercicio de derechos de imposición en la jurisdicción de residencia del perceptor de la renta sea en forma exclusiva, sea en forma compartida con el Estado de situación de un establecimiento permanente (en adelante, EP) en tanto la renta en cuestión sea atribuible a éste.

En una economía altamente globalizada y digitalizada el requisito de verificación de un EP o de existencia de una entidad residente representa para la mayor parte de países OCDE/G20 la principal limitante al ejercicio de potestad tributaria por cuanto estos países cuentan en su haber con

---

<sup>(2)</sup> Éste fue creado en junio de 2016.

<sup>(3)</sup> Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Colombia (ingresa en 2020), Corea, Costa Rica (ingresa en 2021), Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Letonia, Lituania, Luxemburgo, México, Nueva Zelanda, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, Republica Checa, Suecia, Suiza, Turquía.

<sup>(4)</sup> Arabia Saudita, Argentina, Brasil, China, India, Indonesia, Rusia, Sudáfrica.

<sup>(5)</sup> En el reporte se lee: “[r]especto de la renta empresarial, el concepto de fuente bajo la legislación doméstica a menudo se asemeja al concepto de EP tal como se define bajo los convenios tributarios” y “[l]as reglas convenidas establecen que la renta empresarial es gravable exclusivamente por el Estado de residencia salvo que la empresa realice su actividad en el otro Estado a través de un EP situado allí”, nuestra traducción (OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, pp. 24 y 26).

redes de convenios tributarios en vigor no solo abultadas<sup>(6)</sup> sino además comprensivas de convenios con un país en concreto, Estados Unidos<sup>(7)</sup>, jurisdicción sede de mucho de los “gigantes digitales”, esto es, las grandes empresas proveedoras de servicios digitales -conocidas por todos nosotros como GAFAM<sup>(8)</sup> - que penetran, ofertando sus servicios, en los mercados de destino con una baja o nula presencia física por la sencilla razón que sus modelos de negocio así las habilitan.

En Latinoamérica si bien la limitación en materia de ejercicio de potestad tributaria antes referida existe, ésta no se evidencia en igual magnitud a aquella experimentada por los países OCDE/G20. Esto por cuanto las redes de convenios tributarios existentes en la región no son tan vastas. México, miembro pleno de la OCDE desde la década de los 90, es la excepción, con 60 convenios tributarios en vigor, pero en la mayor parte de las jurisdicciones latinoamericanas, las redes son prácticamente nulas o más bien magras e incluso, de muy reciente concreción<sup>(9)</sup>. En cualquier caso, en estos países la crisis respecto del ejercicio de potestad tributaria en lo que refiere a la renta empresarial transfronteriza también se vivencia, pero básicamente a partir de la dificultad de concretar unas reglas de

<sup>(6)</sup> Cantidad de convenios tributarios *en vigor* suscritos por los países miembros OCDE: Alemania (95), Australia (45), Austria (90), Bélgica (95), Canadá (94), Chile (33), Colombia (11+Comunidad Andina), Corea (94), Costa Rica (3), Dinamarca (71+Convención nórdica), Eslovaquia (69), Eslovenia (59), España (94), Estados Unidos (66), Estonia (61), Finlandia (72+Convención nórdica), Francia (119), Grecia (57), Hungría (82), Irlanda (73), Islandia (40+Convención nórdica), Israel (58), Italia (100), Japón (75), Letonia (62), Lituania (56), Luxemburgo (83), México (60), Nueva Zelanda (40), Noruega (84+Convención nórdica), Países Bajos (94), Polonia (82), Portugal (78), Reino Unido (131), República Checa (92), Suecia (80+Convención nórdica), Suiza (107), Turquía (87). Cantidad de convenios tributarios *en vigor* suscritos por los países G20 no miembros OCDE: Arabia Saudita (54), Argentina (21), Brasil (35), China (102), India (95), Indonesia (70), Rusia (85), Sudáfrica (79). Datos extraídos de: OECD, *Prevention of Tax Treaty Abuse – Fourth Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2022.

<sup>(7)</sup> Salvo por los países latinoamericanos (Chile y México, y más recientemente, Colombia y Costa Rica), el resto de miembros de OCDE cuentan en su haber con un CDI con Estados Unidos en vigor. En lo que refiere a los países G20 no miembros de OCDE, China, India, Indonesia y Rusia, han suscrito y tienen un CDI en vigor con Estados Unidos. Datos extraídos de: OECD, *Prevention of Tax Treaty Abuse – Fourth Peer Review Report on Treaty Shopping*, *ob. cit.*

<sup>(8)</sup> El acrónimo refiere a Google, Amazon, Facebook, Apple y Microsoft.

<sup>(9)</sup> Para un análisis de los convenios tributarios suscritos por los países de Latinoamérica, véase A.L. Riccardi Sacchi, *MLI Implementation and Impact from the Latin American and the Caribbean Perspective: Some Lessons for the Future*, en S. Rocha, A. Christians, (Ed.) *A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2021.

fuentes de renta que sean eficaces y capaces de capturar la renta empresarial propia de una economía altamente digitalizada.

Tal es así que los países de la región de América Latina, mayormente importadores de capital, han venido ejerciendo su potestad tributaria, sin la limitación impuesta por el requisito de verificación de un EP o la existencia de una entidad local, vía medidas unilaterales, según vemos *infra*, poco ortodoxas, pero formando parte de los impuestos a la renta vigentes.

En este contexto, a continuación, compartimos algunas reflexiones que entendemos de interés para el debate actual.

## 2. - *Algunas reflexiones*

### 2.1. - *Primera reflexión: falta de claridad de la “solución de dos Pilares” producto de un diagnóstico inicial sesgado*

La llamada “solución de dos Pilares”, y particularmente el llamado “Monto A del Pilar 1” referido a las reglas de nexos, i.e. ¿qué jurisdicción(es) ha(n) de ejercer derechos de imposición sobre la renta transfronteriza?, y de atribución de renta, i.e. ¿cómo han de cuantificarse dichos derechos?, podría decirse parte de una problemática compartida por los distintos países del globo: unas reglas de imposición a la renta empresarial poco eficaces en el contexto de una economía globalizada y digitalizada, y por tanto, bien podemos hablar de un estado de crisis de la imposición a la renta societaria y la necesidad de concebir una solución global, que sin duda entendemos es la opción preferible. Sin embargo, creemos que la construcción de dicha solución global debe partir de un diagnóstico comprensivo del ejercicio de potestad tributaria hoy vigente en todos los países miembros del MI (141 países miembros a la fecha). Sea cual sea la solución propuesta, ello resulta, a nuestro entender, fundamental para negociar primero y concretar después cualquier mecanismo de carácter multilateral.

El diagnóstico del cual parte los trabajos iniciados en sede de la OCDE y el G20, pero que son luego continuados, a partir de su creación en junio de 2016, en sede del MI, diagnóstico a partir del cual se construye la solución hoy propuesta del Monto A del Pilar 1, es reflejo de la realidad derivada de la aplicación de un estándar -el estándar OCDE-, no tan internacional como suponemos, pero que sí es vivenciada con intensidad por un grupo de países, que como es sabido, han tentado que acudieran a la introducción de los llamados “impuestos sobre servicios digitales” o DSTs (por sus siglas en inglés, *digital services taxes*) por fuera de sus sistemas de imposición a la renta y así, del ámbito objetivo de aplicación de los con-

venios tributarios, para justamente escapar la limitación impuesta por éstos a la que antes referimos<sup>(10)</sup>.

Tal es así que el diagnóstico del reporte de la Acción 1 no consideró, y tampoco éste fue modificado una vez creado el MI, la existencia de otras realidades, como la de América Latina. Ello se hace evidente en la falta de claridad - existente aún al día de hoy - sobre las reales implicaciones de la implementación del Monto A (pensemos en el llamado “puerto seguro de comercialización y distribución”, de relevancia para evitar el doble cómputo en materia de asignación de derechos imposición a las jurisdicciones de mercado, o en las reglas de eliminación de la doble imposición por concepto del Monto A e identificación de las jurisdicciones que han de aliviar dicho fenómeno) así como en lo que refiere el archi nombrado - pero pobremente definido - compromiso simultáneo de retiro y no adopción de DSTs y medidas unilaterales relevantes similares, pactado en la Declaración del 8 de octubre de 2021<sup>(11)</sup>.

De hecho, a nuestro entender según el estado actual de las reglas referidas al Monto A, resulta difícil sino imposible, conocer a ciencia cierta quiénes serán ganadores y quiénes perdedores, aunque, producto del peso geopolítico, podamos realizar ciertas predicciones sobre el final de esta “historia”<sup>(12)</sup>.

---

<sup>(10)</sup> Para profundizar en el porqué de la introducción, naturaleza y mecánica de los DSTs, véase: M. Allena, *Italy – The Web Tax and Taxation of the Sharing Economy: Challenges for Italy*, in *European Taxation* (IBFD), 2017, 57, 7, 304-309; E. Escribano, *Day 1 of the Spanish Digital Services Tax: And Now What? A wave of Tax Policy, Legal Interpretation and Compliance Challenges*, en *Intertax*, 2021, 49, 6/7, S. Geringer, *National digital taxes -Lessons from Europe*, in *South African Journal of Accounting Research*, 2020; Ed.) P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017*, en Kofler et al. (Ed.): *Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model*, IBFD, 2021; Kim, Young Ran (Christine), *Will Digital Services Taxes Start a Global Trade War?*, en Kofler, Mason & Rust (Ed.): *Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax. Essays in Honor of H. David Rosenbloom*, IBFD, Amsterdam, 2021; P. Pistone, “Digital services Taxes and Tax Treaties”, en Kofler, Mason & Rust (Ed.): *Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax. Essays in Honor of H. David Rosenbloom*, IBFD, Amsterdam, 2021.

<sup>(11)</sup> La evolución del compromiso de retiro y no adopción futura de medidas unilaterales la hemos analizado en una serie de artículos publicados en el *blog Taxlatam* (<https://taxlatam.com/autores/andrea-laura-riccardi-sacchi/>, f.c. 27/11/2022), a saber: “El ‘eslabón perdido’ en el diseño del Pilar 1 del Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE/G20” de 12/05/2021; “El ‘acuerdo global’ en materia de imposición a la renta empresarial transfronteriza” de 14/09/2021; “La búsqueda de una solución global en materia del impuesto a la renta societaria: El verdadero problema” de 15/03/2022; “El futuro del reparto internacional de los derechos de imposición sobre la renta empresarial” de 31/08/2022.

<sup>(12)</sup> En cualquier caso, resulta de relevancia monitorear la evolución de las consecuencias que derivarán de la reciente aprobación en sede de las Naciones Unidas, de la resolu-

Aun así, y como señalábamos, sin un panorama claro en cuanto a las reales implicaciones de la supuesta solución global, 31<sup>(13)</sup> jurisdicciones de la región de América Latina y el Caribe, adhirieron a la supuesta solución de dos Pilares. Ello, no obstante, no debe sorprendernos pues los países de la región muchas veces suelen adoptar las “recomendaciones” de las organizaciones internacionales como la OCDE por motivos diversos, entre ellos, el evitar consecuencias negativas de índole fiscal (por ejemplo, la eventual inclusión en “listas negras” o, según terminología más actual, “listas de jurisdicciones no cooperantes”) y no fiscal, como son los riesgos reputacionales, y no ya como resultado de su convencimiento con la solución, ni decir, de un análisis sobre su conveniencia. Así, resulta justo a nuestro entender, reconocer “las presiones explícitas e implícitas”, palabras de Mazz<sup>(14)</sup>, que estos países han históricamente sufrido en lo que refiere a la adopción de determinados estándares. Asimismo, tampoco debemos olvidar que en la región varios países son miembros del G20 (Argentina, México, Brasil) o han adherido a la OCDE (México, Chile, Colombia, Costa Rica), y otros se encuentran en discusiones de adhesión a dicha organización (como es el caso de Perú<sup>(15)</sup>), en

---

ción “Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación” (documento A/C.2/77/L.11/Rev.1, 23/11/2022). Puede accederse a dicha resolución en: <https://undocs.org/Home/Mobile?FinalSymbol=A%2FC.2%2F77%2FL.11%2FRev.1&Language=E&DeviceType=Desktop&LangRequested=False, f.c.30/11/2022>.

<sup>(13)</sup> Entre los hoy 137 adherentes a la Declaración del 8 de octubre de 2021, 31 se encuentran en la región de América Latina y el Caribe, a saber: un grupo compuesto por 24 jurisdicciones (Antigua y Barbuda, Argentina, Bahamas, Barbados, Belice, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Dominica, Granada, Haití, Honduras, Jamaica, México, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, San Cristóbal y Nieves, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas, Trinidad y Tobago, Uruguay) así como 7 jurisdicciones que son o bien territorios británicos de ultramar (Anguila, Islas Caimán, Islas Turcos y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Montserrat) o bien países autónomos del Reino de los Países Bajos (Aruba y Curazao).

<sup>(14)</sup> “[E]l criterio de atribución de la potestad tributaria hoy en día está condicionado por la globalización y las presiones explícitas o implícitas de los países con mayor poder económico agrupados en organismos como la OCDE”; A. Mazz, *Rasgos fundamentales de la doctrina latinoamericana sobre Derecho Tributario Internacional y los requerimientos actuales de éste*, en A. Mazz, P. Pistone (Coord.), *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, 1ªed., FCU, Montevideo, 2010, 37.

<sup>(15)</sup> En el caso del Perú, el documento *Roadmap for the OECD Accession Process of Peru*, menciona a título expreso como principios fundamentales del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “[e]l abordaje de BEPS en línea con el paquete BEPS y el trabajo actual del Marco Inclusivo sobre BEPS, incluida la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, nuestra traducción (<https://www.oecd.org/mcm/Roadmap-OECD-Accession-Process-Peru-EN.pdf#:~:text=The%20overarching%20objective%20of%20the%20accession%20process%20is,wi>

general por razones no relativas a los tributos, lo cual sin embargo implica la asunción de compromisos a todo nivel, incluido a nivel tributario la alineación con los estándares promovidos por dicha organización.

En cualquier caso, y según reflexionamos a continuación, la realidad latinoamericana en materia de ejercicio de derechos imposición es a nuestro entender caótica y, por tanto, su inserción en el mecanismo multilateral previsto, un rompecabezas difícil de resolver.

## 2.2. - Segunda reflexión: la distorsión del concepto de fuente de renta en América Latina – el caos latinoamericano

Antes mencionamos el ejercicio de potestad tributaria en América Latina vía la introducción de medidas unilaterales en sus esquemas de imposición a la renta, y las catalogamos de poco ortodoxas. De hecho, en nuestra opinión, los países vienen efectuando dicha inserción sin realizar esfuerzo técnico alguno para mantener una mínima coherencia en sus sistemas de imposición a la renta basados en el concepto de fuente de producción.

Los países latinoamericanos que, como dijimos, se encuentran en lo que refiere a la imposición a la renta, menos condicionados por compromisos asumidos en tratados internacionales, hace años, no obstante, vienen utilizando la categoría conceptual de fuente de renta como una suerte de “chicle” (*gomma da masticare*) dando lugar a lo que en oportunidades previas hemos analizado y denominando “caos conceptual latinoamericano”<sup>(16)</sup>.

En tal sentido vale comentar que el criterio de pago, en nuestra opinión mal llamado “fuente” de pago, que se ha venido utilizando no ya ni como una presunción simple de la fuente de producción de la renta (como proclamaban las resoluciones de las VII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, año 1975<sup>(17)</sup>), y ni siquiera, como una suerte de medida anti abuso<sup>(18)</sup>, parecería tener una finalidad meramente de índole

th%20OECD%20standards%2C%20best%20policies%20and%20best%20practices, f.c.30/11/2022).

<sup>(16)</sup> A.L. Riccardi Sacchi, *Una solución global a la imposición sobre la renta societaria: La revitalización de la fuente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.

<sup>(17)</sup> <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1975-venezuela-tema-i/>, f.c.27/11/2022.

<sup>(18)</sup> Ello por cuanto estas reglas basadas en el criterio de pago suelen afectar incluso pagos entre partes no relacionadas (y, por tanto, menos pasibles de ser objeto de abuso) y además operan en simultáneo con medidas internas de limitación a la deducción de gastos. Por ejemplo, véase el caso de Uruguay en lo que refiere a reglas de fuente poco ortodoxas en Riccardi Sacchi, Andrea Laura, *While in the quest for the Holy Grail... Uruguay is already taxing income from Uber and Netflix*, blogpost en GLOBTAXGOV, *Universiteit Leiden*, 8 de marzo de 2019 (<https://globtaxgov weblog.leidenuniv.nl/2019/03/08/while-in-the-quest-for-the-holy-grail-uruguay-is-already-taxing-income-from-uber-and-netflix/>), f.c.27/11/2022), y la limitación de gastos impuesta vía la llamada “regla candado” en *The Uruguayan*

recaudatorio<sup>(19)</sup>. Así queremos compartir lo que nos cuenta la colombiana Hoyos sobre el origen de este tipo de medidas, el cual se remonta a los años 1960, cuando la región comenzó a implementar políticas proteccionistas e intervencionistas, que en el ámbito tributario se tradujeron en gravámenes a la importación de tecnología, gravándose con altas tarifas los pagos al exterior como las regalías en retribución por el licenciamiento de derechos de propiedad intelectual y los honorarios por servicios de consultoría, ingeniería y asistencia técnica prestados por sujetos no residentes, y cuando, en los años 1980, la región debió abrirse al mundo, “se generó una desarticulación entre las políticas públicas en general y las políticas fiscales en particular, pues mientras las primeras propendieron por incentivar las transferencias de tecnologías en la región las últimas siguieron basándose en esa idea de obtener recaudos ‘que de otro modo’ no llegarían a nuestros fiscos, y en tal medida, los gravámenes altos a las importaciones de tecnología se mantuvieron hasta hoy”<sup>(20)</sup>.

El gravamen de la renta derivada de la asistencia técnica o servicios técnicos en base al criterio de pago, ya presente, entonces, desde hace varias décadas, y bien conocido por todos nosotros, ha seguido extendiéndose y de hecho ha sido respaldado por el modelo de convenio tributario de las Naciones Unidas en el año 2017 con la introducción de un Artículo 12A relativo a la distribución de potestad tributaria sobre honorarios por servicios técnicos.

Asimismo, a partir de la creciente digitalización de la economía, la fuente se ha venido extendiendo aún más<sup>(21)</sup>, rozando en algún caso el criterio de destino, e incluso contemplando transacciones de tipo B2C, extensiones que además son respaldadas por el también incorporado,

---

“lock rule”: premonition of OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS’s “GloBE proposal – Pillar Two”?, blog post en GLOBTAXGOV, Universiteit Leiden, 21 de junio de 2019 (<https://globtaxgov weblog.leidenuniv.nl/2019/06/21/the-uruguayan-lock-rule-premonition-of-oecd-g20-inclusive-framework-on-bepss-globe-proposal-pillar-two/>, f.c.27/11/2022).

<sup>(19)</sup> Esto ya lo anticipaba hace décadas, nuestro querido Valdés Costa para quien el “criterio de la fuente pagadora” se trataba de una cuestión “puramente fiscalista”; R. Valdés Costa, *Los tratados tributarios entre países desarrollados y países en vías de desarrollo. Régimen de los intereses, dividendos, regalías, honorarios y asistencia técnica y otras rentas*, en R. Valdés Costa: *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Rosgal, Montevideo, 1978.

<sup>(20)</sup> C. Hoyos Jiménez, *La tributación en medio de la revolución digital: ¿qué diablos vamos a hacer? Especial referencia al caso de Colombia*, en C. García Novoa (Dir.): *4ª Revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, Aranzadi, Navarra, 2019, 285-290.

<sup>(21)</sup> A efectos de un análisis detallado de estas medidas puede verse A.L. Riccardi Sacchi, *Debate en materia de la imposición a la renta empresarial producto de la digitalización de la economía*, ob. cit.



aunque más recientemente, en 2021, Artículo 12B relativo a la distribución de potestad tributaria sobre renta por servicios digitales automatizados.

Muchas de estas medidas unilaterales representan a nuestro entender, además de una carga tributaria excesiva, inconsistencias desde el punto de vista técnico. A continuación, hacemos referencia a algunos casos puntuales.

Perú, que ya desde el año 2004 considera renta de fuente peruana aquella obtenida por la prestación de servicios digitales que son utilizados económicamente por empresas peruanas, establece un gravamen del 30 por ciento del ingreso bruto del prestador del servicio digital. Uruguay que también grava determinados servicios digitales con disposiciones específicas y siempre dentro de su ley de impuesto a la renta, a partir de 2018 reputa 100 por ciento renta de fuente uruguaya aquella obtenida por la prestación de servicios de transmisión audiovisual vía medios digitales por sujetos del exterior cuando el destinatario, empresa o persona física, se localiza en Uruguay, estableciendo un gravamen del 12 por ciento del ingreso bruto (base imponible en la ley de impuesto a las rentas de los no residentes vigente en Uruguay) del prestador. Lo curioso de este caso y por ello lo mencionamos especialmente, es que la cuantificación del 100 por ciento del ingreso como de fuente uruguaya, se incluye en un artículo referido a “renta internacional”, la cual, conceptualmente, debería precisamente tratarse de renta que es en parte de fuente uruguaya y en parte de fuente extranjera. En Paraguay la “Ley de modernización y simplificación del sistema tributario nacional”, del año 2019, introdujo en la ley del impuesto a la renta reglas de fuente específicas para el gravamen de servicios digitales prestados por proveedores del exterior, pero en este caso, y en nuestra opinión positivamente, si nos limitamos a valorar al peso de la carga tributaria impuesta, la normativa prevé una presunción de renta neta de fuente paraguaya del 30 por ciento del valor del servicio digital, y una tasa de imposición del 15 por ciento, concretándose entonces una tributación efectiva del 4,5 por ciento.

Creemos que este tipo de concreciones novedosas de fuente, además de contaminar el concepto de fuente de renta, impactan en los flujos de capitales, desincentivándolos, y cuando no, generan una carga tributaria que termina siendo soportada por los sujetos residentes prestatarios de estos servicios.

Y mientras los países de Latinoamérica establecen estas imposiciones sobre provisión de servicios (o incluso bienes, como sucede en el caso de Colombia y su medida de “presencia económica significativa”, introducida a partir de la aprobación de la reforma tributaria de noviembre de 2022) por sujetos del exterior, en algunos casos, según vimos, altamente gravosas, y sin opción a alivio de la doble imposición jurídica por las jurisdicciones de residencia del perceptor de la renta por su carácter extraterritorial, por otro

lado, estos mismos países promueven la introducción de incentivos tributarios para atraer capitales e inversiones como forma de compensar la carencia en la provisión de bienes y servicios públicos, mirando con desaprobación el llamado Pilar 2 y las reglas globales anti erosión de las bases imponibles o reglas GloBE (por sus siglas en inglés, *Global Anti Base Erosion*) por la eventual neutralización de estos incentivos tributarios.

Ante esta situación identificamos una suerte de comportamiento errático en los países de América Latina, y es por ello que entendemos necesario en primer lugar que los países emprendan no solo una revisión integral de sus sistemas de imposición a la renta, que creemos han perdido en gran parte la coherencia y simpleza que debería ser inherente a todo sistema, sino también de sus sistemas tributarios en su conjunto.

Para finalizar, y ya respecto a medidas impuestas ya no sobre sujetos no residentes sino destinadas al gravamen de sujetos residentes, mencionar los casos de Paraguay y Uruguay, países ambos que aún mantienen el principio de la fuente para el gravamen de éstos, aunque podría decirse que, ninguno, en su versión “pura”. En el caso de Paraguay, la antes referida Ley de modernización y simplificación del sistema tributario nacional considera renta de fuente paraguaya además de aquellas que provienen de actividades desarrolladas, de bienes situados o derechos utilizados económicamente en Paraguay (definición general y ortodoxa de fuente de renta), las obtenidas por entidades residentes por la realización de actividades en el exterior en tanto no se haya pagado en el exterior un impuesto a la renta a una tasa igual o superior al 10 por ciento, que es la tasa del impuesto a la renta societaria en Paraguay. En el caso de Uruguay, producto de los compromisos asumidos con el Código de Conducta de la Unión Europea recientemente se aprobó un proyecto de ley por el cual se pasa a considerar rentas de fuente uruguaya ciertas rentas pasivas obtenidas en el exterior en tanto el receptor de la renta no cumpla ciertos requisitos de sustancia en Uruguay. Ambas normas parecieran buscar en cierta forma “castigar” la obtención de rentas en situaciones que *a priori* resultan de riesgo en lo que refiere al combate de la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios. En tal caso, y sin perjuicio de que entendemos preferible desde el punto de vista técnico el gravamen de dichas rentas sin una consideración de las mismas como renta de fuente local, ambas legislaciones otorgan a estos sujetos residentes, un crédito fiscal por el impuesto pagado en el exterior que, no obstante, y a modo de “castigo”, consideran de fuente local.

Esta situación caótica a nivel latinoamericano, pero también a nivel internacional, nos conduce a nuestra tercera y última reflexión.

### 2.3. - *Tercera reflexión: la necesidad de revisar el sistema tributario en su conjunto*

Más que una reflexión, nos gustaría dejar planteado un interrogante, ya no solo aplicable a nivel de Latinoamérica, sino de carácter general y, que se inspira en palabras utilizadas por Morse al referir al proyecto BEPS: “su misión no fue tanto mejorar la calidad del impuesto a la renta corporativa sino salvarlo” (22).

Nos preguntamos entonces ¿continúa siendo el impuesto a la renta societaria un instrumento de política tributaria que amerite ser salvado?

Y es por ello que entendemos necesario volver a los orígenes, analizar las razones detrás del impuesto de sociedades y evaluar si éstas siguen siendo válidas hoy día, o si convendría trabajar por ejemplo en el diseño de impuestos a la renta personal más comprensivos aprovechando la tendencia de transparencia fiscal en materia de beneficiarios finales, por ejemplo, pero también más justos, e incluso explorar otras formas de imposición.

ANDREA LAURA RICCARDI SACCHI (\*) (\*\*)  
*Doctora por Universidad de Valencia, España*

---

(22) S. C. Morse, *Value Creation: A Standard in Search of a Process*, en *Bulletin for International Taxation* (IBFD), 2018, 72, 4/5 (Special Issue), 196-202 (“*Value creation is a messy, political idea – just like the corporate income tax itself. It is consistent with the popular conviction that corporations are supposed to be taxed as independent taxpaying entities. This is an idea familiar from the start of the income tax in the United States, due to the hold of the populist concept of taxing corporations in order to regulate their wealth and power. The BEPS Project has a similar tone. Its mission is not so much to improve the quality of the corporate income tax, as to save the corporate income tax*” (cita a: R. Vann, *The Policy Underpinnings of the BEPS Project – Preserving the International Corporate Income Tax?*, en *Can. Tax J.* 2014, 62, 433, 441, (noting that despite the tension between BEPS and economic theory, BEPS might ‘re-establish the reputation of the corporate income tax as an effective policy instrument for the operation of the income tax internationally’)).

(\*) Las opiniones vertidas en este trabajo son de estricta responsabilidad de la autora, no comprometiéndose de manera alguna la opinión de las instituciones a las que se vincula. El trabajo refleja la intervención de la autora como *discussant* latinoamericano en el *Webinar* titulado *La crisis de la imposición a la renta y otras modalidades de imposición en el contexto internacional*, organizado por la *Associazione Italiana per il Diritto Tributario Latino Americano* el 1 de julio de 2022.

(\*\*) Profesora Titular y Directora Académica del Observatorio de Tributación y Empresa de la Universidad Católica del Uruguay, Asesor tributario de la Dirección en Dirección General Impositiva, MEF, Uruguay.

## PROFILI SOSTANZIALI E PROCEDURALI DEI “JOINT AUDITS” NEL DIRITTO SOVRANAZIONALE E DOMESTICO

**Abstract:** *The DAC7 regulated joint audits as a new type of substantial fiscal control carried out jointly by a team of officials from the financial administrations of the Member States concerned. This paper intends to investigate the substantive and procedural aspects of joint audits in order to assess whether this is a new step in administrative cooperation in tax matters or a deepening of the European integration process. The analysis will focus on their systematic placement in the sources of law as well as on relations with international dispute resolution and with other types of transnational audits. Particular attention will be paid to the protection of the taxpayer's rights during tax control, with specific reference to the right to be heard, and to the usability of the evidences collected during the investigation for the purposes of tax assessment and tax process.*

**Abstract:** La DAC7 ha disciplinato le verifiche congiunte (*joint audits*) quale nuova tipologia di controllo fiscale sostanziale eseguito unitariamente da un *team* di funzionari delle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri interessati. Il contributo intende indagare gli aspetti sostanziali e procedurali delle verifiche congiunte onde valutare se trattasi di un nuovo tassello nella cooperazione amministrativa in materia fiscale ovvero di un approfondimento del processo di integrazione europea. A tal fine l'analisi sarà rivolta sulla loro collocazione sistematica nelle fonti del diritto nonché sui rapporti con le procedure amichevoli internazionali e con le altre tipologie di verifiche transnazionali. Particolare attenzione sarà dedicata alla tutela dei diritti del contribuente durante il controllo fiscale, con specifico riferimento al diritto al contraddittorio, ed all'utilizzabilità degli elementi istruttori raccolti durante l'indagine ai fini dell'accertamento e del processo tributario.

SOMMARIO: 1. Cenni introduttivi – 2. Confini dell'indagine, metodologia adottata e piano del lavoro – 3. L'evoluzione della cooperazione amministrativa europea: dal potenziamento dello scambio di informazioni alle verifiche fiscali “transnazionali” – 4. Profili definitivi delle verifiche fiscali *cross-border* nel diritto tributario internazionale – 5. Le verifiche fiscali transnazionali nel diritto tributario europeo e domestico – 6. Le verifiche congiunte da grande assente a protagonista indiscusso della cooperazione amministrativa europea – 7. Differenze tra verifiche congiunte, verifiche simultanee e verifiche all'estero. I rapporti con le procedure amichevoli internazionali – 8. L'oggetto dei *joint audits* ed il necessario ricorso ad uno strumento giuridico unico di cooperazione amministrativa – 9. Aspetti procedurali sull'avvio della verifica congiunta tra *administrative cooperation by default* e *participation rights* – 10. La contestabilità di irregolarità nella procedura di attivazione della verifica congiunta – 11. Avvio della verifica congiunta su istanza del contribuente ed espressione del consenso – 12. Il doppio *standard* di tutele del contribuente e le problematiche derivanti dall'intreccio delle legislazioni nazionali – 13. L'efficacia di “prova” degli elementi raccolti durante la verifica congiunta – 14. Quale tutela dei diritti del contribuente? Un possibile percorso esecutivo tra principio della tutela differita ed inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite nella prospettiva delle cd. “liste di evasori” – 15. Alcune riflessioni sui progressi della cooperazione amministrativa in materia fiscale dopo l'adozione della DAC7 nell'ottica della tutela del contribuente – 16. La conclusione della verifica congiunta: convergenze tra *final report* e processo verbale di constatazione – 17. La possibile violazione del diritto al contraddittorio anticipato – 18. L'attuazione domestica degli

esiti del *joint audit* sul piano dei *corresponding adjustments* e dei conseguenti profili sanzionatori – 19. Conclusioni.

### 1. - *Cenni introduttivi*

La Direttiva del Consiglio 2021/514/UE del 22 marzo 2021 (cd. DAC7) modifica ed integra la precedente Direttiva n. 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (cd. DAC1)<sup>(1)</sup> al fine di potenziare la collaborazione tra le Autorità fiscali degli Stati membri. La DAC7, infatti, si pone l'obiettivo di rafforzare la cooperazione in ambito tributario tra gli stessi mediante l'utilizzo di strumenti di stampo amministrativo<sup>(2)</sup> affinché l'agire sincronico, ordinato e procedimentalizzato delle Amministrazioni finanziarie nazionali contribuisca fattivamente alla lotta all'evasione ed elusione fiscale nonché all'applicazione della "giusta imposta" a carico del contribuente.

La DAC7 ha attirato l'attenzione della dottrina principalmente per le nuove misure adottate in tema di tassazione dei redditi conseguiti e non dichiarati – in tutto o in parte – dagli operatori dell'economia digitale. In particolare, anche al fine di assicurare il corretto funzionamento del mercato unico, la Direttiva introduce l'obbligo, in capo ai gestori delle piattaforme digitali, di comunicare alle Amministrazioni finanziarie europee i ricavi realizzati dai venditori attraverso l'utilizzo delle piattaforme *online* messe a loro disposizione e, quindi, le transazioni ivi effettuate dagli utenti<sup>(3)</sup>.

---

(1) La Direttiva è stata recepita nell'ordinamento interno con il d.lgs. 4 marzo 2014, n. 29.

(2) Storicamente, la cooperazione amministrativa fiscale tra Stati è definita da M. Udina, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, 428 come "l'attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati, mirante di volta in volta ad attuare i fini di uno di essi indifferentemente, fini trovanti rispondenza negli analoghi degli altri, aventi egualmente diritto alla loro attuazione". Per profili definitori si veda anche M. Barassi, (voce) *Cooperazione tra Amministrazioni fiscali*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, 2006, II, 1525 ss.

(3) Occorre precisare che le attività commerciali oggetto di comunicazione comprendono la locazione di beni immobili, i servizi personali, la vendita di beni e la locazione di qualsiasi mezzo di trasporto; le attività svolte da un venditore che agisce in qualità di dipendente del gestore di piattaforma sono escluse degli obblighi di comunicazione. Lo Stato membro destinatario delle comunicazioni fornite dai gestori della piattaforma è obbligato, entro un breve lasso temporale, a scambiare automaticamente le informazioni ricevute con le Autorità competenti degli altri Stati membri interessati. Sul tema si veda S.A. Stevens, J.T. van Wamelen, *The DAC7 Proposal and Reporting Obligation for Online Platforms*, in *EC Tax Review*, 2021, 1, 24 ss.; G. Sbaraglia, L. Scarano, *DAC 7 e nuovo trattamento IVA sulle vendite a distanza mediante interfaccia digitale*, in *Fisco*, 2021, 41,

La portata innovativa della DAC7, però, non può essere confinata meramente agli aspetti fiscali afferenti alla tassazione dell'economia digitale poiché particolarmente significativa è la disciplina dalla stessa prevista e volta a rafforzare la cooperazione amministrativa tra Stati membri<sup>(4)</sup>. Ai fini del presente contributo, l'attenzione è rivolta eminentemente alle verifiche fiscali congiunte (cd. *joint audits* nella versione inglese) disciplinate dal nuovo art. 12-*bis* della DAC1, come integrata dalla DAC7, che trovano nel diritto secondario europeo una prima disciplina di dettaglio comune a tutti gli Stati membri. Si tratta di una nuova metodologia di controllo fiscale di tipo sostanziale e multilaterale fondata sul coordinamento dell'azione delle Autorità fiscali di due o più Stati membri nelle verifiche riguardanti uno o più contribuenti di interesse comune o complementare per dette Autorità. Nelle intenzioni del Legislatore europeo, i *joint audits* rappresenterebbero un indispensabile strumento di collaborazione volto ad individuare ed affrontare le forme di frode, evasione ed elusione fiscali internazionali che danneggiano il corretto funzionamento del mercato unico.

Difatti, le operazioni economiche dei gruppi multinazionali hanno principalmente una dimensione transnazionale e ricadono nell'ambito di più ordinamenti giuridici. Ciò determina una prima questione problematica afferente alla territorialità nell'esercizio dei poteri pubblici, necessario a porre in essere l'attività amministrativa di attuazione del tributo ed a garantire effettività alla norma tributaria, che inevitabilmente si confronta con i limiti del diritto internazionale giacché esso non può attuarsi al di fuori dei confini nazionali in considerazione della sovranità dell'ordinamento giuridico estero<sup>(5)</sup>. Un secondo ordine di problemi deriva dall'insorgenza di fenomeni di doppia imposizione internazionale in conseguenza delle diverse ed autonome potestà impositive nazionali.

---

3961 ss.; T. Gasparri, *Con la DAC 7 più obblighi informativi nell'economia digitale*, in *Fisco*, 2021, 20, 1944 ss.; L. Scarano, *Redditi on line: la Direttiva DAC 7 tra criticità e disallineamenti rispetto all'iniziativa OCSE*, in *Fisco*, 2021, 28, 2795 ss.

<sup>(4)</sup> Basti pensare alla definizione della nozione di "prevedibile pertinenza" ("*foreseeable relevance*"), quale preconditione per lo scambio di informazioni su richiesta delle Autorità fiscali nonché alla regolamentazione dello scambio su richiesta relativo a gruppi di contribuenti (*group request*). Degne di nota sono anche l'estensione dello scambio automatico di informazioni ai canoni (*royalties*) e l'ampliamento delle informazioni fiscali da trasmettere.

<sup>(5)</sup> Cfr. S. Dorigo, *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, 155 ss.; G. Marino, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. trib.*, 2009, 44, 3600 ss.

In ambito tributario, lo Stato non può eseguire per mezzo di propri rappresentanti attività istruttorie ed accertative nel territorio di altri Stati senza il preventivo consenso di questi ultimi<sup>(6)</sup>: il principio di territorialità, inteso in senso formale<sup>(7)</sup>, impedisce ad uno Stato di svolgere verifiche fiscali fuori dai propri confini nazionali<sup>(8)</sup>. Per tale motivo il ricorso alla cooperazione amministrativa tra Amministrazioni finanziarie è necessario a superare il limite territoriale della sovranità statale al fine di garantire il corretto funzionamento del sistema tributario: essa si rivela indispensabile per i singoli Stati ogniqualvolta una determinata fattispecie tributaria coinvolga interessi ascrivibili ad ordinamenti giuridici diversi che i singoli Paesi non sono in grado di tutelare autonomamente ovvero la cui tutela nazionale può determinare esiti potenzialmente iniqui per il contribuente (i.e. doppia imposizione internazionale)<sup>(9)</sup>. Così come i contribuenti operano legittimamente su un piano transnazionale, al fine di evitare un depotenziamento della sovranità nazionale in un'economia che non conosce confi-

---

<sup>(6)</sup> Sul divieto di esercizio dell'attività amministrativa tributaria all'estero si rimanda a L. Tosi, R. Baggio, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2022, 7 ss.; A. Buccisano, *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2013, 19 ss.

<sup>(7)</sup> Noto anche come principio di territorialità della potestà amministrativa d'imposizione.

<sup>(8)</sup> Per profili definitori si rimanda a R. Baggio, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2008, 11 secondo cui il principio della territorialità materiale "si sostanzia,...., nel quesito se esistano dei limiti interni ed internazionali alla potestà normativa tributaria di uno Stato nel disciplinare i presupposti aventi elementi oggettivi o soggettivi di estraneità al suo territorio", mentre l'analogo principio inteso in senso sostanziale "riguarda l'esistenza di limiti interni ed internazionali alla potestà amministrativa del prelievo, da intendersi come potere di dare concreta ed effettiva attuazione della norma tributaria nel territorio di un altro Stato". Sul principio di territorialità inteso in senso formale, quale limite e vincolo a carico degli Stati che impedisce loro di esercitare le proprie potestà sovrane, tra cui quella tributarie, all'esterno dei confini geografici del proprio territorio si veda I. Cugusi, *Le prove atipiche acquisite nell'interscambio di informazioni e la loro rilevanza nel processo tributario*, Roma, 2017, 38 ss.; R. Cordeiro Guerra, *La potestà impositiva ultraterritoriale*, in R. Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Milano, 2016, 163 ss.; Id, *I limiti alla potestà impositiva ultraterritoriale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 1, 31 ss.; A. Buccisano, *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 23 ss.; C. Sacchetto, *La cooperazione fiscale internazionale. In particolare, lo scambio di informazioni nel contrasto all'evasione*, in *Riv. G.d.F.*, 2008, 2, 206 ss.; L. Carpentieri, R. Lupi, D. Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, 8 ss.

<sup>(9)</sup> Secondo R. Baggio, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 654 la collaborazione amministrativa internazionale in ambito fiscale non è solo uno strumento necessario a superare gli invalicabili confini nazionali nell'esercizio della potestà amministrativo-tributaria al fine di contrastare l'elusione e l'evasione, bensì essa consente di tutelare i diritti dei contribuenti nonché dare certezza e sistematicità alle regole di collaborazione tra Autorità fiscali.

ni geografici ed appare sempre più dematerializzata, è necessario che anche gli Stati agiscano a livello sopranazionale, per garantire l'efficacia dei controlli fiscali, e dispongano delle informazioni necessarie per l'attività accertativa frequentemente disponibili nello Stato estero<sup>(10)</sup>. Per questo motivo la cooperazione amministrativa in materia fiscale, disciplinata da accordi di diritto internazionale ed atti legislativi europei, è funzionale non solo ad evitare fenomeni di reiterazione impositiva, ma anche a consentire l'attuazione della disciplina tributaria interna, specie attraverso lo svolgimento di attività istruttorie *cross-border* necessarie alla corretta ricostruzione della capacità contributiva del contribuente<sup>(11)</sup>.

## 2. - *Confini dell'indagine, metodologia adottata e piano del lavoro*

Alla luce di tali premesse, appare utile verificare se la DAC7, attraverso l'introduzione nell'ordinamento giuridico europeo dell'istituto delle verifiche congiunte, abbia inteso avviare una tipizzazione della procedura tributaria a livello sovranazionale ovvero di segmenti procedimentali, riferibili specialmente all'attività istruttorie, che si collegano con gli ordinamenti nazionali. Per questo motivo occorre indagare la disciplina dei *joint audits* onde poter appurare se trattasi di un istituto giuridico di potenziamento della collaborazione amministrativa tra Stati membri in ambito fiscale, seppur nell'ambito del rispetto delle prerogative del diritto domestico, oppure se lo stesso rappresenti un ulteriore strumento per l'approfondimento del processo di integrazione europea, concepito per conferire una dimensione transnazionale all'attività istruttorie e di accertamento delle Amministrazioni finanziarie. Laddove la DAC7 stia effettivamente contribuendo al raggiungimento di un maggior grado di integrazione giuridica europea in ambito fiscale, con particolare riferimento al diritto procedimentale tributario, parrebbe necessario verificare che ad esso cor-

---

<sup>(10)</sup> Osservano J. Kokott, P. Pistone, *Taxpayers in International Law*, Oxford, 2022, 409 come "Joint audits are a successful type of direct administrative cooperation. They are evidently more effective than traditional administrative assistance and probably needed in a more mobile and digitalised economy where even smaller enterprises can easily pursue transborder businesses.". Secondo L. Tosi, *La collaborazione con le Amministrazioni straniere*, in *Fisco*, 2001, 36, 11731 come "in mancanza di un potere di intervento diretto nel territorio altrui, solo attraverso la collaborazione è possibile acquisire notizie, informazioni, dati di riscontro sui fatti e sulle circostanze che si realizzano all'estero, alla cui disponibilità è subordinata la concreta applicazione delle disposizioni di carattere sostanziale".

<sup>(11)</sup> Cfr. G. Bizioli, *La collaborazione internazionale in materia fiscale: alcuni spunti ricostruttivi dell'evoluzione nel contesto dell'Unione europea*, in C. Buccico, S. Ducceschi, S. Tramontano (a cura di), *L'evoluzione della fiscalità internazionale*, Milano, 2020, 65 ss. Si veda anche A.M. Gaffuri, *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero*, Milano, 2008, 67 ss.



risponda conseguentemente un'adeguata tutela sovranazionale dei diritti del contribuente<sup>(12)</sup>.

Quello delle verifiche multilaterali è un tema di frontiera, ancora poco indagato nella dottrina domestica che si è occupata prevalentemente degli aspetti critici afferenti ad un'altra forma di cooperazione amministrativa quale lo scambio di informazioni fiscali. Tuttavia, il tema ha trovato ampio spazio nella letteratura tedesca, fonte di suggestivi spunti di ricerca, probabilmente in considerazione del significativo ricorso a tali strumenti di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria teutonica<sup>(13)</sup>. Per questo motivo, anche in considerazione della novità dell'istituto giuridico in esame nonché nel tentativo di uno sforzo ricostruttivo ed interpretativo, la presente indagine muove dagli approdi dottrinali e giurisprudenziali, nazionali ed internazionali, in materia di scambio di informazioni, per poi sviluppare un autonomo percorso di ricerca afferente ai *joint audits* passando in rassegna le disposizioni della DAC7, pur tralasciando un'analisi meramente descrittiva delle singole previsioni contenute nella Direttiva.

Le necessità di avviare alcune riflessioni giuridiche sulle verifiche congiunte discende altresì dalla ravvicinata tempistica richiesta per il recepimento dalla DAC7 da parte degli Stati membri. Detto recepimento, infatti, doveva essere effettuato entro il 31 dicembre 2022, sebbene le disposizioni legislative necessarie per conformarsi a quanto previsto dalla Direttiva in merito ai *joint audits* dovranno essere adottate entro il 31 dicembre 2023<sup>(14)</sup>. Tuttavia, alcuni Stati membri, tra cui il nostro Paese<sup>(15)</sup>, stanno procedendo a recepire unitariamente l'intera Direttiva, non avvalendosi

---

<sup>(12)</sup> Come osservano J. Kokott, P. Pistone, R. Miller, *Diritto internazionale pubblico e Diritto tributario: i diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 2, 494 "Questioni giuridiche complesse sorgono in caso di verifiche fiscali congiunte (joint audit) e simultanee, che stanno diventando sempre più frequenti".

<sup>(13)</sup> Su tutti si veda I. Zimmerl, *Joint Tax Audits als Ausgangspunkt zur Effektivierung des Verständigungsverfahrens*, Monaco, 2022. Sull'esperienza delle verifiche "transnazionali" condotte dall'Amministrazione finanziaria tedesca si rimanda a M. Braun, S. Greil, S. Schmitz, T. Eisgruber, *Joint audits. The German experience*, in *Int'l Tax Rev.*, 2020, 23 ss. I motivi che hanno spinto l'Amministrazione fiscale tedesca ad assumere una posizione di *leadership* nelle verifiche congiunte sono individuati da D. Criclivaia, *Joint Audits – Ten Years of Experience: A Literature Review*, in *World Tax Journal*, 202, 671 ss. e compendabili in termini di riduzione di gettito conseguente al *profit shifting* ed alto numero di controversie fiscali internazionali (i.e. la Germania è coinvolta nel più alto numero di MAP in Europa e nel mondo).

<sup>(14)</sup> In data 27 gennaio 2023, la Commissione europea ha avviato una procedura di infrazione nei confronti di n. 25 Stati membri a causa della loro mancata comunicazione all'Esecutivo comunitario delle misure adottate per recepire la DAC7 negli ordinamenti nazionali.

<sup>(15)</sup> Si veda la Legge 4 agosto 2022, n. 127 (Legge di delegazione europea 2021).

della proroga per alcune porzioni normative, anticipando, pertanto, l'entrata in vigore delle disposizioni relative ai *joint audits* al fine di rafforzare tempestivamente la mutua assistenza amministrativa ed introdurre al più presto una disciplina compiuta sugli aspetti sostanziali e procedurali di tali verifiche.

Per rispondere alle domande di ricerca nel contributo si analizzerà, innanzitutto, il panorama normativo internazionale, europeo e nazionale riguardante la cooperazione amministrativa in materia fiscale al fine di collocare sistematicamente l'istituto delle verifiche congiunte nelle fonti del diritto. Successivamente, l'attenzione sarà rivolta all'analisi degli aspetti che caratterizzano i *joint audits* rispetto alle diverse tipologie di verifiche fiscali multilaterali onde dimostrarne la loro autonomia giuridica e funzionale. Nella seconda parte del lavoro si esamineranno l'ambito oggettivo e gli aspetti procedurali delle verifiche congiunte in quanto propedeutici allo studio dei limiti ai poteri istruttori delle Autorità nazionali e delle tutele dei diritti dei contribuenti, dedicando ulteriore attenzione al tema dell'utilizzabilità degli elementi istruttori raccolti durante l'indagine nonché del rispetto del diritto al contraddittorio anticipato secondo la prospettiva del diritto domestico. Seguiranno alcune osservazioni sull'attuazione dei *joint audits* nel nostro Paese sotto il profilo dell'adozione dei cd. *corresponding adjustments* e dei conseguenti riflessi sanzionatori. Infine, i risultati raggiunti dalla ricerca saranno sinteticamente individuati nelle conclusioni.

### 3. - *L'evoluzione della cooperazione amministrativa europea: dal potenziamento dello scambio di informazioni alle verifiche fiscali "transnazionali"*

L'esigenza di assicurare stabili ed efficaci meccanismi di collaborazione tra Amministrazioni finanziarie nazionali, necessari a garantire un costante monitoraggio transnazionale delle operazioni di produzione del reddito, è divenuta sempre più pressante in considerazione dell'avvento delle logiche globali di impresa adottate dai gruppi multinazionali e delle più frequenti transazioni economiche *cross-border* nei mercati<sup>(16)</sup>. In am-

---

(16) Cfr. A. Uricchio, *L'evoluzione delle norme del diritto tributario internazionale: verso un diritto tributario "globale"?*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2020, 1, 29 ss. Osserva A. Buccisano, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 7-9, 669 "L'incremento degli scambi economici internazionali, connesso ad un sistema finanziario globale ed all'aumento esponenziale dei fenomeni di delocalizzazione delle attività produttive, richiede la maggior cooperazione fiscale possibile, facendo leva sui principi della trasparenza e dello scambio di informazioni, per compensare i limiti di efficacia degli strumenti normativi a disposizione di ogni singolo Stato, circoscritti entro i confini nazionali". Si veda anche S. Dorigo, *I mutevoli caratteri della norma di diritto tributario internazionale nel tempo della sovranità fiscale globale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 2, 375 ss.; L.

bito europeo, a fronte dell'instaurazione del mercato unico e delle libertà fondamentali, tra cui quella di circolazione, non è stata – tuttavia – contestualmente disciplinata una “*libertà di circolazione dei controlli fiscali*”<sup>(17)</sup> capace di superare gli ostacoli che gli Stati incontrano quando l'attività istruttoria assume confini transfrontalieri<sup>(18)</sup>.

In considerazione delle difficoltà delle Autorità fiscali nazionali di recuperare a tassazione i redditi delle multinazionali in assenza di adeguate informazioni, l'Unione europea ha, già dalla fine degli anni '70, con la Direttiva 77/799/CE, adottato disposizioni di diritto secondario volte a disciplinare non solo lo scambio di informazioni fiscali tra le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, ma, più in generale, le multiformi modalità di collaborazione amministrativa tra Paesi, specie ai fini dell'instaurazione del mercato unico<sup>(19)</sup>. La cooperazione nel settore fiscale tra gli Stati Membri è oggi disciplinata dalla DAC1 la quale ha abrogato la citata Direttiva 77/799/CE ed è oggetto di periodiche modifiche ed integrazioni necessarie ad adeguare le strategie anti-elusive ed anti-evasive, sottese agli assetti normativi, ai mutamenti dei paradigmi economici nonché alle nuove modalità di produzione del reddito, non solo nell'ottica di tutelare l'interesse fiscale erariale, ma anche, e specialmente, per assicurare il corretto funzionamento del mercato interno<sup>(20)</sup>.

Carpentieri, *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4, 351 ss.; T. Di Tanno, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, in *Rass. trib.*, 2015, 3, 665 ss.; S. Cipollina, *I redditi “nomadi” delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, 1, 21 ss.

<sup>(17)</sup> Così R. Lupi, *Quali controlli fiscali al di fuori del territorio statale?*, in *Corr. trib.*, 2009, 44, 3596 ss. Si veda anche P. Centore, *Cooperazione tra Stati non solo formale per la lotta all'evasione*, in *Corr. trib.*, 2010, 24, 1953 ss.

<sup>(18)</sup> In tal senso anche L. Strianese, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Roma, 2014, 279 ss. La necessità di potenziare i controlli multilaterali è annualmente ribadita nel Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e nella Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva entrambe redatte *ex art. 10-bis.1*, Legge 31 dicembre 2009, n. 196.

<sup>(19)</sup> Cfr. E.C.J.M. van der Hel-Van Dijk, R.N.J. Kamerling, *International Exchange of Information and Multilateral Tax Auditing: Towards an Intra Community Approach?*, in *Intertax*, 2003, 1, 4 ss.; P. Adonnino, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 720 ss.

<sup>(20)</sup> Per un'analisi sull'evoluzione normativa in materia di cooperazione amministrativa, dalla Direttiva 77/799/CE alla DAC1, nonché sulle cause che hanno richiesto l'intervento del Legislatore europeo si veda G. Liberatore, *La cooperazione fiscale comunitaria: debole longa manus della sovranità fiscale*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2022, 2, 599 ss.; P. Arginelli, *DAC6 ed evoluzione della cooperazione amministrativa in materia tributaria nel quadro del rinnovato ruolo della fiscalità quale pilastro della rinascita europea*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2021, fascicolo monografico intitolato “Il recepimento della c.d. DAC 6 nell'ordinamento

Al fine di garantire una sempre più efficiente mutua assistenza tra le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, il diritto secondario europeo si è concentrato sulla regolamentazione dello scambio di informazioni fiscali, attualmente disciplinato dal Capo II della DAC1, che ha conosciuto un'ipertrofia normativa in conseguenza del mutamento della sua natura da strumento utilizzabile in un circoscritto, specifico e tipico numero di casi, a sistema di controllo di massa, con inevitabili profili problematici in merito alla tutela giuridica dei contribuenti<sup>(21)</sup>. La DAC1, al Capo III,

---

tributario italiano. Analisi sistematica e profili applicativi”, 11 ss.; G. Selicato, *La disciplina nazionale dei meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica. Prime considerazioni sulle cause di esonero dell'intermediario*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2021, 1, 552 ss.; P. Mastellone, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in R. Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, cit., 286 ss.; A. Buccisano, *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 37 ss.; C. Garbarino, A. Turina, *Potenziamento in sede europea dello scambio di informazioni*, in *Fisc. e comm. int.*, 2013, 5, 5 ss.; F. Pitrone, *Lo scambio di informazioni e la Direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2012, 2, 463 ss.; P. de Capitani di Vimercate, *La cooperazione internazionale in materia di accertamento e riscossione*, in C. Glendi, V. Uckmar (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 671 ss.; S. Capolupo, *Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte dirette*, in *Corr. trib.*, 2011, 16, 1310 ss.; F. Saponaro, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, 2, 453 ss.; B. Bagnardi, *Le modifiche alla direttiva 77/799 sullo scambio di informazioni tra gli Stati membri dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2004, 2, 605 ss. Sulla cooperazione amministrativa in materia fiscale, quale strumento essenziale per creare uno spazio integrato dove sia garantita la realizzazione delle libertà fondamentali, si veda, F. Saponaro, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Milano, 2017, 99 ss.; M. Barassi, *La normativa vigente*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2009, 1-2, 105 ss.

<sup>(21)</sup> Come osserva P. Pistone, *Exchange of Information and Rubik Agreements; The Perspective of an EU Academic*, in *Bull. for int. tax'n*, 2013, 4/5 225 “The protection of the rights of taxpayers is possibly the most important, but most ignored, aspect of global tax law. Global fiscal transparency cannot remain a mere issue of protecting the interest of revenue collection, but must realize this objective in compliance with a proportionate protection of taxpayers' rights”. Sul tema si rimanda, senza pretesa di completezza, a A. Fazio, *Cooperazione amministrativa tra Stati membri*, in *Strum. fin. e fiscalità*, 2021, 50, 81 ss.; P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020, 264 ss.; A. Contrino, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e “protezione dei dati personali”: quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in *Riv. dir. trib. – Suppl. online*, 29 maggio 2019; M.G. De Flora, *Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure*, in *Intertax*, 2017, 6/7, 447 ss.; M.E. Sánchez López, *La transmisión automática de información. ¿Hacia un sistema global de intercambio de datos?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 3, 647 ss.; F. Alfredo García Prats, G. Melis, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, in *Dir. e proc. trib.*, 2015, 2, 269 ss.; V. Maresca, *Le nuove forme di collaborazione amministrativa, garanzia di legalità e recupero del gettito fiscale nei nuovi assetti internazionali*, in *Innovazione e Diritto*, 2014, 5, 78 ss.; P. Selicato, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, 321 ss.; R. Succio, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 1, 163 ss.; S.

disciplina anche altre forme di cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali riguardanti le verifiche fiscali all'estero e quelle simultanee, la notifica transfrontaliera degli atti tributari, il riscontro delle informazioni fiscali inviate tramite lo scambio nonché la condivisione delle migliori pratiche con le Autorità tributarie degli altri Stati membri (cd. *best practices*). Simili forme di collaborazione, quindi, parrebbero svolgere un ruolo ancillare allo scambio di informazioni fiscali poiché orientate ad agevolare l'acquisto e l'utilizzo di simili informazioni, pur godendo di una propria autonomia funzionale, che se da un lato agevola il funzionamento della cooperazione amministrativa tributaria, dall'altro impone riflessioni sugli strumenti di garanzia del contribuente.

L'espansione del raggio d'azione della cooperazione amministrativa verso differenti forme di verifica fiscale nei confronti dei contribuenti, volte a raccogliere elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, ulteriormente rafforzate dalla DAC7 – la quale ha introdotto i *joint audits* – e sicuramente più invasive rispetto allo scambio di informazioni<sup>(22)</sup>, appare meritevole di alcune considerazioni avendo riguardo ai vantaggi derivanti dall'esercizio *cross-border* dei poteri degli Uffici nonché dei suoi relativi limiti giuridici. Le verifiche fiscali “transnazionali”, infatti, si rivelano particolarmente indicate per lo svolgimento di attività accertative afferenti al *transfer pricing*, alla corretta ripartizione di costi e ricavi tra Stati, alla doppia residenza fiscale, alla sussistenza di una stabile organizzazione, al regime impositivo dei dividendi nonché, più in generale, al contrasto alle pratiche elusive od evasive aventi rilevanza sovranazionale, specie nelle situazioni caratterizzate da collegamenti societari tra soggetti economici

---

Capolupo, *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, in *Corr. trib.*, 2011, 21, 1757 ss.; L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 269 ss.; S. Dorigo, *La potestà degli Stati in materia di imposte dirette ed i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2009, 2, 959 ss.; F. Fernández Marin, *Scambio di informazioni e tutela del contribuente*, in T. Tassani (a cura di), *Attuazione del tributo e diritti del contribuente*, Roma, 2009, 265 ss.; G. Melis, *Spunti sul “metodo di coordinamento fiscale aperto” quale possibile strumento per l'integrazione fiscale tra Stati dell'Unione europea e Stati terzi*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2008, 1, 213 ss.; A. Fedele, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello “scambio di informazioni” tra Amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, 49 ss.

<sup>(22)</sup> Giova osservare che, sulla base del principio di sussidiarietà, lo scambio di informazioni fiscali costituisce una sorta di *extrema ratio* alla quale ricorrere allorché si è nell'impossibilità di acquisire diversamente le informazioni necessarie atteso che l'art. 17 della DAC1 stabilisce che gli Stati interpellati, a cui viene indirizzata la richiesta di scambio, non sono tenuti a collaborare se lo Stato richiedente risulta non avere “esaurito le fonti di informazione consuete che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento dei suoi obiettivi”.

situati in Paesi diversi. I controlli effettuati in modo coordinato da più Autorità fiscali parrebbero più efficaci rispetto ad un controllo eseguito singolarmente da un solo Stato membro potendo, al tempo stesso, consentire all'Unione europea di intervenire normativamente sulla base del principio di sussidiarietà di cui all'art. 5 TUE. Non stupisce, pertanto, che simili verifiche, disciplinate dalla DAC1, rappresentino l'adeguamento del diritto europeo alle esperienze già maturate nell'ambito della cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale, come spesso formalizzate in accordi pattizi, tra cui le Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, fungendo, pertanto, da vero e proprio prodotto della sedimentazione giuridica internazionale<sup>(23)</sup>. Per questo motivo occorre avviare un'analisi sulla nozione di verifica fiscale multilaterale o transnazionale nel diritto tributario sovranazionale e domestico, col precipuo fine di tentare un collocamento sistematico delle nuove verifiche congiunte nelle fonti del diritto.

#### 4. - *Profili definitivi delle verifiche fiscali cross-border nel diritto tributario internazionale*

Il richiamo alle verifiche fiscali *cross-border* negli accordi di diritto internazionale e nel diritto secondario europeo impone, con un intento classificatorio e definitorio, un'analisi delle varie fattispecie di controlli transnazionali esistenti effettuate dalle Autorità nazionali, avendo riguardo agli aspetti sostanziali e procedurali di ciascuna di esse nonché alla relativa declinazione domestica<sup>(24)</sup>.

La verifica fiscale all'estero (*tax examination abroad*) consente allo Stato richiedente di ottenere informazioni utili all'accertamento fiscale mediante la presenza di propri rappresentanti nello Stato ospitante. Quest'ultimo, infatti, in qualità di Stato interpellato e nei limiti sanciti dalle disposizioni domestiche, può permettere a detti rappresentanti esteri di assistere ad audizioni ed esami effettuati dai propri verificatori fiscali (partecipazione passiva dei funzionari esteri) ovvero di procedere autonomamente all'audizione di persone nonché all'esame di libri e di registri

---

<sup>(23)</sup> Gli allineamenti del diritto europeo allo *standard* internazionale individuato dall'OCSE sono descritti da C. Sacchetto, *Cooperazione fiscale internazionale*, in *Enc. Giur. Treccani online*, 2016 come un "processo di convergenza dei modelli". Secondo R. Baggio, *Territorialità del tributo*, in *Enc. Giur. Treccani online*, 2014 "sono tuttora poco frequenti gli accordi internazionali che disciplinano la collaborazione amministrativa in materia tributaria".

<sup>(24)</sup> Si veda anche C. Alagna, S. Mattia, *Scambio automatico e spontaneo di informazioni tra Stati, verifiche congiunte e simultanee*, in *Fisc. e comm. int.*, 2011, 9, 20 ss.

(partecipazione attiva dei funzionari esteri). La *ratio* dell'istituto giuridico risiede nella possibilità concessa anche agli Stati che non dispongano di adeguate risorse – umane, strumentali ed economiche – di dar seguito alle richieste di informazioni nonché, più in generale, di contribuire al contrasto all'elusione ed all'evasione fiscale internazionale delegando i propri poteri tributari ai funzionari dell'altro Paese. In tal modo lo Stato interpellato che riceve una richiesta di collaborazione amministrativa, pur mantenendo il controllo della verifica fiscale transnazionale, non sostiene quei costi che avrebbe dovuto sostenere laddove avesse dato seguito alle richieste dello Stato richiedente<sup>(25)</sup>.

Venendo al diverso istituto giuridico della verifica simultanea (*simultaneous tax examination*), esso si fonda su un accordo tra due o più Autorità fiscali per esaminare contestualmente – da ciò la qualificazione di “simultanea” – e singolarmente, ciascuno sul proprio territorio, la situazione fiscale di uno o più contribuenti, che generalmente intrattengono tra loro rapporti commerciali e/o finanziari, nel quale hanno un interesse comune o complementare, con l'intento di scambiare le informazioni ottenute. Dette verifiche fiscali, contemporanee ed autonome, sono effettuate esclusivamente dai funzionari di ciascuno Stato sulla base della legislazione interna<sup>(26)</sup>.

A livello internazionale se, da un lato l'art. 26 del Modello di Convenzione contro la doppia imposizione elaborato dall'OCSE (cd. Modello OCSE) regola pattiziamente il solo scambio di informazioni fiscali, senza specifico riferimento alle verifiche, il relativo Commentario, al par. 9, prevede la possibilità di utilizzare ulteriori forme di scambio, diverse da quelle “classiche” ovvero sia scambio su richiesta, automatico o spontaneo, tra cui sono contemplate la verifica simultanea<sup>(27)</sup> e la verifica fiscale

---

<sup>(25)</sup> Cfr. F. Persano, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, Torino, 2006, 79 ss.

<sup>(26)</sup> Cfr. P. Selicato, *Criteri di soggettività e collegamento all'imposizione in ambito interno ed internazionale – La prospettiva italiana*, in F. Amatucci, R. Alfano (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto*, Torino, 2017, 458 ss.; S. Crisafulli, *Gli strumenti di cooperazione istituzionale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2009, 1-2, 223. Per indicazioni sulle modalità di esercizio delle verifiche all'estero e delle verifiche simultanee si veda anche la circolare della Guardia di Finanza n. 1/2018, parte III, contenente il “Manuale Operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali”.

<sup>(27)</sup> Sulla base della disposizione convenzionale contro le doppie imposizioni in materia di scambio di informazioni nonché, per gli Stati appartenenti all'Unione europea, sul fondamento giuridico assicurato dalla Direttiva 77/799/CE, i Paesi hanno siglato accordi amministrativi bilaterali attuativi per lo svolgimento di verifiche fiscali simultanee, anche in considerazione della Raccomandazione del Consiglio Ocse C(92)81 del 23 luglio 1992, concernente il “Modello di accordo OCSE per lo svolgimento di verifiche simultanee”.

all'estero<sup>(28)</sup>. Tuttavia, il mero riferimento ad esse contenuto nel Commentario non parrebbe rappresentare una solida base giuridica tale da consentire e legittimare l'effettuazione di verifiche fiscali multilaterali atteso che, in considerazione della natura giuridica riconosciuta a tale "fonte", esso assolve eminentemente una funzione interpretativa del Modello OCSE<sup>(29)</sup>. Ragion per cui in assenza di accordi amministrativi internazionali

---

Sulla natura prettamente amministrativa degli accordi per le verifiche simultanee poiché sottoscritti dalle Amministrazioni finanziarie nazionali e, nel nostro Paese, non richiedenti una ratifica si veda E. Spaziant, *Le verifiche fiscali simultanee*, in *Fisco*, 1997, 12746 ss.; S. Mayer, *Accordi internazionali: verifiche fiscali simultanee*, in *Fisco*, 1989, 3419 ss. In considerazione della natura non legislativa di detti accordi, sono stati espressi dubbi sui conseguenti poteri accertativi da M. Nussi, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in G. Marino (a cura di), *I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi e delle società*, Milano, 2004, 98 ss. Il nostro Paese ha concluso accordi amministrativi per l'effettuazione di verifiche fiscali simultanee con Australia, Austria, Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Norvegia, Polonia, Slovacchia, Svezia, Ungheria e U.S.A sulla base del modello di accordo predisposto dall'OCSE nel 1992; con particolare riferimento agli accordi con gli Stati Uniti, con la Francia e con l'Austria si rimanda ai chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con le circolari del 25 luglio 1983, n. 42 e del 19 ottobre 1989, n. 15. Per un commento a simili accordi si veda C. Sacchetto, *L'evoluzione della cooperazione internazionale tra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali (parte I)*, in *Boll. trib.*, 1990, 7, 493 ss.; F. Andreoli, *Accordi amministrativi bilaterali per le verifiche simultanee in materia di imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 5, 149 ss. Come emerge dall'ultimo accordo sottoscritto dall'Italia con l'Australia il 6 giugno 2002, lo scopo di simili verifiche simultanee è quello di "1. Determinare l'ammontare esatto dell'imposta dovuta da un contribuente ... 2. Facilitare lo scambio di informazioni ...".

<sup>(28)</sup> Come previsto dal par. 9.1 dell'art. 26 del Commentario al Modello OCSE "It should also be stressed that the Article does not restrict the possibilities of exchanging information to these methods and that the Contracting States may use other techniques to obtain information which may be relevant to both Contracting States such as simultaneous examinations, tax examinations abroad and industry-wide exchange of information". Per alcuni commenti alla disposizione pattizia si veda P. Tarigo, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2018, 223 ss.; P. Valente, *Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l'Ocse*, in *Fisco*, 2010, 30, 4829 ss.; P. Consiglio, G. Pezzuto, *Scambi di informazioni nelle verifiche del transfer pricing*, in *Fisco*, 2009, 11, 1695 ss. Secondo A. Roncarati, *Other Forms of Administrative Cooperation than the Traditional Forms of Exchange of Information*, in O.C. Günther, N. Tüchler, *Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna, 2013, 513 l'elencazione delle tipologie di controlli fiscali contenuti nel Commentario ha una valenza esemplificativa e non tassativa cosicché le verifiche congiunte possono trovare una base giuridica nell'art. 26 del Modello OCSE.

<sup>(29)</sup> Come noto, le Convenzioni contro le doppie imposizioni devono essere interpretate seguendo i principi contenuti negli artt. 31 e 32 della Convenzione di Vienna del 1969 sul diritto dei trattati. Ai sensi dell'art. 31 "Un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce dei suo oggetto e del suo scopo" e, a tal fine, rilevano oltre al testo della Convenzione, al Preambolo e agli allegati inclusi, anche ogni accordo intervenuto tra tutte le parti in occasione della conclusione dell'accordo. Il Commentario al Modello OCSE, però, non può rientrare nell'ambito dell'art. 31 poiché esso non è allegato alle Convenzioni. Secondo il



ovvero di un'espressa disposizione pattizia afferente alle verifiche simultanee o alle verifiche fiscali all'estero le stesse non possono trovare spazio nell'ordinamento giuridico dello Stato firmatario. Per dipanare il limite della citata base giuridica, appare, dunque, necessaria la previsione di una previsione pattizia nella Convenzione contro le doppie imposizioni che consenta la possibilità di eseguire verifiche fiscali transnazionali, ancillari allo scambio di informazioni, poiché il Commentario OCSE *ex se* non può introdurre norme non positivizzate negli accordi tra Stati.

Similmente, anche il Modello di *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA) elaborato dall'OCSE per disciplinare lo scambio di informazioni in materia fiscale tra gli Stati che non abbiano sottoscritto le Convenzioni contro le doppie imposizioni, se all'art. 5 regola lo scambio di informazioni esclusivamente su richiesta, il relativo Commentario ammette la possibilità per gli Stati firmatari di espandere la cooperazione allo scambio automatico o su richiesta nonché alle verifiche simultanee<sup>(30)</sup>. Differentemente dal Modello OSCE, l'art. 6 del TIEA disciplina le verifiche fiscali all'estero volte ad ottenere dati e notizie utili ai fini del controllo fiscale<sup>(31)</sup>. Dal punto di vista procedurale, il modello di TIEA ed il relativo Commentario offrono maggiori garanzie procedurali rispetto al Modello OCSE: simili verifiche possono svolgersi solo previo consenso scritto del contribuente<sup>(32)</sup> nonché limitatamente a quelle operazioni di

successivo art. 32 della Convenzione di Vienna è possibile "ricorrere a mezzi complementari d'interpretazione, ed in particolare ai lavori preparatori ed alle circostanze nelle quali il trattato è stato concluso" laddove l'interpretazione di una disposizione data in base all'art. 31 lasci il significato ambiguo o oscuro oppure porti ad un risultato assurdo o illogico. In tal modo il Commentario rientra tra i mezzi complementari di interpretazione posto che l'art. 32 della Convenzione di Vienna non contiene una lista esaustiva di simili mezzi complementari. Sul tema si rimanda a S. Dorigo, *La rilevanza interpretativa del Commentario al Modello Ocse per le Sezioni Unite: è tempo di mutare approccio?*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 4, 1758 ss.; M. Moretti, *Trattati contro le doppie imposizioni: valenza del "Commentario OCSE" ai fini interpretativi e soggetti ammessi a beneficiare delle disposizioni convenzionali in una recente decisione della Cassazione*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 2019, 2, 610 ss.; P. Arginelli, *Riflessioni sull'interpretazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 4, 148 ss.; G. Melis, *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 10, 1129 ss.

<sup>(30)</sup> Come previsto dal par. 1 dell'art. 5 "However, Contracting Parties may wish to consider expanding their co-operation in matters of information exchange for tax purposes by covering automatic and spontaneous exchanges and simultaneous tax examinations". Per alcuni commenti si veda P. Valente, *I Tax Information Exchange Agreement (TIEAs). Disposizioni Ocse su scambio di informazioni con paradisi fiscali*, in *Fisco*, 2009, 35, 5781 ss.

<sup>(31)</sup> Il nostro Paese ha concluso accordi sulla base del modello TIEA con Andorra, Bermuda, Isole Cayman, Isole Cook, Guernsey, Gibilterra, Isola di Man, Stato di Jersey, Liechtenstein, Turkmenistan e Monaco.

<sup>(32)</sup> Il par. 9.1 dell'art. 26 del Commentario al Modello OCSE, invece, si limita a

controllo che, oltre ad essere autorizzate dall'Autorità fiscale nazionale, implicano che si comunichi allo Stato richiedente l'ora ed il luogo dell'incontro con i soggetti interessati.

Infine, anche dalla Convenzione sulla Mutua Assistenza Amministrativa (MAAT)<sup>(33)</sup> in materia fiscale tra i Paesi membri del Consiglio d'Europa e gli Stati membri dell'OCSE, firmata a Strasburgo il 25 gennaio 1988 (cd. Convenzione di Strasburgo), e modificata da un Protocollo del 2010, è rinvenibile la disciplina, *inter alia*, delle verifiche simultanee e dei controlli all'estero, oltre allo scambio di informazioni<sup>(34)</sup>. A differenza dei testé menzionati strumenti esclusivamente bilaterali offerti dall'OCSE e classificabili nell'ambito della *soft law*, la Convenzione si connota per il superamento della bilateralità nella cooperazione amministrativa a favore della multilateralità nonché per rappresentare uno strumento di *hard law* e per spiegare i suoi effetti su un'ampia tipologia di tributi<sup>(35)</sup>.

---

ricordare che vi sono alcuni Paesi in cui la partecipazione attiva dei funzionari esteri all'attività istruttoria è subordinata al consenso espresso dal contribuente.

<sup>(33)</sup> Nota anche come *OECD Mutual Assistance Convention (MAAC)*.

<sup>(34)</sup> Si vedano gli artt. da 5 a 9 della Convenzione ratificata dall'Italia con la Legge del 10 febbraio 2005, n. 19. Il par. 53 dell'art. 4 del Commentario al Modello OCSE in tema di previsioni generali afferenti allo scambio di informazioni contiene, per la prima volta, un riferimento alle verifiche congiunte poiché, prendendo le mosse dall'art. 26 del Modello OCSE, si precisa che "Parties are not prevented from making use of any other advanced technique for this purpose [exchange of information], when their domestic laws so permit, industry-wide exchange programmes or joint auditing". Per un commento alle disposizioni in materia di verifiche fiscali contenute nella Convenzione si veda P. Tarigo, *Diritto tributario internazionale*, cit., 247 ss.; P. Valente, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Fisco*, 2010, 20, 3160 ss.; F. Persano, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., 98 ss. Sui rapporti tra la Convenzione di Strasburgo quale fonte di diritto internazionale e le fonti europee sullo scambio di informazioni si veda M.A. Grau Ruiz, *Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Community rules; how to improve their interaction?*, in *EC Tax Review*, 2006, 196 ss. Per commenti della letteratura sulla Convenzione si rimanda a L. Vaccaro, M. Carrozzino, *Lo scambio di informazioni*, in C. Sacchetto (a cura di), *Esterovestizione societaria*, Torino, 2013, 288 ss.; S. Dorigo, *La cooperazione fiscale internazionale dopo il protocollo di modifica alla Convenzione di Strasburgo: qualche luce e molte ombre*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 9, 157 ss.; R.A. Capostagno, *L'Italia e la Francia ratificano la convenzione congiunta dell'OCSE e del Consiglio d'Europa relativa all'assistenza amministrativa reciproca in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2005, 1, 199 ss.

<sup>(35)</sup> Si veda l'art. 2 della Convenzione in parola rubricato "*Taxes covered*" che annovera, *inter alia*, imposte dirette, indirette, tributi locali, accise e contributi sociali. Come osserva A. Bavila, *Some issues on the Exchange of Information between Revenue Authorities*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2001, 1, 274 "MAAT is very broad in scope as it applies to all kind of tax present and future".

### 5. - *Le verifiche fiscali transnazionali nel diritto tributario europeo e domestico*

Nel diritto secondario europeo, lo *standard* internazionale dell'OCSE afferente alla disciplina della verifica fiscale all'estero è riflesso nell'art. 11 della DAC1. Tale norma consente ai funzionari<sup>(36)</sup> designati dai Paesi membri di partecipare alle verifiche fiscali multilaterali, distinguendo i casi di partecipazione passiva da quella attiva<sup>(37)</sup>. La normativa domestica si adegua alle disposizioni della menzionata Direttiva con l'art. 31-*bis*, comma 5°, d.p.r. n. 600 del 1973 il quale diviene così designato per la disciplina delle verifiche fiscali all'estero<sup>(38)</sup>. La disposizione nazionale di recepimento, secondo una discutibile tecnica di *drafting* normativo, rimanda espressamente alla disciplina contenuta nell'art. 11 della DAC1 e, evidentemente allo scopo di massimizzare la proficuità della collaborazione, consente anche la partecipazione attiva dei funzionari esteri alle indagini amministrative, alla presenza dei rappresentanti dell'Autorità nazionale che esercitano il coordinamento delle attività, solo a condizione di reciprocità<sup>(39)</sup>.

---

<sup>(36)</sup> Ai fini del presente scritto e nel contesto normativo analizzato ove si utilizza l'espressione "funzionari" si intende far riferimento non solo ai dipendenti dell'Agenzia delle Entrate ma anche (e specialmente) ai militari della Guardia di Finanza inteso come organo di polizia tributaria che coopera con gli Uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi *ex artt.* 32 e 33, d.p.r. n. 600 del 1973.

<sup>(37)</sup> Come osservano V. Uckmar, G. Corasaniti, P. De' Capitani di Vimercate, C. Corrado Oliva, *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Milano, 2012, 217 "Nel caso in cui si dia inizio ad una procedura di accertamento congiunto tra due Paesi membri, il rapporto di collaborazione può risultare particolarmente intenso; in base alle direttive, infatti, le Amministrazioni coinvolte possono accordarsi circa la presenza di funzionari dello Stato richiedente nel territorio di quello richiesto". Sui vantaggi conseguibili, in termini di efficacia della verifica fiscale all'estero, in caso di partecipazione attiva dei funzionari si veda R. Castiglione, *I poteri delle autorità fiscali nazionali nelle verifiche extraterritoriali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, 3, 1140 ss. Secondo N. Čičin-Šain, *Joint and Simultaneous Audits*, in P. Pistone (eds), *Tax Procedures*, Amsterdam, 2020, 154 "art. 11 of the DAC has not been transposed in all Member States in a way that allows visiting officials to interview individuals and examine records. Only in just over a half of the Member States are such actions (i.e. active joint audits) allowed".

<sup>(38)</sup> Disposizione introdotta dall'art. 11, comma 1, lett. d), D.Lgs. 4 marzo 2014, n. 29 con cui è stata recepita nell'ordinamento giuridico italiano la DAC1. Secondo S. Dorigo, *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit., 162-163 la disposizione "valorizza, ..., le forme di cooperazione finora meno enfatizzate... La scelta del legislatore italiano appare di particolare interesse: si tratta, infatti, dei procedimenti meno noti ma forse più efficaci per la ricerca e la raccolta di elementi utili per l'effettiva ricostruzione della base imponibile del contribuente".

<sup>(39)</sup> Per un'analisi comparativa sul concetto di reciprocità nella cooperazione ammini-

Avendo riguardo, invece, alle verifiche simultanee, la DAC1 si sofferma sugli aspetti procedurali da seguire per l'avvio di dette verifiche<sup>(40)</sup>. Difatti, ai sensi dell'art. 12 della DAC1, la verifica prende le mosse dalla proposta dell'Autorità fiscale di uno Stato membro che, dopo aver autonomamente individuato i contribuenti ed i casi per i quali è necessario un controllo simultaneo, propone alle Amministrazioni finanziarie degli altri Paesi membri l'attivazione di simile verifica attraverso un invito debitamente motivato e contenente anche l'assegnazione di un termine entro il quale tali controlli devono essere effettuati. Successivamente, l'Autorità competente di ciascuno Stato membro interessato decide se intende o meno partecipare ai controlli simultanei, comunicando il proprio assenso o rifiuto motivato all'Autorità proponente<sup>(41)</sup>.

In ambito domestico, l'art. 31-*bis*, commi da 6 a 9, d.p.r. n. 600 del 1973, ripropone le disposizioni dell'art. 12 della DAC1 specificando, invero in modo distonico rispetto alla Direttiva, che i motivi per i quali si intende avviare un controllo simultaneo sono indicati solo "*per quanto possibile*", facendo ravvisare profili di grande discrezionalità nella scelta dei soggetti passivi e delle fattispecie transnazionali campionate per il controllo. Nonostante la vaghezza della disposizione, che potrebbe essere dipesa dalla necessità "*di garantire snellezza al decreto e semplicità*"<sup>(42)</sup>, appare evidente che un'insufficiente o assente motivazione delle ragioni per le quali si intende avviare un controllo simultaneo potrebbe determinare un'agevole ipotesi di declinazione di una simile richiesta di collabo-

---

strativa internazionale si veda P. Selicato, *Il Modello di convenzione OCSE del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, 1, 20 ss. Per l'applicazione di simile principio nell'ambito dello scambio di informazioni si veda A. Buccisano, *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 101 ss.; A. Monti, *Poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nello scambio di informazioni e principio di "reciprocità"*, in *Fisc. intern.*, 2010, 2, 149 ss. Come osservano J. Becker, I. Zimmerl, *Joint audits in-between the German and Italian legal system*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, 2, 228 ss., a differenza dell'ordinamento giuridico italiano, in quello tedesco affinché i funzionari esteri possano partecipare attivamente alla verifica fiscale è necessario il consenso del contribuente.

<sup>(40)</sup> Sull'importanza delle verifiche simultanee nella collaborazione istruttoria tra le Autorità fiscali si veda A. Fedele, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" tra Amministrazioni finanziarie*, cit., 49 ss.

<sup>(41)</sup> Osserva M. Barassi, *Gruppi societari e scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali*, in *Corr. trib.*, 2008, 45, 3658 che poiché la Direttiva 77/799/CEE (oggi trasfusa nella DAC1) "contiene dettagliate disposizioni volte a disciplinare le verifiche simultanee, sembra divenuta superflua, tra Stati membri, la stipula degli appositi accordi amministrativi".

<sup>(42)</sup> Così recita la relazione illustrativa al decreto legislativo di recepimento della DAC1 nel designare in chiave teleologica la finalità della normativa in parola.

razione da parte dello Stato interpellato, per esempio perché contraria al diritto unionale ovvero, più pragmaticamente, perché non si ravvede nella verifica fiscale un interesse comune e complementare.

6. - *Le verifiche congiunte da grande assente a protagonista indiscusso della cooperazione amministrativa europea*

Dalla ricostruzione delle coordinate normative testé offerta, antecedentemente all'adozione della DAC7, le verifiche fiscali congiunte non trovavano alcuno spazio normativo nel diritto tributario internazionale e, di conseguenza, in quello europeo atteso che simile tipologia di controllo non era menzionata né nei modelli di Convenzione sopraccitati, né negli accordi pattizi tra Stati, né nella DAC1. La nozione di verifica congiunta, infatti, compare – per la prima volta – solo in un *report* del 2010 dell'OCSE, quale atto di *soft law* volto ad individuare nuove modalità di cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali degli Stati<sup>(43)</sup>. La DAC7, quindi, ha inconfutabilmente il merito di aver trasformato in *hard law*, attraverso l'innovativa modifica dell'ordinamento giuridico unionale, mere indicazioni dell'OCSE e, in particolare del *Forum on Tax Administration* <sup>(44)</sup>, sulle verifiche congiunte <sup>(45)</sup>.

Secondo gli indirizzi dell'OCSE, attraverso la verifica congiunta i funzionari di due o più Stati si uniscono per formare un unico gruppo di

---

<sup>(43)</sup> Si veda OCSE, *Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration – Joint Audit Report*, Istanbul, 15-16 settembre 2010 con commento di P. Valente, *Le verifiche fiscali congiunte secondo il rapporto del Forum on Tax Administration dell'OCSE*, in *Fisco*, 2010, 36, 5847 ss. che contiene le linee guida e le raccomandazioni in merito alle verifiche congiunte nell'ambito della cooperazione fiscale internazionale tra Stati. Come precisato nel rapporto “The term ‘joint audit’ as such is not a legal term. In tax matters the term ‘joint audit’ has been used in practice to express the idea that two or more tax administrations work together”. Osservano A.E. La Scala, P. Mastellone, *National Report Italy*, in G. Marino (eds), *New Exchange of Information Versus Tax Solutions of Equivalent Effect*, Amsterdam, 2016, 367 come, sebbene l'Italia non abbia partecipato al gruppo dei 13 Paesi che hanno promosso l'utilizzo delle verifiche congiunte nel contesto del *Forum on Tax Administration* costituito in senso all'OCSE, l'Agenzia delle Entrate ha espresso il proprio attivo coinvolgimento nello sviluppo di simile forma di collaborazione amministrativa. Il tema delle verifiche congiunte è stato successivamente ripreso da OCSE, *Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration*, Parigi, 2019.

<sup>(44)</sup> Il *Forum on Tax Administration* raggruppa n. 53 membri delle maggiori Amministrazioni finanziarie del mondo, tra cui quelle appartenenti al G20.

<sup>(45)</sup> Come osserva G. Selicato, *La nuova dimensione europea della regolamentazione del transfer pricing e la progressiva trasformazione delle modalità di esercizio della funzione impositiva degli Stati*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 2, 5-6 il diritto europeo si atteggia “a ‘catalizzatore’ delle sollecitazioni OCSE favorendo, tra gli Stati membri, processi di maggiore e più incisiva armonizzazione dei criteri e delle regole”.

lavoro al fine di esaminare le attività e le transazioni transfrontaliere di uno o più contribuenti su cui le Amministrazioni finanziarie vantano un interesse comune o complementare<sup>(46)</sup>. Specularmente, l'art. 3, punto 26) della DAC1, introdotto dalla DAC7, definisce la nozione di verifica congiunta come “*un’indagine amministrativa condotta congiuntamente dalle autorità competenti di due o più Stati membri e collegata a una o più persone di interesse comune o complementare per le autorità competenti di tali Stati membri*”. Si tratta di una nuova forma di cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali europee, basata su controlli sostanziali<sup>(47)</sup> bilaterali o multilaterali, che si affranca dalle verifiche simultanee e dalle verifiche fiscali all'estero, pur potenziate dalla DAC7, ed assurge al rango di verifica transnazionale tipica in conseguenza dell'espresso riconoscimento da parte del Legislatore europeo.

L'autonomia delle verifiche congiunte rispetto alle altre modalità di assistenza tributaria è confermata dalla collocazione della relativa disciplina in uno specifico e distinto articolo – l'art. 12-*bis* – della DAC1 sistematicamente posto dopo la normazione sulle verifiche all'estero (*ex art.* 11) e sulle verifiche simultanee (*ex art.* 12) suscettibili di poter coesistere con i *joint audits*. Simile argomentazione è confortata anche dal considerando n. 25 della DAC7, il cui valore giuridico non può essere ascritto al dato normativo bensì svolge la funzione di spiegare le ragioni dell'intervento normativo<sup>(48)</sup>, da cui si ricava l'esplicazione delle verifiche congiun-

---

(46) Secondo la definizione offerta da OCSE, *Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration – Joint Audit Report*, Istanbul, 15-16 settembre 2010 “A joint audit can be described as two or more countries joining together to form a single audit team to examine an issue(s)/transaction(s) of one or more related taxable persons (both legal entities and individuals) with cross-border business activities, perhaps including cross-border transactions involving related affiliated companies organized in the participating countries, and in which the countries have a common or complementary interest; where the taxpayer jointly makes presentations and shares information with the countries, and the team includes Competent Authority representatives from each country who are involved to resolve potential differences/stalemates”.

(47) A differenza dei controlli formali, nei controlli sostanziali delle posizioni fiscali dei contribuenti l'Amministrazione finanziaria utilizza specifici poteri istruttori con finalità conoscitiva per l'applicazione dei tributi. Sulla distinzione tra le due tipologie di controlli si rimanda a A. Uricchio, *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020, 499 ss.; L.F. Natoli, *Diritto tributario*, Milano, 2010, 147 ss.

(48) Come indicato nel documento redatto dal Servizio giuridico della Commissione europea intitolato “Guida pratica comune del Parlamento europeo, del Consiglio e della Commissione per la redazione dei testi legislativi dell'Unione europea” dell'8 luglio 2016 “I ‘considerando’ motivano in modo conciso le norme essenziali dell'articolato, senza riprodurre o parafrasarne il dettato. Non contengono enunciati di carattere normativo o dichiarazioni di natura politica”. L'esclusione del carattere normativo dei “considerando” ma la loro funzione di motivazione del provvedimento normativo è stata, da ultimo, ribadita da

te quale “strumento aggiuntivo per la cooperazione amministrativa tra Stati membri nel settore fiscale, ad integrazione del quadro esistente che disciplina la presenza di funzionari di un altro Stato membro negli uffici amministrativi, la partecipazione alle indagini amministrative e i controlli simultanei.”.

Inoltre, l’inserimento della normativa sui *joint audits* in una specifica Sezione della DAC1 – i.e. la Sezione II *bis* della Direttiva – dedicata alle “Verifiche congiunte” e non in quella relativa ai “Controlli simultanei” normati nella Sezione II, rimarca le diversità tra le due tipologie di verifiche fiscali, nonostante l’esistenza di alcuni profili procedurali comuni.

A livello domestico, l’autonomia funzionale dei *joint audits* è altresì confermata dallo schema di decreto legislativo di recepimento della DAC7, pubblicato in occasione della consultazione pubblica del Dipartimento delle Finanze<sup>(49)</sup>, il quale introduce il nuovo art. 31-*bis*.1 nel d.p.r. n. 600 del 1973 dedicato esclusivamente alle verifiche congiunte. Simile disposizione si colloca sistematicamente dopo l’art. 31-*bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 che già disciplina la presenza negli Uffici amministrativi di funzionari di un altro Stato membro e la loro partecipazione alle indagini amministrative nonché la fattispecie dei controlli simultanei. In definitiva, la verifica congiunta si differenzia dalle altre tipologie di verifiche fiscali, disciplinate dalla DAC1, quanto agli aspetti procedurali ed alle finalità del controllo, assurgendo al rango di autonomo strumento di collaborazione amministrativa tra Autorità fiscali. Nonostante sussistano alcune assonanze con la disciplina delle verifiche fiscali multilaterali, la normativa dei *joint audits* appare autosufficiente rispetto alle altre tipologie di controlli transnazionali che, quindi, non possono essere intese come una disciplina generale dei *cross-border audits* in ambito europeo.

Anteriormente all’adozione della DAC7, le verifiche congiunte non rappresentavano uno strumento diffuso di cooperazione fiscale europea, specie in considerazione dell’assenza di una disciplina giuridica puntuale in grado di regolamentare simili controlli coordinati e transnazionali<sup>(50)</sup>.

---

Cass., 7 marzo 2022, n. 7280 che ha enunciato il seguente principio di diritto: “i ‘considerando’ ... svolgono la funzione di spiegare le ragioni dell’intervento normativo, integrano la iconcisa motivazione del testo legislativo, ..., ma non contengono enunciati di carattere normativo”.

<sup>(49)</sup> Si veda la consultazione pubblica aperta il 30 giugno 2022 e chiusa il 20 luglio 2022 reperibile nella sezione “Consultazioni pubbliche” del portale istituzionale del Dipartimento delle Finanze.

<sup>(50)</sup> In tal senso si veda il documento della Commissione europea del 18 dicembre 2017 – SWD(2017) 462 final – intitolato “Commission Staff Working Document on the application of Council Directive (EU) no 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation”.

Dalla DAC1, difatti, non era possibile desumere, neppure in via interpretativa, una disciplina delle verifiche congiunte visto che la Direttiva si occupava esclusivamente delle verifiche all'estero (*ex art. 11*) e delle verifiche simultanee (*ex art. 12*). Senza escludere qualche forzatura esegetica, le verifiche congiunte venivano ricondotte alle due tipologie di controlli tipiche ovvero allo scambio di informazioni fiscali, mutuandone la disciplina per quanto compatibile<sup>(51)</sup>. Pur nella consapevolezza di tale “vuoto” normativo, alcuni Stati membri, dal 2013 in avanti, hanno avviato sperimentalmente delle verifiche congiunte sotto gli auspici della Commissione europea e con il sostegno del programma europeo *Fiscalis 2020*<sup>(52)</sup>, concepito proprio per favorire la cooperazione nel settore dell'imposizione fiscale, applicando le disposizioni della DAC1 e la relativa declinazione domestica. Anche il nostro Paese ha partecipato ad un “progetto pilota” di verifiche congiunte e simultanee, attraverso il coinvolgimento dell'Agenzia delle Entrate e dell'Amministrazione finanziaria della Baviera, con l'obiettivo di potenziare la collaborazione amministrativa tramite l'effettuazione di controlli bilaterali<sup>(53)</sup>. Contestualmente, un analogo progetto ha impe-

---

<sup>(51)</sup> Antecedentemente all'adozione della DAC7, lo *EU Joint transfer pricing forum*, quale organo composto da rappresentanti delle Amministrazioni fiscali e delle imprese dei Paesi europei che assiste la Commissione europea nelle problematiche di *transfer pricing* e per elaborare raccomandazioni su profili applicativi o favorire la condivisione di *best practices*, nel proprio report dell'ottobre 2018 intitolato “*A coordinated approach to transfer pricing controls within the EU*”, raccomandava agli Stati membri l'esecuzione di verifiche congiunte in materia di prezzi di trasferimento *infra-gruppo* quale indispensabile strumento per rafforzare il coordinamento e la cooperazione amministrativa, suggerendo di utilizzare quale base giuridica gli artt. 11 e 12 della DAC1 in assenza di una compiuta disciplina dei *joint audits*. Per un commento al documento si veda G. Selicato, *La nuova dimensione europea della regolamentazione del transfer pricing e la progressiva trasformazione delle modalità di esercizio della funzione impositiva degli Stati*, cit., 10 ss. e C. Romano, M. Longobardi, *Scambio info intra UE e verifiche congiunte e simultanee*, in *Fisco*, 2019, 10, 955 ss. In precedenza, sempre lo *EU Joint transfer pricing forum*, nel proprio documento intitolato “*Report on Transfer Pricing Risk Management*”, giugno 2013, JTPF/007/FINAL/2013/EN, suggeriva l'introduzione di un quadro giuridico *ad hoc* per le verifiche congiunte.

<sup>(52)</sup> Si veda il Regolamento dell'11 dicembre 2003, n. 1286 relativo al periodo 2014-2020, successivamente sostituito dal Regolamento del 20 maggio 2021, n. 847 afferente al periodo 2021-2027 il quale, nell'allegato I, definisce i *joint audits* (inspiegabilmente tradotti in lingua italiana come revisioni contabili congiunte anziché come verifiche congiunte) come strumenti di mutua assistenza “che consistono nell'indagine amministrativa della situazione fiscale di uno o più soggetti passivi collegati effettuata da un unico gruppo di revisione contabile composto da due o più paesi partecipanti, inclusi almeno due Stati membri, che presentano interessi comuni o complementari”. Per commenti sul programma *Fiscalis 2020* quale strumento per l'affermazione di modelli *standard* in ambito tributario, propeedeutico alla nascita di uno spazio amministrativo europeo si veda F. Saponaro, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, cit., 177 ss.

<sup>(53)</sup> Simile progetto sperimentale è stato avviato nell'ottobre 2012 dalla Direzione



gnato nuovamente l'Autorità fiscale tedesca e quella olandese<sup>(54)</sup>. Si è, pertanto, reso necessario un intervento legislativo europeo volto a definire il quadro giuridico-normativo (cd. *legal framework*) delle verifiche congiunte al fine di “*formire ai contribuenti certezza del diritto attraverso norme procedurali chiare*”<sup>(55)</sup> e regolamentare i poteri dei *single audit teams* nell'ottica di perseguire una parziale rinuncia del potere autoritativo nazionale a cui far corrispondere un incremento dei poteri di controllo dei funzionari delle Autorità fiscali di altri Stati membri<sup>(56)</sup>.

I *joint audits* rappresentano un ulteriore tassello nel complesso mosaico della cooperazione amministrativa europea volta a contrastare la piani-

Regionale del Veneto dell'Agenzia delle Entrate per l'Italia e dall'Amministrazione finanziaria dello Stato libero di Baviera (*Bayerisches Staatministerium del Finanzen*) per la Germania, con il coordinamento della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate. Al progetto hanno partecipato, dal 2015, anche la Direzione Regionale della Lombardia e la Direzione Provinciale di Bolzano. L'accordo tra le Amministrazioni dei due Paesi è stato formalizzato in una lettera di intenti sottoscritta nel 2012 ed in un *Memorandum of Understanding* condiviso nel 2013 per delineare il perimetro della collaborazione. In attuazione dell'accordo sono state selezionate due multinazionali da sottoporre alla verifica congiunta in relazione a questioni relative ai prezzi di trasferimento, la prima avente sede in Germania e con una filiale in Italia, la seconda avente sede in Italia e con una filiale in Germania. Per un commento sugli esiti di simile progetto si rimanda a I. Petracca, V. Ibello, *Joint audit and other tools in the international cooperation scenario*, in *Iota papers*, 2017, 1 ss. e M. Gabelli, D.A. Rossetti, *Verifiche transfrontaliere simultanee e/o congiunte tra Italia e Germania*, in *Fisc. e comm. int.*, 2015, 3, 45 ss.

<sup>(54)</sup> Il progetto pilota è stato avviato a gennaio 2013 tra l'Autorità fiscale dei Paesi Bassi e l'Amministrazione finanziaria dello Stato Renania Settentrionale-Vestfalia e dello Stato libero di Baviera. In attuazione dell'accordo sono state selezionate cinque multinazionali da sottoporre alla verifica congiunta. Per un commento sugli esiti del progetto si veda E.C.J.M. van der Hel van Dijk, *Joint Audits: Next Level in Cooperation between Germany and The Netherlands?*, in *Intertax*, 2015, 8/9, 495 ss.; T. Meickmann, *The German-Dutch Joint Tax Audit Pilot Project from a Legal Perspective in Germany*, in H. Jochum, P. Essers, J. Englisch (eds), *Taxing German-Dutch Cross-Border Business Activities*, Osnabrück, 2015, 393 ss. Stando a quanto indicato da G.J.M. E. De Bont, E.C.J.M. van der Hel, van Dijk, *Netherlands Branch Report*, in AA.VV., *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities*, Amsterdam, 2013, 559 i Paesi Bassi, oltre alla Germania, avevano invitato anche la Francia ed il Regno Unito ad effettuare verifiche congiunte, limitatamente all'IVA con riferimento a quest'ultimo Paese.

<sup>(55)</sup> Così considerando n. 25 della DAC7. In tal senso si veda anche il rapporto di FMI-OCSE, *Tax certainty – IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, marzo 2017, 54-55 che, nell'enunciare i vantaggi delle verifiche simultanee e congiunte, si sofferma proprio sui controlli multilaterali quali strumenti per incrementare la certezza del diritto. Nel report di FMI-OCSE, *2019 Progress Report on Tax Certainty – IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, giugno 2019 si evidenziano i vantaggi delle verifiche congiunte nell'ottica della certezza del diritto.

<sup>(56)</sup> Anche il menzionato accordo tra Italia e Germania sulle verifiche congiunte nonché quello tra Germania e Paesi Bassi utilizzava come base giuridica gli artt. 11 e 12 della DAC1.

ficazione fiscale aggressiva transfrontaliera e garantire il corretto funzionamento del mercato unico<sup>(57)</sup>. La proposta di disciplinare le verifiche congiunte, infatti, era avanzata dalla Commissione europea già sul finire del 2012, quale parte integrante di un pacchetto di misure fiscali volto a garantire un sistema di tassazione equo, efficiente e sostenibile<sup>(58)</sup>. In particolare, l'Esecutivo comunitario auspicava nel breve termine un maggior ricorso degli Stati membri alle verifiche simultanee, propedeutico al rafforzamento della capacità amministrativa necessaria per la futura adozione delle verifiche congiunte<sup>(59)</sup>. Nonostante l'idea di introdurre le verifiche fiscali congiunte nell'ordinamento giuridico unionale sia risalente nel tempo, colpisce la celerità che ha contraddistinto l'adozione della DAC7 in considerazione dei noti tempi lunghi solitamente necessari per l'approvazione di iniziative legislative europee in materia di fiscalità, specie diretta. A pochi giorni di distanza della data in cui le disposizioni della precedente DAC6 divenivano applicabili (1° luglio 2020)<sup>(60)</sup>, e senza nemmeno attendere il corretto recepimento da parte di tutti Stati membri della stessa nonché gli esiti delle valutazioni *ex post* sull'effettiva efficacia di quest'ultima, la Commissione europea, in data 15 luglio 2020, proponeva la nuova DAC7 con l'intento di rafforzare la cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni<sup>(61)</sup>. Successivamente, già nel vertice Ecofin

---

<sup>(57)</sup> Le verifiche congiunte parrebbero un corollario dell'Action 13 del Progetto BEPS dedicato alla documentazione afferente al *transfer pricing* ed alla reportistica della rendicontazione Paese per Paese (cd. *country-by-country*) che testimonia una rinnovata attenzione alla cooperazione amministrativa fiscale nonché alla trasparenza, con particolare riguardo alle informazioni delle multinazionali con attività in più Stati.

<sup>(58)</sup> Si veda la comunicazione della Commissione europea del 15 luglio 2020 contenente il Piano d'azione per una fiscalità equa e semplice a sostegno della strategia di ripresa, COM(2020) 312 final.

<sup>(59)</sup> Come precisato dalla Commissione europea nella comunicazione del 6 dicembre 2012 intitolata "Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale" – COM(2012) 722 final – "A breve termine, per facilitare le verifiche fiscali e preparare il terreno a eventuali future verifiche congiunte, è essenziale che gli Stati membri si avvalgano il più possibile delle disposizioni giuridiche vigenti per organizzare controlli simultanei e facilitare la presenza di funzionari stranieri negli uffici delle amministrazioni tributarie e durante le indagini amministrative".

<sup>(60)</sup> Direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, recante modifica della Direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica (cd. DAC6), recepita in Italia dal D.Lgs. 30 luglio 2020, n. 100.

<sup>(61)</sup> Si veda la proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della Direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale del 15 luglio 2020, COM(2020) 314 final. Come osserva G. Corasaniti, *Scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie europee e DAC 6*, in *Strum. fin. e fisc.*, 2021, 50, 19 "mentre a livello euro-unitario già si pensa all'adozione della DAC 7, a livello nazionale italiano, ..., il

del 1° dicembre 2020 si raggiungeva all'unanimità l'accordo tecnico sull'approvazione della stessa<sup>(62)</sup>, per approdare successivamente nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea a marzo 2021<sup>(63)</sup>. Simile tempestività nel trovare un accordo unanime sulla proposta di detta Direttiva è probabilmente imputabile all'impellente interesse fiscale degli Stati membri di tassare l'economia digitale, che è un aspetto centrale della DAC7<sup>(64)</sup>, sebbene la stessa si connota anche per rappresentare un compromesso al ribasso rispetto alla formulazione normativa originaria proposta dalla Commissione in materia di verifiche congiunte, come chiarito *infra*<sup>(65)</sup>.

---

set normativo di attuazione DAC 6 è stato completato – ... – a soli un paio di mesi dalla prima scadenza di invio (i.e. 31 gennaio 2021)”. La proposta della Commissione muove dalla richiesta degli Stati membri e degli *stakeholders* a seguito di una consultazione pubblica come emerge dalla lettura del documento della Commissione europea del 15 luglio 2020 intitolato “*Commission staff working document impact assessment – Tax fraud and evasion – better cooperation between national tax authorities on exchanging information Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation*”, SWD/2020/131 final.

<sup>(62)</sup> L'accordo è stato raggiunto prima che siano stati formulati i pareri del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale europeo, quest'ultimo intervenuto solo il 24 febbraio 2021.

<sup>(63)</sup> A dimostrazione di simile speditezza, dall'adozione della proposta di Direttiva alla sua definitiva approvazione è trascorso un periodo di circa otto mesi. Occorre evidenziare che antecedentemente alla formale adozione della DAC7, in data 10 marzo 2021 la Commissione europea aveva già avviato una procedura di pubblica consultazione in vista dell'approvazione della successiva DAC8 afferente principalmente allo scambio di informazione in merito ai nuovi mezzi di pagamento e di investimento, con particolare riferimento alle cripto-attività ed alla moneta elettronica.

<sup>(64)</sup> Si legge nella proposta di Direttiva del 15 luglio 2020, COM(2020) 314 final che l'impellenza dell'intervento è giustificata dalle seguenti ragioni: “La pandemia di COVID-19 [che] rende ancora più urgente la necessità di proteggere le finanze pubbliche e di limitare le conseguenze socioeconomiche della crisi” e che “Garantire l'equità fiscale impedendo la frode, l'evasione e l'elusione fiscali è ora più importante che mai”.

<sup>(65)</sup> Come evidenziato nella risoluzione del Parlamento europeo del 22 settembre 2021 sull'attuazione dei requisiti dell'Unione europea in materia di scambio di informazioni fiscali, si “deplora il fatto che il Consiglio abbia indebolito le modifiche proposte dalla Commissione alla DAC7, in particolare per quanto riguarda gli audit congiunti e le richieste collettive”. Secondo M. Manca, *DAC 7: pronta una nuova proposta per rafforzare la cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali UE*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2021, 1, 567 “Il raffinamento nel wording degli articoli preesistenti evidenzia, al contrario, il fatto che la tradizionale ritrosia nazionale a cooperare con Amministrazioni fiscali straniere persiste, forse anche in ragione del fatto che tale cooperazione si traduce in attività che potrebbero avere ben scarse ricadute positive a favore dell'Amministrazione interpellata”.

7. - *Differenze tra verifiche congiunte, verifiche simultanee e verifiche all'estero. I rapporti con le procedure amichevoli internazionali*

L'innovatività dei *joint audits* risiede nella possibilità concessa alle Autorità fiscali nazionali di raccogliere direttamente dati e notizie pertinenti all'accertamento in sede di verifica congiunta, senza provvedere successivamente allo scambio delle informazioni acquisite come, invece, avviene nel caso delle verifiche all'estero o delle verifiche simultanee<sup>(66)</sup>. I *joint audits*, infatti, si rivelano fondamentali laddove il contribuente appartenga ad un gruppo di imprese che esercitano attività *cross-border* e su cui si concentri l'interesse di almeno due Autorità fiscali che ritengano non sufficiente né il mero scambio di informazioni, né verifiche fiscali esclusivamente interne per determinare la posizione fiscale del soggetto passivo<sup>(67)</sup>. In definitiva, una caratteristica basilare delle verifiche congiunte risiede nella possibilità di raccogliere direttamente, da parte del *team* di verifica, i dati, le notizie ed i documenti rilevanti ai fini dell'accertamento, senza necessità di effettuare alcuno scambio di informazioni fiscali, anzi, sono le risultanze derivanti dallo scambio che possono essere impiegate per organizzare verifiche congiunte<sup>(68)</sup>. Del resto, e non casualmente, la

---

<sup>(66)</sup> Come precisato nel considerando n. 12 della proposta di Direttiva della Commissione europea del 31 luglio 2003 – COM(2003) 446 definitivo/2 – volta a modificare la Direttiva 77/799/CEE “I controlli simultanei sono considerati uno dei modi più efficaci per lo scambio d'informazioni tra autorità competenti” e tale strumento si rivela particolarmente utile “per rintracciare gli abusi nella fissazione dei prezzi di trasferimento, quali la sotto-fatturazione o la fatturazione eccessiva, nel quadro di operazioni transfrontaliere tra entità collegate”. Antecedentemente alla DAC7, l'art. 11 della DAC1 finalizzava le verifiche fiscali all'estero allo scambio di informazioni. Osservano N. Čičin-Šain, J. Englisch, *Joint audits under the new DAC 7*, in *Kluwer International Tax Blog*, 22 marzo 2021 “it is disputed whether joint audits based on Art. 12 DAC are still a form of EoI or an instrument of administrative cooperation *sui generis*, and as a consequence, there is also uncertainty as to the nature of public powers exercised by foreign inspectors in the local audit”. Occorre, tuttavia, osservare che, precedentemente alla DAC7, la letteratura internazionale con la locuzione “*joint audit*” faceva riferimento non solo alle verifiche congiunte (*joint audit strico sensu*) ma anche alle verifiche fiscali all'estero con partecipazione attiva dei funzionari (*joint audit lato sensu*).

<sup>(67)</sup> Intravedono nella richiesta di *audit* fiscale di cui all'art. 15 della proposta di Direttiva che stabilisce norme per prevenire l'uso improprio di entità di comodo a fini fiscali e che modifica la Direttiva 2011/16/UE del 22 dicembre 2011 – COM(2011) 565 final – l'innescò di una verifica simultanea o congiunta P. Pistone, J.F. Pinto Nogueira, A. Turina, I. Lazarov, *Abuse, Shell Entities and Right of Establishment: A Plea for Refocusing Current Proposals and Achieving Deeper Coordination within the Internal Market*, in *World Tax Journal*, 2022, 2, 231 ss.

<sup>(68)</sup> Cfr. P. Arginelli, *DAC6 ed evoluzione della cooperazione amministrativa in materia tributaria nel quadro del rinnovato ruolo della fiscalità quale pilastro della rinascita europea*, cit., 14. Osserva A. Quattrocchi, *L'impatto di blockchain e database condivisi sui sistemi*

disciplina dei *joint audits* è stata sistematicamente collocata nel Capo III della DAC1 dedicato alle “*Altre forme di collaborazione amministrativa*” e non nel Capo II afferente allo scambio di informazioni fiscali, inoltre la DAC7 non richiama la disciplina dello scambio quando disciplina le verifiche congiunte.

A differenza delle verifiche simultanee, che sono condotte autonomamente dalle singole Autorità fiscali nei propri territori, e delle verifiche fiscali all'estero con la partecipazione attiva dei funzionari, in cui si assiste alla sostituzione dell'Autorità fiscale di uno Stato con l'Autorità dell'altro Stato nell'esercizio dei poteri istruttori<sup>(69)</sup>, attraverso i *joint audits*, invece, le Autorità di due o più Paesi si uniscono nello svolgimento dell'attività istruttoria per eseguire un'unica verifica dello stesso contribuente con sicuri vantaggi anche in termini di economia procedimentale<sup>(70)</sup>. Può osservarsi il fenomeno sia dal lato dell'Amministrazione finanziaria, ora chiamata a partecipare ad un solo controllo contestuale con palesi risparmi di oneri e di tempi<sup>(71)</sup>, sia da quello del contribuente il quale potrà offrire osservazioni e chiarimenti contemporaneamente e congiuntamente a tutte le Autorità fiscali interessate, evitando gravose duplicazioni informative ed i relativi costi di *compliance*<sup>(72)</sup>.

---

*fiscali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 2, 546 “A fronte di uno scambio più efficiente, si rende necessario anche un nuovo sistema di controlli, di tipo sovranazionale, dei quali la proposta [di DAC7] reca traccia nella misura in cui prevede ‘joint audits’, ..., condotte dalle autorità competenti di due o più Paesi allo scopo di controllare in modo coordinato la posizione di uno o più contribuenti”.

<sup>(69)</sup> Secondo N. Čičin-Šain, J. Englisch, *DAC 7: An Entire New Framework for Joint Audits in the EU: How Do the Taxpayers Fare?*, in *Intertax*, 2022, 1, 10-11 a seguito del recepimento della DAC7 vi sarà una progressiva marginalizzazione del ruolo delle verifiche all'estero nell'ambito della collaborazione amministrativa poiché la disciplina delle verifiche congiunte è più dettagliata e garantisce un miglior coordinamento dei controlli. Gli Autori chiosano osservando che il ricorso alle verifiche all'estero sarà limitato ai casi in cui uno Stato membro conduce una verifica unilaterale ed un altro Paese intende sporadicamente unirsi a simile verifica per appurare specifiche questioni fiscali.

<sup>(70)</sup> *Amplius* I.J.J. Burgers, D. Criclivaia, *Joint Tax Audits: Which Countries May Benefit Most?*, in *World Tax Journal*, 2016, 306 ss.

<sup>(71)</sup> Giova osservare, però, che la DAC7 da un lato ha consentito ai controllori fiscali la possibilità di partecipare alle indagini amministrative attraverso l'uso di mezzi di comunicazione elettronici nell'ambito delle verifiche all'estero, dall'altro, analoga previsione non è stata estesa anche alle verifiche congiunte. Secondo N.Čičin-Šain, J. Englisch, *DAC 7: An Entire New Framework for Joint Audits in the EU: How Do the Taxpayers Fare?*, cit., 10 la partecipazione solo telematica dei funzionari nelle verifiche fiscali all'estero un terzo tipo di collaborazione amministrativa, alternativo alla partecipazione attiva e passiva dei verificatori. A parere di chi scrive pare, invece, che simile partecipazione “a distanza” non rappresenti un nuovo tipo di verifica ma una diversa modalità di esecuzione in linea con la digitalizzazione del paradigma economico e sociale.

<sup>(72)</sup> Come osserva M. Piero, *Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni*, in *Riv. dir.*

Differentemente dalle altre tipologie di verifica transnazionale, inoltre, il *team* di verifica, composto dai rappresentanti degli Stati partecipanti al *joint audit*, è unico e si propone l'obiettivo di raggiungere, ad esito della fase istruttoria, un accordo sulla corretta ripartizione dei redditi imponibili fra gli Stati membri. Le verifiche congiunte si caratterizzano, inoltre, per un costante dialogo tra i controllori ed il contribuente: si pensi, ad esempio, alla possibilità concessa all'Amministrazione finanziaria di acquisire una più approfondita conoscenza delle caratteristiche delle operazioni infragruppo realizzate dall'impresa ai fini della corretta determinazione dei prezzi di trasferimento. In tal modo è possibile approdare ad un'efficace e tempestiva risoluzione dei casi di doppia imposizione nonché alla determinazione di un prelievo impositivo realmente commisurato alla capacità contributiva dei soggetti passivi. Le verifiche congiunte rappresentano un utile strumento per l'eliminazione della *double taxation* giacché consentono di risolvere – già nella fase istruttoria – potenziali conflitti impositivi tra Stati in quanto la rideterminazione del reddito e le conseguenti variazioni in diminuzione o in aumento dello stesso sono concordate dai verificatori in sede di controllo, differentemente dal caso in cui la verifica sia operata unilateralmente da un'Autorità fiscale esclusivamente nel proprio territorio<sup>(73)</sup>. Sotto questo punto di vista, i *joint audits* parrebbero funzionali ad evitare sia i casi di non imposizione in conseguenza di comportamenti elusivi od evasivi, sia quelli di doppia imposizione economica, prima che questi ultimi si concretizzino effettivamente<sup>(74)</sup>. In tal

---

*fin. sc. fin.*, 2017, 4, 461 pur con riferimento ad un diverso istituto della collaborazione amministrativa in materia fiscale “Lo scambio automatico di informazioni favorisce ..., l'adempimento del dovere tributario dello Stato nei confronti dei soggetti che hanno rapporti con l'estero, il quale il più delle volte si traduce in una forma di collaborazione 'spontaneamente forzata' del contribuente”.

<sup>(73)</sup> Come osserva G. Selicato, *La nuova dimensione europea della regolamentazione del transfer pricing e la progressiva trasformazione delle modalità di esercizio della funzione impositiva degli Stati*, cit., 90 nell'ambito dell'accertamento da *transfer pricing* “Occorre, ..., concertare gli atti istruttori e coordinare il ragionamento dalle distinte Autorità già nelle fasi antecedenti la conclusione dei controlli o, quantomeno, negli audit che dovrebbero condurre alla definizione di un accordo preventivo. L'obiettivo che occorre perseguire, in altri termini, è quello dell'assunzione di decisioni congiunte, di una condivisione non circoscritta al metodo, bensì attenta anche alle sue concrete conseguenze applicative”. L'Autore aggiunge a p. 10 che “In assenza di rimedi che intervengano già nella fase istruttoria, realizzando una tendenziale unificazione dei sub-procedimenti statali all'interno di un unico procedimento sovranazionale (auspicabilmente affidato ad un nucleo misto di funzionari attinti da ciascuna delle autorità fiscali coinvolte), è difficile che si possa superare questo evidente limite intrinseco dell'azione di contrasto delle patologie del *transfer pricing*”.

<sup>(74)</sup> Osservano L. Vaccaro, M. Carrozzino, *Lo scambio di informazioni*, in C. Sacchetto (a cura di), *Esterovestizione societaria*, cit., 241 che le verifiche congiunte, al pari dello

modo la reiterazione impositiva può essere scongiurata attraverso la cooperazione amministrativa già nella fase istruttoria della procedura tributaria poiché l'agire unitario delle Autorità fiscali degli Stati membri ed il conseguente coordinamento delle azioni di verifica delle stesse consente di giungere ad una ripartizione della materia imponibile antecedentemente alla formale contestazione tramite l'accertamento<sup>(75)</sup>. L'accordo tra le Autorità nazionali sugli esiti delle verifiche congiunte permette alle imprese multinazionali, soggette ai controlli, di eliminare (o quantomeno ridurre) i casi di doppia imposizione, evitando il ricorso ai rimedi giurisdizionali ovvero agli arbitrati internazionali nonché riducendo il numero di accordi preventivi multilaterali (APA – *Advance Pricing Agreement*) o l'attivazione di procedure amichevoli (MAP – *Mutual Agreement Procedure*)<sup>(76)</sup> ovvero rendendo più spedita la definizione di APA o MAP<sup>(77)</sup>. L'accordo delle

---

scambio di informazioni, dell'assistenza in materia di riscossione e della cooperazione in materia giudiziaria consentono di evitare il conflitto tra le potestà impositive degli Stati.

<sup>(75)</sup> Cfr. M. Trivellin, *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali con particolare riguardo al transfer pricing*, Torino, 2018, 11.

<sup>(76)</sup> Occorre osservare che mentre le MAP afferiscono solo ai casi di doppia imposizione, tramite le verifiche congiunte è possibile affrontare anche i casi di doppia non imposizione.

<sup>(77)</sup> Come si legge in United Nations, *Handbook on dispute avoidance and resolution*, New York, 2021, 61 “Joint audits may provide tax certainty and could therefore be effective in preventing disputes from arising between taxpayers and the tax administrations”. A tal proposito, nel Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale redatto ai sensi dell'art. 6, d.l. 24 aprile 2014, n. 66, conv., con modificazioni, dalla Legge 23 giugno 2014, n. 89 si precisa che “Inoltre, l'esecuzione di verifiche congiunte nei confronti di soggetti appartenenti al medesimo gruppo di imprese assicurerà il coinvolgimento dei contribuenti in una fase preliminare della trattazione tecnica, con possibilità per questi ultimi di instaurare un contraddittorio con entrambe le amministrazioni fiscali, finalizzato a definire gli aspetti fiscali delle operazioni aventi natura transnazionale in sede di accertamento, evitando di dover ricorrere a lunghe e complesse procedure internazionali finalizzate ad evitare doppie imposizioni”. Si specifica, poi, nel comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 13 luglio 2016 relativamente al menzionato progetto “pilota” di *joint audit*, che tra le finalità di simile collaborazione rientra anche quella di “ridurre il numero di procedure amichevoli – ‘MAP’ (...) e contrastare le pratiche aggressive ‘ATP’ (*Aggressive Tax Planning*) e le problematiche correlate al ‘BEPS’ (...)”. Per un'attenta disamina degli strumenti di risoluzione delle controversie fiscali internazionali si veda, senza pretesa di completezza, M. Trivellin, *La risoluzione delle controversie fiscali in base agli strumenti di diritto europeo e internazionale*, in G. Ragucci (a cura di), *Le controversie fiscali internazionali*, Torino, 2022, 5 ss.; L. Del Federico, P. Pistone, M. Trivellin (a cura di), *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali nell'Unione Europea*, Pisa, 2021, passim; F. Albertini, *Considerazioni su alcuni aspetti dell'attuazione della direttiva UE 2017/1852, riguardante i meccanismi di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 2, 15 ss.; L. Del Federico, *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali: soft law dell'OCSE, Direttiva UE 2017/1852 e d.lgs. n. 49 del 2020*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2020, 3, 964 ss.; G. Mercuri, *Meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione Europea: un'analisi “proporzionale” del sistema*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 4, 982 ss.

Autorità fiscali sugli esiti della verifica congiunta, ad esempio, facilita un rapido raggiungimento di un APA unilaterale o multilaterale posto che le principali questioni afferenti ai prezzi di trasferimento sono state analizzate e condivise in sede di controllo fiscale e che il corretto trattamento fiscale delle operazioni transnazionali può essere cristallizzato non solo con riferimento agli anni d'imposta oggetto della verifica, ma anche agli anni successivi ad essa in considerazione del conseguimento del citato accordo<sup>(78)</sup>. Il clima collaborativo e di fiducia tra le multinazionali e le Autorità fiscali nazionali potrebbe spronare le prime ad aderire più convintamente al Progetto ICAP (*International Compliance Assurance Programme*), ovvero alla sua recente declinazione europea nell'ambito del Progetto ETACA (*European Trust and Cooperation Approach*), quale ulteriore strumento di cooperazione amministrativa volto ad una preventiva valutazione del rischio fiscale (*risk assessment*), tramite l'utilizzo del *Country-by-Country Reporting*, condivisa dalle Amministrazioni finanziarie partecipanti al Progetto, in un'ottica di minimizzazione dei rischi connessi alla potenziale doppia imposizione nonché di maggiore certezza giuridica e *compliance* fiscale<sup>(79)</sup>.

---

(78) Come emerge dal *report* redatto ad esito dell'incontro dell'*EU Joint Transfer Pricing Forum* del 18 febbraio 2016 – JTPF/003/2016/EN – in cui si è presentata l'esperienza del progetto pilota di verifiche congiunte tra Germania e Paesi Bassi, le risultanze di simile verifica hanno consentito da un lato una celere definizione di un APA unilaterale tra un contribuente e l'Autorità fiscale olandese, dall'altro si è evitato il ricorso ad una MAP. Del resto, come osserva G. Selicato, *La nuova dimensione europea della regolamentazione del transfer pricing e la progressiva trasformazione delle modalità di esercizio della funzione impositiva degli Stati*, cit., 15 con riferimento agli APA "l'assenza di un vincolo allo svolgimento, in parallelo e in modo sincronico, di un audit coordinato tra le diverse autorità fiscali coinvolte dalla fissazione dei prezzi di trasferimento, individua un limite all'incremento di efficacia di istituti fondamentali nell'attuale disciplina giuridica del *transfer pricing*". Concorda con tale argomentazione anche I. Zimmerl, *Reaching Cross-Border Tax Certainty With Joint Audits*, in *EC Tax Review*, 2022, 6, 301 secondo cui "joint audit – could be an innovative way to combat international double taxation. Furthermore, joint audits seem capable of doing this by avoiding or preventing a future double taxation, rather than just eliminating a past one."

(79) In tal senso N. Čičin-Šain, *Joint Audits*, in G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer, P. Pillet (eds), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2019*, Vienna, 2020, 110; J.M. Calderón, *The OECD International Compliance Assurance Programme: Just a New Multilateral and Cooperative Model of Tax Control for Multinational Enterprises?*, in *Bull. for Int. Tax'n*, 2018, 12, 697; B. Heidecke, L. Slagter, *The International Compliance Assurance Programme and Joint Audits: A New Epoch of Transfer Pricing Tax Audits?*, in *Int. Transfer Pricing Journal*, 2018, 3, 181 ss. Sul Progetto ICAP si rimanda a G. Piran, M. Piva, *Il progetto ICAP: verso un approccio globale alla cooperative compliance?*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 1, 163 ss.; R. Russo, M.H. Martini, *The International Compliance Assurance Programme Reviewed: The Future of Cooperative Tax Compliance?*, in *Bull. for Int. Tax'n*, 2019, 9, 452 ss. Sul Progetto ETACA si rimanda a R.



8. - *L'oggetto dei joint audits ed il necessario ricorso ad uno strumento giuridico unico di cooperazione amministrativa*

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di operatività delle verifiche congiunte, l'art. 2, par. 1, della DAC1 precisa che la stessa si applica “*alle imposte di qualsiasi tipo riscosse da o per conto di uno Stato Membro o delle ripartizioni territoriali o amministrative di uno Stato Membro, comprese le autorità locali*”, ad eccezione delle fattispecie espressamente menzionate dal successivo par. 2 ovvero sia all'iva, ai dazi doganali ed alle accise poiché la cooperazione amministrativa relativa ai cd. tributi armonizzati è disciplinata da specifiche norme settoriali<sup>(80)</sup>. I *joint audits*, dunque, paiono trovare attuazione principalmente nell'ambito dell'imposizione diretta atteso che la mutua assistenza negli altri settori impositivi è regolamentata da norme speciali.

In particolare, in ambito iva, le verifiche congiunte sono regolamentate dall'art. 28 del Regolamento del 7 ottobre 2010, n. 904 in materia di cooperazione amministrativa e lotta contro la frode iva, come modificato dal Regolamento del 2 ottobre 2018, n. 1541, il quale ha sancito la possibilità che funzionari appartenenti a Stati membri diversi da quello in cui si è svolta la verifica possano svolgere congiuntamente un'indagine amministrativa nel Paese in cui la stessa viene attivata<sup>(81)</sup>. Come precisato dal

Russo, J.J. Engelmoer, M.H. Martini, *Cooperative Compliance in the European Union: an Introduction to the European Trust and Cooperation Approach*, in *Bull. for Int. Tax'n*, 2022, 2, 83 ss.

<sup>(80)</sup> Antecedentemente all'adozione della DAC1, la Direttiva 77/799/CE disciplinava la cooperazione amministrativa relativamente alle imposte sui redditi, all'iva ed alle accise in virtù dell'estensione oggettiva della sua applicazione operata dalla Direttiva 92/12/CE. Successivamente, l'adozione di specifici provvedimenti normativi afferenti alla cooperazione amministrativa nell'ambito dei tributi armonizzati ha confinato l'applicazione della Direttiva 77/799/CEE e, conseguentemente, della DAC1 alle sole imposte sui redditi: si veda il Regolamento del 13 marzo 1997, n. 515 relativo alla mutua assistenza tra le Autorità amministrative degli Stati membri ed alla collaborazione tra queste e la Commissione per assicurare la corretta applicazione delle normative doganale e agricola nonché il Regolamento del 2 maggio 2012, n. 389 relativo alla cooperazione amministrativa in materia di accise che disciplina i casi delle verifiche all'estero (art. 12) e dei controlli simultanei (art. 13). Osserva F. Ardito, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, 157 “È interessante notare come nella direttiva 77/799/CEE, contrariamente alla tendenza manifestata nei primi provvedimenti comunitari di armonizzazione fiscale, il legislatore comunitario avesse preso di mira il settore delle imposte dirette, anziché quello delle imposte indirette, più naturalmente incidenti sugli scambi e, quindi, sulla realizzazione del mercato comune. La ragione si rinviene nel fatto che, in quel contesto storico, l'introduzione di una disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni era solo direttamente strumentale all'esigenza di combattere la frode e l'evasione fiscale e non si inseriva in un programma di armonizzazione, fine a sé stesso”.

<sup>(81)</sup> Si veda M. Mazza, *La crisi del sistema IVA e le conseguenti prospettive future*

considerando n. 7 del Regolamento n. 1541/2018, si permette ai funzionari di uno Stato membro che richiede l'avvio di un'indagine amministrativa di partecipare attivamente alla medesima e con gli stessi poteri dei funzionari del Paese in cui l'indagine viene svolta, sotto la direzione di quest'ultimo, formando un unico e coeso gruppo di lavoro<sup>(82)</sup>. Tale nucleo di verificatori può esaminare le operazioni transfrontaliere di uno o più soggetti passivi, incluse le operazioni che coinvolgono società affiliate stabilite nei Paesi partecipanti<sup>(83)</sup>.

A ben vedere, però, una simile frastagliata disciplina delle verifiche congiunte, in quanto contenuta in diversi testi normativi a seconda dell'imposta oggetto dell'accertamento, rischia di determinare soverchie difficoltà di individuazione dei limiti all'esercizio dei poteri istruttori in considerazione proprio delle differenze contenute anche a livello procedurale<sup>(84)</sup>. Basti pensare che mentre in ambito iva il *joint audit* è effettuato previo accordo tra le Amministrazioni finanziarie nazionali, simile accordo non è, invece, richiesto nell'ambito delle verifiche congiunte afferenti alla

---

dettate dall'Action Plan della Commissione europea, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2021, 1, 569. Sulle precedenti difficoltà a rintracciare una base giuridica afferente alle verifiche congiunte in ambito iva si veda E.C.J.M. van der Hel, van Dijk, M. Griffioen, *Tackling VAT Fraud in Europe: The International Puzzle Continues ...*, in *Intertax*, 2016, 6/7, 503 ss.

<sup>(82)</sup> L'intervento legislativo era stato precedentemente annunciato nella comunicazione della Commissione europea del 7 aprile 2016 – COM(2016) 148 final – relativa ad un Piano d'azione sull'iva intitolata "Towards a single EU VAT area – Time to decide" nel quale si preannunciava quanto segue: "With the support of the Commission, competent officials working in Eurofisc should have direct access to relevant information held in different Member States, enabling them to exchange, share and analyse key information and launch joint audits. A legislative proposal to implement such improvements will be tabled in 2017". Tuttavia, come evidenziato dalla Corte dei Conti europea nella propria relazione speciale n. 12/2009 intitolata "Il commercio elettronico: molti problemi relativi alla riscossione dell'iva e dei dazi doganali non sono stati ancora risolti", antecedentemente alla novella normativa del 2018 "gli Stati membri in cui si sono recati gli auditor della Corte non si sono mai avvalsi degli audit congiunti sotto l'egida della Convenzione stilata dall'OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale".

<sup>(83)</sup> I vantaggi delle verifiche congiunte per contrastare le frodi in ambito IVA sono individuati da E.C.J.M. van der Hel, van Dijk, *Joint Audits to Tackle Vat Fraud: More Than the Sum of 28 Approaches*, in AA.VV., *5th International Scientific Conference "Whither Our Economies-2016" – Conference Proceedings*, Vilnius, 2016, 192 ss. Si veda anche E.C.J.M. van der Hel, van Dijk, *The European Union and More Effective Tax Audits*, in *Bull. Int. Tax'n*, 2011, 3, 1 ss. Sul ruolo della collaborazione amministrativa per il contrasto alle frodi iva si rimanda a A. Giovanardi, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2015, 247 ss.

<sup>(84)</sup> Secondo N. Čičin-Šain, T. Ehrke-Rabel, J. Englisch, *Joint Audits: Applicable Law and Taxpayer Rights*, in *World Tax Journal*, 2018, 593 "this heterogeneity is probably a manifestation of overly rigid departmentalization within the EU Commission when drafting the proposals, as well as within national tax administrations when advising their governments on the adoption of those acts".

DAC7. Inoltre, sebbene nel settore iva le Autorità fiscali partecipanti al *joint audit* possono elaborare una relazione comune, nelle imposte dirette la redazione di simile relazione è ritenuta obbligatoria. Vieppiù, se le verifiche congiunte disciplinate dalla DAC7 si affrancano dallo scambio di informazioni giacché costituiscono una forma evoluta di cooperazione amministrativa, le stesse verifiche afferenti all'iva divengono ancillari alla raccolta ed allo scambio di informazioni. Ancora, mentre nelle verifiche congiunte introdotte dalla DAC7 trova contestuale applicazione il diritto del luogo della verifica e quello dei verificatori esteri come meglio indicato *infra*, nei *joint audit* relativi all'iva si applica esclusivamente il diritto dello Stato interpellato. Infine, la disciplina della verifica congiunta in materia di imposizione diretta ed indiretta è contenuta rispettivamente in una Direttiva ed in un Regolamento con evidenti differenze in termini di margini di discrezionalità in capo al Legislatore nazionale in fase di trasposizione della fonte del diritto europea nell'ordinamento interno. Già da questi elementi emergono divergenze sostanziali e procedurali afferenti ai controlli congiunti, a seconda del tributo oggetto di controllo. Tali diversità finiscono per creare situazioni di incertezza giuridica, specialmente perché le verifiche fiscali, ed a maggior ragione quelle transnazionali, difficilmente vengono condotte per l'accertamento delle sole imposte dirette ovvero di quelle indirette, posto che eventuali comportamenti antiggiuridici del contribuente afferiscono ad entrambi i settori impositivi. Per questo motivo, in assenza di coerenza normativa tra le menzionate disposizioni tributarie e sebbene l'imposizione diretta sia di esclusiva competenza degli Stati membri, sarebbe necessario avviare delle riflessioni sulla creazione di uno strumento giuridico unico di cooperazione amministrativa, almeno nell'ambito dei controlli fiscali multilaterali, applicabile a tutte le diverse tipologie d'imposizione, diretta ed indiretta, e che sfrutti come base giuridica gli artt. 113 e 115 TFUE, in assenza di un'espressa codificazione del principio della cooperazione fiscale nel TFUE<sup>(85)</sup>.

---

<sup>(85)</sup> In questo senso anche S.M. Ronco, *Cooperazione amministrativa iva e tutela del contribuente: limiti dell'armonizzazione ed autonomia procedurale degli Stati membri*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 2, 901 ss. che invoca un'armonizzazione complessiva degli strumenti di cooperazione amministrativa e l'adozione di un unico *corpus* normativo poiché anacronistica la distinzione in diversi testi normativi. Per un'indagine sulle basi giuridiche della cooperazione amministrativa in ambito fiscale si rimanda a F. Saponaro, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, cit., 86 ss.; F. Persano, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., 123 ss.; F. Ardito, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, cit., 152 ss.; C. Sacchetto, *L'evoluzione della cooperazione internazionale tra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette*:

9. - *Aspetti procedurali sull'avvio della verifica congiunta tra amministrative cooperation by default e participation rights*

Venendo agli aspetti procedurali della verifica congiunta disciplinata dalla DAC7, si prevede che l'effettuazione della stessa possa essere richiesta dall'Autorità competente di uno Stato membro, senza indicare, diversamente dalle verifiche simultanee, né i soggetti passivi, né i casi che saranno oggetto di controllo. La Direttiva, infatti, non impone all'Autorità richiedente neppure l'individuazione e la comunicazione dei motivi giustificativi che l'hanno indotta a proporla cosicché pare fortemente dilatarsi la discrezionalità amministrativa su chi debba essere assoggettato al controllo e sull'esistenza "legittimante" di un interesse comune o complementare per le Autorità fiscali degli altri Stati membri. Tuttavia, appare quantomeno opportuno che nella richiesta di effettuazione di una verifica congiunta siano indicati simili elementi nonché espone tutte le ragioni che hanno spinto l'Autorità a richiedere un controllo transnazionale nell'intento di evitare che l'Amministrazione interpellata possa agevolmente respingere la richiesta ricevuta per indeterminatezza della stessa oppure perché non interessata ad effettuare verifiche relativamente a situazioni meramente nazionali. Come, infatti, previsto dall'art. 12-*bis*, par. 1 della DAC1, l'Autorità interpellata può discrezionalmente rigettare la richiesta e, quindi, esercitare un potere di veto, entro sessanta giorni dal ricevimento della stessa<sup>(86)</sup> ma solo per giustificati motivi. A differenza della proposta di Direttiva della Commissione europea, ove la possibilità di respingere la richiesta di un *joint audit* era circoscritta a casi tipici, seppur non esaustivi, la DAC7 ha eliminato ogni riferimento a questi ultimi e, pertanto, alcuna indicazione è offerta circa i "motivi giustificati" che l'Autorità interpellata potrebbe opporre al richiedente<sup>(87)</sup>. A titolo esemplificativo, è dubbio se possa costituire un giustificato motivo l'assenza di un'adeguata capacità amministrativa o delle necessarie risorse, umane e strumentali, per effettuare una verifica congiunta, anche in considerazione del numero sproporzionato di richieste di collaborazione ricevute<sup>(88)</sup>; diversamente, appa-

---

*scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali (parte II)*, in *Boll. trib.*, 1990, 8, 563 ss.

<sup>(86)</sup> Nella proposta della Commissione europea del 15 luglio 2020, COM(2020) 314 final, simile termine era di trenta giorni.

<sup>(87)</sup> Secondo N. Čičin-Šain, *Joint and Simultaneous Audits*, in P. Pistone (eds), *Tax Procedures*, cit., 161 "The author believes that the requested state can simply refuse the request for a joint audit without being limited by any special ground for refusal".

<sup>(88)</sup> Come osservano E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, M.A. Griffioen, *Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud?*, in *Intertax*, 2019, 4, 400 "a joint audit is the most intensive form of international cooperation – one that costs a lot of time and manpower.". La

re illegittimo il rigetto fondato sull'assenza di volontà ad effettuare simile verifica ovvero la mancata risposta nel termine di sessanta giorni. Parrebbero, inoltre, non invocabili i motivi tipici di rigetto delle richieste di collaborazione amministrativa come individuati dall'art. 17 della DAC1 atteso che gli stessi paiono riferiti alla sola fattispecie dello scambio di informazioni fiscali<sup>(89)</sup> e non già al diverso caso delle verifiche congiunte<sup>(90)</sup>. Viceversa, l'applicazione di simile disposizione genererebbe anche

---

riluttanza degli Stati membri nell'utilizzo delle verifiche multilaterali, anche in considerazione del significativo impegno amministrativo richiesto, emerge dalle statistiche offerte dalla Commissione europea nella relazione sull'applicazione della Direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore della fiscalità diretta del 18 dicembre 2017, COM(2017) 781 final.

<sup>(89)</sup> Sui limiti allo scambio di informazioni previsti nella Direttiva 77/799 e poi nella DAC1 si rimanda a A. Buccisano, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, cit., 672 ss.; F. Amatucci, *Onere della prova e limitazioni allo scambio di informazioni in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2009, 1-2, 123 ss.; A.M. Gaffuri, *I limiti allo scambio di informazioni nelle indagini fiscali*, in *Fisc. int.*, 2004, 5, 413 ss.

<sup>(90)</sup> I limiti derivanti dall'art. 17 della DAC1 possono esser compendati come segue: previo esaurimento delle fonti di informazione consuete che lo Stato richiedente avrebbe potuto utilizzare, mancanza di reciprocità, violazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale nonché contrarietà all'ordine pubblico o alla legislazione interna in ossequio al principio di legalità. In senso contrario N. Čičin-Šain, T. Ehrke-Rabel, J. Englisch, *Joint Audits: Applicable Law and Taxpayer Rights*, cit., 622 secondo i quali, da un'interpretazione sistematica della DAC1, emergerebbe che i limiti individuati nel citato art. 17 sono applicabili alle verifiche congiunte poiché collocati in uno specifico Capo della Direttiva – il IV – che trova applicazione nei confronti di tutte le forme di cooperazione amministrativa. In tal caso, però, una prima forma di tutela potrebbe essere assicurata dall'art. 16 della DAC1 a mente del quale le informazioni comunicate tra Stati membri sono coperte dal segreto d'ufficio. Gli Autori, inoltre, riconducono l'applicazione dell'art. 17 alle verifiche congiunte giacché già l'art. 11 della DAC1 in tema di verifiche fiscali all'estero con partecipazione attiva dei funzionari nonché l'art. 28 del Regolamento n. 904/2010 e l'art. 12 del Regolamento n. 389/2012, in tema di cooperazione amministrativa rispettivamente in materia di iva ed accise, demandano alla legislazione nazionale ed all'accordo tra le Autorità fiscali i limiti all'attività istruttoria. Tuttavia, l'art. 11 è stato modificato dalla DAC7 e la nuova versione della disposizione non rimanda né agli accordi amministrativi tra Stati, né ai limiti disposti dall'ordinamento domestico. Inoltre, le disposizioni invocate si riferiscono non alle verifiche congiunte bensì al diverso caso delle verifiche fiscali all'esterno cosicché alcuna interpretazione analogica pare possibile. Vieppiù, il nostro Paese, analogamente alla legislazione di altri Stati membri, ha recepito l'art. 17 della DAC1 con l'art. 31-bis, d.p.r. n. 600 del 1973, confinando l'applicazione di siffatti limiti al solo caso dello scambio di informazioni fiscali. Infine, gli Autori consentono al contribuente di invocare l'art. 17 in applicazione della sentenza *Berlioz* (di cui *infra*), tuttavia il noto *case law* da un lato si riferisce al diverso caso dello scambio di informazioni afferente alla prevedibile pertinenza e, dall'altro, conferisce un diritto di difesa al terzo possessore dell'informazione e non direttamente al contribuente. Occorre osservare che nella proposta della DAC7 della Commissione europea del 15 luglio 2020, COM(2020) 314 final, si prevedeva una deroga espressa all'art. 17 atteso che, nell'ambito di una verifica congiunta, la comunicazione di informazioni all'Autorità competente non poteva essere rifiutata addu-

un difetto di coordinamento normativo poiché causerebbe una duplicazione di risposta motivata da parte dello Stato interpellato in caso di rigetto dell'istanza di verifica congiunta posto che la stessa sarebbe richiesta sia dal quinto paragrafo dell'art. 17, sia dal primo paragrafo dell'art. 12-*bis*. Tuttavia, seppur non espressamente positivizzati dal Legislatore europeo, i limiti indicati dall'art. 17, con particolare riferimento alla violazione del segreto<sup>(91)</sup>, potrebbero essere ricondotti alle verifiche congiunte in quanto espressione dei principi generali dell'ordinamento europeo, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (cd. Carta di Nizza), con particolare riferimento all'art. 41 in tema di diritto ad una buona amministrazione<sup>(92)</sup> ed all'art. 47 relativo al diritto ad un ricorso effettivo e a un giudice imparziale, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU) nonché degli ordinamenti nazionali che tutelano, seppur in modo diversificato, il contribuente<sup>(93)</sup>.

Nel complesso, un illegittimo rifiuto di una richiesta di *joint audit* non è espressamente sanzionato dalla Direttiva ed appare immaginabile l'avvio di un procedimento di infrazione promosso da uno Stato membro contro

---

cendo il fatto che avrebbe determinato una divulgazione di un segreto. Secondo N. Čičin-Šain, J. Englisch, *DAC 7: An Entire New Framework for Joint Audits in the EU: How Do the Taxpayers Fare?*, cit., 17 la proposta era ispirata ai principi del mutuo riconoscimento e della fiducia reciproca tra Amministrazioni finanziaria enunciati dalla giurisprudenza europea con riferimento alla Direttiva 2010/24/EU in tema di cooperazione nella riscossione. Sull'enunciazione di simili principi si veda, da ultimo, CGUE, 26 aprile 2018, causa C-34/17, *Eamonn Donnellan*, con nota di A. Quattrocchi, *Le misure cautelari per crediti fiscali esteri tra disciplina unionale e prerogative del giudice nazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 1, 422 ss.

<sup>(91)</sup> La cui centralità è sottolineata da P. Adonnino, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 4, 718 secondo cui, sebbene la Direttiva 77/799/CEE non contiene disposizioni che riguardano la protezione dei contribuenti, "le disposizioni concernenti la segretezza delle informazioni e la discrezionalità riconosciuta alle autorità competenti in relazione alla trasmissione di informazioni concernenti un segreto commerciale, professionale o industriale, sono ritenute sufficientemente valide per la tutela dei contribuenti". In senso contrario R. Castiglione, *Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2009, 3, 263 secondo la quale simile disposizione è "ritenuta erroneamente dalla dottrina italiana una norma garantista, perché più che sul fatto che essa consente agli Stati di rifiutare di fornire assistenza in presenza di determinate circostanze, l'attenzione deve essere posta sul fatto che essa non impone obblighi di astensione dal cooperare".

<sup>(92)</sup> Sull'applicazione del principio, di matrice europea, ad una buona amministrazione nel contesto delle verifiche fiscali si veda A. Viotto, *Il diritto ad una buona amministrazione: istruttoria e diritti fondamentali del contribuente*, in M. Pierro (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, 213 ss.

<sup>(93)</sup> Osservano J. Kokott, P. Pistone, *Taxpayers in International Law*, cit., 410 "Where tax secrets leak in the other Member State participating in a joint audit or simultaneous control, taxpayers may seek legal protection in their own state or before the courts of the state where the violation occurs."

un altro Stato membro ex art. 259 TFUE ovvero direttamente da parte della Commissione europea in conseguenza del potere di controllo esercitato da quest'ultima circa l'omissione di cooperazione<sup>(94)</sup>. Occorre osservare che l'introduzione di un termine certo entro il quale rispondere alle richieste di collaborazione dello Stato richiedente, non solo nell'ambito delle verifiche congiunte, ma anche in quelle simultanee ed in quelle all'estero, implica quantomeno la costituzione di un obbligo di risposta, facendo emergere il carattere vincolate delle incombenze previste dalla DAC7<sup>(95)</sup>. Pertanto, nonostante nel diritto tributario internazionale non pare scorgersi un principio generale, nemmeno codificato o racchiuso nelle convenzioni, atto a stabilire un dovere di mutua collaborazione tra Amministrazioni finanziarie per garantire la corretta attuazione dei tributi nazionali e per contrastare i fenomeni evasivi o elusivi<sup>(96)</sup>, in ambito europeo, a

<sup>(94)</sup> Giova rammentare che, ex art. 17 TUE, la Commissione europea è la custode dei Trattati e vigila sull'applicazione del diritto europeo.

<sup>(95)</sup> In precedenza, come affermato da G. Marino, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, cit., 3606 "Per quanto il sistema disegnato dalla direttiva 77/799/CEE appaia infatti coerente e ben strutturato, il carattere non vincolante delle incombenze previste dalla normativa in materia rappresenta il naturale limite all'efficacia di un'azione concertata e sinergica condotta a livello europeo".

<sup>(96)</sup> Sulla diffidenza e resistenza degli Stati rispetto all'esercizio nella loro sfera territoriale di pretese tributarie estere poiché ritenuta lesiva della sovranità nazionale nonché sulle motivazioni – eminentemente di ordine ideologico – che in passato hanno ostacolato lo sviluppo della cooperazione amministrativa internazionale sino a teorizzare anche un principio di "non collaborazione" rispetto alle pretese fiscali di Stati esteri (cd. *rule against foreign revenue enforcement* nota anche come *revenue rule*), salva l'esistenza di disposizioni specifiche contenute nelle convenzioni internazionali e nel diritto europeo si veda P. Mastellone, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 4, 792 ss.; F. Persano, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., 10 ss.; R. Lupi, *L'esercizio all'estero dei poteri autoritativi dell'amministrazione finanziaria: le ragioni del tradizionale principio di non collaborazione*, in L. Carpentieri, R. Lupi, D. Stevanato (a cura di), *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2005, 114 ss.; A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 249 ss.; L. Tosi, *La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali in materia di imposte dirette*, cit., 11731 ss.; C. Sacchetto, *L'evoluzione della cooperazione internazionale tra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali (parte I)*, cit., 487 ss. In senso contrario G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, 127 secondo cui non è più possibile asserire l'esistenza di un principio di "non collaborazione" tra Stati, almeno con riferimento al reperimento di dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, in considerazione della rapida evoluzione del diritto tributario internazionale negli ultimi anni, con particolare riferimento allo scambio di informazioni fiscali. Si veda altresì R. Castiglione, *I poteri delle autorità fiscali nazionali nelle verifiche extraterritoriali*, cit., 1109 ss.; G. Franson, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, 98 ss. Tra i "classici" che si sono occupati del tema si rimanda a G.A. Micheli, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 1965, 216 ss.; S. Steve, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, 241 ss. Una certa ritrosia degli Stati

seguito dell'adozione della DAC7, simile dovere assume tinte sempre più definite in considerazione della giustiziabilità della mancata risposta dell'Autorità interpellata o della sua illegittimità. Parrebbero, dunque, aprirsi le porte ad una sorta di *administrative cooperation by default* ovvero ad una collaborazione tra Amministrazioni finanziarie intesa quale impostazione predefinita e *standard* ove la volontà di reciproca assistenza nelle verifiche congiunte è data per presupposta dal Legislatore europeo atteso che la stessa può venir meno solo in casi debitamente motivati. Del resto, mentre la DAC7 ha novellato gli artt. 11 e 12 della DAC1 introducendo l'obbligo per lo Stato interpellato di confermare il proprio assenso o comunicare il rifiuto motivato entro sessanta giorni dalla richiesta, alcun riferimento a detto assenso è contenuto nell'art. 12-*bis* poiché evidentemente presupposto.

10. - *La contestabilità di irregolarità nella procedura di attivazione della verifica congiunta*

Occorre ora chiedersi se eventuali irregolarità nella procedura di attivazione della verifica congiunta possano essere contestate dal contribuente oppure se dette violazioni siano ascritte esclusivamente all'ambito dei rapporti fra le Amministrazioni finanziarie nazionali. Si tratta di comprendere se al soggetto passivo del tributo possano essere riconosciute situazioni soggettive meritevoli di salvaguardia<sup>(97)</sup> oppure se le disposizioni

---

membri nella cooperazione amministrativa è ravvisata anche da G. Marino, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010, 2, 447 secondo cui "la disciplina concernente la mutua assistenza amministrativa in materia fiscale è generalmente dotata nella realtà pratica di scarsa efficacia cogente dovuta probabilmente alla circostanza che esiste una naturale diffidenza da parte degli Stati ad accordare collaborazione in un settore generalmente ritenuto particolarmente delicato, in virtù dei suoi intimi legami con il sistema economico". Ciononostante, il considerando n. 2 della DAC1 recita quanto segue "È necessario disporre di strumenti atti a instaurare la fiducia fra gli Stati membri mediante l'istituzione delle stesse norme e degli stessi obblighi e diritti per tutti gli Stati membri".

<sup>(97)</sup> Si pensi al diritto ad una partecipazione attiva del contribuente (cd. *participation rights*) invocato dalla dottrina nel caso dello scambio di informazioni fiscali ed il conseguente superamento del principio dell'inaccessibilità relativa degli atti endoprocessuali. In senso favorevole al riconoscimento del diritto di informativa e di intervento nel corso della procedura di scambio si veda S. Dorigo, *The Rights of Persons Involved in the Exchange of Tax Information: Recent Openings of the Court of Justice and Persisting Doubts on the Respect of EU Fundamental Rights*, in *Italian Journal of Public Law*, 2021, 1, 84 ss.; M. Pierro, *Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni*, cit., 463 ss.; P. Mastellone, *L'applicabilità delle garanzie contenute nella CEDU alle procedure di cooperazione fiscale internazionale*, in F. Bilancia, C. Califano, L. Del Federico, P. Puoti (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2015, 181 ss. In senso contrario P. Selicato, *Scambio di*



procedimentali della DAC7 siano poste nell'interesse degli Stati e non dei contribuenti. Sul tema la Direttiva non contiene alcuna disposizione perché, verosimilmente, non si ravvede un'esigenza di tutela della parte privata in una fase così anticipata della procedura tributaria che potrebbe concludersi con un accertamento, ma l'adozione di tale provvedimento impositivo rappresenta solo un'eventualità.

L'introduzione nella legislazione di alcuni Stati membri dell'obbligo di notiziare preventivamente il contribuente dell'avvio di una verifica congiunta ed il corrispondente diritto di quest'ultimo di opporsi, facendo valere le proprie ragioni anche in sede giurisdizionale, oltre a mettere a repentaglio l'indagine tributaria, potrebbe rappresentare la fonte d'inesco di una procedura di infrazione mossa dalla Commissione europea per il non corretto recepimento della DAC7 o per l'attuazione non conforme della stessa. Inoltre, differentemente dal caso dello scambio di informazioni fiscali (su richiesta) ove il diritto del contribuente ad un contraddittorio anticipato, invocato dalla dottrina nell'ambito dei cd. *participation rights* ma non riconosciuto dalla più recente giurisprudenza europea<sup>(98)</sup>,

---

*informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, cit., 351 ss. ed in specie 352 ove l'Autore ritiene che "la comunicazione preventiva potrebbe compromettere l'efficacia dell'indagine, mettendo il contribuente disonesto in condizione di 'inquinare le prove'. Ne risentirebbe, in sintesi, lo stesso buon andamento dell'azione amministrativa che, a norma dell'articolo 97 della costituzione, proprio il contraddittorio dovrebbe salvaguardare attraverso (tra l'altro) gli istituti della partecipazione al procedimento amministrativo ed il diritto di accesso agli atti amministrativi, disciplinati dalla l. 241/90, che riconosce ai privati un vero e proprio diritto ad essere coinvolti nel procedimento" e 353 ove si legge che "l'azione del contribuente tendente ad impedire l'invio dell'informazione potrebbe contrastare con gli obblighi internazionali assunti dallo Stato cui è indirizzata la richiesta". Tuttavia, osserva A. Buccisano, *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 80 come la paventata violazione dell'obbligo di cooperazione internazionale pare non sussistere poiché l'invio di informazioni non è obbligatorio laddove ciò sia contrario alla legislazione dello Stato richiesto ex art. 17 della DAC1. Una posizione "intermedia" pare essere assunta da P. Laroma Jezi, *Si fa presto a dire "diritto al contraddittorio"*, in *Corr. trib.*, 2015, 2, 3760 ss. secondo il quale nella procedura di acquisizione delle informazioni fiscali destinate allo scambio occorre distinguere, caso per caso, tra atti istruttori che richiedono l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale e quelli che, invece, possono essere compiuti senza la partecipazione della parte privata. Auspica, infine, un intervento del Legislatore europeo Corte dei Conti, *Lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale tra l'Italia e i Paesi dell'Unione europea*, Deliberazione 1° aprile 2019, n. 6/2019/G, secondo cui "La possibilità per gli Stati membri di estendere l'obbligatorietà del contraddittorio con i contribuenti ad una fase istruttoria antecedente il termine delle indagini, non elide l'opportunità che un tale livello di protezione dei diritti dei medesimi sia adottato in un quadro normativo europeo al fine di garantire, sulla base di criteri uniformi, un controllo sulla correttezza delle informazioni fiscali trasmesse".

<sup>(98)</sup> Come sancito, da ultimo, dalla CGUE, 30 settembre 2021, causa C-186/20, *Hydina* con nota di S.M. Ronco, *Cooperazione amministrativa iva e tutela del contribuente*:

ha ragion d'essere in considerazione del vaglio sulla legittimità della richiesta di assistenza e sulla correttezza delle informazioni che si intendono scambiare, specialmente tenendo conto dell'applicazione del principio della "prevedibile pertinenza" dei dati oggetto di scambio e della tutela alla riservatezza<sup>(99)</sup>, nell'attivazione delle verifiche congiunte simili tutele non paiono necessarie. Le Amministrazioni finanziarie nazionali, infatti, godono di ampia discrezionalità amministrativa sul se effettuare un controllo fiscale, sui soggetti passivi da controllare, sul quando effettuarlo, su cosa controllare e seguendo quale procedura<sup>(100)</sup>. Inoltre, l'applicazione della nozione di "prevedibile pertinenza" delle informazioni richieste, necessaria ad evitare l'acquisizione di elementi irrilevanti ai fini fiscali (cd. *fishbing expeditions*) ed ora disciplinata dalla DAC7 che ha introdotto l'art. 5-bis nella DAC1 rubricato "*foreseeable relevance*", dev'essere ascritta esclusi-

---

*limiti dell'armonizzazione ed autonomia procedurale degli Stati membri*, cit., 882 ss., la disciplina del Regolamento n. 904/2010, afferente allo scambio di informazioni fiscali su richiesta tra Amministrazioni finanziarie di diversi Stati membri in materia di iva, riguarda unicamente i rapporti tra le Autorità fiscali, rispetto alle quali la posizione del contribuente non trova tutele giacché "in mancanza di disposizioni esplicite al riguardo nel regolamento n. 904/2010, quest'ultimo non può essere interpretato nel senso che conferisce diritti specifici ai soggetti passivi".

<sup>(99)</sup> Secondo A. Contrino, S.M. Ronco, *Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 3, 601 "l'acquisizione dei dati dei contribuenti, mediante il ricorso allo scambio di informazione, è stata storicamente molto limitata, a causa della vischiosità dei rapporti fra gli Stati in materia fiscale e la farraginosità dei meccanismi di scambio a livello intergovernativo. Circostanza, questa, che ha mantenuto in ombra la questione relativa agli spazi di tutela del contribuente sotto il profilo del diritto a essere informato e a contestare l'effettuazione di una procedura di scambio di informazioni riguardante i suoi dati personali."

<sup>(100)</sup> Cfr. F. Gallo, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 1, 31. Similmente si veda F. Gallo, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'Ufficio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, 4, 655 ss. che osserva come nell'ordinamento tributario manchino disposizioni normative dalle quali ricavare che, nello svolgimento dell'attività istruttoria, l'Amministrazione finanziaria debba eseguire una ponderazione comparativa fra interesse pubblico e interesse privato. In senso contrario all'esistenza di una discrezionalità amministrativa nell'esercizio dei poteri istruttori poiché trattasi di aspetti ampiamente soggettivi in quanto viene in rilievo solo l'interesse primario della "ragion fiscale" e non anche altri interessi pubblici o privati L. Perrone, voce *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, vol. III, 2006, 2009 ss. Secondo G. Vanz, *La tutela giurisdizionale diretta e immediata contro le attività di indagine dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e degli Agenti della Riscossione*, in C. Glendi, V. Uckmar (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 576 la discrezionalità è esercitata nell'*an*, nel *quid* e nel *quomodo* e che "nell'effettuare le scelte che gli sono demandate, l'organo ispettivo deve perseguire l'interesse primario cui il potere è 'funzionalizzato', cioè l'interesse fiscale al controllo della posizione fiscale del contribuente e all'acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti."

vamente al caso dello scambio di informazioni fiscali<sup>(101)</sup>. Sul piano normativo, infatti, l'art. 1 DAC1 chiarisce che la prevedibile pertinenza afferrisce solo allo scambio ed il nuovo art. 5-bis limita il proprio raggio d'azione esclusivamente allo scambio su richiesta. Muovendo da queste osservazioni è possibile sostenere che riconoscere al contribuente il diritto ad un contraddittorio anticipato equivarrebbe a consentirgli di opporsi al controllo fiscale, ipotesi giuridicamente non ragionevole, e, per tale motivo, la tutela dei suoi diritti è posposta alla fase istruttoria o accertativa, come meglio chiarito *infra*.

11. - *Avvio della verifica congiunta su istanza del contribuente ed espressione del consenso*

La DAC7 ha disciplinato esclusivamente il caso in cui la verifica congiunta sia richiesta dall'Autorità fiscale di uno Stato membro, escludendo *ab origine* che il promotore di un simile controllo possa essere anche il contribuente come proposto dalla Commissione europea. La DAC7, quindi, non ha tutelato la peculiare posizione giuridica soggettiva attiva del contribuente di pretendere che, attraverso la verifica congiunta, le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri possano discutere preventivamente i possibili casi di doppia imposizione nell'ottica di minimizzare l'insorgenza di controversie fiscali internazionali. Il contribuente, infatti, malgrado possa apparire paradossale, ben potrebbe chiedere di essere sottoposto ad un *joint audit* nel precipuo intento di evitare possibili diatribe internazionali in conseguenza, molto frequentemente, della volontà di uno Stato membro di non procedere ai necessari aggiustamenti fiscali (cd. *corrisponding adjustments*), come conseguenza anche del possibile decorso del termine per l'accertamento o la rettifica dei redditi<sup>(102)</sup>.

---

<sup>(101)</sup> Osservano, infatti, N. Čičin-Šain, J. Englisch, *DAC 7: An Entire New Framework for Joint Audits in the EU: How Do the Taxpayers Fare?*, cit., 26 "The novel standard of 'common or complementary interest' is similar to the standard of 'foreseeable relevance' that is applicable for exchange of information procedures, and it should protect the taxpayers from random requests for joint audits similar to 'fishing expeditions'."

<sup>(102)</sup> Anche Assonime nel proprio Rapporto Note e Studi, n. 9/2014 sul *transfer pricing* elaborato dal gruppo di lavoro sulla "Fiscalità Transnazionale" ha individuato tra le otto linee di azione da proporre all'Amministrazione finanziaria per promuovere un approccio di reciproca cooperazione nella gestione del rischio di *transfer pricing*, proprio l'effettuazione di "verifiche congiunte per escludere sin dall'inizio problemi di doppia imposizione.". Per un commento al rapporto si veda G. Rolle, "Transfer pricing": i criteri di confronto fra transazioni e gli strumenti di composizione delle controversie, in *Corr. trib.*, 2015, 2, 123 ss. Come osserva R. Castiglione, *I poteri delle autorità fiscali nazionali nelle verifiche extraterritoriali*, cit., 1141 anche il contribuente può promuovere una verifica fiscale extraterritoriale "potendo darsi il caso che quest'ultimo preferisca la visita del verificatore straniero

La scelta del Consiglio di non concedere al soggetto passivo il potere di iniziativa è probabilmente dettata dal timore di alcuni Stati membri di sostenere lauti costi amministrativi per l'esecuzione delle verifiche che, con ogni probabilità, verteranno su casi di doppia imposizione e, pertanto, non saranno orientati all'accertamento di redditi non dichiarati, con conseguente incremento del gettito, poiché è difficilmente immaginabile che un contribuente intenda richiedere un controllo fiscale nella consapevolezza di aver commesso un comportamento antigiuridico. Simile scelta, inoltre, parrebbe in antitesi rispetto ad uno degli obiettivi del *joint audit* ovvero la attenuazione *ex ante* del rischio di doppia imposizione, costringendo il contribuente ad avviare il faticoso iter della MAP tentando di eliminare la duplice imposizione ma solo *ex post*, con evidenti aggravii economici sia per il contribuente, sia per l'Amministrazione finanziaria. Del resto, anche la Direttiva 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale riconosce espressamente il potere di iniziativa del contribuente, specie nei casi di doppia imposizione, sebbene occorra osservare altresì che la verifica congiunta estende il proprio raggio di applicazione non solo alle singole fattispecie di reiterazione impositiva ma, a discrezione delle Amministrazioni interessate, anche alla complessiva posizione fiscale del contribuente<sup>(103)</sup>. Non è, però, escluso che nel recepimento della DAC7 alcuni Stati membri possano disciplinare il caso in cui la verifica congiunta sia richiesta con istanza del contribuente; tuttavia, l'eventuale dovere di risposta al contribuente e l'obbligo di motivare il rifiuto ricadrebbero solo in capo alle Amministrazioni finanziarie giuridicamente obbligate ai sensi della normativa domestica<sup>(104)</sup>. In tal caso, a fronte di una fonte di innesco privata, parrebbe immaginabile che gli Stati

---

presso la sua azienda, piuttosto che affrontare i costi amministrativi della predisposizione ed invio della relativa documentazione.”.

<sup>(103)</sup> Secondo N. Čičin-Šain, *Joint Audits*, in G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer, P. Pillet (eds), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2019*, cit., 123 “it might be prudent to investigate possible situation in which taxpayers would have the right to initiate a joint audit, since they already have the right to initiate a MAP. In the end, a MAP also obliges tax administrations to discuss the case, but post festum which is simply less efficient.”.

<sup>(104)</sup> Osservano N. Čičin-Šain, J. Englisch, *Joint audits under the new DAC 7*, cit. “Admittedly, this does not exclude an informal request of the taxpayer vis-à-vis the tax administration in its State of establishment to initiate a joint audit. However, whether such a request needs to be considered at all now largely depends on the respective Member State’s internal law and regulations”. Secondo L. Scarano, *DAC 7: prospettive di miglioramento di una prima normativa europea in materia di joint audits*, in *Fisco*, 2022, 1, 63 la tipizzazione nazionale della richiesta del contribuente rischia “di creare disparità di trattamento tra i contribuenti a seconda dello Stato membro di stabilimento.”.

partecipanti alla verifica congiunta possano richiedere la partecipazione anche di altri Paesi non interpellati dal contribuente ovvero di quelli sollecitati da quest'ultimo onde far emergere un obbligo di risposta.

Occorre, infine, osservare che la legislazione di alcuni Stati membri, in attuazione del principio di autonomia procedurale, subordina l'avvio di una verifica fiscale all'estero, con partecipazione attiva dei funzionari, al consenso del contribuente conformemente al disposto di cui all'art. 11, par. 2 della DAC1 che già riconosceva simile facoltà con la previsione "Nella misura consentita dalla legislazione dello Stato membro interpellato" (105). La DAC7, tuttavia, ha eliminato detto inciso al fine di garantire un maggior coordinamento delle legislazioni nazionali nella fase di avvio delle verifiche fiscali multilaterali e nulla prevede sul punto quanto ai *joint audits* (106). Necessita, dunque, chiedersi se gli Stati membri possano recepire la Direttiva imponendo il *placet* del contribuente per l'avvio della verifica congiunta oppure se, nel silenzio della DAC7 sul punto, il consenso non debba essere richiesto (107). Quest'ultima soluzione parrebbe essere più confacente al tenore della Direttiva atteso che il consenso del contribuente potrebbe interferire con la corretta applicazione dell'art. 12-*bis*, terzo paragrafo, lett. a) della DAC1 che disciplina la partecipazione attiva dei funzionari esteri nell'ambito del *team* di verifica. Pur volendo ammettere che l'espressione del consenso costituisca una modalità procedurale stabilita dallo Stato membro ospitante che limiterebbe la citata partecipazione dei funzionari di altri Paesi ai sensi della menzionata lett. a), la lett. c) impone che nelle verifiche congiunte il contribuente disponga

---

(105) Come osserva N. Čičin-Šain, *Joint and Simultaneous Audits*, in P. Pistone (eds), *Tax Procedures*, cit., 163-164 il consenso scritto è richiesto, oltre che dal Portogallo, anche da Austria e Germania nell'ambito delle verifiche riconducibili alla sola DAC1, non già anche a quelle in materia di iva e accise. Anche nei Progetti pilota di verifiche congiunte Italia-Germania e Germania-Paesi Bassi si è richiesto il consenso del contribuente nonostante quest'ultimo non sia imposto dalle disposizioni italiane od olandesi evidentemente in conseguenza dell'applicazione del principio di reciprocità sancito, nel nostro Paese, dall'art. 31-*bis*, comma 5, d.p.r. n. 600 del 1973, oppure, più propriamente, per mera precauzione data la natura sperimentale dei medesimi Progetti fondati su fragili basi giuridiche come indicato in esergo.

(106) Cfr. N. Čičin-Šain, J. Englisch, *DAC 7: An Entire New Framework for Joint Audits in the EU: How Do the Taxpayers Fare?*, cit., 16.

(107) Come indicato da OCSE, *Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration*, op. cit., 22 "Joint Audits can be used in all situations including those that can be characterised as co-operative or as non co-operative", distinguendo a seconda che il contribuente abbia espresso o meno il proprio assenso alla verifica congiunta sebbene al mancato *placet* del soggetto passivo parrebbe non corrispondere alcuna preclusione procedimentale circa la possibilità di non subire il controllo.

degli stessi diritti ed obblighi applicabili nel caso di controlli puramente nazionali. Ne consegue che nel recepimento della DAC7 gli Stati membri possono richiedere il consenso del contribuente a condizione che lo stesso sia necessario per l'esecuzione di controlli condotti da soli funzionari nazionali, ipotesi pacificamente improbabile poiché consentirebbe al soggetto passivo un potere di veto sull'esecuzione di qualsiasi tipo di *audit*.

In definitiva, la legislazione di uno Stato membro che impone il consenso del contribuente per avviare una verifica congiunta parrebbe porsi in contrasto con la DAC7, aprendo le porte ad una procedura di infrazione avviata dalla Commissione europea. La mancata espressione del consenso evita che il contribuente possa *de facto* assumere l'esclusiva nell'avvio del *joint audit* giacché potrebbe porre il proprio veto sull'esecuzione di dette verifiche, anche in considerazione degli Stati partecipanti, realizzando una sorta di *cherry picking* degli Stati verificatori. Infine, laddove la *ratio* di simile richiesta di consenso sia da ricercare nella tutela dei diritti del contribuente, garantita dall'ordinamento giuridico dello Stato ospitante ma che potrebbe essere minacciata dalla partecipazione attiva dei funzionari esteri<sup>(108)</sup>, la tipizzazione del *joint audit* nella DAC7, con la conseguente applicazione della legge del luogo in cui si trova il soggetto passivo ed i limiti ai poteri istruttori dei verificatori di altri Paesi, come di seguito indicato, consente di garantire – seppure in astratto – le prerogative giuridiche del privato.

## 12. - *Il doppio standard di tutele del contribuente e le problematiche derivanti dall'intreccio delle legislazioni nazionali*

Nel caso in cui la richiesta di verifica congiunta sia accolta dall'Autorità interpellata, occorre interrogarsi su quale sia la normativa applicabile che definisca i poteri istruttori e le regole procedurali. Sul punto la DAC7 rispecchia quanto già applicato nella prassi operativa e, nel rispetto della sovranità nazionale, stabilisce che i *joint audits* sono svolti “*in conformità della legislazione e dei requisiti procedurali dello Stato membro in cui si svolgono le attività di verifica congiunta*”. Con particolare riferimento ai poteri istruttori dei funzionari esteri partecipati alla verifica congiunta, la DAC7 precisa che essi “*sono determinati conformemente alla legislazione dello Stato membro in cui si svolgono tali attività di verifica congiunta*”. Tuttavia, la stessa Direttiva aggiunge che detti funzionari, oltre ad osservare la legislazione dello Stato membro in cui si svolgono i controlli, “*non*

---

<sup>(108)</sup> Cfr. N. Čičin-Šain, T. Ehrke-Rabel, J. Englisch, *Joint Audits: Applicable Law and Taxpayer Rights*, cit., 597 ss.

*esercitano poteri che eccedono l'ambito di applicazione dei poteri loro conferiti a norma della legislazione del proprio Stato membro".*

Sul punto il Legislatore europeo poteva optare per tre distinte soluzioni.

La prima si basava sull'applicazione del diritto domestico anche in caso di verifiche svolte all'estero: il funzionario pubblico sarebbe tenuto al rispetto delle disposizioni procedurali tributarie interne e, pertanto, potrebbe utilizzare il potere pubblico conferitogli nel territorio estero. Tale soluzione, però, parrebbe non in linea con i principi del diritto internazionale pubblico e del diritto tributario internazionale alla luce dell'assunto che nessuna legge nazionale può produrre effetti al di fuori del proprio territorio e solo lo Stato sul cui territorio si procede alla verifica fiscale dispone dei poteri per far rispettare la legge (*law enforcement*). Si configura, quindi, una carenza di potere dei verificatori che operano nel territorio dello Stato ospitante<sup>(109)</sup>. Costituisce, infatti, un consolidato principio internazionale l'obbligo di astenersi da atti di imperio nonché il divieto di esercizio diretto di attività sovrane, tra le quali quella tributaria è una delle più invasive, nel territorio di un altro Stato poiché ciò cagionerebbe una violazione della sovranità territoriale.

La seconda soluzione si fondava sull'esclusiva applicazione del diritto del luogo in cui si svolge la verifica in attuazione dei principi di territorialità e di sovranità di cui il tributo è espressione (*locus regit actum* ovvero *ius loci*). L'applicazione del diritto del luogo di residenza fiscale del contribuente appare rispettosa del principio di legalità e del principio della certezza del diritto visto che quest'ultimo è chiamato a conoscere le disposizioni nazionali sulle quali è chiaramente più avvezzo (*ignorantia legis non excusat*) e non già le disposizioni ed i diritti tutelati nell'ordinamento giuridico dei verificatori esteri<sup>(110)</sup>.

La scelta polarizzante di una delle due soluzioni prospettate porterebbe a casi in cui i verificatori fiscali esteri, laddove chiamati ad applicare le disposizioni dello Stato ospitante potrebbero raccogliere dati, notizie e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento tributario maggiori rispetto

---

<sup>(109)</sup> Secondo alcune ricostruzioni compendiabili nella "*agency theory*", invece, i funzionari stranieri agiscono in nome e per conto dell'Amministrazione finanziaria dello Stato ospitante cosicché alcuna carenza di potere può essere eccepita. Simile teoria, però, non pare colpire nel segno giacché i verificatori esteri agiscono come organi degli Stati di provenienza nonché nell'interesse (fiscale) di questi ultimi e l'esercizio dei loro poteri trae fondamento e limite nelle disposizioni di diritto domestico. Sul tema si veda N. Cîcin-Sain, T. Ehrke-Rabel, J. Englisch, *Joint Audits: Applicable Law and Taxpayer Rights*, cit., 597 ss.

<sup>(110)</sup> Di converso, appaiono significative le difficoltà dei verificatori esteri ad applicare esclusivamente le norme del luogo della verifica.

a quanto consentito dal diritto domestico; viceversa, l'ordinamento interno potrebbe limitare l'esercizio dei poteri istruttori in misura superiore rispetto a quello dello Stato ospitante determinando ulteriori difficoltà nel reperire informazioni fiscali utili.

La terza soluzione, sulla quale si è orientato il Legislatore europeo, è, invece, di tipo misto: fermo il rispetto della legislazione del Paese ospitante, i poteri del verificatore estero non possono eccedere i limiti dettati dal proprio ordinamento giuridico, realizzando, pertanto, una sorta di doppio *standard* di tutela a beneficio del contribuente<sup>(111)</sup>. I funzionari che si trovano all'estero per effettuare i controlli congiunti sono chiamati ad applicare e rispettare due diverse normative ovverosia quella dello Stato membro ospitante ma anche quella del proprio Stato di appartenenza affinché sia garantito che i poteri istruttori esercitabili non eccedano quelli conferiti dall'ordinamento giuridico nazionale<sup>(112)</sup>. Differentemente dalle altre forme di controlli multilaterali, la DAC7 non richiede un accordo tra gli Stati per consentire la partecipazione attiva dei verificatori nel territorio estero, quale manifestazione del consenso che rimuove il limite all'esercizio extraterritoriale di un potere sovrano in uno Stato estero, e conferisce validità agli atti istruttori compiuti nel Paese ospitante. Probabilmente nell'accettazione dello Stato interpellato a svolgere la verifica congiunta è già insita l'espressione di simile consenso cosicché non si è resa necessa-

---

<sup>(111)</sup> Simile soluzione appare mutuata dal par. 15 dell'art. 26 del Commentario al Modello OCSE laddove, in tema di scambio di informazioni fiscali, si afferma che "the requested State does not need to go so far as to carry out administrative measures that are not permitted under the laws or practice of the requesting State or to supply items of information that are not obtainable under the laws or in the normal course of administration of the requesting State. It follows that a Contracting State cannot take advantage of the information system of the other Contracting State if it is wider than its own system.". Sulle difficoltà ad individuare puntualmente il *locus* nei casi di verifiche transnazionali si veda I. Zimmerl, *Reaching Cross-Border Tax Certainty With Joint Audits*, cit., 309 che osserva "For the first time, Article 12a paragraph 2 DAC7 stipulates that the applicable procedural law in a joint audit is generally determined by the location of the respective audit action. The provision thus addresses one of the most pressing practical problems of the early joint audits. On the other hand, a few questions remain open even under the new provision: It does not seem possible to clearly determine a 'location' for each and every audit action; one might think, for example, of the 'location' of a database query, or the 'location' of a discussion between auditors and the taxpayer/s via video conference."

<sup>(112)</sup> A ben vedere, le normative applicabili sono più di due atteso che i funzionari nazionali sono chiamati a rispettare anche le disposizioni specifiche del diritto secondario europeo (i.e. DAC1), del diritto primario europeo (i.e. principi generali del diritto europeo e diritti fondamentali del contribuente) e del diritto costituzionale di entrambi i Paesi, generando inevitabili incertezze sui confini dei poteri istruttori in conseguenza della moltitudine di fonti giuridiche.



ria alcuna specifica “investitura” dei funzionari esteri all’esercizio di poteri pubblici altrimenti riservati all’Autorità nazionale<sup>(113)</sup>.

La disposizione pare astrattamente tutelare il contribuente poiché i funzionari esteri, all’interno del *team* di verifica, saranno sempre tenuti a rispettare le disposizioni che offrono maggiori garanzie tra il diritto dello Stato ospitante e quello dello Stato di appartenenza, ma, al contempo, potrebbe dare adito a possibili problematiche derivanti dall’intreccio di due (o più) distinte legislazioni<sup>(114)</sup>. Si pone, ad esempio, il problema dell’utilizzabilità di un dato, di una notizia o di un documento rilevante ai fini dell’accertamento, oltre i termini per la ripresa a tassazione prescritti dal diritto dei funzionari esteri, ma entro il periodo riconosciuto dall’ordinamento giuridico del Paese nel quale i controlli sono eseguiti. Simile informazione potrebbe essere utilizzata nell’attività accertativa solo di alcuni Stati membri e non di altri il cui potere impositivo si è consumato in conseguenza del mancato esercizio, con evidente *vulnus* nella ricostruzione della capacità contributiva “globale” del contribuente. Considerato che i termini prescrizionali sono diversi in ogni Stato membro<sup>(115)</sup>, occorre

<sup>(113)</sup> Simile conclusione pare potersi estendere anche alle verifiche fiscali all’estero con partecipazione attiva dei funzionari che trova conferma normativa nell’eliminazione, da parte della DAC7, dell’accordo tra le Autorità fiscali precedentemente richiesto dall’art. 11 della DAC1 ma che lo schema di decreto legislativo attuativo continua a tenere in vigore.

<sup>(114)</sup> Simile aspetto pare sottostimato da N. Čičin-Šain, T. Ehrke-Rabel, J. Englisch, *Joint Audits: Applicable Law and Taxpayer Rights*, cit., 609 secondo cui “In exceptional circumstances, this may lead to contradictory requirements when the laws of one jurisdiction establish mandatory procedures that are unlawful under the laws of the other jurisdiction. While such a dilemma would eventually have to be resolved by the rules concerning conflicts of norms, this is merely an extreme example for the complications that double standards may imply for all parties involved.”. Con riferimento alle verifiche all’estero ed alle verifiche simultanee osserva S. Dorigo, *L’ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit., 163 come “il ricorso a tali strumenti può comportare delle difficoltà pratiche di non poco conto, laddove in particolare si tratti di combinare le diverse procedure che i componenti delle delegazioni di verificatori di vari Stati sono obbligati a seguire secondo le norme interne e che potrebbero non essere in linea tra loro.”. Con riferimento allo scambio di informazioni, secondo A. Buccisano, *Assistenza amministrativa internazionale dall’accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 88, lo Stato richiedente deve astenersi dall’attivazione della procedura di cooperazione amministrativa “se l’ordinamento in base al quale le informazioni devono essere assunte non riconosce al contribuente forme di tutela equivalenti a quelle offerte alla legislazione interna.”; a p. 111 l’Autore precisa che “Il principio di reciprocità ..., dovrebbe, ..., essere declinato anche in funzione della tutela dei diritti del contribuente, ..., assicurando l’applicazione della legislazione più garantista tra quelle in vigore negli Stati interessati.”. Per un’indagine comparativa delle procedure accertative negli Stati membri si rimanda a E.C.J. M. van der Hel-van Dijk, *Intra-Community Tax Audit*, Amsterdam, 2011, *passim*.

<sup>(115)</sup> Ad esempio, nel nostro Paese il termine prescrizionale *ex art. 43, d.p.r. n. 600 del*

ricercare un termine minimo comune a tutti gli ordinamenti degli Stati interessati dalla verifica onde evitare possibili contestazioni afferenti al tardivo esercizio del potere accertativo, sebbene simile ricerca diventi ancor più difficile nei casi di omessa presentazione della dichiarazione tributaria ovvero di condotte penalmente rilevanti.

Analoghi dubbi sorgono con riferimento all'obbligo, posto in capo allo Stato membro, di notificare al contribuente l'avvio della verifica fiscale (cd. *right of notification*), diversamente disciplinato dagli Stati membri<sup>(116)</sup>, nonché alla possibilità di esercitare nuovamente i poteri accertativi nell'ambito della verifica congiunta sebbene negli anni d'imposta oggetto di controllo siano stati già precedentemente esercitati simili poteri da parte dell'Amministrazione finanziaria nazionale (cd. *ne bis vexari*)<sup>(117)</sup>. Ancora, i Paesi membri disciplinano in modo eterogeneo alcuni aspetti procedurali e sostanziali tipici delle verifiche fiscali, tra cui il diritto al contraddittorio, l'assistenza professionale durante il controllo, il segreto professionale del professionista, ecc.<sup>(118)</sup>.

In conseguenza della frastagliata legislazione dei Paesi membri, ulteriori perplessità sorgono con riferimento ai riflessi probatori del comportamento tenuto dal contribuente nel corso della verifica fiscale: si pensi, ad esempio, ai diversi confini degli obblighi di collaborazione, pur rispettosi del divieto di autoincriminazione (*nemo tenetur se ipsum accusare*), ed alle conseguenze derivanti dalla mancata esibizione dei documenti. In ambito domestico, infatti, l'art. 32, commi 3 e 4, d.p.r. n. 600 del 1973 introduce una preclusione probatoria, qualificabile come sanzione "indiretta", poiché le notizie ed i dati non addotti nonché gli atti ed i documenti non esibiti o non trasmessi a seguito degli inviti, non possono essere presi in

---

1973 è di cinque anni, mentre in Germania ed in Portogallo è di quattro anni, in Francia è di sei anni.

<sup>(116)</sup> Per un'analisi comparata si veda N. Čičin-Šain, *Joint and Simultaneous Audits*, in P. Pistone (eds), *Tax Procedures*, cit., 165-166. Il nostro ordinamento giuridico non riconosce pienamente simile diritto del contribuente poiché l'art. 12, comma 2, Legge n. 212/2000 si limita a prescrivere che solo "Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche."

<sup>(117)</sup> Cfr. N. Čičin-Šain, *Joint and Simultaneous Audits*, in P. Pistone (eds), *Tax Procedures*, cit., 167. Nel nostro Paese, ex art. 43, comma 3, d.p.r. n. 600 del 1973 l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento, attraverso la notifica di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Amministrazione finanziaria.

<sup>(118)</sup> Per un'analisi comparata si veda N. Čičin-Šain, *Joint and Simultaneous Audits*, in P. Pistone (eds), *Tax Procedures*, cit., 167 ss.

considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa<sup>(119)</sup>. Pertanto, dal comportamento omissivo del contribuente possono derivarne conseguenze diverse, tra cui la preclusione probatoria prevista nel nostro ordinamento, cosicché gli esiti della verifica congiunta potrebbero divergere negli Stati interessati<sup>(120)</sup>. Similmente, non è escluso che sia possibile approdare a diversi esiti a seconda dall'ammissibilità della prova testimoniale raccolta nel corso della verifica fiscale nei diversi ordinamenti giuridici degli Stati membri coinvolti<sup>(121)</sup>.

In definitiva, nell'attività di coordinamento della propria attività istruttoria, il *team* di verifica dovrebbe tener conto anche delle disposizioni di maggior tutela del contribuente presenti negli ordinamenti giuridici degli

<sup>(119)</sup> Per richiami alla giurisprudenza e dottrina nazionale sul tema si veda C. Sciancalepore, *Omessa esibizione documentale e preclusione probatoria nel rimborso dell'IVA a soggetti non residenti*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 1, 435 ss. Sul contrasto tra la menzionata preclusione probatoria disciplinata dall'art. 32, d.p.r. n. 600 del 1973 ed il diritto a non autoincriminarsi, più volte sancito dalla giurisprudenza sovranazionale, si veda M.G. De Flora, *La tutela dei diritti del contribuente nel procedimento tributario tra fattispecie interne e transnazionali*, Napoli, 2022, 231 ss.

<sup>(120)</sup> Con riferimento alle verifiche simultanee si veda P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, cit., 270.

<sup>(121)</sup> *Ibidem*. Basti pensare che secondo N. Čičin-Šain, J. Englisch, *DAC 7: An Entire New Framework for Joint Audits in the EU: How Do the Taxpayers Fare?*, cit., 25 "the testimony of foreign inspectors who participated in the audit must be admitted in national court proceedings", tuttavia, simile considerazione si scontra con le disposizioni del codice di rito tributario domestico. Nell'ordinamento interno, infatti, solo le dichiarazioni rese da terzi in sede extra-processuale e raccolte dalla Polizia tributaria possono assumere valenza di indizi utilizzabili quali elementi di convincimento del giudice poiché non sono annoverabili fra le prove testimoniali in quanto non assunte con le garanzie e le modalità rigidamente previste nel codice di procedura civile; l'art. 7, d.lgs n. 546/1992, inoltre, antecedentemente alla riforma apportata dall'art. 4, Legge 31 agosto 2022, n. 130 escludeva, in ambito tributario, la prova testimoniale che si forma in sede processuale. Nella giurisprudenza si veda Cass., 15 gennaio 2021, n. 592 con nota di A. Colli Vignarelli, *Valore probatorio delle dichiarazioni del contribuente e dei terzi*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2021, 1, 171 ss.; Cass., 17 gennaio 2019, n. 1139 con nota di A. Comelli, *Dichiarazioni di terzi, inammissibilità della prova testimoniale e presunzioni semplici, ai fini del processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2019, 5, 434 ss.; Cass., 2 ottobre 2019, n. 24531 con nota di A. Colli Vignarelli, *L'efficacia probatoria delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2019, 2, 331 ss.; Cass., 19 novembre 2018, n. 29757; Cass., 18 luglio 2014, n. 16462 con nota di A. Comelli, *Valenza probatoria delle dichiarazioni rese da terzi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 38, 2957 ss.; Cass., 5 dicembre 2012, n. 21813 con nota di A. Comelli, *Le dichiarazioni di terzi sono elementi indiziari liberamente valutabili dal giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 2013, 8, 637 ss. e P. Turis, *Modalità di assunzione delle dichiarazioni di terzi e difesa del contribuente*, in *Fisco*, 2012, 48, 7725 ss.; Cass., 10 giugno 2011, n. 12763 con nota di M. Nussi, *L'attività di supplenza del giudice tributario oltre i limiti dell'atto impositivo (nuovi paradossi nell'accertamento del reddito di società di persone)*, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 12, 1059 ss.; Cass., 16 maggio 2007, n. 11221 con nota di F. Pistolesi, *L'efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2007, 29, 2362 ss.

Stati membri interessati per evitare possibili casi di inutilizzabilità di elementi probatori raccolti secondo la teoria dei “frutti dell’albero avvelenato” (*fruit of the poisonous tree doctrine*)<sup>(122)</sup>.

13. - *L’efficacia di “prova” degli elementi raccolti durante la verifica congiunta*

I dubbi sin qui esposti relativi alla procedura tributaria da seguire nelle verifiche congiunte, ai poteri istruttori esercitabili ed ai diritti dei contribuenti purtroppo non trovano risposta nella DAC7 la quale non detta disposizioni speciali e comuni relative ai *joint audits* giacché si limita – con la tecnica del rinvio – a rimandare alle disposizioni tributarie degli Stati membri nonché a regolamentare solo peculiari aspetti del controllo multilaterale. Nella Direttiva si prevede, infatti, che i funzionari esteri possano interrogare<sup>(123)</sup> le persone ed esaminare i documenti insieme ai funzionari dello Stato membro ospitante. Vieppiù, la stessa aggiunge che i diritti e gli obblighi dei contribuenti sottoposti alla verifica congiunta debbano essere gli stessi riconosciuti dall’ordinamento giuridico dello Stato ospitante in caso di verifica puramente nazionale. Infine, la DAC7 precisa che gli elementi di prova acquisiti durante il *joint audit* abbiano la stessa rilevanza giuridica degli analoghi elementi derivanti da un’attività di controllo esclusivamente interna<sup>(124)</sup>.

Sebbene la DAC7 utilizzi il termine “prova” con riferimento agli elementi raccolti durante la verifica, dal punto di vista del diritto domestico, non dovrebbe conseguirne che le notizie, i documenti e gli atti raccolti nello Stato estero dal *team* di verifica assumano automaticamente efficacia di mezzi di prova e forza dimostrativa nel processo tributario, perdendo il loro valore meramente indiziario e la conseguente limitata

<sup>(122)</sup> In tal senso N. Čičin-Šain, J. Englisch, *Joint audits under the new DAC 7*, cit. Secondo simile teoria di matrice statunitense, l’illegittima modalità di acquisizione della prova costituisce “l’albero avvelenato” e, pertanto, tutte le prove raccolte (i “frutti”) sono di conseguenza inutilizzabili poiché “velenosi”.

<sup>(123)</sup> L’utilizzo del verbo “interrogare” contenuto nella DAC1 con riferimento alle verifiche all’estero ed alle verifiche congiunte, recepito pedissequamente nell’art. 31-*bis*. d.p.r. n. 600 del 1973 e nello schema di decreto legislativo attuativo della DAC7, è maggiormente afferente al settore penalistico piuttosto che a quello tributario, nonostante l’attività istruttoria in ambito fiscale presenta numerose assonanze con l’attività inquisitoria in materia penale. Evidentemente, nel nostro ordinamento, la disposizione dev’essere intesa con riferimento alle dichiarazioni assunte in sede *extra*-processuale dall’Autorità fiscale.

<sup>(124)</sup> Nella proposta della Commissione europea, non confluita nella DAC7, si prevedeva più genericamente che gli elementi di prova raccolti nell’ambito di un *audit* congiunto dovessero essere riconosciuti reciprocamente da tutte le altre Autorità fiscali partecipanti alla verifica.

utilizzabilità per concorrere a formare il convincimento del giudice. Simile locuzione non sembrerebbe assumere effetti in ambito processuale poiché pare riferirsi alle risultanze dell'istruttoria tributaria idonee a dimostrare la rispondenza al vero e la giustificazione della (eventuale) pretesa impositiva debitamente motivata attraverso l'esposizione del percorso logico-giuridico seguito dall'Autorità fiscale sulla base di detti elementi che lo giustificano.

Nella DAC7 con il termine "*prova*" deve intendersi non l'accertamento di un fatto fiscalmente rilevante quale strumento processuale attraverso il quale il giudice formula il suo convincimento sulla fattispecie controversa, bensì essa svolge la funzione di concorrere alla formazione di un convincimento in sede amministrativo-tributaria quale fondamento della pretesa impositiva attraverso la rettifica del reddito da parte dell'Amministrazione finanziaria rispetto a quanto dichiarato dal contribuente. In altri termini, la Direttiva parrebbe riferirsi alla prova "procedimentale" o prova del presupposto impositivo, cioè ottenuta ad esito dell'attività istruttoria (cd. istruttoria primaria), e non già alla prova "processuale" (cd. istruttoria secondaria)<sup>(125)</sup>. A supporto di tale lettura, la versione in lingua inglese della Direttiva utilizza il termine "*evidence*" e non "*proof*" a dimostrazione che si tratta di una "prova" che si inserisce nel procedimento accertativo e non già di una "prova" processuale<sup>(126)</sup>. Sebbene in ambito tributario

---

(125) Sulla distinzione tra istruttoria primaria e secondaria si veda G. Ingrao, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 109 ss.

(126) Come osserva P. Rossi, *L'atto di accertamento*, in A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, 2012, 733, con il termine "prova" "il nostro linguaggio descrive ciò che gli ordinamenti anglosassoni distinguono in *proof* ed *evidence*. Mentre il termine *evidence* indica ogni elemento che può essere impiegato per la conoscenza del fatto, il termine *proof* descrive, invece, il risultato che deriva dall'acquisizione dei mezzi di prova e dalla loro valutazione da parte del giudice. È, quindi, chiaro che l'*evidence* appartiene all'area della motivazione costituendone un elemento necessario, mentre la *proof* appartiene a quella del processo, dove sarà verificata la fondatezza della pretesa a seguito dell'esame da parte della Comm.ne della veridicità, legittima acquisizione e idoneità della stessa a fondare la pretesa dell'ufficio.". Precisa F. Gallo, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 4, 1093 "È indubbio, infatti, che l'*evidence* – in quanto elemento necessario di conoscenza e di giustificazione delle determinazioni assunte dall'ufficio – appartiene pienamente all'area della motivazione. Ne costituisce anzi un tassello e un passaggio necessario di cui l'ufficio deve dare in ogni caso atto nella ricostruzione che degli enunciati di fatto esso fornisce in contrapposizione a quella offerta dal contribuente... Se poi in sede processuale, a seguito dell'impugnativa dell'atto di accertamento da parte del contribuente, la dimostrazione della pretesa non sarà raggiunta, è evidente che quegli stessi elementi probatori (...), che si presentano nell'atto di accertamento come *evidence*, non costituiscono *proof* nel processo e, quindi, perdono la loro funzione di giustificare la pretesa". Similmente si veda M. Basilavecchia, (voce) *Accertamento (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, 2006, I, 52 ss.

domestico viga il principio di “simmetria probatoria”<sup>(127)</sup> tra istruttoria procedimentale ed istruttoria processuale e, pertanto, ciò che fa prova nel procedimento ove l’Amministrazione finanziaria esercita poteri di accertamento, fa prova anche nel processo, con chiari riflessi nella ripartizione dell’*onus probandi* tra Fisco e contribuente, la disposizione della DAC7 in esame non può consentire l’ingresso nel giudizio tributario di mezzi di prova non ammessi dall’ordinamento interno. Può ritenersi, ad esempio, che l’audizione extraprocessuale per testimoni, quale materiale istruttorio reperito all’estero con le modalità previste dall’ordinamento dello Stato ospitante, continui ad assumere, ai fini giuridici domestici, efficacia indiziaria e non di prova. La disposizione di cui all’art. 31-*bis*, comma 5, d.p.r. n. 600 del 1973 che consente ai funzionari dell’Amministrazione finanziaria di utilizzare direttamente le informazioni scambiate durante le indagini svolte all’estero, oltre a riferirsi al diverso caso delle verifiche fiscali all’estero, non appare sufficiente a conferire natura di prova a simile audizione, la quale continua a rientrare nell’ambito degli indizi.

14. - *Quale tutela dei diritti del contribuente? Un possibile percorso esegetico tra principio della tutela differita ed inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite nella prospettiva delle cd. “liste di evasori”*

Sotto l’angolo prospettico dell’ordinamento domestico, la scelta della DAC7 di applicare al *joint audit* un doppio *standard* di tutele e di individuare espressamente alcuni limiti nell’esercizio dell’attività di verifica, lascia impregiudicata la questione afferente alla protezione immediata del contribuente avverso gli atti istruttori illegittimi. Sussistono, inoltre, dubbi sulle conseguenze di eventuali illegittimità afferenti alla verifica in termini di vizio dell’atto impositivo derivante dall’illegittimo utilizzo di poteri istruttori (cd. teoria amministrativa dell’invalidità derivata) ovvero di inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita<sup>(128)</sup>.

---

<sup>(127)</sup> Il principio è stato così definito da G.M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2009, 3, 545 ss. Similmente si veda F. Gallo, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 40 ss. Per un’analisi sul tema, con ampi richiami alla dottrina, si rimanda a V. Maresca, C. Moscatelli, *Il superamento dell’asimmetria informativa tra fisco e contribuenti nelle presunzioni e nella ripartizione dell’onere probatorio*, in C. Buccico, S. Fiorentino, A. Merone (a cura di), *Civiltà Fiscale. Riflessioni sul progetto “ideale” di Statuto dei Diritti del Contribuente*, Milano, 2020, 172 ss.; I. Cugusi, *Le prove atipiche acquisite nell’interscambio di informazioni e la loro rilevanza nel processo tributario*, cit., 124 ss.

<sup>(128)</sup> Secondo i sostenitori della prima teoria, l’invalidità derivata dell’atto impositivo è giustificata dalla connessione procedimentale tra l’attività istruttoria viziata e l’avviso di accertamento atteso che il vizio che colpisce l’atto istruttorio riverbera i propri effetti sul provvedimento finale in termini di illegittimità derivata. Simile tesi prende le mosse dal

Avendo riguardo alla prima questione, il principio della tutela differita, costantemente ribadito nella giurisprudenza nazionale<sup>(129)</sup> ed euro-

---

diritto amministrativo ove, nell'ambito del procedimento, la nullità di un atto presupposto è in grado di viziare l'atto successivo ed incidere sulla validità del provvedimento finale. Tuttavia, in ambito tributario, la procedura accertativa non può essere assimilata al procedimento amministrativo considerata l'atipicità della fase istruttoria e, quindi, l'invalidità derivata trova limitato spazio, ad esempio, nei casi ove l'invalidità sia espressamente prevista per legge ovvero quando sia riscontrabile un nesso procedimentale in senso tecnico e non semplicemente logico-funzionale tra le attività istruttorie e l'atto impositivo (i.e. nullità del provvedimento impositivo in caso mancato contraddittorio preventivo in caso di accertamento sintetico, emissione di un avviso di accertamento in violazione del termine di sessanta giorni dalla notifica del pvc, attività ispettive non precedute dalla previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ecc.). Di converso, le affinità tra l'istruttoria tributaria e le indagini penali hanno consentito di non ricondurre all'invalidità dell'atto impositivo eventuali vizi istruttori, bensì di "sanzionare" questi ultimi con la non utilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite. Secondo quest'ultima tesi, accolta dalla giurisprudenza maggioritaria, l'avviso di accertamento è valido a condizione che la pretesa impositiva sia dimostrata da prove ritualmente raccolte. Non essendo possibile in questa sede analizzare compiutamente le due tesi si rimanda, nella vasta dottrina sul tema, a G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, cit., 337 ss.; S. Zagà, *La tutela giurisdizionale a fronte di attività di indagine fiscale lesive di libertà e diritti individuali*, in A. Guidara (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, 377 ss.; G. Fransoni, *Le indagini tributarie. Attività e poteri conoscitivi nel diritto tributario*, Torino, 2020, 118 ss.; S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020, 306 ss.; P. Boria, *Diritto tributario*, Torino, 2019, 422 ss.; F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018, 489 ss.; F. Tundo, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, 112 ss.; A. Comelli, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, Padova, 2012, 303 ss.; G. Vanz, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, 308 ss.; P. Piantavigna, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della Legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, I, 44 ss.; G. Vanz, voce *Controlli amministrativi (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, 2006, II, 1443 ss. Per l'applicazione delle due teorie nei casi giurisprudenziali afferenti alle cd. liste di evasori (di cui *infra* nel testo) si rimanda a G. Petrillo, *Scambio di informazioni ed utilizzabilità delle prove ottenute in violazione della normativa nazionale*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2016, 1, 381 ss.; A. Marinello, *Prove illecitamente acquisite all'estero e tutela del contribuente: disorientamenti giurisprudenziali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 2, 499 ss.; P. Mastellone, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., 805 ss.

<sup>(129)</sup> Su tutte si veda Cass., SS.UU., 2 maggio 2016, n. 8587 con nota di G. Vanz, *Novità giurisprudenziali in tema di tutela cautelare contro le indagini tributarie illegittime*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2016, 1, 171 ss. e G. Iannaccone, *La tutela giurisdizionale del segreto professionale (opportunosamente) raddoppia*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 6, 2632 ss. Nella pronuncia i giudici di legittimità hanno stabilito che l'autorizzazione della Procura della Repubblica per l'ispezione fiscale può essere impugnata dal professionista soltanto di fronte al giudice ordinario quando il procedimento non sfocia in un accertamento oppure quando l'atto impositivo non viene contestato. Diversamente, rientrano nella giurisdizione del giudice tributario le controversie concernenti gli ordini di verifiche fiscali impartiti dall'Agenzia delle Entrate atteso che quella tributaria è una giurisdizione a carattere esclusivo. Secondo la tesi giurisprudenziale, dunque, onde evitare vuoti di tutela, al contribuente è concesso rivolgersi al giudice ordinario in caso di illegittima attività istruttoria laddove l'atto impo-

pea<sup>(130)</sup> nonché presente negli ordinamenti giuridici degli Stati membri, impedisce al contribuente l'impugnazione immediata di un atto della verifica fiscale in quanto atto *sub*-procedimentale, seppur lesivo dei propri diritti, evidentemente in nome di una presunzione di legittimità nello svolgimento dell'attività istruttoria e della economicità del procedimento<sup>(131)</sup>. In forza di tale principio si rimanda la censura alla contestazione dell'avviso di accertamento successivamente emesso, rendendo problematica l'efficace tutela della situazione soggettiva del privato<sup>(132)</sup>. L'esclusio-

---

sitivo non sia emesso, non sia stato impugnato ovvero non utilizzi per la dimostrazione della pretesa fiscale le prove illegittimamente acquisite. Per considerazioni critiche sull'inadeguatezza dell'ordinamento giuridico interno che non prevede la possibilità di una tutela immediata avverso gli atti di indagine illegittimi nonché sull'orientamento giurisprudenziale che ammette solo una tutela differita si veda M.G. De Flora, *La tutela dei diritti del contribuente nel procedimento tributario tra fattispecie interne e transnazionali*, cit., 133 ss. Occorre segnalare, da ultimo, che i giudici di legittimità hanno chiarito che l'autorizzazione della Procura è necessaria all'apertura di pieghi sigillati, borse, mobili e simili, solo allorché si proceda ad una loro apertura "coattiva" ovvero in assenza del consenso del contribuente. Si veda Cass., SS.UU., 2 febbraio 2022, n. 3182 con nota critica di A.R. Ciarcia, *Il consenso del contribuente supera le garanzie dello Statuto in tema di verifica fiscale?*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2022, 1, 95 ss.; G. De Petris, *La difficile convivenza fra diritti del contribuente e interesse erariale nella verifica fiscale: le SS.UU. inciampano nell'ossimoro del consenso non informato*, in *Riv. giur. trib.*, 2022, 8/9, 683 ss.; G. Chiarizia, A. D'Addario, *Apertura "spontanea" di plichi e borse in sede di verifica fiscale: profili di (il)legittimità domestica e CEDU*, in *Corr. trib.*, 2022, 6, 545 ss.

<sup>(130)</sup> Si veda CGUE, 22 ottobre 2013, causa C-276/12, *Sabou* con nota di F. Fernández Marín, *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario d'informazioni*, in *Rass. trib.*, 2014, 6, 1421 ss.; P. Mastellone, *L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 11, 349 ss.; A. Amidei, *Scambio di informazioni tra Stati membri e diritto ad essere ascoltato del contribuente*, in *Studi Tributari Europei*, 2014, 2, 36 ss.; D. Nerudová, *The Czech Republic: Preliminary ruling referred by the Czech Supreme Administrative Court – Sabou (C-276/12)*, in M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck (eds), *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012*, Vienna, 2013, 21 ss.

<sup>(131)</sup> Cfr. G. Puoti, *La cooperazione internazionale in materia fiscale. Situazione e prospettive negli Stati membri dell'Unione Europea*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2010, 1, 200. Per note critiche sulla negazione di una forma di tutela immediata del contribuente contro le attività di indagine illegittime o illecite esercitate dall'Amministrazione finanziaria si veda G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2017, 514-515. Ravedono nell'art. 79 del Regolamento n. 2016/679 (GDPR – General Data Protection Regulation) la possibilità per il contribuente di invocare una tutela immediata dei propri diritti in conseguenza di un illegittimo trattamento dei dati personali in fase istruttoria A. Marcheselli, S. Ronco, *Dati personali, Regolamento GDPR e indagini dell'Amministrazione finanziaria: un modello moderno di tutela dei diritti fondamentali?*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 2, 111 ss.

<sup>(132)</sup> Nel nostro ordinamento giuridico il tema si è posto con particolare riferimento all'autonoma impugnazione di atti non espressamente menzionati dall'art. 19, d.lgs. n. 546/1992 in considerazione del principio di tassatività dell'elenco degli atti impugnabili. Sul tema si veda M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2018, 242-244. Come osserva M. Nussi, *Lo scambio di informazioni tra*



ne di una tutela immediata del contribuente a fronte degli atti istruttori ed il rinvio della stessa al momento in cui l'Amministrazione finanziaria emetta l'atto impositivo, quale atto finale della sequenza procedimentale, lesivo della propria posizione giuridica, finisce inevitabilmente per posporre la salvaguardia dei suoi diritti ad un momento in cui gli stessi siano già stati compromessi<sup>(133)</sup>.

---

*amministrazioni finanziarie*, in G. Marino (a cura di), *I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi e delle società*, cit., 98 "il soggetto controllato rimane sostanzialmente privo di tutele avanti il giudice tributario dal momento che queste, nel nostro sistema, si dispiegano in chiave temporalmente differita in seguito alla notificazione dell'atto di accertamento". Nella manualistica si veda G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, cit., 307 ss.; F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 433 ss.; R. Miceli, *L'attività istruttoria tributaria*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 668 ss. Per ovviare a tale situazione in dottrina si è proposto di offrire una tutela diretta, effettiva, immediata ed anticipata al contribuente contro gli atti istruttori illegittimi, ammettendo un ricorso in via amministrativa o giurisdizionale, innanzi al giudice ordinario o amministrativo a seconda che si faccia valere un diritto soggettivo o un interesse legittimo. Si veda C. La Valva, *La tutela del contribuente nelle procedure di mutua assistenza amministrativa alla luce del sistema multilivello di protezione dei diritti fondamentali*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2014, 2, 373 ss.; A. Buccisano, *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 76 ss.; F. Gallo, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 32. La Corte EDU, specie nella pronuncia *Ravon e altri c. Francia* del 21 febbraio 2008, n. 18497/03, ha evidenziato l'insufficienza di una tutela solo *ex post* del contribuente a fronte di una lesione immediata dei suoi diritti conseguente ad atti istruttori. Per una nota alla pronuncia si veda A. Marcheselli, *Accessi a verifiche fiscali: un'altra tappa verso il giusto processo tributario in una decisione della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Giur. it.*, 2009, 3, 758 ss.; S. Muleo, *L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 7-8, 198 ss.; A. Marcheselli, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 9, 746 ss. Si veda anche A. Viotto, *Il "diritto al rispetto della vita privata e familiare" nell'ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 1, 153 ss.; S. Muleo, *Le garanzie nel corso dell'attività ispettiva, il leading case Ravon e la tenuta della teoria della tutela differita nel processo tributario italiano*, in F. Bilancia, C. Califano, L. Del Federico, G. Puoti (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, cit., 153 ss.; F. Gallo, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, 3, 473. Nella giurisprudenza si veda anche Corte EDU, 16 ottobre 2008, *Maschino c. Francia*; Corte EDU, 20 novembre 2008 *IFB c. Francia*, Corte EDU, 24 luglio 2008, *André c. Francia*; Corte EDU, 18 novembre 2008, *Kandler c. Francia*. Per una ricognizione delle pronunce della Corte EDU che offrono tutela al contribuente in sede di verifica fiscale si veda S. Dorigo, *La tutela internazionale dei diritti del contribuente*, in R. Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, cit., 177-178.

<sup>(133)</sup> Per un'analisi sulla possibile estensione nazionale delle tutele a beneficio del contribuente interessato da una procedura di cooperazione amministrativa (i.e. riconoscimento di un diritto alla tutela immediata in presenza di illegittimità istruttorie) ed i limiti derivanti dal primato dell'ordinamento europeo in un settore non pienamente armonizzato nonché dall'esigenza di garantire il buon funzionamento dei meccanismi di mutua assistenza

Tuttavia, e venendo alla seconda questione, anche l'impugnazione dell'atto impositivo finale e la conseguente inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite desta qualche perplessità in termini di effettività della tutela. Essendo la DAC1 priva di specifiche disposizioni che disciplinano i rapporti tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, troveranno applicazione le procedure di diritto interno in attuazione del principio di autonomia procedurale<sup>(134)</sup>, consentendo agli Stati membri di approntare diversificati regimi di validità, efficacia ed utilizzabilità del provvedimento contenente la pretesa impositiva<sup>(135)</sup>. Assodato che le informazioni fiscali illegittimamente acquisite ad esito della verifica congiunta sono destinate a confluire in atti impositivi disciplinati dal diritto interno di ciascuno Stato, compete agli ordinamenti nazionali disporre in me-

---

si rimanda a S.M. Ronco, *Cooperazione amministrativa iva e tutela del contribuente: limiti dell'armonizzazione ed autonomia procedurale degli Stati membri*, cit., 896 ss.

<sup>(134)</sup> Sulla base del principio di autonomia procedurale, più volte invocato nella giurisprudenza unionale e pur bilanciato dai principi di attribuzione, sussidiarietà, proporzionalità, effettività ed equivalenza, compete agli Stati membri dettare disposizioni su aspetti non coperti dalla disciplina del diritto secondario europeo e, quindi, sul procedimento amministrativo-tributario. In assenza di specifiche disposizioni unionali, compete al sistema giuridico nazionale determinare le regole procedurali, generando un'espansione della competenza statale, a condizione che tale autonomia procedimentale sia informata ai principi di effettività ed equivalenza. Secondo l'insegnamento della Corte di Giustizia, il principio di autonomia procedimentale e, quindi, la connessa potestà legislativa nazionale, è bilanciato dal principio di equivalenza atteso che le disposizioni nazionali non devono essere meno favorevoli di quelle che disciplinano situazioni analoghe di natura interna nonché dal principio di effettività poiché le disposizioni nazionali non devono rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico europeo. Sul tema si rimanda a F. Saponaro, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, cit., 50 ss. Si veda anche C. Sciancalepore, *Omessa esibizione documentale e preclusione probatoria nel rimborso dell'IVA a soggetti non residenti*, cit., 445 ss. Osserva A. Di Pietro, *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in C. Glendi, V. Uckmar (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, Cedam, 2011, 642 che "la sussidiarietà che ha ispirato e giustificato l'intervento comunitario nelle ultime direttive, si arresta però alla collaborazione amministrativa. Non trova ragione e fondamento per intervenire sulle discipline nazionali formali, che pure attengono all'accertamento e alla riscossione. Queste continuano ad esser rimesse all'autonomia degli ordinamenti nazionali. Le discipline nazionali, così, garantiscono efficacia alla collaborazione tra amministrazioni europee, ma ne impongono anche dei limiti".

<sup>(135)</sup> Cfr. L. Del Federico, *Scambio di informazioni fra Autorità Fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2010, 231 ss. Giova osservare che nel nostro ordinamento la prova illegittimamente acquisita non determina automaticamente l'annullamento dell'atto impositivo laddove risulti irrilevante rispetto al suo contenuto dispositivo poiché, ex art. 21-octies, Legge n. 241/1990, "Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato."

rito alla loro utilizzabilità ed efficacia probatoria nonché alle forme di tutela del contribuente.

Sembra riproporsi il tema relativo all'utilizzabilità dei dati e delle notizie illegittimamente acquisite all'estero, spesso utilizzate a supporto dell'atto impositivo nei casi delle cd. liste (i.e. lista Vaduz, lista Falciani, ecc.) a seguito dello scambio delle informazioni fiscali nell'ambito dei meccanismi di collaborazione amministrativa. Non potendo in questa sede ripercorrere le tesi dottrinali e giurisprudenziali sull'acquisizione irrituale delle prove e delle sue ripercussioni sull'atto di accertamento emerse proprio in occasione delle criticità sollevate dalle liste citate<sup>(136)</sup>, è sufficiente ricordare che secondo l'orientamento della Corte di Cassazione la rituale acquisizione tramite la procedura di cooperazione internazionale di informazioni fiscali assume efficacia "sanante" nei confronti di quella originariamente illegittima<sup>(137)</sup>, specie in assenza di un principio generale di inutilizzabilità delle prove illecitamente acquisite nell'ordinamento tributario domestico<sup>(138)</sup>. Sul punto, però, occorre evidenziare le differenze tra

<sup>(136)</sup> Sul tema si rimanda a I. Cugusi, *Le prove atipiche acquisite nell'interscambio di informazioni e la loro rilevanza nel processo tributario*, cit., 170 ss.; P. Mastellone, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in R. Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, cit., 304 ss.; A. Marinello, *Prove illecitamente acquisite all'estero e tutela del contribuente: disorientamenti giurisprudenziali*, cit., 485 ss.; P. Mastellone, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., 802 ss.

<sup>(137)</sup> In tal senso si veda R. Castiglione, *Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, cit., 259 ss. secondo la quale, nell'ambito dello scambio di informazioni, queste ultime si intendono validamente acquisite per lo Stato che le riceve, prescindendo dalle modalità attraverso le quali l'acquisizione o l'indagine si è svolta, poiché si riconosce all'Autorità fiscale richiesta una funzione di garanzia della sussistenza dei presupposti e delle condizioni di legge.

<sup>(138)</sup> Si vedano, su tutte, le ordinanze "gemelle", Cass., 28 aprile 2015, nn. 8605 e 8606 con nota di S. Muleo, *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. trib.*, 2016, 1, 148 ss.; A. Turchi, *Legittimi gli accertamenti fiscali basati sulla lista Falciani*, in *Giur. it.*, 2015, 7, 1610 ss.; M. T. Montemitro, *Considerazioni inerenti alla problematica della cd. Lista Falciani*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 4, 212 ss.; S. Armella, *Ammesso l'uso della lista Falciani per gli accertamenti fiscali, ma è semplice indizio*, in *Corr. trib.*, 2015, 26, 1995 ss. e Cass., 1° settembre 2016, n. 17503. In dette pronunce la Cassazione ha sancito che l'Amministrazione finanziaria può utilizzare ai fini dell'accertamento dati e notizie comunque raccolti, ai sensi degli artt. 39 e art. 41, d.p.r. n. 600 del 1973, rilevando la solo attendibilità oggettiva della fonte di prova – seppur assunta illegittimamente – o rilevando qualsiasi elemento con valore indiziario poiché nell'ordinamento tributario interno non è ravvisabile un principio di inutilizzabilità delle prove acquisite illecitamente, in assenza di una previsione analoga a quanto previsto dall'art 191 c.p.p. Sul tema si veda A. Viotto, *Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1, 15 ss.; S. La Rosa, *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 4, 282 ss.; R. Lupi, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002, 2, 648 ss.

l'illegittima acquisizione della prova a seguito dello scambio di informazioni oppure in conseguenza di una verifica congiunta.

Nei *joint audits* il bilanciamento tra l'interesse erariale e la tutela dei diritti del contribuente relativamente all'utilizzabilità della prova irritualmente raccolta non può pendere a favore dell'Amministrazione finanziaria, come precedentemente avvenuto nelle fattispecie afferenti alle "liste di evasori" a seguito delle pronunce degli Ermellini. Viceversa, si ammetterebbe che i funzionari italiani, nella loro attività istruttoria all'estero, in qualità di componenti del gruppo dei verificatori, non conoscano limiti e che ogni elemento di prova acquisito in via irrituale possa ritenersi pienamente utilizzabile ai fini dell'accertamento. Differentemente dalla fattispecie dello scambio di informazioni fiscali ove è possibile considerare autonomi il procedimento volto all'acquisizione dell'informazione nello Stato interpellato e quello accertativo nello Stato richiedente, nelle verifiche congiunte l'attività istruttoria è unica e svolta contestualmente dal *team* di controllori cosicché le illegittimità nella fase investigativa si riverberano direttamente sull'eventuale atto accertativo. La legittimazione di ogni arbitrio nell'attività di indagine all'estero nei confronti di contribuenti non residenti in vista di un successivo accertamento nazionale e la conseguente piena assimilazione tra procedimenti istruttori leciti e illeciti è una conclusione pacificamente aberrante.

Per tale motivo, pur volendo aderire – *ob torto collo* – all'indirizzo della Cassazione, occorre ricercare un percorso esegetico confacente ai principi di salvaguardia del contribuente, anche nell'ottica della tutela della "ragion fiscale". Sarebbe, quindi, immaginabile che l'irrituale acquisizione delle informazioni fiscali nell'ambito della verifica congiunta non possa costituire una fonte di prova bensì una semplice notizia o un argomento di prova, non utilizzabile autonomamente per fondare una pretesa impositiva tramite l'avviso di accertamento, essendo la procedura di cooperazione internazionale avvenuta irritualmente e, dunque, tale da non poter godere di alcuna efficacia "sanante". Se nel ragionamento degli Ermellini si è soste-

---

Osserva, tuttavia, M.R. Viviano, *La tutela dei diritti fondamentali nell'accertamento delle imposte dirette: l'irricevibilità / incompatibilità da parte della Corte di giustizia*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2021, 4, 1955 che "l'inutilizzabilità delle prove illegittime potrebbe essere tratta dai principi costituzionali, dal rispetto delle libertà fondamentali e dalla necessità di garantire il corretto svolgimento dell'azione amministrativa secondo i canoni dell'imparzialità e della buona fede, a prescindere dalla assenza di una specifica disposizione in materia tributaria.". Per un'analisi comparata delle pronunce giurisprudenziali sull'utilizzabilità di simili liste nel territorio europeo si veda F. Pitrone, *Scambio di informazioni e lotta all'evasione fiscale: fino a che punto il fine giustifica i mezzi?*, in *Dir. proc. trib.*, 2015, 2, 375 ss.; P. Mastellone, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., 814 ss.

nuto che siano utilizzabili le prove acquisite illegittimamente perché trasmesse correttamente nell'ambito della procedura di collaborazione amministrativa, nel caso delle verifiche congiunte, invece, dette prove si ritiene che non dovrebbero essere portate a supporto di un accertamento in quanto la disciplina della DAC7 è stata illegittimamente applicata poiché non è stato rispettato il diritto del Paese ospitante ovvero in quanto i funzionari nazionali hanno esercitato prerogative eccedenti quanto loro consentito dal diritto nazionale<sup>(139)</sup>. In tal caso, ai fini dell'utilizzabilità dei dati acquisiti, il giudice nazionale non dovrebbe limitarsi a valutare il rispetto delle tutele approntate dall'ordinamento italiano a beneficio del contribuente, in termini di limiti ai poteri istruttori dei funzionari nazionali, bensì occorrerebbe assicurarsi che la sua cognizione si estenda anche al rispetto delle garanzie riconosciute dall'ordinamento dello Stato ospitante. Il doppio *standard* di tutele previsto dalla DAC7 in tema di verifiche congiunte impone un confinamento della tesi giurisprudenziale citata al solo caso della collaborazione amministrativa tramite scambio di informazioni fiscali ove rilevano esclusivamente le garanzie offerte dall'ordinamento di utilizzazione<sup>(140)</sup>. Diversamente, nei *joint audits* l'iniziativa istruttoria è disciplinata da due (o più) ordinamenti al fine di riconoscere al contribuente il più elevato livello di tutela che potrebbe essere anche quello dell'ordinamento straniero. In tal caso, il giudice nazionale, nel vagliare la legittimità procedurale circa l'acquisizione della prova, deve aver riguardo non solo al diritto interno per valutare il comportamento dei funzionari del proprio Paese (*lex fori*), ma anche al diritto dello Stato ospitante con evidenti palesi difficoltà nell'applicazione di un diritto straniero.

Ancora, il citato orientamento della Corte di Cassazione, muovendo dalla considerazione che l'illegittimità nella raccolta della prova sia avvenuta all'estero e che la violazione sia stata commessa dalle Amministrazioni finanziarie di uno Stato estero ovvero da terzi – e, quindi, non dall'Amministrazione italiana – riconosce la loro piena utilizzabilità a condizione che siano trasmesse tramite il “canale” dello scambio di informazioni fiscali, ferma la necessità per il giudice di merito di valutare l'attendibilità oggettiva della fonte di prova<sup>(141)</sup>. Tuttavia, analoga conseguenza non può

---

<sup>(139)</sup> Resta ferma la possibilità di sfuggire a simile inutilizzabilità attraverso la raccolta illegittima della prova nella verifica congiunta e la successiva trasmissione per mezzo dello scambio di informazioni ma, in tal caso, l'accertamento verrà condotto secondo la forma di collaborazione amministrativa afferente allo scambio e non già al *joint audit*.

<sup>(140)</sup> Si pensi all'utilizzabilità nel nostro Paese della cd. lista Falciani la cui acquisizione deriva da un reato commesso da terzi.

<sup>(141)</sup> Come, infatti, chiarisce R. Succio, *Cooperazione internazionale e scambi di infor-*

essere ricondotta al diverso caso in cui la violazione istruttoriale sia commessa direttamente dal *team* di verifica, a cui partecipano funzionari dell'Autorità fiscale nazionale, che dovrebbe essere sanzionato con l'inutilizzabilità della prova<sup>(142)</sup>.

A parere di chi scrive, occorrerebbe valorizzare il principio di diritto espresso dal Supremo Consesso con riferimento alle “liste di evasori” che ricollega l'inutilizzabilità delle prove a specifiche previsioni di legge o alla violazione dei diritti fondamentali del contribuente di rango costituzionale<sup>(143)</sup>. In tal caso, infatti, l'illegittimità della condotta assume rilievo in relazione ad una – seppur difficile – ponderazione tra valori costituzionali: da un lato vi è la tutela dell'interesse fiscale la quale muove l'esercizio dei poteri istruttori e, dall'altro, la necessità di salvaguardare le posizioni giuridiche soggettive del contribuente che meritano adeguata considerazione<sup>(144)</sup>. Sotto questo punto di vista, spetta al giudice nazionale valutare l'illegittimo esercizio delle attività istruttorie da parte del *team* di verifica onde addivenire all'inutilizzabilità della prova: la cognizione del giudice

*mazioni tra Amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 1, 199 “laddove l'Amministrazione italiana si sia limitata a rispettare le norme in tema di cooperazione dettate dalla disciplina comunitaria, e non abbia commesso irregolarità secondo le norme procedurali interne, non può che aver operato correttamente, anche perché ciò che determina la validità degli atti istruttori è il rispetto delle norme interne. Ciò non significa che le attività investigative illegittime, poste in essere all'estero, non diano luogo ad eventuali invalidità degli atti che ne derivino, ma semplicemente che tali illegittimità, se ve ne sono, devono essere fatte valere nell'ordinamento in cui tali atti si sono formati, riconoscendone l'esperibilità in quella sede, perché il contribuente potrà far valere i vizi dell'atto solamente all'interno dell'ordinamento nel quale essi si sono formati.”.

<sup>(142)</sup> In tal senso parrebbe ravvisarsi anche A. Marcheselli, *Accertamenti tributari*, Milano, 2022, 346 che interrogandosi sulla possibilità di “utilizzare dei dati acquisiti grazie a un prolungamento all'estero della istruttoria tributaria” osserva quanto segue: “Che limiti e garanzie previste dall'ordinamento straniero vincolino anche la procedura italiana appare sostenibile, anche se controvertibile. Se così è, il contribuente può dolersi in Italia della illegittima acquisizione dei dati all'estero, anche quando questa illegittimità sussiste solo per l'ordinamento estero”.

<sup>(143)</sup> Si veda, da ultimo, Cass., 29 agosto 2022, n. 25474.

<sup>(144)</sup> Secondo G. Petrillo, *Scambio di informazioni ed utilizzabilità delle prove ottenute in violazione della normativa nazionale*, cit., 379 nel contemperamento di simili interessi “assume una valenza fondamentale il principio di proporzionalità, nella misura in cui l'Amministrazione finanziaria non può imporre obblighi e/o restrizioni alle libertà del privato in misura superiore a quanto strettamente necessario per il soddisfacimento di quell'interesse che si intende raggiungere dovendo sussistere una relazione adeguata e non sproporzionata tra il fine perseguito dall'azione statale e gli strumenti impiegati per conseguirlo”. Negli stessi termini si veda anche D. Majorana, *Evoluzione dello scambio delle informazioni: principio di proporzionalità, tutela del contribuente e diritto al contraddittorio*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, 1005 ss.; G. Petrillo, *Scambio di informazioni e tutele del contribuente nelle logiche evolutive della tax compliance*, in *Boll. trib.*, 2020, 2, 97 ss.

riguarderebbe non solo il mancato rispetto delle disposizioni di tutela positivizzate nell'ordinamento giuridico domestico ed in quello dello Stato ove si è svolta la verifica, ma dovrebbe estendersi al più generale rispetto dei diritti fondamentali del contribuente. Il che non può ridursi ad un mero giudizio sulla gravità dell'infrazione commessa dai verificatori rispetto alle tutele approntate dalla Costituzione dovendo il giudice valutare l'acquisizione illecita di prove all'interno di una cornice di valori e principi molto più ampia che deve tenere in considerazione anche il diritto primario europeo ed il diritto pattizio (i.e. CEDU) <sup>(145)</sup>.

Onde evitare difficoltà nell'individuazione dei confini dei poteri istruttori dei verificatori fiscali, il cui superamento si rifletterebbe sulla patologica acquisizione di elementi di prova, pur nel silenzio della DAC7, sarebbe opportuno che le Amministrazioni finanziarie nazionali, prima di avviare il controllo fiscale e dopo l'accettazione dello Stato interpellato ad eseguire una verifica congiunta, concludessero un accordo amministrativo sui poteri esercitabili. Appare, pertanto, necessario trovare soluzioni amministrative snelle, non contemplate espressamente dal diritto unionale (DAC7) ma utilizzate nell'ambito del diritto internazionale pubblico. A tal riguardo, una di esse potrebbe risiedere nella conclusione di un *Memorandum of Understanding (MoU)* quale accordo preliminare tra due o più Autorità fiscali a cui conferire natura vincolante, senza necessità di ricorrere alla stipula di Trattati ed alle conseguenti ratifiche <sup>(146)</sup>. In tal modo risulterebbe possibile stabilire le modalità di esercizio extraterritoriale dei poteri pubblici – ed in particolare dei poteri istruttori – del *team* di verifica nonché limitare le situazioni di incertezza in capo ai

---

<sup>(145)</sup> In tal senso anche M. Miccinesi, *Mezzi di prova e scambio di informazioni cross-border*, in *Giur. delle imposte*, 2018, 1, 45 secondo cui “I diritti fondamentali che vengono qui in considerazione sono i diritti inviolabili, che attengono alla sfera inviolabile della persona umana e che, ai sensi dell'art. 2 Cost., ‘la Repubblica riconosce e garantisce’ ... Il fatto che i diritti in questione siano ‘riconosciuti’ dalla (e, quindi, precedano la) Repubblica, così come la circostanza che titolare ne sia l’‘uomo’ (e non il cittadino), induce ad escludere che eventuali violazioni non possano essere tollerate, ancorché commesse da autorità estere e a danno di stranieri...D'altronde, ammettere l'utilizzabilità nel nostro ordinamento di informazioni che, sebbene trasmesse nel rispetto delle procedure previste dagli strumenti internazionali, siano state ottenute in spregio delle libertà fondamentali dell'individuo, significherebbe tradire la valenza universalistica di tali libertà, circoscrivendone la tutela al solo ambito nazionale.”.

<sup>(146)</sup> In tal senso *EU Joint transfer pricing forum*, ottobre 2018, JTPF/013/2018/EN, report intitolato “*A coordinated approach to transfer pricing controls within the EU*” che propone uno schema-tipo di *MoU* nonché J. Becker – I. Zimmerl, *Joint audits in-between the German and Italian legal system*, cit., 233 ss. Giova osservare che antecedentemente all'adozione della DAC7 e nell'ambito dei progetti pilota sulle verifiche congiunte, un *MoU* era stato concluso tra Italia e Germania ma non tra Germania e Paesi Bassi.

verificatori esteri chiamati ad una complicata e contestuale applicazione del diritto dello Stato ospitante – di cui non hanno alcuna dimestichezza – nonché dei limiti derivanti dal diritto interno. In alternativa, si potrebbe immaginare che i funzionari stranieri del *team* agiscano solo previo accordo e sotto il controllo costante dei funzionari locali. La DAC7, infatti, assegna un ruolo fondamentale nell'assicurare la correttezza procedimentale della verifica congiunta al rappresentante dello Stato membro ospitante giacché incaricato di dirigere e coordinare simile verifica.

15. - *Alcune riflessioni sui progressi della cooperazione amministrativa in materia fiscale dopo l'adozione della DAC7 nell'ottica della tutela del contribuente*

Nel complesso, la scelta di applicare alle verifiche congiunte il doppio *standard* di tutele pare obbligata posto che a livello europeo non esiste una procedura tributaria armonizzata e, quindi, comune a tutti gli Stati membri, pur avendo l'Unione europea una competenza sul tema, desumibile dall'art. 115 TFUE, quale disposizione tradizionalmente adoperata per il ravvicinamento delle legislazioni in materia di imposizione diretta su aspetti aventi un'incidenza immediata sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno. Tuttavia, appaiano verosimili le difficoltà politiche nel raggiungimento di un accordo unanime che possa riverberarsi direttamente sui limiti ai poteri istruttori nazionali e, conseguentemente, sulla sovranità degli Stati membri. Nell'attuale stato di evoluzione del diritto tributario europeo non si è riusciti nemmeno ad armonizzare pienamente le attività di verifica fiscale afferenti ai tributi che alimentano direttamente il bilancio dell'Unione europea quali risorse proprie (i.e. dazi doganali ed iva) e che ledono gli interessi finanziari europei (oltre che nazionali) in considerazione della necessità di salvaguardare le sovranità nazionali e le relative prerogative<sup>(147)</sup>. In definitiva, la procedura tributaria è principalmente disciplinata da disposizioni domestiche, sia in ambito amministrativo, sia in ambito giurisdizionale, in assenza di un'Autorità fiscale europea capace di esercitare i propri poteri accertativi e di un giudice europeo precostituito in grado di giudicare su controversie fiscali transnazionali.

Con la DAC7 non si è inteso disciplinare compiutamente i poteri istruttori delle Autorità fiscali nazionali, almeno afferenti alle verifiche congiunte, e ricondurli unitariamente al diritto secondario europeo, bensì si è deciso di specificare poche e basilari regole procedurali, non ca-

---

<sup>(147)</sup> *Amplius* C. Sciancalepore, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, 2021, 141 ss.



sualmente compendiate in un unico articolo, i.e. l'art. 12-*bis*, lasciando alla legislazione nazionale l'individuazione più completa delle regole procedurali e dei diritti del contribuente, con conseguenti difficoltà nell'identificare la norma di volta in volta applicabile<sup>(148)</sup>. Ne consegue, pertanto, che anche la DAC7 non contiene disposizioni di dettaglio relative alla complessiva tutela dei diritti del contribuente nell'ambito delle procedure che regolano l'esercizio dei poteri di indagine in una verifica congiunta, restando simile tutela affidata unicamente alle previsioni nazionali. Tuttavia, a differenza delle precedenti Direttive sulla cooperazione amministrativa e della DAC1, che rimanda generalmente all'osservanza dei diritti fondamentali e dei principi riconosciuti nella Carta di Nizza<sup>(149)</sup>, nella DAC7 vengono positivizzati, per la prima volta, alcuni specifici e rudimentali diritti del contribuente, in precedenza mai tipizzati nel diritto secondario europeo che non offriva una tutela diretta agli stessi, limitandosi a disciplinare alcuni aspetti procedurali ed imponendo obblighi unicamente in capo agli Stati membri<sup>(150)</sup>.

---

<sup>(148)</sup> Osservano N. Čičin-Šain – J. Englisch, *DAC 7: An Entire New Framework for Joint Audits in the EU: How Do the Taxpayers Fare?*, cit., 11 come “Article 12a DAC, ..., merely coordinates existing national procedures without determining them.”.

<sup>(149)</sup> Così il considerando n. 28 della Direttiva 2011/16/UE. Simile rimando è valorizzato nell'ottica della tutela dei diritti del contribuente da P. Mastellone, *Passato, presente e futuro della tutela del contribuente nello scenario globale. La Carta di Nizza ed il “risveglio” dei diritti fondamentali in materia tributaria*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2017, 2, 451 ss. Anche il Comitato economico e sociale europeo, nel proprio parere del 24 febbraio 2021 – ECO/531 – intitolato “*Pacchetto per un'imposizione fiscale equa e semplice*”, auspica che i *joint audits* “dovrebbero essere effettuati nel rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti, in piena osservanza dei principi della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, in particolare per quanto riguarda i diritti della difesa e la prevedibilità delle norme procedurali e sostanziali che li riguardano, nonché la raccolta di prove da parte delle autorità fiscali responsabili di perseguire tali reati in vista di possibili sanzioni.”.

<sup>(150)</sup> Osservano, infatti, N. Čičin-Šain – J. Englisch, *DAC 7: An Entire New Framework for Joint Audits in the EU: How Do the Taxpayers Fare?*, cit., 22 “The directive, ..., represents a commendable step forward towards the protection of taxpayers' rights.”. Come enunciato dalla Corte di Giustizia nel caso *Sabou* (CGUE, 22 ottobre 2013, causa C-276/12, *Sabou*) la Direttiva 77/799/EEC (ma analogamente anche la DAC1) impone diritti ed obblighi unicamente in capo agli Stati membri, mentre non riconosce nuovi e specifici diritti ai contribuenti. Successivamente, anche nel caso *Berlioz*, la Corte non ha riconosciuto diritti specifici in capo al contribuente leso, pur ammettendo il diritto dei terzi (i.e. destinatario dell'ingiunzione informativa) di accedere agli atti della procedura di cooperazione amministrativa nonché il diritto di quest'ultimo di ricorrere avverso la decisione ingiuntiva poiché non potrebbe far valere i propri diritti in sede giurisdizionale in quanto non sarà il destinatario del provvedimento impositivo. Si veda altresì CGUE, Grande Sezione, 16 maggio 2017, causa C-682/15, *Berlioz* con nota di P. Mastellone, *Una nuova alba per i diritti fondamentali del contribuente europeo: alcuni spunti sistemici ai margini della sentenza Berlioz della Corte di Giustizia*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2017, 2, 591 ss. e di S. Dorigo, *La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della*

Probabilmente tale mancata e completa affermazione dei diritti del contribuente nell'ambito della cooperazione amministrativa tra Stati membri è frutto della derivazione del diritto europeo dagli accordi pattizi o dalle raccomandazioni dell'OCSE che hanno come destinatari diretti gli Stati, quali soggetti di diritto internazionale pubblico, mentre i contribuenti sono tutelati solo indirettamente per il tramite delle diversificate disposizioni nazionali<sup>(151)</sup>. Le Direttive sulla mutua assistenza in ambito fiscale, dunque, parrebbero assumere un rilievo esclusivamente "interno", affe-

---

*Corte di giustizia*, in *Tax News*, 2018, 1, 91 ss. Similmente, si veda anche il caso *État luxembourgeois* ove il diritto ad un ricorso effettivo in sede di istruttoria tributaria è stato riconosciuto al soggetto terzo al rapporto tributario e non direttamente al contribuente. Si veda CGUE, Grande Sezione, 6 ottobre 2020, cause riunite C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois* con nota di M.P. Nastri, *Lo scambio di informazioni in materia fiscale: la tutela giurisdizionale effettiva e il diritto alla protezione dei dati*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2020, 4, 1700 ss.; L. Costanzo, *La tutela dei diritti del contribuente al crocevia tra cooperazione amministrativa e integrazione eurotributaria*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2020, 2, 988 ss.; G. Comporti, *Lo scambio di informazioni su richiesta: la cooperazione tra Stati tra efficienza e tutela del contribuente*, in *Giur. delle imposte*, 2020, 3, 318 ss. Più recentemente, la Corte di Giustizia, pur confermando i propri precedenti, ha sancito il diritto del destinatario di una ingiunzione di comunicazione di informazioni di ricorrere direttamente nei confronti di quella, senza costringerlo a violare simile ingiunzione e vedersi raggiungere da un provvedimento sanzionatorio per accedere alla giustizia. Si veda CGUE, 25 novembre 2021, causa C-437/19, *État luxembourgeois* con nota di S. Dorigo, *La crescente influenza del diritto UE sulle procedure di scambio di informazioni: novità e conferme dopo la sentenza Lussemburgo c. L della Corte di Giustizia*, disponibile su [taxnews.it](http://taxnews.it), 13 settembre 2022. Del resto, come osservato da L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 64 la normativa europea sull'attività di cooperazione amministrativa in materia fiscale "è stata concepita sin dall'inizio come strumento di collaborazione fra Stati, con la conseguenziale marginalizzazione della sfera degli interessi individuali dei contribuenti". Osserva C. Sacchetto, *Diritto tributario (Convenzioni internazionali)*, in *Enc. Dir.*, Annali I, Milano, 2007, 537 come, con riferimento allo scambio di informazioni, sorgono "non pochi dubbi di costituzionalità in relazione alla possibile compressione della sfera giuridica dei diritti dei privati, come tutelata dall'ordinamento cui è richiesta l'informazione". Similmente P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, 371; A. Montim, C. De Leito, *Mutua assistenza amministrativa e tutela delle posizioni soggettive del contribuente*, in *Fisc. internaz.*, 2010, 4, 308 ss.; M. Barassi, *Lo scambio di informazioni nella UE*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2001, 2, 331 ss.

<sup>(151)</sup> Come osserva P. Mastellone, *Una nuova alba per i diritti fondamentali del contribuente europeo: alcuni spunti sistemici ai margini della sentenza Berlioz della Corte di Giustizia*, cit., 618 "Nell'ambito della prassi pattizia, quindi, è difficile potersi parlare di tutela dei diritti dei contribuenti, perché siamo in presenza di diritti 'dormienti', di diritti che, nella migliore delle ipotesi, vengono riconosciuti ed applicati a seguito di una 'concessione' degli Stati contraenti che riconoscono la rilevanza di posizioni soggettive rispetto ai propri interessi erariali. Detto altrimenti, si tratta di non-diritti, proprio perché subordinati al riconoscimento della controparte del contribuente nel rapporto obbligatorio d'imposta o, ancor peggio, al riconoscimento del collaboratore della controparte del contribuente (i.e. lo Stato interpellato, che solitamente non ha un interesse erariale diretto relativamente all'oggetto della richiesta in entrata)".

rente cioè ai soli rapporti organizzativi delle Amministrazioni finanziarie coinvolte, poiché volte a rafforzare la tutela degli interessi fiscali nazionali nel contrasto ai fenomeni di evasione ed elusione, in uno spazio non delimitato dai confini geografici nazionali<sup>(152)</sup>. Così intesa, la produzione normativa europea sul tema non si occupa delle conseguenze derivanti dall'eventuale violazione delle disposizioni procedurali e della lesione della posizione giuridica soggettiva del contribuente la cui tutela è rimessa alla legislazione interna<sup>(153)</sup>.

Anche nelle verifiche congiunte la tutela della posizione giuridica del contribuente è lasciata quasi interamente al diritto interno degli Stati interessati in conformità al principio di autonomia procedimentale facendone derivare alcune problematiche conseguenze. Anzitutto ne consegue una potenziale frammentazione nel territorio europeo dei livelli di tutela del contribuente quale prevedibile nuovo strumento di concorrenza fiscale, che sempre più difficilmente può giocarsi sul terreno degli aspetti sostanziali del tributo (i.e. aliquote, determinazione della base imponibile, ecc.) in conseguenza dell'evoluzione del diritto tributario internazionale<sup>(154)</sup>. Potrà, inoltre, verificarsi un sempre più frequente coinvolgimento della Corte di Giustizia e della Corte EDU chiamate a pronunciarsi sul rispetto delle disposizioni nazionali dei principi affermati dal diritto primario europeo, dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e

---

<sup>(152)</sup> Cfr. S.M. Ronco, *Cooperazione amministrativa iva e tutela del contribuente: limiti dell'armonizzazione ed autonomia procedurale degli Stati membri*, cit., 888 ss.

<sup>(153)</sup> In tal senso, sfruttando la classificazione del diritto amministrativo che distingue, ai fini del criterio di riparto della giurisdizione, le norme di relazione, che regolano i rapporti tra Amministrazione e cittadini la cui violazione lede un diritto soggettivo del cittadino, dalle norme di azione, le quali regolano l'esercizio dei poteri della Pubblica Amministrazione, facendo sorgere un interesse legittimo in capo al cittadino, parrebbe che le disposizioni della DAC1 siano riferibili a quest'ultima fattispecie poiché si limitano a disciplinare le modalità di esercizio dei poteri istruttori dell'Autorità fiscale, non curandosi della situazione giuridica soggettiva del contribuente. Su simile distinzione nel diritto amministrativo si rimanda a V. Lopilato, *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2021, 1868 ss.; C. Contessa, A. Lalli, *Manuale di diritto amministrativo*, Piacenza, 2021, 431 ss.

<sup>(154)</sup> Sugli spazi troppo ampi che la DAC1 concede agli Stati membri nel recepimento delle proprie disposizioni e sulla possibilità di questi ultimi di optare tra un coordinamento fiscale ovvero una competizione fiscale a seconda del grado desiderato di cooperazione amministrativa si veda L. Cerioni, *The new EU tax directive on Administrative Cooperation between Member States: a key step against tax distortions in the internal market?*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 3, 877 ss.; in particolare l'Autore, a p. 921, osserva che "Despite all Directives, by their very nature, leave (narrower or wider) margins for national legislators, in the case of the new Directive there are some aspects – such as the participation of officials of the requesting authorities in administrative inspections or the reasons for refusing to provide information or administrative notification – where the role of national law is such as to be able to either foster or hinder the effective working of the Directive".

dalla CEDU. Da qui la necessità di adottare una sorta di Statuto dei diritti del contribuente europeo nel diritto secondario europeo – su cui la Commissione europea è al lavoro da tempo – per individuare i diritti del contribuente e regole procedurali comuni al fine di assicurare il corretto esercizio del potere accertativo, almeno nell’ambito delle verifiche congiunte disciplinate dalla DAC7, onde evitare possibili contestazioni basate sulla violazione del principio di sussidiarietà e di proporzionalità<sup>(155)</sup>. In tale contesto, appare ambizioso l’obiettivo di redigere una “Carta europea” a presidio del contribuente nella fase di attuazione del rapporto giuridico d’imposta che possa muovere da una sintesi delle disposizioni nazionali e di quelle di diritto europeo, primario e secondario, delle disposizioni derivanti dalla Carta di Nizza che, come noto, dispone di un carattere giuridicamente vincolante all’interno dell’ordinamento giuridico europeo ex art. 6 TUE, nonché di quelle della Convenzione europea dei diritti dell’uomo (CEDU) e dai principi generali enunciati dalla Corte di Giustizia insiti nell’*acquis communautaire*<sup>(156)</sup>. L’adozione di una *taxpayer’s charter* europea permetterebbe di definire, per l’intero spazio dell’Unione, i principali diritti dei contribuenti, superando le differenze dei sistemi giuridici dei singoli Stati membri e le difformità nazionali presenti a livello di garanzie riconosciute, nell’ottica della loro tutela e del rafforzamento del mercato unico<sup>(157)</sup>. Per conseguire tale obiettivo di armonizza-

---

<sup>(155)</sup> Si vedano le consultazioni pubbliche del 30 ottobre 2020 Ares(2020)6140226 intitolata “Communication on Taxpayers’ Rights in the Single Market” e Ares(2020)6140272 intitolata “Recommendation to Improve the Situation of Taxpayers in the Single Market”. In precedenza si veda il documento di consultazione pubblica della Commissione europea del 24 novembre 2016 intitolato “Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente” – Ares(2016)6598744. Sul tema si rimanda a C. Sciancalepore, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, cit., 233 ss.

<sup>(156)</sup> Si pensi al diritto ad una buona amministrazione, al diritto al contraddittorio anticipato, al diritto di accesso al fascicolo dell’Amministrazione finanziaria, alla tutela del segreto commerciale, industriale o professionale, all’obbligo di motivazione degli atti impositivi, al diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva, al diritto alla riservatezza e tutela della *privacy*, ecc. Per un’analisi sull’applicazione di simili diritti del contribuente in sede di verifica congiunta si rimanda a N. Čičin-Šain, T. Ehrke-Rabel, J. Englisch, *Joint Audits: Applicable Law and Taxpayer Rights*, cit., 601 ss.

<sup>(157)</sup> Cfr. B. Peeters, *Towards a More Coordinated Approach of the Relation Between the Taxpayer and Tax Administrations: The European Taxpayers’ Code*, in *EC Tax Review*, 2017, 4, 178 ss.; M.G. De Flora, *Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure*, cit., 460 ss.; L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 279 ss. In dottrina si è recentemente avanzata la proposta di istituire un’Agenzia europea deputata alle attività di verifica fiscale nell’ambito dei *joint audits*. Secondo P. Pistone, *General Report*, in P. Pistone (eds), *Tax Procedures*, cit., 100 “The European Public Prosecutor’s Office could serve as a model for developing an EU tax inspection authority, which would steer the activities of joint audits upon the request of national tax

zione delle procedure tributarie e dei diritti del contribuente appare auspicabile che il redigendo Statuto sia adottato utilizzando lo strumento giuridico del Regolamento, e non quello della Direttiva, affinché le disposizioni in esso contenute siano automaticamente vincolati ed immediatamente applicabili in tutto il territorio europeo, escludendo margini di discrezionalità nel recepimento da parte degli Stati membri, nonché in grado di incidere direttamente nella sfera giuridica del contribuente poiché aventi efficacia diretta. Ai sensi dell'art. 288 TFUE, infatti, simile Regolamento, oltre ad essere obbligatorio in ogni elemento, non lascerebbe margini di intervento in capo agli Stati membri giacché, trovando diretta applicazione all'interno dei Paesi, si creerebbero immediatamente diritti ed obblighi che ricadrebbero non solo sui contribuenti, persone fisiche o giuridiche, ma anche sulle Amministrazioni finanziarie. Inoltre, dalla sua entrata in vigore, i diritti da esso tipizzati possono essere fatti valere direttamente dinanzi ai giudici nazionali, i quali sono tenuti a rispettare il primato del diritto europeo garantito, nel nostro ordinamento, dall'art. 117 Cost.

16. - *La conclusione della verifica congiunta: convergenze tra final report e processo verbale di constatazione*

Ad esito della verifica congiunta, in un'ottica di trasparenza dell'attività dei verificatori, è redatta una relazione finale (*final report*) nella quale sono riportate le questioni sulle quali le Autorità fiscali concordano ed i relativi risultati. Difatti, ai sensi dell'art. 12-*bis*, par. 4 della DAC1, le Autorità fiscali coinvolte nel controllo “*cercano di concordare sui fatti e*

---

authorities or assist them in such process. This could lead to establishing a single EU tax inspection report which each tax authority could then use in the framework of national tax audits.”. In tal modo l'attività istruttoria potrebbe essere ricondotta al *genus* dei procedimenti composti che “si caratterizzano per il fatto di svolgersi in parte nella sfera europea e in parte in quella nazionale, nella prospettiva del perseguimento di obiettivi unitari e in applicazione del principio della cooperazione amministrativa.”. Così G. della Cananea, C. Franchini, *I principi dell'amministrazione europea*, Torino, 2017, 240. Sul tema si veda anche G. della Cananea, *I procedimenti amministrativi composti dell'Unione europea*, in *Riv. trim. dir. amm.*, 2004, 307 ss.; M.P. Chiti, *I procedimenti composti nel diritto comunitario e nel diritto interno*, in Ufficio Studi e Documentazione del Consiglio di Stato (a cura di), *Attività amministrativa e tutela degli interessati. L'influenza del diritto comunitario*, Torino, 1997, 55 ss. Auspicano un intervento dell'OCSE volto allo sviluppo di un Codice di Condotta per la gestione delle verifiche congiunte N. Čičin-Šain, T. Ehrke-Rabel, J. Englisch, *Joint Audits: Applicable Law and Taxpayer Rights*, cit., 627. Circa la proposta di istituire un'Amministrazione finanziaria europea si veda C. Sacchetto, *La cooperazione fiscale internazionale. Una breve sintesi su evoluzione e prospettive*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2020, 1, 201; P. Boria, *Diritto tributario europeo*, cit., 506 ss.

*sulle circostanze pertinenti alla verifica congiunta e si adoperano per raggiungere un accordo sulla posizione fiscale della persona o delle persone sottoposte a verifica sulla base dei risultati della verifica congiunta*". La formulazione normativa contiene un evidente invito alle Autorità nazionali affinché sia raggiunto un accordo sulla relazione finale ma non impone alle stesse di trovare simile intesa cosicché la procedura può configurarsi in termini di obbligo di mezzi e non quale obbligo di risultato. L'obiettivo della verifica congiunta, infatti, non è solo quello di raggiungere un consenso tra i verificatori degli Stati membri sui fatti dell'indagine amministrativa, ma anche di pervenire ad un accordo sul trattamento fiscale dell'operazione sottoposta a verifica. Tuttavia, appare dubbio se detta relazione possa contenere altresì un'indicazione di tutte le operazioni effettuate dai verificatori nonché delle conseguenti risultanze non concordate. Al riguardo, il considerando n. 26 della DAC7 sembrerebbe lasciare ampia libertà al *team* di verifica sulla scelta di includere nel *final report* le questioni per le quali non è stato possibile raggiungere un accordo atteso che tale specifica indicazione è espressa in termini di possibilità e non di obbligo. La puntuale indicazione delle operazioni di verifica e le dettagliatamente motivate differenti posizioni delle Autorità fiscali sugli esiti del controllo, se fatte confluire nella relazione finale, rappresenterebbero una solida base giuridica che il contribuente potrebbe utilizzare con le Amministrazioni finanziarie interessate per addivenire alla conclusione di *rulings*, MAPs o APAs unilaterali o multilaterali. In specie, le questioni non oggetto di accordo, ma formalizzate nella relazione finale, potrebbero costituire la base di partenza per l'avvio di una MAP a cui potrebbe essere riservato un trattamento prioritario nell'ottica di una riduzione dei tempi per la definizione della controversia internazionale, notoriamente caratterizzate da tempi lunghi. A tal fine sarebbe opportuno che i funzionari che si occupino della MAP siano diversi da quelli che abbiano condotto la verifica congiunta, pur appartenenti alla stessa Amministrazione finanziaria ma operando in Uffici diversi, onde garantire l'indipendenza dell'Autorità competente in materia di procedura amichevole.

Nonostante la proposta di Direttiva stabilisse chiaramente che la relazione finale dovesse avere *"un valore giuridico equivalente agli strumenti nazionali pertinenti pubblicati a seguito di un audit negli Stati membri partecipanti"* – formulazione non condivisa dal Consiglio – appare evidente come simile relazione sia sotto molti aspetti analoga al "processo verbale di constatazione" (cd. pvc) redatto a seguito delle operazioni di accesso, ispezione e verifica. Analogamente al pvc, la relazione finale parrebbe contenere l'indicazione degli accessi, delle ispezioni e delle rilevazioni

eseguite nonché le richieste fatte al contribuente e le risposte ricevute<sup>(158)</sup>. Similmente alla procedura tributaria nazionale, l'art. 12-*bis* della DAC1, introdotto dalla DAC7, prescrive che gli esiti del controllo congiunto e la copia della relazione finale siano trasmessi al contribuente entro sessanta giorni dall'emissione di quest'ultima e le questioni sulle quali concordano le Autorità fiscali siano "rispecchiate nei relativi provvedimenti pubblicati dalle autorità competenti degli Stati membri partecipanti a seguito della verifica congiunta."<sup>(159)</sup> La disposizione, quindi, conferma la natura del *final report* quale atto endoprocedimentale mirante a descrivere fattualmente le attività compiute, i rilievi effettuati e le risultanze di indagine, non autonomamente impugnabile innanzi al giudice tributario in assenza di un carattere provvedimentale. Trattandosi, dunque, di un atto istruttorio del procedimento accertativo, che non può costituire *ex se* titolo per la riscossione delle somme, esso deve essere seguito da un provvedimento impositivo emesso dall'Autorità fiscale per il recupero coattivo delle somme.

Tuttavia, diversamente dal pvc, non è richiesto nel *final report* alcun coinvolgimento del contribuente posto che quest'ultimo non è chiamato a sottoscrivere la relazione ovvero ad indicare i motivi della mancata sottoscrizione. In assenza di un'espressa previsione normativa, inoltre, non sembrerebbe riconosciuta al contribuente la possibilità né di presentare osservazioni o rilievi da indicare nella relazione, né di comunicare osservazioni o formulare richieste dopo la notifica di quest'ultimo. Sebbene, analogamente al diritto interno, il contribuente vanti il diritto di ricevere copia della relazione finale, quest'ultimo non è mai espressamente chiamato dalla DAC7 ad esprimersi sulle operazioni di verifica condotte o sui risultati della verifica congiunta, con evidente lesione del principio di collaborazione tra Fisco e contribuente che si declina proprio nel diritto al contraddittorio anticipato e nella partecipazione endoprocedimentale di quest'ultimo al procedimento accertativo, quali espressioni del diritto di difesa prima che sia notificata la pretesa impositiva<sup>(160)</sup>. Di converso, tale

---

<sup>(158)</sup> Si veda l'art. 52, d.p.r. n. 633 del 1972.

<sup>(159)</sup> Parrebbe ravvedere in tale disposizione la possibilità che il *final report* sia riflesso non necessariamente in un provvedimento impositivo ma anche in un APA I. Zimmerl, *Reaching Cross-Border Tax Certainty With Joint Audits*, cit., 309 che osserva "The wording 'relevant instruments' has the advantage of addressing not only national tax assessments but also the (final documents of the) various unilateral, bilateral or multilateral procedures in the field of tax law. Among these, a bilateral APA would have considerable advantages over national promises. On the other hand, the new provision only states that an agreement reached in a joint audit needs to be 'taken into account'. This seems to manifest the current lack of a binding effect regarding the outcome of a joint audit."

<sup>(160)</sup> Sul tema si rimanda a M. Pierro, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione*

stretto rapporto collaborativo tra verificatori e contribuente – che si concretizza in un continuo coinvolgimento nella procedura di quest’ultimo – rappresenta l’architrave dei controlli congiunti finalizzati proprio alla condivisione dei numerosi aspetti afferenti alla tassazione transnazionale e che consente di distinguere i *joint audits* dalle MAP in cui il soggetto passivo non è coinvolto nel dialogo che riguarda esclusivamente le Amministrazioni finanziarie nazionali. Giova ricordare che nel corso del progetto pilota Italia-Germania, il processo verbale giornaliero ed il processo verbale di constatazione era firmato non solo dai verificatori ma altresì dal contribuente, il quale poteva presentare osservazioni e chiarimenti. Analogamente, anche nel progetto tra Germania e Paesi Bassi le questioni afferenti al *transfer pricing* ed i problemi di doppia imposizione erano risolti a seguito di un accordo con il contribuente<sup>(161)</sup>.

### 17. - *La possibile violazione del diritto al contraddittorio anticipato*

Sotto questo punto di vista, la DAC7, nel disciplinare le verifiche congiunte, pare non tener conto del principio europeo relativo al diritto al contraddittorio anticipato, più volte enunciato dalla giurisprudenza unionale<sup>(162)</sup>, in base al quale si riconosce il diritto del contribuente ad

---

*finanziaria*, Torino, 2013, 135 ss.; M. Basile, *Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente*, Bari, 2010, 119 ss.; M. Trivellin, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 26 ss.

<sup>(161)</sup> Si veda il report redatto ad esito dell’incontro dell’EU Joint Transfer Pricing Forum del 18 febbraio 2016 – JTPF/003/2016/EN – in cui si è presentata l’esperienza del Progetto pilota di verifiche congiunte tra Germania e Paesi Bassi.

<sup>(162)</sup> Si veda CGUE, 4 giugno 2020, causa C-430/19, *SCCF srl*; CGUE, 16 ottobre 2019, causa C-189/18, *Glencore* con nota di M.G. De Flora, *Riflessioni sul diritto di accesso agli atti tributari: tra disciplina domestica e diritto europeo*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 3, 1282 ss.; G. Merone, *Diritto al contraddittorio preventivo e frodi Iva: illegittimi i recuperi effettuati in assenza di partecipazione del contribuente ai procedimenti “connessi”*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 2 741 ss.; M. Basilavecchia, *Contraddittorio preventivo e accesso al fascicolo*, in *Corr. trib.*, 2020, 8/9, 737 ss.; CGUE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino*, con nota di A. Marcheselli, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Riv. giur. trib.*, 2014, 33, 2542 ss.; R. Iaia, *I confini di illegittimità del provvedimento lesivo del diritto europeo al contraddittorio preliminare*, in *Riv. giur. trib.*, 2014, 11, 838 ss.; CGUE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé* con nota di G. Ragucci, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 580 ss. e A. Marcheselli, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale nel diritto comunitario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 210 ss. Sul diritto al contraddittorio nel diritto europeo e sui conseguenti riflessi domestici si rimanda, senza pretesa di completezza, a A. Comelli, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell’Unione Europea e, segnatamente, il “droit d’être entendu” e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. e prat. trib.*, 2020, 4, 1315 ss.; M.P. Nastri, *Principio del contraddittorio e diritto ad una buona amministrazione. le*



essere sentito in via preventiva dall'Amministrazione finanziaria, prima che la stessa adotti un provvedimento lesivo dei suoi interessi, atteso che il rapporto finale si configura come ultimo atto istruttorio prima della contestazione formale della violazione tributaria mediante gli atti impositivi nazionali. Come sancito nella nota pronuncia della Corte di Giustizia resa nel caso *Sabou* in vigenza della Direttiva n. 77/799/CEE, se da un lato il contribuente può non essere coinvolto nell'attività istruttorio di raccolta degli elementi a suo carico, dall'altro, allo stesso dev'essere offerta la possibilità di esprimere le proprie osservazioni in una fase antecedente alla decisione dell'Amministrazione finanziaria di notificargli un atto sfavorevole<sup>(163)</sup>. L'assenza di un contraddittorio anticipato potrebbe determinare l'annullamento dell'eventuale e successivo atto impositivo qualora il confronto tra contribuente ed Autorità fiscali avrebbe comportato un diverso esito del procedimento, evitando il pregiudizio subito (cd. prova di resistenza). Per questo motivo la Direttiva avrebbe potuto "buttare il cuore oltre l'ostacolo" stabilendo l'obbligo del contraddittorio dopo la formulazione del *final report*, proprio in ottemperanza ai principi eurounitari e tipizzando un pacifico postulato di natura pretoria<sup>(164)</sup>. L'assenza di disposizioni sul tema è, verosimilmente, imputabile alla volontà di salvaguardare il principio di autonomia procedurale degli Stati membri al fine di evitare pericolose fughe in avanti dell'Unione europea rispetto alle competenze assegnate dai Trattati ed al principio di sussidiarietà cosicché ogni Paese dovrà disciplinare le modalità di attuazione del contraddittorio il quale avverrà innanzi ai funzionari nazionali addetti all'accerta-

---

*possibili linee evolutive*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, 1054 ss.; G. Corasaniti, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione europea*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, 4, 1609 ss.; F. Amatucci, *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 2, 257 ss.; R. Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, 1, 55 ss.; A.E. La Scala, *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, 3, 394 ss. Sul diritto di accesso al fascicolo quale diritto strumentale all'esercizio del contraddittorio endoprocedimentale si rimanda a M.P. Nastri, *L'habeas data in materia tributaria fra procedimento amministrativo e diritto europeo*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 3, 1112 ss.

<sup>(163)</sup> Si veda CGUE, 22 ottobre 2013, causa C-276/12, *Sabou* afferente al diritto di partecipazione del contribuente in caso di scambio di informazioni fiscali.

<sup>(164)</sup> Sul dibattito sulla natura "quasi normativa" delle pronunce della Corte di Giustizia e della possibile violazione del principio di legalità e consenso all'imposizione si veda S. Dorigo, *Il diritto tributario nell'Unione europea*, in R. Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, cit., 209 ss.; F. Vanistendael, *Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?*, in *EC Tax Review*, 2008, 2, 52 ss.

mento e non al *team* di verifica, con buona pace dell'unitarietà dell'azione amministrativa transfrontaliera.

Probabilmente la scelta di non imporre un contraddittorio anticipato, che seguisse la notifica del *final report*, disvela il carattere vincolante di quest'ultimo nella formulazione degli atti impositivi nazionali onde evitare una frammentazione nell'esercizio del potere accertativo. L'autonoma e discrezionale valutazione degli elementi acquisiti nell'ambito della verifica congiunta da parte di ciascuna Amministrazione finanziaria coinvolta difficilmente può porsi in contraddizione con le risultanze del *final report* posto che, in tal caso, potrebbero verificarsi fenomeni di non imposizione o di doppia imposizione che proprio la DAC7 intende scongiurare. Viceversa, l'esercizio del potere accertativo nazionale in senso difforme rispetto alle risultanze istruttorie inficerebbe la strategia difensiva del contribuente chiamato, in tal caso, non più a confrontarsi con un unico gruppo costituito dai verificatori bensì con le singole Autorità fiscali nazionali<sup>(165)</sup>. Sul piano interno, è immaginabile che l'Agenzia delle Entrate, in casi simili, possa emettere un avviso di accertamento, rimandando per *relationem* alle conclusioni contenute nella relazione finale, già conosciuta dal contribuente poiché precedentemente notificatagli<sup>(166)</sup>. In tal modo, il *final report*, poiché condiviso dalle Autorità fiscali degli Stati membri, sembrerebbe vincolare il contenuto del provvedimento impositivo, specie nell'ottica della corretta ripartizione dei redditi fra le diverse giurisdizioni europee. Può, dunque, evidenziarsi un approfondimento del processo di integrazione europea atteso che mentre la DAC1 disciplina, nell'ambito della cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali degli Stati membri, l'esercizio coordinato e procedimentalizzato dei soli poteri istruttori e non anche di quelli accertativi, rimessi infatti alla competenza esclusiva dei singoli Paesi, con l'adozione della DAC7 parrebbe che simile coordinamento possa surrettiziamente estendersi anche alla fase dell'accertamen-

---

<sup>(165)</sup> Cfr. M. Manca, *DAC 7: pronta una nuova proposta per rafforzare la cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali UE*, cit., 11; Id., *EU DAC7 Proposal Further Strengthens EU Tax Administrative Cooperation, Even in Respect of Digital Platforms*, in *Eur. Tax'n*, 2021, 4, 8.

<sup>(166)</sup> Sulla legittimità della motivazione per *relationem* dell'avviso di accertamento si veda in giurisprudenza Cass., 23 febbraio 2022, n. 6064; Cass., 17 settembre 2020, n. 19381 con nota di G. Antico, *L'inoperatività della presunzione legale di cessione non esclude il legittimo utilizzo di presunzioni semplici*, in *Fisco*, 2020, 39, 3781 ss.; Cass., 27 aprile 2020, n. 8177; Cass., 14 gennaio 2020, n. 435; Cass., 20 dicembre 2018, n. 32957. Si veda anche E. Caminale, *La (doppia) motivazione per relationem dell'avviso di accertamento e la mancata allegazione di atti e documenti non conosciuti dal contribuente: brevi riflessioni sulla normativa e la giurisprudenza nazionale ed euounitaria*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 14 aprile 2022.

to la quale non può che replicare le risultanze della relazione finale, pena una frammentarietà del potere impositivo ed una lesione al corretto funzionamento del mercato unico<sup>(167)</sup>.

Le suaccennate lesioni dei diritti del contribuente derivanti dalla DAC7 sembrerebbero trovare una parziale risoluzione nel recepimento da parte del Legislatore italiano poiché, come emerge dallo schema di decreto legislativo attuativo, entro sessanta giorni dall'emissione della relazione finale, l'esito della verifica è notificato al contribuente mediante processo verbale. In particolare, il soggetto passivo verrà raggiunto contestualmente dal pvc e da una copia del *final report* perché, evidentemente, quest'ultimo è giuridicamente irrilevante di per sé, a meno che esso non sia allegato ad un documento tipico della procedura tributaria nazionale che gli consenta di acquisire forza giuridica<sup>(168)</sup>. Al soggetto privato, dunque, laddove residente ai fini fiscali in Italia, sarà notificato il pvc a conclusione della verifica congiunta e, con esso, troveranno applicazione le disposizioni di tutela contenute nell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente. Se, dunque, la disposizione di recepimento ha il pregio di dare concreta attuazione al principio del contraddittorio anticipato, atteso che il contribuente può comunicare osservazioni e richieste *ex art. 12*, comma 7, Legge n. 212/2000, emergono numerosi dubbi sull'effettiva tutela dei suoi diritti nell'ambito della più complessa procedura della verifica congiunta. Secondo la procedura tributaria nazionale, i chiarimenti offerti dal contribuente devono essere valutati dall'Agenzia delle Entrate che non potrà emettere l'avviso di accertamento antecedentemente allo scadere dei sessanta giorni dalla notifica del pvc, pena la nullità dell'atto impositivo<sup>(169)</sup>. Tuttavia,

---

(167) Il 26 considerando della DAC7 precisa che "Tali disposizioni sulle verifiche congiunte non dovrebbero essere intese come tali da pregiudicare le procedure che si svolgerebbero in uno Stato membro conformemente al diritto nazionale in conseguenza o a seguito della verifica congiunta, quali l'imposizione o l'accertamento delle imposte mediante decisione delle autorità fiscali degli Stati membri, ...". Tuttavia, se l'esercizio del potere accertativo è formalmente di competenza esclusiva delle Amministrazioni finanziarie nazionali, in concreto esso è largamente condizionato dagli obiettivi che la DAC7 intende perseguire declinabili in termini di certezza del diritto, effettivo coordinamento nell'azione amministrativo-tributaria delle Autorità nazionali e tutela del corretto funzionamento del mercato interno, specie nell'ottica del rischio di doppia imposizione.

(168) In tal senso *EU Joint transfer pricing forum*, ottobre 2018, JTPF/013/2018/EN, report intitolato "A coordinated approach to transfer pricing controls within the EU".

(169) Si veda, da ultimo, Cass., 21 aprile 2022, n. 12713 con nota di A. Colli Vignarelli, *La Cassazione ribadisce ulteriormente l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 12 luglio 2022; Cass., 13 gennaio 2022, n. 880 con nota di S. Muleo, *È ineludibile la garanzia del contraddittorio procedimentale anche in seguito ad accessi brevi*, in *Riv. giur. trib.*, 2022, 6, 507 ss.; Cass., 24 novembre 2020, n. 26650 con nota di A. Colli Vignarelli, *Cassazione, 24 novembre 2020, n. 26650: un'ordinanza "luci e ombre" in tema di*

simile contraddittorio anticipato nell'ambito delle verifiche congiunte appare più formale che sostanziale giacché, per le ragioni suindicate, l'Ufficio non potrà discostarsi delle risultanze della relazione finale per evitare una disomogeneità nell'esercizio del potere impositivo. Laddove si sarebbe davvero voluto offrire tutela al *right to be heard*, in ottemperanza al principio di effettività, il contraddittorio avrebbe dovuto riguardare il contribuente ed il *single audit team*, eventualmente anche in una formazione diversa rispetto ai rappresentanti che si sono occupati dell'attività istruttoria *stricto sensu*, e non già il soggetto privato e le singole Amministrazioni finanziarie degli Stati membri coinvolti nella verifica congiunta. Così facendo, infatti, si vanificano tutti i vantaggi derivanti dai *joint audits* e gli sforzi profusi per un agire amministrativo coordinato e sincrono posto che il contribuente sarà chiamato a fornire chiarimenti alle singole Autorità fiscali e non già ad interfacciarsi contestualmente con i rappresentanti delle stesse.

Simili problematiche di frammentazione afferiscono anche alla fase contenziosa laddove il contribuente, destinatario degli atti impositivi, decida di impugnarli innanzi al giudice tributario nazionale. In tal caso, infatti, in conseguenza dei diversi codici di rito vigenti negli Stati membri e delle possibili autonome valutazioni dei giudici nazionali, non è escluso che gli esiti della verifica congiunta siano condivisi solo da alcuni giudici e non da altri<sup>(170)</sup>.

#### 18. - *L'attuazione domestica degli esiti del joint audit sul piano dei corresponding adjustments e dei conseguenti profili sanzionatori*

Nell'ambito dei propri poteri accertativi, le Amministrazioni finanziarie provvederanno ad attuare le conclusioni raggiunte nella relazione finale anche attraverso le conseguenti rettifiche, in aumento o in diminuzione, del reddito d'impresa del soggetto passivo onde evitare fenomeni di doppia imposizione, specie derivanti dalla disciplina del *transfer pricing*. Sul punto, la proposta della Commissione europea pareva opportuna giacché

---

*contraddittorio anticipato e di esercizio d'ufficio dei poteri istruttori del giudice*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2021, 1, 113 ss.

<sup>(170)</sup> Osserva P. Pistone, *General Report*, in P. Pistone (eds), *Tax Procedures*, cit., 95-96 "By contrast, in cross-border situation, there is no natural judge with jurisdiction over the dispute, but at least two, i.e. one per each country involved. Two courts do not achieve twice as much justice, but can produce what could be called 'double justice', i.e. two different solutions for the same case. Each national court addresses cross-border situations in line with applicable rules and standards of each country, taking into account the views of the tax authorities of such country and usually ignoring those held by the tax authorities of the other country".

imponiva agli Stati membri di dare attuazione alle risultanze del controllo congiunto prevendendo “*per legge la possibilità di effettuare un adeguamento corrispondente*”. La *ratio* della norma era quella di evitare la reiterazione dell'imposizione derivante da rettifiche in aumento del reddito imponibile nello Stato di residenza del verificato, non accettate dallo Stato in cui ha la residenza l'altra parte correlata o, viceversa, insorgenti qualora non vi sia rinuncia alla pretesa impositiva da parte dello Stato che accerta un maggior reddito<sup>(171)</sup>. Simile originaria previsione è stata eliminata dal Consiglio ma, nonostante la DAC7 non contenga specifiche disposizioni sui *corresponding downward adjustments*, l'ordinamento italiano sembrerebbe già conforme alla piena attuazione degli esiti delle verifiche congiunte atteso che l'Agenzia delle Entrate può provvedere alla rettifica dei componenti positivi o negativi del reddito d'impresa, secondo il principio di libera concorrenza (*arm's length principle*), al fine di attenuare le asimmetrie in materia di prezzi di trasferimento. Per quanto attiene alle variazioni in diminuzione del reddito imponibile conseguenti agli esiti delle verifiche congiunte, ben può l'Agenzia riconoscere le stesse ai sensi del combinato disposto dell'art. 110, comma 7, TUIR e dell'art. 31-*quater*, d.p.r. n. 600 del 1973 poiché i *joint audits* rappresentano una *species* del *genus* “*dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti*.”<sup>(172)</sup>. È immaginabile, dunque, che ad esito di tale rettifica, l'Amministrazione finanziaria possa procedere più speditamente al rimborso delle imposte eventualmente già versate in conseguenza del *corresponding adjustment* operato ad esito del *joint audit*.

---

(171) Sulla nozione di *correlative adjustment* si rimanda a E.M. Bagarotto, *Transfer pricing e rischi di doppia imposizione internazionale alla luce dell'entrata in vigore delle “linee guida”*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 2, 313 ss.

(172) Così l'art. 31-*quater*, comma 1, lett. b), d.p.r. n. 600 del 1973. Osserva M. Trivellin, *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali con particolare riguardo al transfer pricing*, cit., 5 come simile possibilità di rettifica in diminuzione che “presuppone il conseguimento di un risultato istruttorio condiviso, pare coerente con il potenziamento della cooperazione internazionale volta al coordinamento dell'azione accertativa”, facendo riferimento, ad esempio, al caso delle verifiche simultanee di cui all'art. 12 della DAC1. Secondo C. Garbarino, *La tassazione delle società e dei gruppi*, Torino, 2020, 88 “l'aggiustamento correlativo [da attività di cooperazione internazionale] sia, ..., automatico, nel senso che l'Amministrazione finanziaria appare obbligata a riconoscerlo come al termine di una procedura amichevole con esito positivo.”. Resto il fatto che, a legislazione vigente, nelle rettifiche da *transfer pricing*, all'Amministrazione finanziaria italiana non è consentito effettuare una variazione in diminuzione se non ad esito delle procedure di cooperazione amministrativa.

Con riferimento alle variazioni in aumento, occorre soffermarsi sulle conseguenze sul piano sanzionatorio derivanti dalla ripresa a tassazione operata dall'Agenzia delle Entrate in conseguenza della verifica congiunta. In prima battuta può osservarsi che già in sede di controllo multilaterale e sino alla notifica dell'avviso di accertamento il contribuente può avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, d.lgs. n. 472/1997. Inoltre, quando la verifica congiunta afferisce al *transfer pricing*, il contribuente potrebbe beneficiare del regime della *penalty protection* laddove dotato di idonea documentazione sui prezzi di trasferimento, alternativamente vedrebbe infliggersi la severa sanzione prevista per la fattispecie di dichiarazione infedele<sup>(173)</sup>. È del tutto evidente che il rischio di applicazione di tale sanzione rappresenta un sicuro disincentivo per la partecipazione collaborativa del contribuente alla verifica congiunta ed una soluzione a tale criticità non può derivare dal diritto europeo poiché l'applicazione della DAC7 risulta limitata alle sole imposte (dirette) e non anche agli eventuali maggiori importi contestati a titolo di sanzioni ed interessi che non afferiscono alla ripartizione dei *taxation rights* tra gli Stati membri ma disvelano la loro natura rispettivamente punitiva e compensativa. Difatti, la riduzione della doppia imposizione ed il riparto degli imponibili tra le potestà impositive nazionali – oggetto della Direttiva – si riferiscono esclusivamente all'imposta. Diversamente, la disciplina in tema di violazioni tributarie e le relative conseguenze sanzionatorie risultano integralmente attribuite al legislatore interno, specialmente in materia di tributi non armonizzati, fermo restando che il sistema sanzionatorio di diritto nazionale debba rispettare sia i principi contenuti nella Carta dei diritti fondamentali, sia i principi generali dell'ordinamento europeo, tra i quali il principio di proporzionalità<sup>(174)</sup> e quello di effettività nonché il divieto

---

(173) La sanzione amministrativa prevista dagli artt. 1, comma 2° e dall'art. 2, comma 2°, d.lgs. n. 471/1997 oscilla dall'80% al 180% della maggiore imposta dovuta. Tuttavia, l'art. 1, comma 6° e l'art. 2, comma 4-ter, d.lgs. n. 471/1997 consentono la disapplicazione della sanzione allorché il contribuente benefici del regime premiale della *penalty protection* e, quindi, della documentazione indicata nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 novembre 2020, prot. n. 0360494. Per commenti su tale regime si veda L. Del Federico, *Le sanzioni amministrative in materia di prezzi di trasferimento*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 2, 247 ss.; A. Albano, M.M. Gnudi, *Prime osservazioni sulla nuova disciplina della documentazione in materia di transfer pricing nell'ottica del principio di proporzionalità: contenuti e forme per il riconoscimento della penalty protection dopo il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 novembre 2020*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2021, 1, 582 ss.

(174) *Amplius C. Buccico, L'applicazione del principio di proporzionalità alle sanzioni tributarie*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, 933 ss. Si veda anche G.E. Degani, *Il principio di proporzionalità nel rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*

di discriminazioni ed il rispetto dei diritti della difesa<sup>(175)</sup>. Per questo motivo appare auspicabile che il Legislatore nazionale, in sede di recepimento della DAC7, preveda la possibilità di disapplicazione delle sanzioni derivanti dalla rettifica in aumento, imputabile ai prezzi di trasferimento, a tutela dell'impegno collaborativo del contribuente nell'ambito della verifica congiunta incentrato proprio sulla trasparenza e sulla fiducia tra le parti.

### 19. - Conclusioni

Le verifiche congiunte rappresentano un interessante strumento di cooperazione amministrativa nel settore fiscale avente natura bicefala: da un lato consentono di individuare e contrastare condotte antigiuridiche dei contribuenti con il supporto delle Autorità fiscali degli altri Stati membri, anche nell'ottica del corretto funzionamento del mercato unico, dall'altro promuovono la *tax compliance* attraverso un percorso di collaborazione tra il *team* di verifica ed il soggetto passivo. Tale cooperazione è orientata a ridurre *ex ante* il rischio di doppie imposizioni nonché ad evitare il ricorso alle faticose procedure amichevoli internazionali. I *joint audits*, quindi, rappresentano una modalità evoluta di collaborazione amministrativa tra Stati e rispecchiano il processo di sviluppo della mutua assistenza tributaria. Quest'ultima in un primo momento ha ricoperto un ruolo funzionale all'eliminazione della doppia imposizione e, successivamente, ha inteso soddisfare l'interesse fiscale dei Paesi attraverso la corretta applicazione dei tributi all'estero nonché il contrasto ai comportamenti dei contribuenti ritenuti fiscalmente dannosi<sup>(176)</sup>.

---

*int.*, 2018, 4, 1054 ss.; G. Ingraio, *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 9, 970 ss.; F. Amatucci, *Sanzioni tributarie e proporzionalità*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2014, 3, 5 ss.; A. Salvati, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2013, 3, 572 ss.; A. Mondini, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa, 2012, 22 ss.

<sup>(175)</sup> *Amplius* R. Alfano, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, 147 ss.; R. Alfano, E. Traversa, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente nei principi e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, 865 ss.

<sup>(176)</sup> Per un'approfondita disamina circa l'evoluzione degli obiettivi della collaborazione fiscale si rimanda a C. Sacchetto, *La cooperazione fiscale internazionale. Una breve sintesi su evoluzione e prospettive*, cit., 180 ss. Come osserva C. Sacchetto, *L'evoluzione della cooperazione internazionale tra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali (parte I)*, cit., 489 ss. la cooperazione amministrativa in ambito fiscale non è utile solo agli Stati per la tutela dell'interesse fiscale, bensì può trarre giovamento anche il contribuente in conside-

Alla DAC7 dev'essere riconosciuto il merito non solo di aver tipizzato simile innovativa modalità di collaborazione, adeguandosi alle raccomandazioni dell'OCSE e distinguendola funzionalmente dalle altre tipologie di verifiche multilaterali, ma anche di aver dettato un rudimentale catalogo di diritti del contribuente, in discontinuità con le precedenti Direttive sulla cooperazione amministrativa. Simili Direttive, infatti, limitavano il proprio perimetro di intervento agli obblighi procedurali posti in capo agli Stati, senza guardare alla salvaguardia delle prerogative del soggetto passivo poiché tutelate esclusivamente in via indiretta o attraverso il rinvio alle disposizioni dei singoli Stati, con chiara inadeguatezza, disomogeneità ed instabilità dei livelli di tutela<sup>(177)</sup>. Ragion per cui la DAC7 può essere intesa quale ulteriore tappa nel processo di integrazione europea in materia fiscale la quale afferisce non solo allo svolgimento di attività istruttorie comuni, ma estende – seppur surrettiziamente – il proprio raggio d'azione anche all'attività di accertamento. Infatti, la notifica di atti impositivi contrari alle risultanze del *joint audit*, formalizzate nel *final report*, determina una frammentazione impositiva e l'insorgenza di possibili doppie imposizioni che proprio la Direttiva ha inteso contrastare.

Ciononostante, la disciplina delle verifiche congiunte contenuta nella DAC7 appare sicuramente migliorabile e bisognevole di ulteriori riflessioni sotto l'angolo prospettico dell'invocata certezza del diritto e della tutela dei diritti del contribuente. Basti pensare agli aspetti procedurali dei *joint audits*, tra cui l'impegno di giungere a conclusioni comuni, che sono diversamente disciplinati nella normativa europea a seconda dell'imposta oggetto di indagine (imposte dirette, iva o accise), nonostante l'unicità del controllo fiscale. Ulteriori criticità derivano dall'applicazione del doppio *standard* di tutele, rappresentato dalla contestuale applicazione della legge del luogo in cui si svolge la verifica nonché dai limiti derivanti dall'ordinamento giuridico dei funzionari stranieri. In questo caso, infatti, se da un lato si innalza significativamente il grado di protezione dei diritti del contribuente, dall'altro si determinano inevitabili situazioni di incertezza quanto alle disposizioni di volta in volta applicabili. Particolarmente

---

razione dell'eliminazione dei fenomeni di doppia imposizione e dell'applicazione di un'imposizione equa e corretta. In tal senso anche P. Adonnino, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, cit., 707 secondo il quale la cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie di differenti Paesi rappresenta, per gli Stati uno strumento per la realizzazione dell'interesse fiscale nazionale e, per i contribuenti, un mezzo per evitare situazioni di doppia imposizione.

<sup>(177)</sup> Cfr. P. Mastellone, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., 800 ss.



significativa appare, infine, la lesione del diritto al contraddittorio anticipato giacché la disciplina della DAC7 non consente al contribuente di manifestare utilmente il suo punto di vista rispetto alle attività istruttorie. Tale lesione pare particolarmente grave in considerazione della tutela esclusivamente differita riconosciuta ai propri diritti. Inoltre, la previsione di contraddittori nazionali distinti non sembra confacente né al principio di effettività, in considerazione della natura più formale che sostanziale di simile dialogo a livello domestico, né alla semplificazione dei controlli fiscali che la Direttiva ha inteso conseguire attraverso interazioni dirette tra il contribuente ed il *team* di verifica, non già tra il contribuente e le singole Amministrazioni nazionali.

CLAUDIO SCIANCALEPORE

## RUBRICHE

---

### CONVENZIONI INTERNAZIONALI

SOMMARIO: Introduzione – SEZIONE PRIMA: Convenzioni contro le doppie imposizioni di cui è parte l'Italia – 1. Convenzioni firmate o in corso di negoziazione – 2. Convenzioni ratificate ed entrate in vigore – SEZIONE SECONDA: Altre Convenzioni contro le doppie imposizioni – 1. Convenzioni firmate o per le quali sono in corso negoziazioni – 2. Convenzioni ratificate – 3. Convenzioni entrate in vigore – SEZIONE TERZA: Interpretazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni – 1. La Corte di cassazione torna sul rapporto esistente tra la Direttiva Madre-figlia e la disciplina convenzionale – 2. Esclusione convenzionale dell'imposizione sui risultati di una s.o. e conseguente indeducibilità delle perdite per la casa madre.

#### *Introduzione*

La presente Rubrica è strutturata in tre sezioni.

La prima segnala le Convenzioni contro le doppie imposizioni delle quali è parte l'Italia che sono state siglate, ratificate da uno dei due Stati contraenti ovvero entrate in vigore antecedentemente al 2 gennaio 2023 e delle quali non è stata data precedentemente menzione nella stessa Rubrica.

La seconda sezione segnala le altre Convenzioni contro le doppie imposizioni che sono state siglate, ratificate da uno dei due Stati contraenti ovvero entrate in vigore nello stesso periodo.

La terza sezione è infine dedicata all'evolversi delle interpretazioni ministeriali e della giurisprudenza dei diversi Stati contraenti con riferimento all'applicazione delle Convenzioni già entrate in vigore.

### SEZIONE PRIMA

#### *CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI DI CUI È PARTE L'ITALIA*

##### *1. - Convenzioni firmate o in corso di negoziazione*

Per quanto riguarda eventuali Convenzioni firmate o in corso di negoziazione, non vi sono aggiornamenti rispetto a quanto già segnalato nella precedente Rubrica (aggiornata al 5 settembre 2022).

## 2. - *Convenzioni ratificate ed entrate in vigore*

Per quanto riguarda eventuali Convenzioni ratificate ed entrate in vigore, non risultano aggiornamenti rispetto a quanto già segnalato nella precedente rubrica (aggiornata al 5 settembre 2022).

## SEZIONE SECONDA

### *ALTRE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI*

#### 1. - *Convenzioni firmate o per le quali sono in corso negoziazioni*

Il 7 dicembre 2022, la Costa d'Avorio e il Qatar hanno firmato, a Doha, una Convenzione contro le doppie imposizioni. Ulteriori sviluppi saranno comunicati non appena resi noti sul sito *www.ibfd.org*.

Secondo un comunicato stampa del 7 dicembre 2022, pubblicato dal governo lussemburghese, il Lussemburgo e la Romania hanno firmato un Protocollo di modifica del Trattato Lussemburgo – Romania (1993), già modificato dal Protocollo del 2011.

Il 7 dicembre 2022 è stato altresì siglato, in lingua inglese e croata, il Trattato Croazia – Stati Uniti, che segue da vicino il Modello di Convenzione statunitense del 2016.

A margine del Consiglio ministeriale dell'Organizzazione per la sicurezza e la cooperazione in Europa (OSCE), il 1° dicembre 2022 è stato firmato, a Lodz, il Trattato Andorra – Monaco.

Il 29 novembre 2022 è stato firmato, in Brasile, il Trattato Brasile – Regno Unito. Una volta entrato in vigore, il nuovo Trattato sostituirà il precedente del 2005 e l'Accordo sul trasporto aereo tra Brasile e Regno Unito del 2010. Ulteriori sviluppi saranno comunicati non appena resi noti.

Il 23 novembre 2022 è stato siglato il Trattato Andorra-Repubblica Ceca. Il Trattato prevede le seguenti aliquote massime di ritenuta alla fonte: *i*) 10% sui dividendi in generale, 5% se il beneficiario effettivo è una società (diversa da una società di persone) che detiene direttamente almeno il 10% del capitale della società che paga i dividendi; *ii*) 0% sugli interessi; *iii*) 10% dell'ammontare lordo dei canoni percepiti in relazione a brevetti, marchi, disegni, software, ecc.; 5% dell'ammontare lordo dei canoni percepiti relativamente a diritti d'autore di opere letterarie, artistiche e scientifiche.

Il 4 novembre 2022, in Brasile, è stato siglato il Trattato Brasile – Norvegia che, una volta entrato in vigore, sostituirà il precedente del 1980, modificato dal Protocollo del 2014. Il nuovo Trattato è in linea

con il Modello di Convenzione fiscale dell'OCSE e dimostra l'impegno dei Paesi a rispettare ed attuare gli *standard* BEPS.

Il 7 novembre 2022, invece, Francia e Lussemburgo hanno firmato il Protocollo di modifica del Trattato Francia – Lussemburgo (2018), già modificato dal Protocollo del 2019. Il nuovo Protocollo, che entra in vigore a partire dal 1° gennaio 2023, estende la c.d. soglia di tolleranza da 29 a 34 giorni.

Il 12 ottobre 2022 è stato firmato, a Reykjavik, il Trattato Australia – Islanda. Con riguardo alle ritenute, le aliquote massime previste dal Trattato sono le seguenti: *i)* 15% sui dividendi in generale, 5% se il beneficiario effettivo è una società che detiene direttamente almeno il 10% dei diritti di voto nella società che paga i dividendi per un periodo di 365 giorni che comprende il giorno del pagamento dei dividendi; *ii)* 10% sugli interessi; *iii)* 10% sulle *royalties*.

Si segnala che sono state sottoscritte altresì le seguenti Convenzioni/Protocolli di modifica: Svizzera – Emirati Arabi Uniti (Protocollo di modifica sottoscritto il 6 novembre 2022); Hong Kong – Mauritius (Trattato sottoscritto rispettivamente il 14 settembre e 7 novembre 2022); Andorra – Croazia (Trattato sottoscritto il 14 ottobre 2022); Bangladesh – Iran (Trattato sottoscritto l'8 ottobre 2022); Germania – Lituania (Trattato sottoscritto il 30 settembre 2022); Germania – Lettonia (Trattato sottoscritto 29 settembre 2022); Tanzania – Emirati Arabi Uniti (Trattato sottoscritto il 27 settembre 2022); Brasile – Polonia (Trattato sottoscritto il 20 settembre 2022).

Si segnala, inoltre, che sono in corso anche i seguenti negoziati: Uganda – Vietnam; Portogallo – Azerbaigian; Kuwait – Spagna. Si segnala altresì che, secondo un comunicato stampa del 16 novembre 2022, pubblicato dall'*Assistant Minister for Competition, Charities and Treasury* dell'Australia, l'Australia ha in programma l'inizio di negoziati con 7 nuovi Paesi. I Paesi interessati ai negoziati sono: Bulgaria, Colombia, Croazia, Cipro, Estonia, Lettonia e Lituania.

I contenuti dei Trattati sottoscritti o in corso di negoziazione saranno resi noti non appena disponibili sul sito [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org).

## 2. - *Convenzioni ratificate*

Il 30 novembre 2022, il Lussemburgo ha ratificato il Trattato Lussemburgo – Rwanda ed il Trattato Lussemburgo – Ghana, come pubblicati nel *Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg* nn. A612 e A613 dell'8 dicembre 2022. Il Trattato Lussemburgo – Ghana, in particolare, è stato concluso in lingua inglese e segue generalmente il Modello OCSE (2014), anche se presenta taluni aspetti del Modello ONU (2017). Le aliquote massime della ritenuta alla fonte previste nel Trattato sono le

seguenti: *i)* 7% sui dividendi; *ii)* 7% sugli interessi; *iii)* 8% sulle *royalties*; *iv)* 10% sulle commissioni di servizio.

Le deviazioni rispetto al Modello OCSE, invece, sono le seguenti:

- la determinazione della residenza delle società si fonda sul criterio della sede della direzione effettiva;
- un cantiere edile, un progetto di costruzione e assemblaggio o qualsiasi attività di supervisione legata a tale cantiere o progetto costituisce una stabile organizzazione, ove si protragga per un periodo superiore a sei mesi;
- se la sede della direzione effettiva di un'impresa di navigazione è a bordo di una nave, si considera situata nello Stato contraente in cui si trova il porto d'origine della nave o, in mancanza di tale porto d'origine, nello Stato contraente in cui è residente l'operatore della nave;
- il termine "*royalties*" comprende anche le pellicole o i nastri utilizzati per le trasmissioni radiofoniche o televisive, nonché l'uso o il diritto di usare attrezzature industriali, commerciali o scientifiche.

Il Lussemburgo applica il metodo del credito d'imposta e dell'esenzione con progressione per evitare la doppia imposizione. Il Ghana, invece, applica solo il metodo del credito d'imposta. Tuttavia, se una società del Ghana riceve dividendi da una società lussemburghese di cui possiede almeno direttamente il 10% del capitale sociale, il credito d'imposta da riconoscere alla società ghanese deve tener conto anche dell'imposta sul reddito pagata dalla società lussemburghese sugli utili da cui derivano i dividendi. Il Trattato, inoltre, contiene una disposizione in base alla quale i benefici previsti dallo stesso possono essere negati, ove quest'ultimi costituiscono il fine principale per il quale l'accordo o la transazione è conclusa.

In data 8 dicembre è stato ratificato il Trattato Corea – Turchia. Le aliquote massime previste dal Trattato sono le seguenti: *i)* 15% sui dividendi in generale, 10% se il beneficiario effettivo è una società (diversa da una società di persone) che detiene direttamente almeno il 25% del capitale della società che paga i dividendi; *ii)* 10% sugli interessi; *iii)* 10% sulle *royalties*.

In data 8 dicembre 2022 è stato altresì ratificato il Protocollo di modifica del Trattato Korea – Austria.

Il 28 novembre 2022 la Bulgaria ha ratificato, con decreto n. 272 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 96 del 2 dicembre 2022, il Protocollo di modifica, firmato il 21 luglio 2022, del Trattato Bulgaria – Germania (2010).

Il 1° dicembre 2022, il Consiglio generale di Andorra ha ratificato il Trattato Andorra-Croazia. La legge di ratifica, tuttavia, non è stata ancora pubblicata sul Bollettino ufficiale del Principato di Andorra.

Il 25 ottobre 2022, la Grecia ha ratificato, con legge n. 4984 pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 202 del 25 ottobre 2022, il Trattato Francia – Grecia. Una volta entrato in vigore, il nuovo trattato sostituirà il Trattato

Francia-Grecia del 1963. Il Trattato, stipulato in lingua francese e greca, segue generalmente il Modello OCSE (2017). Le aliquote massime della ritenuta alla fonte sono le seguenti: *i*) 15% sui dividendi in generale, 0% se il beneficiario effettivo è una società che detiene almeno il 5% del capitale della società distributrice per un periodo di 24 mesi che comprende anche il giorno del pagamento; *ii*) 5% sugli interessi, 0% in talune situazioni (ad esempio, sugli interessi pagati da o a un ente governativo, o sugli interessi pagati in relazione a un prestito concesso da una banca); *iii*) 5% sulle *royalties*. Le principali differenze rispetto al Modello OCSE (2017), invece, sono le seguenti:

- l'articolo 1 segue il Modello OCSE (2014);
- l'articolo 2 non include le “imposte sull'ammontare totale dei salari o degli stipendi pagati dalle imprese” tra le imposte disciplinate dal Trattato;
- l'articolo 7 (Utili d'impresa) segue il Modello OCSE (2008);
- l'articolo 8 contempla specifiche regole per gli utili derivanti dal trasporto aereo e marittimo;
- la clausola di non discriminazione è limitata alle sole persone fisiche e qualsiasi altra clausola di non discriminazione contenuta in un altro accordo concluso dagli stessi Stati contraenti non è applicabile in materia fiscale.

Sia la Francia sia la Grecia eliminano la doppia imposizione del reddito attraverso il metodo del credito d'imposta. Le disposizioni del Trattato si applicano generalmente dal 1° gennaio dell'anno successivo all'entrata in vigore (articolo 29). Tuttavia, i dipendenti pubblici possono beneficiare retroattivamente dell'articolo 18, paragrafi 1 e 2, a partire dal 1° gennaio 2015 (paragrafo 6 del Protocollo allegato al Trattato).

Si segnala, oltremodo, che sono stati ratificati altresì i seguenti Trattati/Protocolli di modifica: Trattato Rwanda – Congo (ratificato il 19 ottobre 2022); Trattato Regno Unito – Lussemburgo (ratificato il 12 ottobre 2022); Protocollo di modifica del Trattato Germania – Mauritius (ratificato il 26 settembre 2022); Protocollo di modifica del Trattato Germania – Messico (ratificato il 26 settembre 2022); Trattato Repubblica Ceca – Qatar (ratificato il 19 settembre 2022).

Si precisa che, con riferimento a tutte le Convenzioni/Protocolli da ultimo citati, non sono stati resi ancora noti gli elementi di dettaglio delle stesse sul sito [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org).

### 3. - *Convenzioni entrate in vigore*

L'8 dicembre 2022 è entrato in vigore il Trattato Ungheria – Andorra, stipulato in lingua inglese, catalana ed ungherese. I tassi massima di ritenuta alla fonte sono i seguenti: *i*) 0% sui dividendi se il beneficiario è una

società, 10% in tutti gli altri casi; *ii*) 0% sugli interessi; *iii*) 5% sulle *royalties*.

Le principali divergenze rispetto al Modello OCSE, invece, sono le seguenti:

– ai sensi dell’art. 4 (Residenza), la sede della direzione effettiva è il criterio principale per l’individuazione della residenza delle persone giuridiche;

– ai sensi dell’art. 17 (Pensioni), le pensioni sono imponibili solo nello Stato di residenza del beneficiario, ma i pagamenti effettuati ai sensi della disciplina sulla previdenza obbligatoria sono imponibili anche nello Stato della fonte.

L’Ungheria elimina la doppia imposizione attraverso il metodo dell’esenzione, mentre l’Andorra ricorre al metodo della deduzione. Il Trattato, che prevede anche un Protocollo finale, trova applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2023.

Il 18 ottobre 2022 è entrato in vigore il Trattato Ghana – Marocco (2017), a seguito dello scambio degli strumenti di ratifica tra i due Paesi avvenuto ad Accra lo stesso giorno. Il Trattato, che si applica in generale dal 1° gennaio 2023, prevede le seguenti aliquote massime di ritenuta alla fonte: *i*) 10% sui dividendi in generale, 5% se il beneficiario è una società (diversa da una società di persone) che detiene direttamente almeno il 10% del capitale della società che eroga i dividendi; *ii*) 10% sugli interessi, salvo talune eccezioni; *iii*) 10% sulle *royalties*.

Da ultimo, si segnala l’entrata in vigore delle seguenti Convenzioni contro le doppie imposizioni: Cile – Olanda (Trattato entrato in vigore il 30 novembre 2022); Benin – Marocco (Trattato entrato in vigore il 28 novembre 2022); Madagascar – Marocco (Trattato entrato in vigore il 15 novembre 2022). (Fonte: *www.ibfd.org*).

## SEZIONE TERZA

### INTERPRETAZIONE DELLE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

#### 1. - *La Corte di cassazione torna sul rapporto tra la Direttiva Madre-figlia e la disciplina convenzionale*

Con la sentenza n. 36133 del 12 dicembre 2022, la Corte di cassazione si è pronunciata su un caso relativo alla distribuzione di dividendi da parte di una controllata residente in Italia alla sua controllante francese. Nel caso di specie, in particolare, una nota società automobilistica, residente in

Francia, si era vista negare la richiesta di rimborso del credito di imposta dovutogli ai sensi dell'art. 10, par. 4, lett. b) della Convenzione Italia – Francia, ratificata con l. 7 gennaio 1992, n. 70. L'Amministrazione finanziaria, nello specifico, giustificava il proprio diniego asserendo che il rimborso richiesto non poteva cumularsi con il beneficio previsto dalla direttiva Madre-figlia, di cui la società istante aveva già fruito.

La società contribuente impugnava così tale diniego, risultando vittoriosa in primo grado. La sentenza veniva, tuttavia, riformata dal giudice di secondo grado, secondo cui i benefici contemplati dalla citata direttiva ed i vantaggi derivanti dalla Convenzione si pongono in rapporto di alternatività, essendo entrambi tesi, seppur con modalità differenti, ad evitare le doppie imposizioni.

La società, dunque, proponeva ricorso per Cassazione, con il quale eccepiva la violazione e falsa applicazione dell'art. 10, par. 4, lett. b) della Convenzione e dell'art. art. 7 della Direttiva Madre-figlia.

Più nello specifico, il contribuente censurava la sentenza nella parte in cui si subordinava l'operatività del beneficio previsto dalla Convenzione all'integrale tassazione dei dividendi in Francia.

La Corte Suprema, chiamata a pronunciarsi nuovamente sulla dibattuta questione del rapporto esistente tra il beneficio convenzionale del credito di imposta e quello derivante dalla Direttiva Madre-figlia, ha dichiarato la censura fondata, ribadendo come il beneficio dell'esonero dalle ritenute non esclude il diritto al rimborso del credito d'imposta, poiché, come anche sostenuto dalla Corte di giustizia (causa C-398/18 del 19 dicembre 2019, *Bruselles Securities*) esso non elimina necessariamente il rischio della doppia imposizione economica. La Corte, pertanto, non ha ravvisato alcuna incompatibilità tra l'esonero dalla ritenuta di fonte unitaria ed il rimborso del credito d'imposta previsto dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

La Corte, poi, ha chiarito che, ai fini della coesistenza tra i due regimi in discorso, la scelta del contribuente non può essere ritenuta irrevocabile, tantomeno laddove desunta dal fatto che la società-figlia non abbia applicato alcuna ritenuta alla fonte sul dividendo all'atto del pagamento. Ne deriva, dunque, che dopo aver pagato il dividendo senza imposta trattenuta alla fonte, la società-madre può chiedere ed ottenere il rimborso della metà del credito d'imposta, fatto salvo il prelievo, da parte dell'Erario, dell'imposta dovuta secondo l'aliquota prevista in Convenzione (ovvero al 5%), tanto sull'ammontare rimborsato quanto sul dividendo.

Inoltre – proseguono i giudici di legittimità – non può essere considerata causa ostativa la circostanza che la società percipiente estera non abbia effettivamente corrisposto, nel Paese di residenza, l'imposta sul



dividendo proveniente dall'Italia, essendo, al contrario, necessario e sufficiente che tale dividendo concorra alla formazione del reddito complessivo.

2. - *Esclusione convenzionale dell'imposizione sui risultati di una s.o. e conseguente indeducibilità delle perdite per la casa madre*

La Corte di giustizia dell'UE, con la sentenza resa nella causa C- 538/20 del 22 settembre 2022, ha stabilito che uno Stato membro può limitare l'utilizzo di perdite definitive di una stabile organizzazione residente in altro Stato, laddove il Paese di residenza abbia rinunciato al suo potere di tassare i risultati di tale stabile organizzazione in forza di una Convenzione contro le doppie imposizioni.

Nel caso di specie, una società residente in Germania aveva costituito una stabile organizzazione nel Regno Unito per poi procedere alla sua chiusura dopo alcuni anni in cui non erano stati realizzati profitti.

A causa della chiusura, dunque, le perdite subite dalla stabile organizzazione non potevano essere più riportate ai fini fiscali nel Regno Unito. Secondo la società tedesca, le suddette perdite della succursale dovevano essere prese in considerazione come perdite definitive nella determinazione del suo reddito imponibile in Germania, sebbene il reddito della stabile organizzazione fosse ivi esente da imposta in virtù della Convenzione stipulata con il Regno Unito. Di diverso avviso, invece, l'Amministrazione finanziaria tedesca, che respingeva la richiesta, proveniente dalla casa madre tedesca, di utilizzare le perdite realizzate dalla *branch*.

Il diniego veniva impugnato innanzi al giudice tedesco, il quale rinviava la causa alla Corte di giustizia, ravvisando una possibile limitazione della libertà di stabilimento e non ritenendo sufficientemente chiara la giurisprudenza europea formatasi sul tema.

Ad avviso della CGUE i dubbi sollevati dal giudice *a quo* ruotano attorno alla verifica della oggettiva comparabilità fra la situazione di una società che ha una stabile organizzazione in un altro Stato membro e quella di una società che, invece, ha una stabile organizzazione nello Stato di residenza.

Detta comparazione è necessaria per riscontrare l'eventuale esistenza di una limitazione alla libertà di stabilimento di cui agli artt. 49 e 54 TFUE.

A tal fine, l'analisi della Corte parte dalla giurisprudenza sviluppatasi con riguardo al tema delle perdite transfrontaliere. Anzitutto, si richiama la sentenza resa nella causa C-650/16, *Bevola*, ove si afferma, in termini generali, che la libertà di stabilimento comprende anche il diritto per le società di uno Stato membro di svolgere la propria attività in un altro Stato

membro per il tramite di una società figlia, di una succursale od agenzia. In tale sentenza si afferma, inoltre, che le società residenti godono di un'agevolazione fiscale nella determinazione del proprio reddito imponibile, agevolazione consistente nel poter considerare le perdite subite dalla stabile organizzazione residente. Escludere tale possibilità nel caso di perdite subite da una stabile organizzazione estera può quindi dissuadere una società residente dall'esercitare la sua attività mediante tale stabile organizzazione. Tale differenza di trattamento, pertanto, è ammissibile soltanto quando riguardi situazioni che non siano oggettivamente comparabili, ovvero nel caso in cui vi sia un motivo imperativo d'interesse generale.

Nella citata sentenza, tuttavia, se, da un lato, è vero che i giudici non hanno ritenuto che la situazione di una società residente che detiene una s.o. non sia diversa da quella di una società residente che ha una stabile organizzazione residente, dall'altro, deve notarsi che, in quella causa, era lo Stato di residenza della società madre a rinunciare unilateralmente al suo potere impositivo.

Nel caso di specie, invece, la Germania rinuncia al proprio potere impositivo in ragione dell'esistenza di una Convenzione contro la doppia imposizione stipulata con il Regno Unito. La fattispecie portata al vaglio della Corte quindi è ben diversa da quella affrontata nella sentenza *Bevola*. Inoltre, come già specificato dalla sentenza resa nella causa C- 188/14, *Timac Agro*, la situazione di una società che detiene una s.o. in un altro Stato membro non può dirsi comparabile con quella di una società avente la s.o. nello Stato di residenza, ove lo Stato membro di residenza della società madre non assoggetti ad imposta i risultati conseguiti dalla s.o. non residente in forza di una Convenzione contro le doppie imposizioni.

Di conseguenza, la Corte di giustizia ha concluso nel senso di non ritenere sussistente alcuna restrizione della libertà di stabilimento.

GIUSEPPE CORASANITI (\*)

---

(\*) Ha collaborato l'avv. Clara Farella.

## FISCALITÀ DELL'UNIONE EUROPEA

SOMMARIO: PARTE I. IL PARLAMENTO EUROPEO – 1. Concorrenza fiscale dannosa e regimi speciali per le persone fisiche – 2. *Pandora Papers* – 3. Studio sulla tassazione dell'economia sommersa – 4. Dibattito sulla proposta “DEBRA” (*debt-equity bias reduction allowance*) – 5. Parere sul progetto di direttiva sulle *shell companies* – PARTE II. IL CONSIGLIO EUROPEO ED IL CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA – 1. Programma della Presidenza svedese dell'Unione – 2. Adozione della Direttiva sulla “*minimum tax*” – 3. Aggiornamento della lista delle giurisdizioni non-cooperative (“*blacklist*”) – 4. Riforma del codice di condotta in materia di tassazione delle imprese – 5. Deroghe nel settore dell'iva – PARTE III. LA COMMISSIONE EUROPEA – 1. L'iva nell'era digitale – 2. DAC8: scambio di informazioni sugli investimenti in criptovalute – 3. BEFIT: consultazione pubblica – 4. *Tax Symposium: On the Road to 2050* – 5. Aiuti di Stato – 6. Procedure di infrazione – 7. Chiusura procedure di infrazione in corso – PARTE IV. VARIE – 1. CESE: Tassazione dei telelavoratori transfrontalieri e dei loro datori di lavoro – 2. OCSE: *Crypto-Asset Reporting Framework*.

### PARTE I

#### IL PARLAMENTO EUROPEO

##### 1. - *Concorrenza fiscale dannosa e regimi speciali per le persone fisiche*

Il 9 gennaio scorso si è tenuta l'udienza pubblica della sottocommissione *FISC* che aveva per tema i potenziali effetti negativi sul mercato interno che i regimi fiscali privilegiati a favore delle persone fisiche possono generare<sup>(1)</sup>. Alcuni esperti<sup>(2)</sup> hanno presentato brevi relazioni seguite da un interessante dibattito con il presidente della Sottocommissione, l'on.le Paul Tang (S&D, NL) e vari membri del Parlamento.

Gli esperti hanno convenuto sul fatto che in questi ultimi anni, sia a livello mondiale, sia europeo, l'attenzione si è concentrata sui regimi fiscali di favore per le imprese e molta poca cura è stata invece riservata alla fiscalità individuale. La tassazione sul reddito delle persone fisiche può avere invece un impatto importante nel determinare l'attrattività di un

---

<sup>(1)</sup> Parlamento europeo, Sottocommissione per le questioni fiscali (FISC), *Public hearing on “Potential distortions of the Single market due to personal income tax: challenges for SMEs and risks of harmful tax competition”*, Bruxelles, 9 gennaio 2023.

<sup>(2)</sup> Achim Pross, vicedirettore del CTPA (Centro per le politiche fiscali) dell'OCSE, Sarah Godar, ricercatrice all'*EU Tax Observatory* di Parigi, Franco Roccatagliata, docente al *College of Europe* di Bruges e Krister Andersson, relatore di un rapporto d'iniziativa su queste tematiche del Comitato Economico e Sociale (v. Parte IV, punto 1, di questa rubrica).

territorio, ancor più attualmente con l'accresciuta mobilità dei lavoratori, il lavoro a distanza e migrazioni reali o virtuali sempre più frequenti (i cd. *digital nomads*). Ms. Godar ha osservato che, dal 1995, all'interno dell'Unione, i regimi fiscali privilegiati destinati alle persone fisiche, in particolare quelli riservati agli stranieri, sono passati da 5 a 29. Le persone che nell'Unione beneficiano di questi regimi sono oltre 200.000. Queste pratiche, secondo Ms. Godar, sono già costate oltre 4 miliardi di euro agli Stati membri. Mr. Andersson ha presentato la soluzione proposta dal CESE per i lavoratori transfrontalieri a distanza, orientata ad una ripartizione della sovranità impositiva tra Stato della fonte e Stato della residenza con un meccanismo dichiarativo semplificato, ispirato alla formula *one-stop-shop* dell'iva. Mr. Roccatagliata si è detto invece favorevole ad un sistema con tassazione riservata ad uno solo degli Stati coinvolti, con un'unica obbligazione dichiarativa da assolvere per il lavoratore/datore di lavoro accompagnato da un sistema di compensazioni budgetarie tra Stati qualora vengano osservati evidenti squilibri nei flussi migratori con conseguenti importanti perdite di gettito. Questo sistema che già esiste in alcune zone frontaliere, secondo il relatore, avrebbe il vantaggio di semplificare di molto gli obblighi dichiarativi ed eliminare alla radice i rischi di doppia imposizione.

## 2. - Pandora Papers

Il 27 ottobre 2022, l'eurodeputato Niels Fuglsang (S&D, DK) ha presentato ai membri della Sottocommissione per le questioni fiscali (FISC) le sue conclusioni in merito ai cd. *Pandora Papers*<sup>(3)</sup>. Nel suo progetto di relazione l'on. Fuglsang ha delineato i seguenti aspetti principali:

- informatori interni (*whistleblowers*) e giornalisti investigativi devono essere tutelati anche quando parlano pubblicamente;
- gli Stati membri devono disporre di misure normative tali da consentire la massima trasparenza quanto ai beni e alle attività detenute o gestite da "persone politicamente esposte" (*politically exposed persons* - PEP);

---

<sup>(3)</sup> Parlamento europeo, Commissione ECON, *Progetto di relazione sugli insegnamenti tratti dai Pandora Papers e da altre rivelazioni*, doc. 2022/2080(INI) del 14 ottobre 2022. Con *Pandora Papers* si qualifica un *affaire* di milioni di documenti riservati che sono stati analizzati e catalogati da un *Consorzio internazionale di giornalisti investigativi* (ICIJ) che, nell'autunno 2021, ha fatto emergere complesse operazioni di elusione fiscale attraverso paradisi fiscali, compiute - direttamente o attraverso membri di famiglia - da innumerevoli celebrità e uomini di Stato (incluso Putin e Zelensky ...).

– gli Stati membri devono introdurre periodi di incompatibilità per i funzionari che lavorano per le autorità fiscali al fine di limitare gli effetti delle cd. *sliding doors*, cioè il fenomeno per cui funzionari con responsabilità pubbliche, in particolare funzionari tributari, passano direttamente a lavorare per aziende o multinazionali;

– gli Stati membri devono garantire che le informazioni sulla titolarità effettiva delle attività economiche (*beneficial ownership*) siano disponibili e rese pubbliche;

Inoltre, per l'estensore della relazione, tenuto conto di quanto è emerso dai *Pandora Papers*, i regimi preferenziali adottati dagli Stati membri volti ad attrarre individui con ampie disponibilità patrimoniali, pensionati stranieri e lavoratori altamente qualificati affinché investano o vivano nel loro territorio – in particolare concedendo loro generose agevolazioni ed esenzioni fiscali che non si applicano ai cittadini nazionali – devono rientrare tra le misure di concorrenza fiscale dannosa trattate dal Codice di condotta.

### 3. - *Studio sulla tassazione dell'economia sommersa*

Su richiesta della Sottocommissione FISC, il Dipartimento economico del Parlamento europeo, con l'apporto di consulenti esterni, ha elaborato un voluminoso studio sull'economia sommersa nell'Unione europea<sup>(4)</sup>. Lo studio, nella sua prima parte fornisce una stima dell'ampiezza del fenomeno dell'economia informale (*shadow economy*) nell'Unione europea fino al 2022 e analizza i principali fattori che spingono gli operatori economici a far entrare le loro attività nella *shadow economy*. Inoltre, nella sua seconda parte, lo studio presenta e compara le diverse misure messe in campo in sei diversi Stati membri dell'Unione (Austria, Danimarca, Germania, Grecia, Italia e Romania) per far riemergere l'economia sommersa.

### 4. - *Dibattito sulla proposta "DEBRA" (debt-equity bias reduction allowance)*

La Commissione affari economici e monetari (ECON) il 12 gennaio scorso ha discusso il progetto di relazione<sup>(5)</sup> presentato dall'on.le Luděk

---

<sup>(4)</sup> Parlamento europeo, Direzione Generale per le politiche interne dell'Unione, Study "Taxation of the Informal Economy in the EU", autori, Prof. F. Schneider (Univ. di Linz) e Dr. A. Asllani (Univ. di Coventry), 12 novembre 2022.

<sup>(5)</sup> Parlamento europeo, Progetto di relazione sulla proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme sull'introduzione di un'agevolazione per ridurre la distorsione a favore del debito rispetto al capitale e sulla limitazione della deducibilità degli interessi ai fini dell'imposta sul reddito delle società, doc. 2022/0154(CNS) del 6 dicembre 2022.

Niedermayer (PPE, CZ) relativo alla proposta conosciuta con l'acronimo *DEBRA* <sup>(6)</sup>. Presentata dalla Commissione nel maggio 2022, questa misura intende favorire l'accesso delle imprese ai finanziamenti di cui hanno bisogno per rispondere meglio alle difficoltà economiche attraverso l'istituzione di una franchigia che consentirà ai capitali propri di avere lo stesso trattamento fiscale accordato all'indebitamento. Il relatore, sostenendo la bontà della proposta, ha ricordato che è proprio il trattamento fiscale asimmetrico tra capitali propri e indebitamento uno dei principali fattori che spingono le imprese verso l'indebitamento. Una situazione che diventa particolarmente complicata quando intervengono eventi inattesi e il debito diventa – in particolare per le PMI – insostenibile.

La proposta non ha raccolto l'unanimità dei consensi tra gli eurodeputati. Il gruppo S&D ha espresso perplessità circa il costo fiscale della misura che, secondo calcoli della stessa Commissione europea, una volta attuata, potrebbe costare agli Stati membri circa 167 miliardi di euro. Il gruppo Verdi/ALE ha ricordato gli effetti negativi di certe misure (*interessi nozionali*) adottate dagli Stati membri (ad esempio, il Belgio) per permettere alle imprese di dedurre un interesse fittizio allorché investono in fondi propri e ha proposto di limitare ulteriormente la possibilità per le grandi imprese di dedurre gli interessi passivi.

Restando in tema, va altresì segnalato che anche in sede di Consiglio, la Presidenza ceca, proprio per le preoccupazioni avanzate da molti Stati membri sul costo della misura, ha deciso, per il momento, di non programmare ulteriori riunioni per discutere a fondo la proposta, e attendere eventuali altre soluzioni da parte della Commissione europea.

##### 5. - *Parere sul progetto di direttiva sulle shell companies*

Il 30 novembre 2022, la Commissione ECON ha adottato il suo parere <sup>(7)</sup> sulla proposta di direttiva della Commissione europea per limitare gli effetti elusivi dell'utilizzo delle società di comodo (*shell companies*) nella pianificazione fiscale.

---

<sup>(6)</sup> Commissione europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme sull'introduzione di un'agevolazione per ridurre la distorsione a favore del debito rispetto al capitale e sulla limitazione della deducibilità degli interessi ai fini dell'imposta sul reddito delle società*; doc. COM(2022)216 dell'11 maggio 2022. Sul funzionamento della proposta si veda anche la scheda predisposta dall'EPRS (*European Parliamentary Research Service*) nell'ottobre 2022: "*Briefing on EU Legislation in Progress: Debt-equity bias reduction allowance (DEBRA)*", autore Peter Baert.

<sup>(7)</sup> Parlamento europeo, *Progetto di relazione sulla proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per prevenire l'uso improprio di entità di comodo a fini fiscali*, doc. 2021/0434(CNS) del 12 maggio 2022, relatore on.le Lidia Pereira (S&D, POR).

Per la relatrice, che ha trovato ampio sostegno tra i membri della Commissione ECON, la proposta di direttiva è un'iniziativa fondamentale per garantire un sistema fiscale equo e trasparente all'interno dell'Unione europea. Il quadro giuridico proposto sull'uso improprio di entità di comodo, pone l'Unione europea alla guida degli sforzi internazionali volti a combattere l'evasione e l'elusione fiscale attraverso tali strutture giuridiche.

Il Parlamento europeo, chiedendo un approccio giuridico efficace per l'uso improprio delle *shell companies*, si è pronunciato per un impegno sempre più forte in materia di trasparenza fiscale nell'UE.

Quanto agli aspetti specifici della proposta, la Commissione ECON del Parlamento propone solo emendamenti marginali al documento della Commissione europea:

- abbassare leggermente le soglie al di sotto delle quali una società è esente dagli obblighi di comunicazione previsti dalla direttiva;
- portare le sanzioni previste per una corretta e trasparente comunicazione dell'impresa ad un minimo del 2% del reddito annuo dichiarato e al 4% del reddito annuo in caso di false dichiarazioni; nel caso di società con fatturato molto basso, la sanzione dovrebbe essere basata sul valore degli *assets* detenuti;
- obblighi più stringenti e informazioni più dettagliate a carico dei soggetti su cui grava l'obbligo di segnalazione e una migliore condivisione delle informazioni tra gli Stati membri per assicurare qualità e completezza dei dati scambiati.

## PARTE II

### IL CONSIGLIO EUROPEO ED IL CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA

#### 1. - *Programma della Presidenza svedese dell'Unione*

La Presidenza svedese del Consiglio dell'Unione ha reso pubblico il programma per il suo Semestre (1/1/2023-30/6/2023) indicando le sue priorità<sup>(8)</sup>. Quanto alla fiscalità, le autorità svedesi prevedono di privilegiare l'azione unionale nei seguenti quattro settori:

---

<sup>(8)</sup> *Swedish Presidency of the Council of the European Union (first semester 2023), Economic and financial affairs*, 12.

1) prevenzione dell'evasione fiscale, dell'elusione fiscale e della pianificazione fiscale aggressiva e la concorrenza fiscale dannosa. Una particolare attenzione sarà riservata alla costante messa a giorno della lista delle giurisdizioni non-cooperative;

2) lavorare per assicurare una sempre maggiore trasparenza fiscale e rinforzare lo scambio di informazioni tra Stati membri dell'Unione e migliorare la cooperazione amministrativa;

3) continuare le discussioni in sede di Consiglio in vista della necessaria revisione della Direttiva sulla tassazione dell'energia (2003/96); e

4) lavorare per giungere ad una rapida attuazione delle recenti proposte della Commissione finalizzate a modernizzare la normativa iva nel mondo digitale.

## 2. - Adozione della Direttiva sulla "minimum tax"

Al termine di un difficile negoziato caratterizzato da veti con finalità strategiche (come quello ungherese, che poco aveva a vedere con la materia fiscale) il Consiglio è giunto ad un accordo unanime sul progetto di direttiva che implementerà nell'Unione europea il cd. *Pillar 2* sulla *global minimum tax*. La direttiva prevede norme comuni nel calcolare l'aliquota minima effettiva del 15%, già convenuta a livello OCSE/G20. Le regole si applicheranno alle società multinazionali e ai grandi gruppi nazionali europee, con entrate finanziarie superiori a 750 milioni di euro all'anno. Le stesse regole si applicheranno altresì a qualsiasi gruppo di grandi dimensioni, sia nazionale che internazionale, che abbia una società madre o una controllata in uno Stato membro dell'Unione europea.

Il Commissario per le questioni economiche, Paolo Gentiloni ha salutato l'accordo raggiunto il 12 dicembre scorso con queste parole: "*L'accordo sulla tassazione minima delle imprese è una vittoria per l'equità, una vittoria per la diplomazia e una vittoria per il multilateralismo. Ora dobbiamo concentrare i nostri sforzi per portare a termine le discussioni sull'altro pilastro dell'accordo globale*". Il *Pillar 1*, però, rappresenta al momento un'impresa ancor più complessa del *Pillar 2*, cioè nuove modalità di tassazione (e ripartizione della sovranità impositiva) per le imprese della *digital economy* e di tutte le altre imprese con una presenza economica significativa sul territorio che non si concretizza in una stabile organizzazione alla luce delle regole attuali della fiscalità internazionale. Qualsiasi strada l'Unione europea intraprenda, si profila un difficile confronto transatlantico, tenuto conto dell'origine della maggior parte delle imprese multinazionali oggetto della revisione delle regole impositive operata dal *Pillar 1*.

Il testo della Direttiva sulla tassazione minima effettiva delle grandi imprese, Direttiva (UE) 2022/2523, è stato pubblicato il 22 dicembre



scorso – in tempi estremamente rapidi – sulla Gazzetta Ufficiale dell'UE<sup>(9)</sup>.

### 3. - *Aggiornamento della lista delle giurisdizioni non-cooperative (“blacklist”)*

Il 4 ottobre scorso, il Consiglio ECOFIN ha aggiunto altri tre Stati alla lista delle giurisdizioni non-cooperative: Anguilla, le Bahamas e le isole Turks & Caicos. I tre paesi si aggiungono alle Isole Vergini Americane, Isole Figi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Samoa americane, Trinidad & Tobago e Vanuatu già presenti nell'allegato uno della lista.

### 4. - *Riforma del codice di condotta in materia di tassazione delle imprese*

Nelle sue Conclusioni sulla riforma del codice di condotta, il Consiglio dell'UE ha approvato la *Risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti dei governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio*, su un Codice di condotta riveduto in materia di tassazione delle imprese<sup>(10)</sup>.

Il Consiglio dell'UE ha accolto con favore la riforma del codice di condotta sulla tassazione delle imprese proposta dal Gruppo di lavoro “Codice di condotta”, rilevando che i lavori del predetto Gruppo si iscrivono nel quadro del mandato del gruppo stesso. Il Consiglio ha altresì ricordato che il Codice di condotta costituisce un impegno politico e non incide sui diritti e gli obblighi degli Stati membri né sulle rispettive sfere di competenza degli Stati membri e dell'Unione derivanti dai trattati e ha pertanto invitato il Gruppo a proseguire i suoi lavori volti a sviluppare o, se del caso, rivedere gli orientamenti concordati ai fini di una maggiore chiarezza, e a presentare al Consiglio i risultati conseguiti. In particolare, a elaborare e sottoporre all'approvazione del Consiglio proposte di orientamenti su specifiche caratteristiche fiscali di applicazione generale che rientrino nell'ambito d'applicazione del codice di condotta riveduto.

Il Consiglio ha accolto con favore le misure adottate per rafforzare la trasparenza dei lavori del Gruppo e migliorarne la comunicazione pubblica. A tale riguardo, ha rilevato che il Codice di condotta riveduto specifica che saranno resi pubblici i documenti finali approvati dal Consiglio come pure, se del caso, documenti aggiuntivi, conformemente alle norme appli-

---

<sup>(9)</sup> Consiglio dell'UE, Direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022, *intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione*; G.U.U.E. L328 del 22 dicembre 2022, 1.

<sup>(10)</sup> Consiglio dell'UE, *Conclusioni sulla riforma del codice di condotta in materia di tassazione delle imprese*, doc. 14452/22 (FISC 214) dell'8 novembre 2022.

cabili. Infine, ha invitato il Gruppo a esaminare ulteriori misure in conformità delle norme applicabili e a riferire in tal senso al Consiglio entro il 30 giugno 2023.

#### 5. - *Deroghe nel settore dell'iva*

Il 6 dicembre, approvando la proposta della Commissione europea, il Consiglio, ha autorizzato l'Italia a continuare a limitare al 40% il diritto a detrazione dell'iva per alcuni veicoli a motore<sup>(11)</sup>. L'autorizzazione è valida fino al 31 dicembre 2025. La decisione prolunga gli effetti della precedente disposizione 2007/441/CE del Consiglio, in scadenza il 31 dicembre 2022, che autorizzava l'Italia a limitare il diritto a detrazione dell'iva a norma dell'art. 168, Direttiva 2006/112/CE sull'acquisto di taluni veicoli stradali a motore (compresi i contratti di assemblaggio e simili, fabbricazione, acquisto intracomunitario, importazione, leasing o noleggio, modificazione, riparazione e manutenzione, nonché le spese connesse, compresi lubrificanti e carburante) qualora il veicolo in questione non fosse utilizzato esclusivamente a fini professionali. Per i veicoli soggetti a tale limitazione del 40%, l'Italia richiede che i soggetti passivi non assimilino l'utilizzazione a fini privati dei veicoli dell'impresa di un soggetto passivo a una prestazione di servizi a titolo oneroso a norma dell'art. 26, paragrafo 1, lett. a), Direttiva 2006/112/CE ("misure speciali").

Il Consiglio ha autorizzato la Polonia a mantenere una misura di deroga in materia di detrazione dell'iva sui veicoli a motore, simile a quella sopra descritta per l'Italia.

La Polonia potrà limitare al 50% il diritto alla detrazione dell'iva sull'acquisto, sull'acquisto intracomunitario, sull'importazione, sul noleggio o sul leasing di taluni veicoli stradali a motore e sulle spese correlate, se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente per scopi professionali, ed esentare i soggetti passivi dall'assimilare l'uso non professionale di tali veicoli a una prestazione di servizi in conformità dell'art. 26, paragrafo 1, lett. a), Direttiva 2006/112/CE. La Polonia è autorizzata a derogare le disposizioni ordinarie della normativa iva fino al 31 dicembre 2025<sup>(12)</sup>.

---

<sup>(11)</sup> Consiglio dell'UE, Decisione di esecuzione (UE) 2022/2411 del 6 dicembre 2022, recante modifica della decisione 2007/441/CE che autorizza la Repubblica italiana ad applicare misure di deroga all'art. 26, paragrafo 1, lett. a) e all'art. 168, Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto; in *G.U.U.E.* L317 del 9 dicembre 2022, pag. 120.

<sup>(12)</sup> Consiglio dell'UE, Decisione di esecuzione (UE) 2022/2385 del 6 dicembre 2022, recante modifica della decisione di esecuzione 2013/805/UE, che autorizza la Repubblica di Polonia ad introdurre misure di deroga all'art. 26, paragrafo 1, lett. a), e all'art. 168,

Su proposta della Commissione, il 19 dicembre 2022, il Consiglio ha autorizzato i Paesi Bassi a prolungare una misura speciale di deroga all'art. 285, Direttiva 2006/112/CE al fine di esentare dall'iva i soggetti passivi il cui volume d'affari annuo non supera i 25.000 euro<sup>(13)</sup>.

La Bulgaria è stata autorizzata a introdurre una misura speciale di deroga all'art. 287, punto 17, Direttiva 2006/112/CE e, di conseguenza, a esonerare dall'iva i soggetti passivi il cui volume d'affari annuo non supera il controvalore in valuta nazionale di 51.130 euro<sup>(14)</sup>. La misura speciale sarebbe applicabile fino al 31 dicembre 2024, data entro la quale gli Stati membri sono tenuti a recepire la Direttiva (UE) 2020/285 del Consiglio. Tale direttiva dispone che, a decorrere dal 1° gennaio 2025, gli Stati membri saranno autorizzati a esonerare dall'iva le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da soggetti passivi il cui volume d'affari annuo in un dato Stato membro non supera la soglia di 85.000 euro (o l'equivalente in valuta nazionale). La misura speciale bulgara è pertanto coerente con la *policy* europea che mira a ridurre l'onere di conformità per le piccole imprese ed evitare distorsioni della concorrenza nel mercato interno.

### PARTE III

#### LA COMMISSIONE EUROPEA

##### 1. - *L'iva nell'era digitale*

L'8 dicembre scorso, la Commissione europea ha proposto una serie di misure per modernizzare e migliorare il funzionamento del sistema dell'iva unionale, per renderlo sia più efficace contro le frodi – potenziando lo scambio di informazioni esistente<sup>(15)</sup> – sia maggiormente adeguato

---

Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto; in *G.U.U.E.* L315 del 7 dicembre 2022, pag. 85.

<sup>(13)</sup> Consiglio dell'UE, Decisione di esecuzione (UE) 2022/2542 del 19 dicembre 2022, recante modifica della decisione di esecuzione (UE) 2018/1904 che autorizza i Paesi Bassi ad applicare una misura speciale di deroga all'art. 285, Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto; in *G.U.U.E.* L328 del 22 dicembre 2022, pag. 105.

<sup>(14)</sup> Consiglio dell'UE, Decisione di esecuzione (UE) 2022/2254 del 14 novembre 2022 che autorizza la Bulgaria a introdurre una misura speciale di deroga all'art. 287, Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto; in *G.U.U.E.* L297 del 17 novembre 2022, 69.

<sup>(15)</sup> Commissione europea, *Proposal for a Council directive amending Directive 2006/*

ai processi di digitalizzazione del mercato interno<sup>(16)</sup>. L'iniziativa vuole, in particolare, affrontare le sfide che lo sviluppo dell'economia delle piattaforme, della cd. *gig economy*, della *sharing economy*, ecc. pongono per una corretta applicazione dell'iva.

Secondo un recente studio<sup>(17)</sup>, nel solo 2020 gli Stati membri avrebbero perso oltre 90 miliardi di euro del gettito iva. Stime prudenti suggeriscono che un quarto delle entrate mancanti può essere attribuito direttamente alle frodi iva legate al commercio intra-UE. D'altro canto, il regime iva, così come oggi è concepito nell'UE, rappresenta un impegno gravoso, soprattutto in termini di *compliance*, in particolare per le PMI, le *start-up*, e per tanti altri soggetti che operano a livello transfrontaliero.

Il nuovo sistema proposto consente una comunicazione digitale in tempo reale ai fini dell'iva, basata sulla fatturazione elettronica, e fornirà agli Stati membri preziose informazioni per lottare contro le frodi iva, in particolare le frodi carosello. La Commissione ha calcolato che il passaggio alla fatturazione elettronica, oltre ad abbattere i costi amministrativi e di conformità per gli operatori dell'UE di circa 4 miliardi di euro, potrà contribuire a ridurre le frodi iva fino a 11 miliardi di euro all'anno. La proposta garantisce una convergenza nello sviluppo dei sistemi nazionali esistenti e favorirà altresì, per gli Stati membri interessati, lo sviluppo di un sistema di segnalazione digitale per il commercio puramente interno.

In base alle nuove norme, gli operatori delle *piattaforme digitali* diventeranno responsabili della riscossione e del versamento dell'iva alle autorità fiscali, almeno ogni qualvolta i loro utenti non siano tenuti a farlo, ad esempio, perché rientrano tra le micro-imprese o si tratta di forniture del tutto occasionali. Ciò consentirà un approccio uniforme in tutti gli Stati membri e contribuirà a creare condizioni di sostanziale eguaglianza tra, ad esempio, fornitura di alloggi e altri servizi *online* e canali di distribuzione più tradizionali.

Basandosi sul modello di "sportello unico" (*one-stop-shop*) iva già esistente per le società di *shopping online*, le proposte che la Commissione

---

112/EC as regards VAT rules for the digital age (le proposte non sono ancora disponibili in italiano al momento di questa pubblicazione); doc. COM(2022)701 dell'8 dicembre 2022.

<sup>(16)</sup> Commissione europea, *Proposal for a Council regulation amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards the VAT administrative cooperation arrangements needed for the digital age*; doc. COM(2022)703 dell'8 dicembre 2022 e, inoltre, *Proposal for a Council implementing regulation amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards information requirements for certain VAT scheme*; doc. COM(2022)704 dell'8 dicembre 2022.

<sup>(17)</sup> Commissione europea, "VAT gap in the EU", Rapporto 2022; il rapporto è stato elaborato da un *team* di esperti del CASE (*Center for Social and Economic Research*), diretto da Grzegorz Poniatowski, Varsavia, 10 dicembre 2022.

ha messo sul tavolo del Consiglio, consentirebbero alle imprese che vendono ai consumatori in un altro Stato membro di registrarsi una sola volta ai fini dell'iva per l'intera Unione e di adempiere ai loro obblighi fiscali attraverso un unico portale *online*, con accesso multilingue.

### 2. - DAC8: scambio di informazioni sugli investimenti in criptovalute

Nell'ambito del pacchetto di misure per modernizzare la normativa iva ed adeguarla all'era digitale, la Commissione europea ha lanciato una consultazione pubblica su un'ulteriore proposta di modifica della Direttiva sulla cooperazione amministrativa (2011/16/UE), già ribattezzata DAC8<sup>(18)</sup>. La proposta ha per obiettivo l'inclusione delle *criptovalute* tra la materia oggetto dello scambio di informazioni ed assistenza tra amministrazioni fiscali dell'Unione.

L'iniziativa intende offrire alle amministrazioni fiscali un utile strumento per assicurare una più efficiente riscossione delle imposte e limitare gli effetti delle operazioni di arbitraggio fiscale che i differenti approcci degli Stati membri nella tassazione delle *criptovalute* – in assenza di trasparenza – possono favorire.

Come noto, le caratteristiche delle *criptovalute* rendono molto difficile la loro tracciabilità e la rilevazione degli eventi imponibili da parte delle amministrazioni fiscali e il problema si complica ulteriormente se il *trading* avviene con l'utilizzo di *providers* stranieri, finendo con il favorire pratiche evasive. Dette pratiche fanno venir meno anche il principio di equità fiscale per la palese differenza con la tassazione dei redditi prodotti dagli operatori dei mercati finanziari più tradizionali. Gli *stakeholders* hanno avuto tempo fino a febbraio 2023 per inviare i loro commenti sulla proposta alla Commissione europea.

### 3. - BEFIT: consultazione pubblica

La Commissione europea ha lanciato una consultazione pubblica sulla sua futura proposta di direttiva per un quadro normativo sulla tassazione delle imprese, denominata BEFIT<sup>(19)</sup>. L'iniziativa BEFIT vuole introdurre un insieme comune di regole per la determinazione della base imponibile delle imprese che operano nell'Unione europea, garantendo, nel contem-

---

<sup>(18)</sup> Commissione europea, *Proposal for a Council directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation*; doc. COM(2022)707 dell'8 dicembre 2022.

<sup>(19)</sup> Commissione europea, *Invito a presentare contributi per una valutazione d'impatto* del 3 novembre 2022; v. altresì la Comunicazione "Tassazione delle imprese per il XXI secolo", doc. COM(2021)251 del 18 maggio 2021.

po, una ripartizione più efficace degli utili tra i paesi dell'UE, sulla base di formule di ripartizione (*formulary apportionment*). L'iniziativa mira altresì a ridurre i costi di conformità per le imprese transfrontaliere e ad assicurare un approccio coerente alla tassazione delle imprese.

La *call for evidence* lanciata dalla Commissione offre alcuni interessanti spunti sul quadro che l'istituzione europea intende delineare, in particolare in materia di transazioni infragruppo e prezzi di trasferimento. La Commissione sembra infatti ritenere che le disposizioni dell'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE (imprese associate) che precisa le modalità d'applicazione del principio di libera concorrenza (*arm's length*) negli scambi transfrontalieri tra entità dello stesso gruppo e le linee guida che ne discendono, per la loro complessità, siano divenute un apparato normativo di difficile applicazione. Inoltre, la Commissione ritiene che gli attuali regimi di tassazione delle imprese non riflettano appieno la nuova realtà economica rappresentata dall'avvento dell'economia digitale, in quanto si basano ancora, prevalentemente, sui principi della produzione di tipo tradizionale e di portata locale (*brick and mortar*). Tali principi sono in gran parte superati dall'avvento di fenomeni come la globalizzazione e la digitalizzazione e l'utilizzo sempre più importante nella strategia aziendale e di gruppo dei beni immateriali.

Le principali *policy options* della proposta *BEFIT* per le quali la Commissione invita le parti interessate a pronunciarsi sono le seguenti:

1) in merito al campo d'applicazione della proposta: *i*) limitarne la portata ai soli gruppi di imprese con ricavi globali consolidati superiori a 750 milioni di Euro; o *ii*) ampliarne la portata coprendo anche le PMI con attività transfrontaliere;

2) sulle modalità di calcolo della base imponibile: *i*) obbligo per i gruppi di impresa coperti dalla direttiva di utilizzare bilanci standardizzati e apportare solo una limitata serie di aggiustamenti fiscali al bilancio contabile o *ii*) l'istituzione di un sistema globale di tassazione delle società, con norme dettagliate per determinare il reddito imponibile e le imposte dovute;

3) sulla metodologia applicabile per la ripartizione della sovranità imponibile tra gli Stati membri in cui i gruppi in oggetto mantengono una presenza imponibile significativa: *i*) una metodologia che non tenga conto delle attività immateriali e consideri solo le attività materiali, la manodopera e le vendite per destinazione; o *ii*) una formula di ripartizione che incorpori anche le attività immateriali;

4) sulla ripartizione degli utili con entità esterne al gruppo: *i*) un approccio semplificato rispetto all'amministrazione classica dei prezzi di trasferimento, o *ii*) mantenere l'approccio attuale nella determinazione dei prezzi di trasferimento, basato sull'*arm's length*.

#### 4. - *Tax Symposium: On the Road to 2050*

Il 28 novembre 2022, si è tenuto il convegno di alto livello organizzato dalla Commissione europea sulle prospettive future dei nostri sistemi fiscali. Alle discussioni hanno partecipato ministri delle finanze, responsabili della legislazione fiscale degli Stati membri, rappresentanti del mondo accademico e della società civile. Il *Tax Symposium* ha voluto essere un'occasione per stimolare un ampio dibattito sulle diverse forme d'imposizione e di riscossione delle stesse, ai diversi livelli di *governance*. Ha, inoltre, offerto l'opportunità di approfondire aspetti specifici del cd. *mix* fiscale e considerare le loro prospettive a lungo termine<sup>(20)</sup>.

#### 5. - *Aiuti di Stato*

La Commissione europea ha adottato una modifica del quadro temporaneo di crisi per gli aiuti di Stato per consentire agli Stati membri di continuare ad avvalersi della flessibilità prevista dalle norme sugli aiuti di Stato al fine di sostenere l'economia nel contesto della guerra della Russia contro l'Ucraina<sup>(21)</sup>. Tenendo conto dei riscontri ricevuti dagli Stati membri nell'ambito di consultazioni mirate tenutesi nell'ottobre 2022 e delle misure legislative già adottate o in corso d'adozione per far fronte ai prezzi elevati del gas nell'UE e garantire la sicurezza dell'approvvigionamento energetico, la Commissione ha prorogato fino al 31 dicembre 2023 tutte le misure previste dal quadro temporaneo di crisi. Inoltre, sono stati aumentati i massimali fissati per gli aiuti di importo limitato fino a 250 000 € e 300 000 € per le imprese che operano, rispettivamente, nei settori dell'agricoltura e della pesca e acquacoltura, e fino a 2 milioni di € per le imprese di tutti gli altri settori. Ai sensi della normativa in materia di aiuti di Stato e in particolare dell'art. 107, paragrafo 1, TFUE, gli sgravi fiscali e le altre forme agevolative legate alla tassazione ordinaria delle imprese rientrano nel concetto di aiuti di Stato. Le misure previste dal quadro temporaneo non pregiudicano la possibilità di autorizzare altre misure necessarie e proporzionate direttamente ai sensi del trattato, in particolare a norma dell'art. 107, paragrafo 3, lett. b), TFUE. Nella stessa

---

<sup>(20)</sup> Tutti gli interventi del convegno sono disponibili sul sito della Commissione europea (TAXUD) al seguente indirizzo: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/road-2050-tax-mix-future/eu-tax-symposium\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/road-2050-tax-mix-future/eu-tax-symposium_en). Tra i molti nomi intervenuti si segnalano, il Commissario Paolo Gentiloni, Mathias Cormann (OCSE), Vitor Gaspar (IMF), Paul Tang (Parlamento europeo); i professori Rita de la Feria (Univ. Leeds), Thomas Rixen (Univ. Berlino), André Sapir (ULB Bruxelles) e l'ex ministro delle finanze italiano Daniele Franco.

<sup>(21)</sup> Il quadro temporaneo di crisi è stato adottato il 23 marzo 2022 ed è stato modificato una prima volta il 20 luglio 2022 per integrare il pacchetto di preparazione all'inverno, in linea con gli obiettivi del piano *REPowerEU*.

occasione, la Commissione ha altresì deciso di prorogare fino al 31 dicembre 2023 la possibilità di concedere misure di sostegno agli investimenti per una ripresa sostenibile nell'ambito del quadro temporaneo per gli aiuti di Stato legato all'emergenza Covid-19 <sup>(22)</sup>.

#### Belgio e Svezia: aiuti al personale marittimo

La Commissione europea ha deciso che la proroga dei regimi di favore per il personale marittimo imbarcato su navi registrate in Belgio e Svezia non viola le regole in materia di aiuti di Stato. Gli schemi, abbastanza simili, adottati dai due Stati membri, prevedono entrambi l'esenzione dal versamento dei contributi previdenziali per il personale di bordo associato al versamento dei contributi di previdenza sociale nei due paesi. La misura svedese si spinge anche oltre e consente agli armatori di chiedere il rimborso delle ritenute fiscali effettuate sugli stipendi dei lavoratori marittimi. La misura svedese è però limitata ai marittimi in possesso della cittadinanza di uno Stato dell'Unione europea o dei paesi aderenti allo Spazio Economico Europeo. Le misure sono state adottate per rendere più attrattivo il mestiere di marittimo, attualmente in caduta libera per i giovani residenti in Europa.

Gibilterra: regime di esenzione dall'imposta sulle società locali per interessi e *royalties*

La Commissione ha esteso l'ambito dell'indagine approfondita in corso sul regime fiscale delle società di Gibilterra per rivalutare la compatibilità con le norme sugli aiuti di Stato di un *ruling* fiscale del 2012 concesso a *Mead Johnson Nutrition Holdings Gibraltar Ltd (MJN Ltd)*, sul quale la Commissione aveva già adottato una decisione, successivamente annullata dal Tribunale. Nel dicembre 2018 la Commissione aveva constatato che il regime di esenzione dall'imposta sulle società di Gibilterra per interessi e *royalties*, nonché cinque *ruling* fiscali (compreso quello del 2012 a favore di *MJN Ltd*), non rispettavano la normativa dell'UE sugli aiuti di Stato. Tuttavia, nell'aprile 2022 il Tribunale ha parzialmente annullato la decisione della Commissione. In particolare, il Tribunale ha ritenuto che la decisione della Commissione del 2014 di avvio del procedimento non fosse sufficientemente precisa quanto alla misura a favore di *MJN Ltd*. Al tempo stesso tempo, la Corte ha confermato la decisione della Commissione sul regime di esenzione fiscale (le conclusioni della Commissione sugli altri quattro *ruling* fiscali non sono state impugnate dinanzi alla

---

<sup>(22)</sup> Commissione europea, Comunicato stampa: *La Commissione proroga e modifica il quadro temporaneo di crisi*, IP/22/6468 del 28 ottobre 2022.



Corte e sono definitive). A seguito dell'annullamento parziale, la Commissione ha dunque deciso di estendere l'ambito dell'indagine iniziale per specificare ulteriormente le misure di favore nei confronti dell'*holding* di Gibilterra, in linea con le indicazioni della Corte, e riesaminare le informazioni fornite dal Regno Unito.

#### Paesi Bassi: aiuti per compensare i costi delle imprese legati alla Brexit

La Commissione ha approvato aiuti per 185 milioni di euro destinati dai Paesi Bassi a finanziare un programma di compensazione dei costi sostenuti dalle imprese olandesi in relazione all'uscita del Regno Unito dall'Unione europea. Il programma finanzia, in particolare, i costi sostenuti dalle imprese per rispondere ai nuovi requisiti in materia di diritto doganale e l'adattamento dei programmi informatici di gestione del transito delle merci da e per il Regno Unito. Lo schema di aiuti diretti sarà aperto alle imprese di qualsiasi dimensione e settore economico che, a causa della Brexit, si trovano, per la prima volta nella condizione di dover svolgere le pratiche doganali necessarie per l'*import-export* con i paesi extra-UE. L'aiuto per ogni singolo beneficiario potrà arrivare ad un massimo di 40.000 euro (50.000 per le società con proprio terminale portuale operativo).

#### Italia: aiuti all'editoria

La Commissione europea ha approvato uno schema di aiuti italiano di 120 milioni di euro per supportare la pubblicazione e diffusione di quotidiani e periodici in lingua italiana. Tali prodotti dell'editoria nazionale avranno diritto ad un credito fiscale che coprirà il 30% dei costi sostenuti per l'acquisto di carta nel biennio 2021/22, da far valere negli anni fiscali 2022 e 2023. La Commissione ha valutato lo schema d'aiuti compatibile con le regole stabilite dall'art. 107, paragrafo 3, punto c), TFUE, che consente agli Stati membri di sostenere lo sviluppo di determinati settori economici. La misura è stata ritenuta necessaria, appropriata a perseguire gli obiettivi prefissi (promuovere la diffusione dei *media* e garantire il pluralismo), e proporzionata.

#### Italia: esenzioni contributive temporanee in favore di certi settori industriali

Il 24 novembre scorso la Commissione ha ritenuto compatibile con le regole in materia di aiuti di Stato un aiuto concesso dall'Italia alle imprese siderurgiche, automobilistiche, del settore agricolo e dell'industria del legno per affrontare la crisi causata dal conflitto tra Russia e Ucraina (caseo SA.104492 del registro degli aiuti). Lo schema prevede l'esenzione dal

versamento dei contributi previdenziali per i mesi di aprile e maggio 2022 nei quali le aziende sono state costrette a sospendere la produzione per i noti problemi nel settore dei trasporti e degli approvvigionamenti di materie prime.

#### Italia: aiuti agli autotrasportatori

Il 13 ottobre 2022, la Commissione europea ha annunciato di aver approvato, ai sensi delle norme dell'UE sugli aiuti di Stato, un regime italiano volto a supportare gli autotrasportatori che utilizzano il gas naturale liquefatto (*LNG*) come combustibile, tenuto conto del conflitto legato all'invasione russa dell'Ucraina (caso numero SA. 103752). Il regime è stato ritenuto compatibile con il cd. "quadro temporaneo di crisi" adottato il 23 marzo 2022. L'aiuto assume la modalità del credito d'imposta, pari al 30% dei costi ammissibili di *LNG* sostenuti tra il 1° febbraio 2022 e il 31 dicembre 2022, ed è contingentato al 70% del consumo di *LNG* sostenuto dai beneficiari nello stesso periodo dell'anno precedente. L'aiuto non dovrà superare i 2 milioni di euro per beneficiario. La Commissione ha ritenuto che il regime d'aiuti italiano è appropriato, proporzionato e necessario per porre rimedio alla grave perturbazione dell'economia di uno Stato membro dell'UE (art. 107, paragrafo 3, lett. b, TFUE), e in linea con il *quadro temporaneo di crisi*.

#### Ungheria: aiuti all'industria automobilistica

In ottobre la Commissione europea ha lanciato un'indagine approfondita nei confronti del piano di aiuti in favore di un impianto per la costruzione di componenti automobilistiche, *Rubin NewCo Kft*, nella regione di Észak. Oltre ad ingenti aiuti diretti, il piano prevede la concessione di benefici fiscali per 750.000 euro. Il nord dell'Ungheria rientra tra le regioni a maggior disagio economico dell'Unione e l'impianto dovrebbe creare 1500 nuovi posti di lavoro. Tuttavia, ad una prima valutazione, la Commissione ha sollevato qualche dubbio in merito alla piena compatibilità della misura con le *Linee-guida dell'UE sugli aiuti regionali*.

#### 6. - Procedure di infrazione

Belgio e Lussemburgo: trasposizione della direttiva accise nell'ordinamento nazionale

Il 29 settembre 2022 la Commissione europea ha inviato un parere motivato (seconda fase della procedura di infrazione) a Belgio e Lussemburgo per non aver ancora notificato alla Commissione le misure adottate per una corretta trasposizione della Direttiva quadro sulle accise

(Direttiva 2020/262) nell'ordinamento tributario nazionale<sup>(23)</sup>. La Direttiva sulle accise (2008/118) è stata recentemente rifiuta nella direttiva quadro sulle accise (2020/262) che stabilisce una serie di disposizioni che saranno d'applicazione dal 13 febbraio 2023 e che gli Stati membri dell'UE dovevano recepire nella legislazione nazionale entro il 31 dicembre 2021. Considerando che Belgio e Lussemburgo, nonostante la *messa in mora* avvenuta nel gennaio 2022 non hanno ancora notificato alcun provvedimento di recepimento, la Commissione europea ha emesso un parere motivato nei confronti di tali Stati perché adempiano alle loro obbligazioni entro due mesi. Qualora tale obbligo non venga rispettato la Commissione potrà decidere di rinviare il caso alla Corte di giustizia dell'Unione europea.

#### 7. - *Chiusura procedure di infrazione in corso*

La Commissione europea ha annunciato di aver chiuso le procedure di infrazione aperte contro la Bulgaria, la Repubblica Ceca, la Grecia, la Lettonia e la Slovenia per errori di trasposizione delle esenzioni temporanee dell'iva come risposta alla crisi pandemica COVID-19.

Il 29 settembre 2022, la Commissione ha annunciato di aver chiuso la procedura di infrazione nei confronti di Estonia e Grecia per l'avvenuta trasposizione nella legislazione nazionale delle misure del pacchetto iva sul commercio elettronico.

La Commissione europea ha chiuso la procedura d'infrazione nei confronti della Grecia per le esenzioni fiscali discriminatorie in caso di successione sui conti correnti bancari congiunti. La legislazione greca, infatti, prima delle necessarie modifiche, prevedeva un'esenzione dalla tassa di successione per conti congiunti e fondi di investimento detenuti in comune dai coniugi, a condizione che il deposito bancario fosse effettuato presso un'istituzione finanziaria greca. I depositi presso istituzioni finanziarie straniere non potevano dunque beneficiare di tale esenzione.

---

<sup>(23)</sup> Consiglio dell'UE, Direttiva (UE) 2020/262 del 19 dicembre 2019 che stabilisce il regime generale delle accise (rifusione), in *G.U.U.E.* L58 del 27 febbraio 2020, pag. 4.

## PARTE IV

## VARIE

*1. - CESE: Tassazione dei telelavoratori transfrontalieri e dei loro datori di lavoro*

In un proprio parere d'iniziativa<sup>(24)</sup> il Comitato economico e sociale (CESE) si è espresso a favore di una profonda riforma della tassazione del telelavoro transfrontaliero, per renderla più semplice e al passo con i tempi. L'aumento del telelavoro transfrontaliero, legato anche alla crisi pandemica, comporta sfide particolari per i sistemi fiscali internazionali attualmente esistenti, concepiti in tempi lontani. Tale considerazione vale in particolare per la tassazione delle retribuzioni dei lavoratori e degli utili delle imprese. Come già osservato dalla stessa Commissione europea<sup>(25)</sup>, un telelavoratore transfrontaliero potrebbe trovarsi esposto a una doppia imposizione sul proprio reddito, con conseguenti lunghe controversie con le autorità fiscali degli Stati membri. Inoltre, per quel che riguarda la tassazione degli utili delle imprese, i telelavoratori internazionali possono correre il rischio di creare involontariamente una stabile organizzazione della loro impresa in un paese diverso da quello in cui tale impresa ha sede. Se venisse creata una stabile organizzazione in un altro paese, l'impresa sarebbe costretta a suddividere le sue entrate in funzione della loro origine geografica e sarebbe quindi soggetta a obblighi di dichiarazione e di pagamento delle imposte in paesi diversi.

Le misure fiscali temporanee adottate dagli Stati membri dell'UE, nonché gli orientamenti suggeriti dall'OCSE al culmine della pandemia – e, generalmente seguiti dai paesi membri di quell'organizzazione – hanno consentito ai dipendenti e ai datori di lavoro transfrontalieri di continuare le loro attività commerciali in maniera relativamente tranquilla, ma ora, terminata la situazione di emergenza, la posizione fiscale di tali lavoratori è tornata ad essere delicata.

Dato il processo di mondializzazione dell'economia in corso, i principi di tassazione per il telelavoro transfrontaliero dovrebbero preferibilmente essere concordati a livello globale. Tuttavia, non vi sono controindicazioni

---

<sup>(24)</sup> CESE, Parere d'iniziativa sulla *Tassazione dei telelavoratori transfrontalieri e dei loro datori di lavoro*, relatore Krister Andersson; doc. ECO/585 del 13 luglio 2022.

<sup>(25)</sup> Commissione europea, *Tax in an increasingly mobile working environment: challenges and opportunities* documento di lavoro per la Piattaforma sulla *good governance*; TAXUD D2, doc. 002 del 7 ottobre 2021.

apparenti qualora l'Unione europea decidesse di fare un suo primo passo verso una armonizzazione o perlomeno una regolamentazione minima all'interno dell'Unione. A questo proposito, il CESE ha formulato le sue raccomandazioni.

Per consentire anche alle PMI di offrire ai propri dipendenti la possibilità di lavorare a distanza e di poterne a sua volta beneficiare, è importante che tutti gli obblighi amministrativi relativi alla fiscalità dei telelavoratori transfrontalieri siano ridotti al minimo. Le regole dovrebbero essere di facile applicazione sia per i dipendenti che per i datori di lavoro. Una delle possibili opzioni sarebbe che la tassazione nel luogo in cui viene esercitato il telelavoro scatti solo se il numero di giorni lavorativi nel paese supera i 96 per anno civile. Il CESE incoraggia la Commissione europea a valutare la possibilità di uno sportello unico (*one-stop-shop*), come già avviene per l'iva, per determinare la ripartizione impositiva tra i paesi interessati. La gestione e semplificazione degli obblighi amministrativi relativi alla fiscalità dei telelavoratori transfrontalieri favorirebbe in modo decisivo l'affermarsi di queste moderne forme lavorative che riescono a conciliare lavoro e vita privata.

## 2. - OCSE: *Crypto-Asset Reporting Framework*

L'OCSE ha presentato un nuovo quadro mondiale di trasparenza fiscale (*Crypto-Asset Reporting Framework – CARF*) che prevede dichiarazioni spontanee e scambio di informazioni sulle *criptovalute*. Tale quadro è la risposta ad una precisa richiesta del G20 che aveva invitato l'OCSE a elaborare una strategia di trasparenza per le *criptovalute* e gli altri beni di tale natura (*fungible/non fungible token*). Il *CARF* è stato sottoposto all'esame dei ministri delle finanze ed ai governatori delle banche centrali dei paesi del G20 in occasione della loro riunione tenutasi a Washington in ottobre<sup>(26)</sup>.

La nuova iniziativa in favore della trasparenza, presa in partenariato con il G20, rientra nel contesto dettato dalla rapida adozione delle *criptovalute* nel campo della finanza e degli investimenti. A differenza dei prodotti finanziari tradizionali, i *crypto-asset* possono essere trasferiti senza far ricorso a intermediari finanziari tradizionali e senza che alcun amministratore centrale ne disponga una piena visibilità sulle transazioni effettuate o sulla localizzazione degli stessi *crypto-asset*. Inoltre, il mercato delle *criptovalute* ha dato vita ad un insieme di intermediari e prestatori di servizi

---

<sup>(26)</sup> OCSE, *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard*, del 10 ottobre 2022.

come le piattaforme *online* di scambio di *crypto-asset*, che non sono sottoposti a regolamentazione. Le *criptovalute* sfuggono quindi, almeno in parte, alle regole del *common reporting standard (CRS)* OCSE/G20, e questo fa sì che aumentino le probabilità di un loro utilizzo a fini di frode fiscale con grave nocimento alle regole di trasparenza faticosamente messe in atto con il *CRS*. L'OCSE ha ugualmente sottoposto al G20 una serie di modifiche ulteriori al *CRS* al fine di attualizzare il suo campo d'applicazione in modo da coprire l'integralità dei prodotti finanziari del mondo digitale e migliorarne il funzionamento sulla base dell'esperienza acquisita dalle amministrazioni fiscali.

Il pericolo delle transazioni con l'utilizzo di valute "virtuali" è oggetto di attenzione anche da parte delle istituzioni europee. La Commissione ha recentemente lanciato una proposta di direttiva, DAC8<sup>(27)</sup>; lo stesso Parlamento europeo è intervenuto adottando il 4 ottobre scorso una risoluzione<sup>(28)</sup> per richiedere un migliore utilizzo della tecnologia *blockchain* per lottare contro l'evasione fiscale, nonché un approccio coordinato nella tassazione dei *capital gains* generati dagli investimenti in *criptovalute*<sup>(29)</sup>.

MARIA GIUSEPPINA VALENTE  
FRANCO ROCCATAGLIATA (\*)

---

<sup>(27)</sup> Di cui si parla in altra parte di questa rubrica; v. Parte III, punto 2.

<sup>(28)</sup> Parlamento europeo, *Risoluzione sull'impatto delle nuove tecnologie sulla tassazione: cripto-attività e blockchain*; doc. P9\_TA(2022)0335 del 4 ottobre 2022.

<sup>(29)</sup> Parlamento europeo, *Progetto di relazione sull'impatto delle nuove tecnologie sulla tassazione: cripto-attività e blockchain*, relatrice l'on.le Lidia Pereira (S&D, POR); doc. 2021/2201(INI) del 4 aprile 2022.

(\*) Con l'odierno numero si chiude l'ultraventennale collaborazione dei due curatori con DPTI per la tenuta di questa rubrica. La sua redazione – o meglio, compilazione – richiede un lavoro di monitoraggio e un'attenzione che, purtroppo, i rispettivi impegni di lavoro e di vita non consentono più di garantire ai lettori nei tempi e nella forma dovuta. Nel ringraziare chi in questi anni ci ha seguito, anche solo scorrendo rapidamente l'indice della rubrica, ci congediamo da voi certi che chi ne prenderà il testimone la porterà avanti con successo; certamente con spirito ed idee nuove che la renderanno ancora più fruibile.

## INTERNET

All'indirizzo <https://www.ictd.ac/> si trova il sito dell'International Center for Tax and Development (ICTD) che è stato fondato nel 2010 ed è finanziato dal *Foreign, Commonwealth and Development Office* (FCDO) del Regno Unito, dalla *Bill & Melinda Gates Foundation* e dall'Agenzia norvegese per la cooperazione allo sviluppo (Norad). L'ICTD si presenta quale un Centro di ricerca indipendente focalizzato al miglioramento delle politiche fiscali e delle amministrazioni fiscali nei paesi a basso reddito. Inoltre nella presentazione indica: “*We support our partners in raising more revenue to fund public services in ways that are equitable, efficient, and strengthen accountability. In this way, our efforts contribute to advancing sustainable development by reducing inequality, fostering inclusive growth, and enhancing governance.*”.

Le sezioni del sito più interessanti per lo studioso sono quella relativa alla *Research*, finalizzata ad: “*Improving tax policy and administration in lower-income countries through collaborative research and engagement.*”, e quella relativa al *Learning*, che si presenta così: “*Here you will find open access resources to help you learn about key tax and development issues in low-income countries, at your own pace. You can watch exclusive lectures, read carefully-curated reading lists and take a quiz to test your knowledge. Afterwards, join our LinkedIn community group to connect with others to exchange thoughts, ideas and continue your learning journey.*”.

Nella sezione *Research*, il capitolo *International Tax*, che è di particolare interesse, si presenta così: “*Low-income countries are more dependent on corporate income tax revenue than richer countries, and at the same time, disproportionately affected by multinational tax avoidance. Our research on this theme investigates ways in which developing countries can protect their tax bases, including through simplified transfer pricing methods and improved tax treaty policies. It also examines the challenges and opportunities developing countries face from their participation in international tax negotiations*”.

Il capitolo comprende una notevole raccolta di articoli, *working papers* e pubblicazioni, specificamente rivolti alla tassazione internazionale nei paesi in via di sviluppo (nozione che comprende sia i paesi poveri che i paesi con mercati emergenti) come ad esempio il *link* alla pubblicazione di Martin Hearson, Rasmus Corlin Christensen e Tovony Randriamanalina intitolata “*Developing influence: the power of ‘the rest’ in global tax governance*” <https://www.ictd.ac/publication/developing-influence-power-rest-global-tax-governance/> che analizza la possibilità per i paesi poveri di influire sui processi di formazione delle linee guida sulla tassazione inter-

nazionale normalmente dominati dai paesi ad alto potere economico, così come si legge nell'introduzione: *“As Western-led institutions of global governance adapt to global power shifts, the question of which countries dominate, and how, increasingly animates scholarship. Yet while attention has shifted from ‘Great’ to ‘Rising’ Powers, the underlying focus on market power has changed little. In this article, we shift the focus to alternative forms of power that developing countries can wield in global governance, specifically in highly technical transnational negotiations. Reconceptualising the notion of ‘regulatory capacity’, we argue that states can overcome limited market power through socio-technical resources: expertise and professional networks. These resources form the basis through which policy claims become authoritative and they enable emerging state coalitions to influence policy-making. To demonstrate this, we analyse developing countries’ involvement in standard-setting for international corporate taxation. Specifically, we study the newly established G20/OECD Inclusive Framework, an experiment where more than 140 jurisdictions participate in negotiations that were previously the preserve of OECD states. Based on unique attendance data and interviews with dozens of participants, we perform a detailed analysis of specific policy decisions, interrogating the extent and sources of developing countries’ influence. We find that socio-technical resources allow individuals from lower-income countries to achieve narrow yet significant successes, punching above their weight in global governance.”.*

Anche il capitolo riguardante *“Tax and Governance”* è ricco di materiali di studio con una prospettiva dal punto di vista dei paesi in via di sviluppo dove è interessante, vedere da questa angolazione, l’approccio critico e l’analisi storica della formazione del cosiddetto ITR (*International Tax Regime*) e del ruolo e degli interessi delle principali istituzioni di cooperazione fiscale internazionale quali l’ONU, l’OCSE, e l’OCSE/G20 Inclusive Framework, come ad esempio nello studio *“Literature Review International Tax”* di Soukayna Remmal nella cui introduzione si legge: *“The goal of this review of the literature and topics has been to introduce some of the key issues in the literature on international taxation, as they relate to developing countries. It has covered four core areas – basics in international taxation, the institutions of the international tax regime, key issues for developing countries, and new and alternative debates in taxation. The list of topics covered here is by no means exhaustive, and due to space constraints, the amount of detail is somewhat limited. Nevertheless, the hope is that from this review, a sense of some of the most pressing issues in international tax governance have been gained. The literature reveals some key consistencies.”.*



*Less developed countries are often in the position of being ‘rule takers’ in the ITR, by virtue of the fact that they have until recently, not participated in the main standards-setting processes within the main institution of tax governance. Second, and because of this, international tax standards tend to be very complex and overly burdensome to implement, and do not reflect the specific needs of lower income countries. Third, less developed countries struggle significantly with the impacts of tax competition, tax avoidance and evasion, and there appears to be a consensus that these impacts are felt more acutely in these countries than in developed countries. Fourth, although double tax treaties have been highly asymmetric between lower income countries and developed country partners, there appears to be a growing movement towards cancellation or renegotiation of tax treaties to redress some of these issues. Finally, although many of the institutions of international tax governance have become more inclusive, there are still barriers to participation which need to be addressed.”.*

Conclusivamente, il sito dell’*International Center for Tax and Development* (ICTD) è da tenere in considerazione per accedere ad un punto di vista critico sull’ITR alternativo al *mainflow*.


DANIELE MANDELLI

RASSEGNA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA

N.	Causa e data sentenza	Parti in causa	Principi richiamati dalla Corte	Oggetto	Massima
10V- /22	C-696/ 20, 07.07.22	B. Vs. Direttore dell'amministrazione finanziaria di W., Polonia	C-245/18, <b>Tecnoservice Int.</b> , punto 24 C-536/08 e C-539/08, <b>X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading</b> , punto 35 C-48/20, <b>P (Carte carburante)</b> , punti 28 e 29	Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 41 – Acquisto intracomunitario di beni – Luogo – Catena di operazioni successive – Erronea qualificazione di una parte delle operazioni – Principi di proporzionalità e di neutralità fiscale	L'articolo 41 della direttiva iva deve essere interpretato nel senso che esso non osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale un acquisto intracomunitario di beni è considerato effettuato nel territorio di tale Stato membro, allorché tale acquisto, che costituisce la prima operazione di una catena di operazioni successive, è stato erroneamente qualificato come operazione nazionale dai soggetti passivi coinvolti, i quali hanno utilizzato il loro numero di identificazione iva attribuito da tale Stato membro, e l'operazione successiva, che è stata erroneamente qualificata come operazione intracomunitaria, è stata assoggettata a iva in quanto acquisto intracomunitario di beni ad opera degli acquirenti dei beni nello Stato membro di arrivo del trasporto dei beni. Tale disposizione, letta alla luce dei principi di proporzionalità e di neutralità fiscale, osta tuttavia ad una normativa siffatta qualora l'acquisto intracomunitario di beni che è considerato effettuato nel territorio di tale Stato membro sia risultante da una cessione intracomunitaria di beni che non è stata trattata come operazione esente in detto Stato membro.

T Trattato CE/FUE

V Direttive IVA

 Aiuti di Stato


 Imposte dirette

 IVA

R Regolamenti

D Altre direttive

 Raccolta di capitali


 Altre imposte indirette

A Accordi internazionali

<p>11V- /22</p>	<p>C-194/ 21, 07.07.22</p>	<p>Segretario di Stato alle Finanze, Paesi Bassi Vs. X</p>	<p>C-8/17, <b>Biosafe – Indústria de Reciclagens</b>, punti 36 e 37 C-573/15, <b>Oxycure Belgium</b>, punto 32</p>	<p>Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 184 e 185 – Rettifica delle detrazioni – Diritto a detrazione non esercitato entro il termine di decadenza – Impossibilità di operare tale detrazione nell'ambito della rettifica</p>	<p>Gli articoli 184 e 185 della direttiva iva devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che ad un soggetto passivo, il quale abbia omesso di esercitare, prima della scadenza del termine di decadenza previsto dal diritto nazionale, il diritto alla detrazione, venga negata la possibilità di operarla successivamente, a titolo di rettifica, anche qualora non siano stati constatati abusi di diritto, evasioni o perdite di gettito fiscale.</p>
---------------------	------------------------------------	--	--	---	---

T Trattato CE/FUE

V Direttive IVA

 Aiuti di Stato


 Imposte dirette

 IVA

R Regolamenti

D Altre direttive

 Raccolta di capitali


 Altre imposte indirette

A Accordi internazionali

<p>12V- /22</p>	<p>C-294/ 21, 01.08.22</p>	<p>Lussemburgo Vs. Navitours</p>	<p>C-526/19, <b>Entoma</b>, punto 29 C-568/17, <b>Geelen</b>, punto 23</p>	<p>Imposta sul valore aggiunto – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articolo 2, paragrafo 1 – Ambito di applicazione – Operazioni imponibili – Articolo 9, paragrafo 2, lettera b) – Luogo delle prestazioni di trasporto – Gite turistiche sulla Mosella – Fiume sottoposto al regime di condominio</p>	<p>L'articolo 2, paragrafo 1, e l'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che devono essere tassate da uno Stato membro le prestazioni di navigazione turistica effettuate, da un prestatore stabilito in tale Stato membro, all'interno di un territorio che, in forza di un trattato internazionale concluso tra quest'ultimo e un altro Stato membro, costituisce un territorio comune, sotto sovranità comune, di tali due Stati membri e che non è soggetto ad alcuna deroga prevista dal diritto dell'Unione, a condizione che tali prestazioni non siano già state tassate da tale altro Stato membro. La tassazione, da parte di uno degli Stati membri, impedisce all'altro Stato membro di tassare, fatta salva la possibilità per tali due Stati membri di disciplinare in altro modo la tassazione delle prestazioni effettuate all'interno di tale territorio, segnatamente mediante un accordo, purché siano evitate la mancata tassazione di introiti e le doppie imposizioni.</p>
---------------------	------------------------------------	--	--	--	---

T Trattato CE/FUE

V Direttive IVA

 Aiuti di Stato


 Imposte dirette

 IVA

R Regolamenti

D Altre direttive

 Raccolta di capitali


 Altre imposte indirette

A Accordi internazionali

<p>13V- /22</p>	<p>C-267/ 21, 01.08.22</p>	<p>Uniqa Asigurări SA Vs. Amministrazione finanziaria ru- mena</p>	<p>C-401/06, <b>Commis- sione / Germania</b>, punto 31</p>	<p>Imposta sul valore aggiunto – Diretti- va 2006/112/CE – Articolo 56 – Pre- stazioni di servizi assicurativi – Luo- go di collegamento fiscale – Servizi di liquidazione sinistri forniti da società terze in nome e per conto di un as- sicuratore</p>	<p>L'articolo 56, paragrafo 1, lettera c), della direttiva iva deve essere interpreta- to nel senso che i servizi di liquidazione dei sinistri forniti da società terze in nome e per conto di una società di assicurazioni non rientrano nelle «pre- stazioni fornite da consu- lenti, ingegneri, uffici di studio, avvocati, periti contabili ed altre presta- zioni analoghe, nonché [nell'] elaborazioni di dati e [nella] fornitura d'infor- mazioni», previste in detta disposizione.</p>
<p>14V- /22</p>	<p>C-368/ 21, 08.09.22</p>	<p>R.T. Vs. Ufficio doganale princi- pale di Ambur- go, Ger- mania</p>	<p>C-489/20, <b>Kauno teri- torinè mui- tiné</b>, punto 47 e 48 C-7/20, <b>Hauptzol- lamt Mün- ster</b>, pun- to 31 C-26/18, <b>Federal Express Corpora- tion Deut- sche Nie- derlassung</b>, punto 53</p>	<p>Imposta sul valore aggiunto – Diretti- va 2006/112/CE – Articoli 30, 60 e 71, paragrafo 1 – Fatto generatore ed esigibilità dell'iva all'importazione – Luogo in cui sor- ge l'obbligazione tributaria – Deter- minazione del luo- go di importazione dei beni – Mezzo di trasporto immatri- colato nel paese terzo e introdotto nell'Unione euro- pea in violazione della normativa do- ganale</p>	<p>Gli articoli 30 e 60 della sesta direttiva devono es- sere interpretati nel senso che, ai fini dell'iva, il luo- go dell'importazione di un veicolo immatricolato in uno Stato terzo e introdot- to nell'Unione in violazio- ne della normativa dogan- ale si trova nello Stato membro in cui l'autore dell'inosservanza degli ob- blighi imposti dalla nor- mativa doganale risiede e utilizza effettivamente il veicolo.</p>

T Trattato CE/FUE

V Direttive IVA

 Aiuti di Stato


 Imposte dirette

 IVA

R Regolamenti

D Altre direttive

 Raccolta di capitali


 Altre imposte indirette

A Accordi internazionali

<p>15V- /22</p>	<p>C-98/21, 08.09.22</p>	<p>Ufficio delle imposte di R, Germania Vs. W GmbH</p>	<p>C-320/17, <b>Marle Participations</b>, punti 24 e 25 C-316/18, <b>The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge</b>, punti 23 e 27 C-42/19, <b>Sonaecom</b>, punti 41 e 42</p>	<p>Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, articolo 9, paragrafo 1, articolo 167 e articolo 168, lettera a) – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Nozione di "soggetto passivo" – Società holding – Spese connesse a un contributo di socio in natura a talune società figlie – Spese che non fanno parte degli elementi di costo generali – Attività delle società figlie perlopiù esenti da imposta</p>	<p>L'articolo 168, lettera a), della direttiva iva, in combinato disposto con l'articolo 167, deve essere interpretato nel senso che una holding, che effettua operazioni imponibili a valle a favore di società figlie, non ha il diritto di detrarre l'imposta a monte sulle prestazioni che essa acquista presso terzi e che essa conferisce a queste ultima in cambio della concessione di una partecipazione agli utili generali, qualora, in primo luogo, le prestazioni a monte acquistate non presentino nessi diretti e immediati con le operazioni proprie della holding, bensì con le attività perlopiù esenti delle società figlie, in secondo luogo, tali prestazioni non possano essere imputate al prezzo delle operazioni imponibili sotto forma di prestazioni rese alle società figlie e, in terzo luogo, dette prestazioni non rientrino negli elementi di costo generali dell'attività economica propria della società holding.</p>
---------------------	------------------------------	--	---	--	---

T Trattato CE/FUE

V Direttive IVA

 Aiuti di Stato

 Imposte dirette

 IVA

R Regolamenti

D Altre direttive

 Raccolta di capitali


 Altre imposte indirette

A Accordi internazionali

<p>16V- /22</p>	<p>C-227/ 21, 15.09.22</p>	<p>UAB «HA.E- N.» Vs. Ispetto- rato na- zionale delle im- poste, Repub- blica di Lituania</p>	<p>C-414/10, <b>Véleclair</b>, punto 30 C-273/18, <b>Kuršu ze- me</b>, pun- to 34 C-281/20, <b>Ferimet</b>, punto 50</p>	<p>Imposta sul valore aggiunto – Diretti- va 2006/112/CE – Diritto a detrazione dell’iva a monte – Vendita di un bene immobiliare tra sog- getti passivi – Ven- ditore soggetto a una procedura di insolvenza – Prassi nazionale consi- stente nel negare il diritto a detrazione all’acquirente per il motivo che egli era o avrebbe dovuto essere a conoscenza delle difficoltà del venditore nel versa- re l’iva dovuta a valle – Frode e abuso di diritto – Presupposti</p>	<p>L’articolo 168, lettera a), della direttiva iva, in com- binato disposto con il principio di neutralità fi- scale, deve essere inter- pretato nel senso che esso osta a una prassi nazionale consistente nel negare al- l’acquirente il diritto di detrarre l’iva assolta a monte per il solo fatto che questi sapeva o avreb- be dovuto sapere che il venditore si trovava in dif- ficoltà finanziarie, oppure in uno stato di insolvenza, e che non avrebbe versato o non sarebbe stato in gra- do di versare l’iva all’e- rario.</p>
<p>9T/ 22</p>	<p>C-705/ 20, 15.09.22</p>	<p>Fossil (Gibral- tar) Ltd Vs. Com- mission- er of Income Tax</p>	<p>C-529/09, <b>Commis- sione / Spagna</b>, punti 90, 91 e 92 C-51/19 P e C-64/19 P, <b>World Duty Free Group e Spagna / Commis- sione</b>, pun- to 30</p>	<p>Aiuti di Stato – De- cisione (UE) 2019/ 700 – Non imposi- zione dei redditi derivanti da inter- essi da prestiti in- fragrappo e da royalties – Regime di aiuto dichiarato illegale e incompati- bile con il merca- to interno – Obbli- go di recupero – Portata – Disposi- zione nazionale og- getto di indagine della Commissione – Imputazione del- l’imposta pagata al- l’estero al fine di evitare la doppia imposizione</p>	<p>La decisione 2019/700 della Commissione UE deve essere interpretata nel senso che essa non osta a che le autorità nazionali incaricate di recuperare dal beneficiario un aiuto illegale e incompatibile con il mercato interno ap- plichino una disposizione nazionale che prevede un meccanismo di imputazio- ne delle imposte assolte al- l’estero dall’anzidetto be- neficiario a quelle di cui quest’ultimo è debitore in un altro Stato membro, qualora risulti che tale di- sposizione era applicabile alla data delle operazioni controverse.</p>

T Trattato CE/FUE

V Direttive IVA

 Aiuti di Stato


 Imposte dirette

 IVA

R Regolamenti

D Altre direttive

 Raccolta di capitali

 Altre imposte indirette

A Accordi internazionali

<p>10T- /22</p>	<p>C-538/ 20, 22.09.22</p>	<p>Ufficio delle imposte B, Germania Vs. W AG</p>	<p>C-650/16, <b>Bevola e Jens W. Trock</b>, punti 15 - 20 C-388/14, <b>Timac Agro Deutschland</b>, punti 28 e 65</p>	<p>Libertà di stabilimento – Articoli 49 e 54 del Trattato FUE – Deduzione delle perdite definitive subite da una stabile organizzazione non residente – Rinuncia da parte di uno Stato al proprio potere impositivo in forza di una convenzione contro la doppia imposizione – Comparabilità delle situazioni</p>	<p>Gli articoli 49 e 54 del Trattato FUE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a un regime fiscale di uno Stato membro in base al quale una società residente di quest'ultimo non può dedurre dal suo utile imponibile le perdite definitive subite dalla sua stabile organizzazione situata in un altro Stato membro nel caso in cui lo Stato membro di residenza abbia rinunciato al suo potere di assoggettare a imposizione i risultati di tale stabile organizzazione in virtù di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione.</p>
<p>17V- /22</p>	<p>C-330/ 21, 22.09.22</p>	<p>The Escape Center BVBA Vs. Stato belga</p>	<p>C-432/15, <b>Baštová</b>, punto 65 C-703/19, <b>Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach</b>, punto 37 C-18/12, <b>Žamberk</b>, punti 32 e 36</p>	<p>Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 98 – Facoltà degli Stati membri di applicare un'aliquota iva ridotta a talune cessioni di beni e prestazioni di servizi – Allegato III, punto 14 – Nozione di "diritto di uso di impianti sportivi" – Palestre - Assistenza di singoli o gruppi</p>	<p>L'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva iva, in combinato disposto con il punto 14 dell'allegato III di detta direttiva, deve essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi consistente nella concessione del diritto di uso degli impianti sportivi di una palestra e nel fornire assistenza a singoli o gruppi può essere assoggettata ad un'aliquota iva ridotta qualora tale assistenza sia connessa all'uso degli impianti citati e sia necessaria alla pratica dello sport e dell'educazione fisica o sia accessoria al diritto di uso o all'uso effettivo degli impianti in parola.</p>

T Trattato CE/FUE

V Direttive IVA

■ Aiuti di Stato

■ Imposte dirette

■ IVA

R Regolamenti

D Altre direttive

■ Raccolta di capitali

■ Altre imposte indirette

A Accordi internazionali




<p>18V- /22</p>	<p>C-235/ 21, 29.09.22</p>	<p>Raiffei- sen Lea- sing Vs. Repub- blica di Slovenia</p>	<p>C-48/20, P (<b>Carte car- burante</b>), punti 26 e 27 C-516/14, <b>Barlis 06</b> – <b>Investi- mentos Imobiliá- rios e Turí- sticos</b>, punti 27, 42 e 43 C-572/11, <b>Menidzher- ski biznes reshenia</b>, punti 19 e 20</p>	<p>Sistema comune d'imposta sul valo- re aggiunto – Di- rettiva 2006/112/ CE – Articolo 203 – Contratto di ven- dita con locazione finanziaria di ritor- no – Soggetto debi- tore dell'iva – Pos- sibilità di assimilare un contratto scritto a una fattura</p>	<p>L'articolo 203 della diret- tiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che un contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno, alla cui conclu- sione le parti non hanno fatto seguire l'emissione di una fattura, può essere considerato una fattura, ai sensi di tale disposizione, qualora tale contratto con- tenga tutte le informazioni necessarie affinché l'am- ministrazione finanziaria di uno Stato membro pos- sa stabilire se sono soddi- sfatti i requisiti sostanziali del diritto a detrazione dell'iva.</p>
---------------------	------------------------------------	--	--	---	--

GIOACCHINO GALIZIA

T Trattato CE/FUE

V Direttive IVA

 Aiuti di Stato


 Imposte dirette

 IVA

R Regolamenti

D Altre direttive

 Raccolta di capitali

 Altre imposte indirette

A Accordi internazionali

## COMMENTO ALLA GIURISPRUDENZA EUROPEA E INTERNAZIONALE IN MATERIA TRIBUTARIA

---

CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA, Sez. I, 27 gennaio 2022,  
C-788/19

Pres. L. Bay Larsen – Rel. J.-C. Bonichot – Avv. gen. H. Saugmandsgaard Øe

*Il principio di libera di circolazione dei capitali di cui all'art. 63 TFUE osta alla normativa di uno Stato membro che, come conseguenza dell'inadempimento o dell'adempimento inesatto o tardivo dell'obbligo di informazione riguardo ai beni e ai diritti situati all'estero, preveda: l'assoggettamento a imposta dei redditi non dichiarati corrispondenti al valore di tali attivi come «plusvalenze patrimoniali non giustificate», senza concreta possibilità per il contribuente di opporre la decadenza del potere di accertamento; l'irrogazione di una sanzione proporzionale del 150 per cento dell'imposta calcolata sulle somme corrispondenti al valore di tali beni o di tali diritti, avente carattere automatico, non modulabile e da applicarsi congiuntamente a sanzioni forfetarie; l'irrogazione di sanzioni forfetarie intese a presidiare l'inosservanza di meri obblighi formali di natura informativa, prive di un limite massimo e il cui importo non è commisurato alle sanzioni previste per violazioni simili in un contesto puramente nazionale.*

(Omissis).

### **La sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea sul monitoraggio fiscale spagnolo. Comparabilità, svantaggio, giustificazione e proporzionalità della normativa *sub iudice* e possibili riflessi sulla disciplina italiana**

**Abstract:** La sentenza della Corte di giustizia sul monitoraggio fiscale spagnolo è sorretta da una motivazione che riflette la struttura di giudizio costantemente adottata dalla Corte di giustizia nella propria giurisprudenza afferente al settore fiscale, ove l'analisi del potenziale trattamento discriminatorio della normativa nazionale si muove sull'acquisita sequenza procedimentale della comparazione, dello svantaggio, della causa di giustificazione e della proporzionalità di questa. Se in tal senso si può individuare un legame di continuità con il passato, la decisione in commento sollecita maggiori riflessioni per il futuro, con riguardo particolare alla dubbia tenuta delle discipline nazionali degli Stati membri in tema di monitoraggio al cospetto del diritto primario dell'Unione Europea e dell'interpretazione che ne offre la Corte di giustizia. L'ordinamento italiano si iscrive proprio tra gli ordinamenti che dalla sentenza in parola traggono segnali di potenziale incompatibilità con il sistema giuridico europeo.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. La struttura del giudizio della Corte di giustizia in materia tributaria – 3. La sentenza 27 gennaio 2022, causa C-788/19, Commissione europea contro Regno di Spagna – 3.1. Il procedimento precontenzioso – 3.2. La decisione – 3.2.1. Libertà fondamentale alla base del giudizio – 3.2.2. Il giudizio di comparabilità – 3.2.3. La sussistenza del differente trattamento – 3.2.4. La sussistenza di una causa di

giustificazione – 3.2.5. Il giudizio di proporzionalità – 4. Le possibili implicazioni sulla disciplina italiana in tema di monitoraggio fiscale – 4.1. Il monitoraggio fiscale in Italia – 4.2. Del difetto di proporzionalità delle sanzioni “base” per inosservanza degli obblighi di monitoraggio fiscale – 4.3. Del difetto di proporzionalità delle (ulteriori) conseguenze presuntive e sanzionatorie per attività detenute in Paesi a fiscalità privilegiata – 5. Conclusioni.

### 1. - *Introduzione*

L'art. 3 del Trattato sull'Unione Europea (“TUE”) dispone che “[l]’Unione instaura un mercato interno”, da intendersi quale “spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati” (art. 26, paragrafo 2, del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (“TFUE”)).

Poiché il mercato interno rappresenta uno degli strumenti e obiettivo primario dell'integrazione giuridica europea, si può affermare che le libertà fondamentali, siccome funzionali alla sua compiuta realizzazione, appartengono alla categoria dei valori (o dei principi) *irrinunciabili* dell'Unione Europea. Questa precisazione, lungi dall'assumere una mera valenza teorica (o nominale), è suscettibile di produrre conseguenze applicative di non poco conto. La riconducibilità delle libertà fondamentali nel novero dei principi basilari dell'Unione Europea, invero, conduce ad assegnare a esse un significato piuttosto ampio, derogabile solo in presenza di contrapposti interessi generali (*i.e.* di cause di giustificazione, su cui più nel dettaglio *infra* al paragrafo 2.), i quali, costituendo appunto eccezione a principi fondamentali, devono all'opposto essere restrittivamente interpretati.

Muovendo dalla rilevanza assiologica delle norme che compongono le libertà fondamentali al piano dei loro effetti, è nozione acquisita che esse assumano una struttura binaria, nel senso che possono essere intese *i)* a conferire ai destinatari il diritto di circolare senza ostacoli per finalità economiche (e non economiche) nel territorio dell'Unione, ovvero *ii)* quali espressione di un divieto di discriminazione/restrizione in ragione della nazionalità dei prodotti, delle persone, dei servizi o dei capitali.

Nell'accezione *sub a)*, dunque, le libertà fondamentali non si confondono con il principio di non discriminazione, ma debbono intendersi quali presidi diretti all'eliminazione di qualsiasi disposizione che costituisca un ostacolo, di diritto o di fatto, alla circolazione di persone e fattori produttivi in un ordinamento diverso da quello d'origine<sup>(1)</sup>. L'applicabilità della

---

<sup>(1)</sup> Una delle prime elaborazioni giurisprudenziali del divieto di misure indistintamente applicabili si trova nella sentenza 25 luglio 1991, causa C-76/90, *Manfred Säger e Denne-meyer Se Co. Ltd*, punto 12: “[s]i deve anzitutto rilevare come l'art. 59 del Trattato prescriba

disciplina nazionale indistintamente a soggetti nazionali e non – ovverosia non discriminatoria di fattispecie transfrontaliere – potrebbe quindi, secondo tale concezione, essere comunque incompatibile con il mercato interno <sup>(2)</sup>.

Nell'accezione *sub b)*, diversamente, le libertà fondamentali trovano la propria traduzione applicativa nel divieto di discriminare, restringendone a vario titolo la circolazione, persone e fattori produttivi in ragione della nazionalità. Seguendo questa seconda direttrice, l'incompatibilità della normativa nazionale con il diritto primario dell'Unione Europea si riscontrerebbe solamente laddove la stessa riservi un differente trattamento per situazioni comparabili, l'una puramente interna e l'altra con caratteri di transnazionalità <sup>(3)</sup>.

*non solo l'eliminazione di qualsiasi discriminazione nei confronti del prestatore di servizi a causa della sua nazionalità, ma anche la soppressione di qualsiasi restrizione, anche qualora essa si applichi indistintamente ai prestatori nazionali ed a quelli degli altri Stati membri, allorché essa sia tale da vietare o da ostacolare in altro modo le attività del prestatore stabilito in un altro Stato membro ove fornisce legittimamente servizi analoghi*".

<sup>(2)</sup> In questi termini già ci si esprimeva in G. Bizzioli, *I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, 110.

<sup>(3)</sup> La duplicità delle norme che compongono le libertà fondamentali – dirette, da un lato, a garantire la libertà di circolazione e, dall'altro lato, a proibire effetti discriminatori – è diffusamente evidenziata in dottrina. Fra gli studiosi di diritto dell'Unione Europea, si veda, per tutti, C. Barnard, *The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*, Oxford, 2019, 23 ss.: “[i]n the early days of the EU, the key principle was non-discrimination. In more recent years the Court has developed the more intrusive ‘market access’ or ‘restrictions’ test to remove barriers to free movement”; per la materia tributaria, fra gli altri, M. Lehner, *Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty*, in *EC Tax Rev.*, 2000, 5-9: “[i]n this interpretation, the extension of an approach which had been framed purely in terms of equality rights is close to a liberty rights ruling”; A. Cordewener, *The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market*, in F. Vanistendael (Ed.), *EU Freedoms and Taxation*, Amsterdam, 2006, 1-26: “[i]n contrast to the remarks made above regarding the structure of the nondiscrimination component, the fundamental freedoms’ non-restriction component must be understood as a ‘Right to freedom’ (Freiheitsrecht)” e P.J. Wattel, *General EU Law Concepts and Tax Law*, in P.J. Wattel, O. Marres e H. Vermuelen (Eds.), *Terra/Wattel – European Tax Law. I. General Topics and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn, 2019, 61: “[t]he four freedoms (...) encompass two basic rights: a right of cross-border circulation (market access, including the freedom to leave the State of departure unhindered) and a prohibition of discrimination on grounds of nationality or origin on the market (market equality)”.

Anche nella giurisprudenza della Corte di giustizia la “doppia anima” delle libertà fondamentali ha trovato più volte emersione. Per tutte, Corte di giustizia, composizione “Grande”, sentenza 10 febbraio 2009, causa C-110/05, *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana*: “[o]ccorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza, ogni normativa commerciale degli Stati membri idonea ad ostacolare direttamente o indirettamente, in atto o in potenza, gli scambi intracomunitari deve essere considerata come una misura d'effetto equivalente a restrizioni quantitative ai sensi dell'art. 28 CE (...). Sempre da giuri-

Questa sintetica rappresentazione, che appalesa il carattere duale delle libertà fondamentali, incontra tuttavia un'evidente eccezione nella materia tributaria, in relazione alla quale la dimensione puramente discriminatoria non è mai stata definitivamente superata dalla Corte di giustizia. Le ragioni sono essenzialmente ricercabili nella peculiare funzione che si assegna all'imposizione tributaria statale: quest'ultima non è deputata a regolare gli scambi commerciali<sup>(4)</sup>, bensì ad assicurare gettito per finanziare la pubblica spesa. Come già si osservava in un'altra occasione, “[f]ino a quando i tributi rimarranno statali in questo senso, quindi, l'estensione e l'intensità della relazione fra mercato interno e le libertà fondamentali, da un lato, e imposizione tributaria, dall'altro lato, è quella della coerenza interna al sistema tributario, intesa come non discriminazione fra situazioni interne e transfrontaliere”<sup>(5)</sup>.

È esattamente adottando quest'ultima prospettiva che la Corte di giustizia, con la sentenza 27 gennaio 2022, causa C-788/19, *Commissione*

---

*sprudenza costante risulta che l'art. 28 CE riflette l'obbligo di rispettare i principi di non discriminazione e di mutuo riconoscimento dei prodotti legalmente fabbricati e commercializzati in altri Stati membri e di assicurare, altresì, ai prodotti comunitari libero accesso ai mercati nazionali”.*

<sup>(4)</sup> In questo senso R. Lupi, *Concorrenza tra ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, quando a 997 osserva che “occorre ricordare, ancora una volta, che il Fisco non procede merci o servizi, non ne regola la produzione, e quindi non serve ad assicurare gli standard per una ‘libera’ circolazione comunitaria di beni, persone, capitali eccetera”.

<sup>(5)</sup> G. Bizioli, *Il principio di non discriminazione nell'Unione Europea*, in AA.VV., *I diritti del contribuente: principi, tutele e modelli di difesa*, (a cura di) A. Carinci, T. Tassani, Milano, 2022, 122. Secondo altra ricostruzione, la ragione della più ristretta interpretazione delle libertà fondamentali nella materia tributaria, circoscritta alla sola dimensione discriminatoria, deve ricercarsi nella circostanza per cui, ove si accedesse a un'interpretazione più ampia, si assisterebbe a una sostanziale qualificazione di tutte le norme fiscali nazionali quali disposizioni potenzialmente restrittive delle libertà fondamentali, giungendo per tal via ad ampliare oltremodo le fattispecie normative la cui compatibilità con l'ordinamento europeo dovrebbe essere vagliata attraverso una verifica di ragionevolezza delle rispettive giustificazioni. In questi termini, P. Arginelli, *Contributo all'inquadramento dogmatico del fenomeno della esteroestensione societaria in ambito tributario*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 2, 723 e, similmente, S. Kingston, *A light in the darkness: Recent developments in the ECJ's direct tax jurisprudence*, in *Common Market Law Review*, 2007, 1331. In questo senso si è espresso anche l'Avvocato Generale Hogan nelle Conclusioni depositate in data 28 novembre 2019 nella causa C-565/18, *Société Générale S.A. contro Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso*, secondo cui “nel contesto dell'imposizione fiscale, il concetto di «restrizione» è applicato in modo più limitato. Ciò è dovuto alla natura stessa dell'imposizione fiscale, in quanto il semplice fatto che un'attività o un'operazione sia soggetta a un'imposta rende necessariamente tale attività meno attraente se esaminata nell'ottica dell'esercizio di una qualsiasi delle quattro libertà associate al mercato interno. Di conseguenza, per non limitare indebitamente la capacità impositiva degli Stati membri, solo misure impositive discriminatorie costituiscono restrizioni ai fini dell'applicazione di tale libertà” (35).

*europa contro Regno di Spagna*, oggetto della presente nota, ha deciso in ordine alla potenziale incompatibilità con il mercato interno della normativa spagnola in tema di monitoraggio fiscale. La decisione in parola poggia sulla struttura logico-argomentativa costantemente adottata dal Giudice europeo nella propria consolidata giurisprudenza afferente al settore fiscale, la quale risponde a una sequenza procedimentale ben definita.

Questo modello di giudizio verrà illustrato nel successivo paragrafo 2, per poi valutarne, al paragrafo 3, la concreta applicazione nella sentenza oggetto del presente commento. Il paragrafo 4, diversamente, esaminerà i potenziali riflessi che la riferita sentenza potrà produrre nei confronti della disciplina italiana in tema di monitoraggio fiscale. Nel paragrafo 5 verranno formulate alcune conclusioni.

## 2. - *La struttura del giudizio della Corte di giustizia in materia tributaria*

Si è accennato che l'applicazione delle libertà fondamentali in ambito tributario, intesa quale specificazione del principio di non discriminazione, ha assunto una fisionomia strutturale piuttosto stabile nella giurisprudenza della Corte di giustizia.

La sequenza logico-argomentativa della Corte europea fa registrare, anzitutto, una fase che potremmo definire preliminare al giudizio in senso proprio, in cui il giudice individua la libertà fondamentale che si suppone violata dalla disposizione nazionale oggetto di scrutinio.

Successivamente, e nel merito, assume rilievo il giudizio di comparabilità tra la situazione transfrontaliera di cui si lamenta il trattamento discriminatorio e la simmetrica situazione puramente interna. È infatti facilmente intuibile che trattamenti discriminatori non possono esistere in senso assoluto, presupponendo diversamente un esercizio di raffronto tra due fattispecie: una concreta, sottoposta al vaglio della Corte, che è la situazione transfrontaliera di cui si censura il trattamento sfavorevole, e il cd. *tertium comparationis*, ovvero sia la fattispecie speculare priva di elementi sovranazionali, che viene riprodotta al solo fine di verificarne l'equiparabilità rispetto alla prima.

Solamente ove detto confronto dia esito positivo, ovvero sia solo qualora la situazione transfrontaliera oggetto di esame e la situazione puramente interna, di natura ipotetica e potenziale, possano essere valutate in termini di comparabilità non sussistendo oggettive differenze avuto riguardo all'obiettivo della normativa controversa, il Giudice europeo procede con l'indagine in ordine alla sussistenza (o meno) di un differente trattamento tra le due fattispecie (assimilabili).

Ebbene, allorché questo ulteriore stadio decisionale conduca a ritenere sussistente un trattamento sfavorevole della situazione transnazionale rispetto alla fattispecie nazionale, la Corte di giustizia dovrà prendere atto dell'esistenza di una restrizione alle libertà fondamentali, o, più frequentemente, alla libertà fondamentale entro il cui ambito applicativo la Corte ritiene sia principalmente ascrivibile la normativa sottoposta al suo esame.

In una prima approssimazione, dunque, l'esistenza di una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali presuppone un contenuto minimo necessario, composto essenzialmente da due elementi costituiti: *a)* la comparabilità della fattispecie transfrontaliera concretamente verificatasi rispetto alla fattispecie nazionale frutto di un'operazione intellettuale meramente ipotetica; *b)* il trattamento peggiore della situazione transfrontaliera, che viene così discriminata e, per l'effetto, disincentivata, producendo effetti limitativi – quando non già repressivi – del mercato interno.

Tuttavia, l'esistenza di una restrizione non necessariamente deve condurre a una valutazione in termini di incompatibilità della normativa interna (restrittiva) con il diritto primario dell'Unione Europea. Siffatto contrasto non si verifica, infatti, ove la restrizione possa considerarsi giustificata, siccome ispirata a contrapposte ragioni imperative di interesse generale – di varia natura e non necessariamente tipizzate nei Trattati istitutivi – ritenute meritevoli di produrre un effetto derogatorio all'esercizio delle libertà fondamentali (cause di giustificazione) <sup>(6)</sup>. Con peculiare riferimento all'ambito tributario, si è in questo senso assistito a una progressiva affermazione di un interesse fiscale europeo o statale, che può assumere differenti connotazioni <sup>(7)</sup>, il quale si contrappone alle libertà fondamentali.

---

<sup>(6)</sup> La letteratura che ha approfondito la rilevanza delle cause di giustificazione, con particolare riferimento alla loro capacità di produrre una deroga al pieno esercizio delle libertà fondamentali (*rule of reason test*), è piuttosto estesa. Cfr., tra i molti, P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020, 163 ss.; G. Melis, *Trasferimento della residenza fiscale ed imposizione sui redditi*, Milano, 2009, 610 ss. e G. Bizzioli, *Il principio di non discriminazione*, in AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, (a cura di) A. Di Pietro, T. Tassani, Padova, 2014, 220 ss.; *Id.*, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, 179 ss. Nella letteratura internazionale, per tutti, B. Terra, P. Wattel, *European Tax Law*, The Hague, 2012, 57 ss.

<sup>(7)</sup> Tra le cause di giustificazione più frequentemente accolte dalla Corte di giustizia in materia tributaria si ricomprendono la coerenza del sistema fiscale (sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *Bachmann contro Stato belga*, punto 21 ss.); l'equilibrata ripartizione del potere impositivo fra i diversi Stati membri, il rischio di doppio utilizzo delle perdite e l'abuso del diritto, congiuntamente considerate (sentenza 13 dicembre 2005, causa C-446/

In dettaglio, l'accertamento della sussistenza di una causa di giustificazione, che costituisce l'ultimo stadio del giudizio della Corte, poggia sopra la consueta tecnica giudiziale del bilanciamento fra diversi interessi: da un lato, le libertà fondamentali e il mercato interno, dall'altro, l'interesse europeo e degli Stati membri al corretto funzionamento e all'efficacia del sistema impositivo<sup>(8)</sup>. Come già osservato *supra* al paragrafo 1, l'esercizio del bilanciamento deve muovere dalla differente rilevanza e dignità sistematica dei contrapposti interessi che ne costituiscono l'oggetto, atteso che il mercato interno e le libertà fondamentali costituiscono i principi fondanti l'ordinamento giuridico europeo, laddove i contrapposti interessi fiscali, pur in potenza idonei a giustificare delle limitazioni al libero esercizio dei primi, meritano un'interpretazione restrittiva, siccome, appunto, aventi natura di eccezione rispetto a principi fondamentali.

Infine, le misure nazionali restrittive, quand'anche giustificate, non devono eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi a esse sottesi. In altri termini, devono essere proporzionali rispetto alle finalità che perseguono<sup>(9)</sup>.

### 3. - *La sentenza 27 gennaio 2022, causa C-788/19, Commissione europea contro Regno di Spagna*

La struttura del giudizio della Corte di giustizia nell'applicazione delle libertà fondamentali quale divieto di discriminazione, come sopra sinteticamente compendiate, è stata adottata anche nella sentenza 27 gennaio 2022, causa C-788/19, *Commissione europea contro Regno di Spagna*, oggetto della

---

03, *Marks & Spencer contro David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, punti da 42 a 51); la sola ripartizione del potere impositivo (sentenza 25 febbraio 2010, causa C-337/08, *X Holding BV contro Staatssecretaris van Financiën*, punto 33); il contrasto a pratiche abusive (sentenza 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contro Commissioners of Inland Revenue*, punto 55 ss.); l'efficacia della riscossione dell'imposta e dei controlli fiscali (sentenza del 25 luglio 2018, causa C-553/16, "*TTL*" *EOOD contro Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia*, punti 53 e 57); il contrasto all'evasione fiscale e l'efficacia dei controlli fiscali (sentenza 19 giugno 2014, cause riunite C-53/13 e C-80/13, *Strojírny Prostějov, a.s., ACO Industries Tábor s.r.o. contro Odvolací finanční ředitelství*, punto 55 ss.).

<sup>(8)</sup> Simili considerazioni erano state già sviluppate in G. Bizioli, *I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale*, cit., 114.

<sup>(9)</sup> Sul principio di proporzionalità nell'ordinamento tributario europeo, cfr., *ex multis*, F. Vanistendael, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in AA.VV., *Per una Costituzione fiscale europea*, (cura di) A. Di Pietro, Padova, 2008, 104 ss. e A. Mondini, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012, 61 ss.



presente nota <sup>(10)</sup>.

### 3.1. - *Il procedimento precontenzioso*

Il procedimento precontenzioso della causa in rassegna scaturiva da una lettera di messa in mora trasmessa al Regno di Spagna dalla Commissione europea, con cui quest'ultima richiamava l'attenzione delle autorità spagnole sull'incompatibilità con il diritto dell'Unione di taluni aspetti dell'obbligo di dichiarare i beni o i diritti situati all'estero mediante apposito modello dichiarativo (cd. "Modello 720").

In termini di estrema sintesi, la normativa nazionale controversa imponeva ai soggetti residenti in Spagna di dichiarare all'Amministrazione finanziaria spagnola attività di varia natura detenute all'estero <sup>(11)</sup>, prevedendo, in caso di inadempimento a tale obbligo ovvero in caso di adempimento inesatto o tardivo, che i beni e diritti esteri non dichiarati doversero considerarsi quali plusvalenze patrimoniali non giustificate, anche qualora detti attivi fossero stati acquistati nel corso di un periodo di imposta già prescritto, nonché l'irrogazione di una sanzione proporzionale e di sanzioni forfettarie specifiche.

La Commissione riteneva, in particolare, che le citate conseguenze connesse all'inadempimento di tale obbligo dichiarativo fossero sproporzionate rispetto all'obiettivo perseguito dalla normativa spagnola.

Le osservazioni prodotte dal Regno di Spagna non erano considerate dalla Commissione sufficienti a mutarne le preliminari determinazioni formalizzate nella lettera di messa in mora, conducendola, diversamente, a emettere un parere motivato con cui essa insisteva per l'incompatibilità con l'ordinamento europeo della disciplina nazionale.

Poiché il Regno di Spagna non si conformava a tale parere, la Commissione europea adiva la Corte di giustizia sulla base dell'art. 258 TFUE, chiedendole di dichiarare la normativa descritta incompatibile con il di-

---

<sup>(10)</sup> Tra i primi commenti alla decisione in parola, si segnala l'*Opinion Statement ECJ-TF 2/2022* rilasciato dalla *CFE ECJ Task Force* e trasmesso alle istituzioni europee nel maggio 2022 ([https://taxadviser.europa.org/new\\_agency/wp-content/uploads/2022/05/OS-ECJ-TF-2-2022\\_Spain\\_FINAL.pdf](https://taxadviser.europa.org/new_agency/wp-content/uploads/2022/05/OS-ECJ-TF-2-2022_Spain_FINAL.pdf)), nonché, più recentemente, A. Marinello, *Obblighi di monitoraggio fiscale, proporzionalità delle sanzioni e libertà fondamentali*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, IV, 125 ss.

<sup>(11)</sup> Le attività soggette ai rilevanti obblighi di informativa nell'apposito Modello 720 consistevano essenzialmente in conti correnti accessi presso istituti di credito esteri, titoli, attivi, valori o diritti rappresentativi del capitale sociale di entità estere, fondi situati all'estero, assicurazioni sulla vita o per invalidità, rendite vitalizie o temporanee, beni mobili o immobili acquistati presso soggetti stabili all'estero, beni immobili e diritti su beni immobili situati all'estero.

ritto primario dell'Unione Europea, siccome confliggente con le libertà fondamentali, nell'ambito delle quali peculiare rilevanza veniva assegnata alla libera circolazione dei capitali, dei servizi e di stabilimento.

### 3.2. - *La decisione*

#### 3.2.1. - *Libertà fondamentale alla base del giudizio*

Conformemente alla consolidata giurisprudenza cui si è già fatto cenno, la Corte di giustizia avvia il proprio *iter* argomentativo individuando preliminarmente la libertà fondamentale principalmente coinvolta nell'applicazione della normativa spagnola sottoposta al suo esame, che nella specie coincide con la libera circolazione dei capitali sancita dall'art. 63 TFUE e dall'art. 40 dell'Accordo sullo Spazio Economico Europeo ("Accordo SEE"). Sebbene la Commissione, come osservato, avesse lamentato la violazione di una pluralità di libertà fondamentali, la Corte limita quindi l'esame a una sola di esse.

Le determinazioni del Giudice del Lussemburgo sul punto meritano di essere condivise.

È infatti acquisito alla costante giurisprudenza europea che, laddove un provvedimento nazionale sia contemporaneamente riferibile a diverse libertà garantite dai Trattati, la Corte esamina il provvedimento in rassegna, in linea di principio, con riferimento a una sola di tali libertà, sempreché l'oggetto della normativa controversa conduca a ritenere le altre libertà del tutto secondarie rispetto alla prima, potendovi essere ricollegate<sup>(12)</sup>. Questa è propriamente l'ipotesi che si verifica nella decisione qui in commento, in cui la normativa spagnola censurata dalla Commissione è principalmente riconducibile entro l'ambito applicativo della libera circolazione dei capitali. Detta normativa riguarda(va) infatti, in termini gene-

---

<sup>(12)</sup> In questo senso, con riguardo a un provvedimento relativo sia alla libertà di circolazione dei capitali sia alla libertà di stabilimento, sentenza 13 novembre 2012, causa C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation contro Commissioners of Inland Revenue, The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, punti da 89 a 93, nonché sentenza 28 febbraio 2013, causa C-168/11, *Manfred Beker, Christa Beker contro Finanzamt Heilbronn*, punti da 25 a 31. Relativamente a un provvedimento afferente sia alla libera circolazione dei capitali sia alla libera prestazione di servizi, si veda invece sentenza 26 maggio 2016, causa C-48/15, *État belge, SPF Finances contro NN (L) International SA*, punto 39, ma anche sentenza 3 ottobre 2006, causa C-452/04, *Fidium Finanz AG contro Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht*, punto 34, nonché sentenza 1 luglio 2010, causa C-233/09, *Gerhard Dijkman, Maria Dijkman-Lavaleije contro Belgische Staat*, punto 33.

rali, la detenzione di beni o di diritti all'estero da parte di soggetti residenti in Spagna, a prescindere dalla circostanza che detti beni o diritti consistessero in partecipazioni suscettibili di esercitare un'influenza dominante su entità stabilite all'estero (che ne avrebbe implicato il sicuro coinvolgimento della libertà di stabilimento)<sup>(13)</sup> ovvero che la detenzione dei riferiti attivi esteri fosse ispirata dall'intenzione di beneficiare di servizi finanziari ivi prestati (che ne avrebbe implicato il coinvolgimento della libera prestazione dei servizi)<sup>(14)</sup>. L'esame della Corte di giustizia è stato dunque correttamente effettuato sulla base della libera circolazione dei capitali, alla quale le altre libertà invocate dalla Commissione accedono in maniera meramente accessoria (o secondaria), potendo esserle ricollegate<sup>(15)</sup>.

### 3.2.2. - *Il giudizio di comparabilità*

Dopo aver delimitato la disciplina primaria applicabile, la successiva analisi della Corte di giustizia si concentra, come ripetutamente osservato, sul giudizio di comparabilità fra la fattispecie concreta transfrontaliera e il *tertium comparationis* puramente interno e, in caso affermativo, sull'accertamento del differente trattamento fiscale delle identiche situazioni.

Quanto al giudizio di comparabilità, giova evidenziare come il Giudice europeo, nella sentenza oggetto di questa nota, non si esprima in maniera

<sup>(13)</sup> Cfr., per tutti, sentenza 13 novembre 2012, causa C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation contro Commissioners of Inland Revenue, The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, punti 91 e 92: “[r]icade nella sfera di applicazione dell'articolo 49 TFUE, relativo alla libertà di stabilimento, una normativa nazionale destinata ad applicarsi esclusivamente alle partecipazioni che consentono di esercitare una sicura influenza sulle decisioni di una società e di determinare le attività di quest'ultima. Per contro, eventuali disposizioni nazionali che siano applicabili a partecipazioni effettuate al solo scopo di realizzare un investimento finanziario, senza intenzione di influire sulla gestione e sul controllo dell'impresa, devono essere esaminate esclusivamente alla luce della libera circolazione dei capitali”.

<sup>(14)</sup> Cfr., per tutti, sentenza 3 ottobre 2006, causa C-452/04, *Fidium Finanz AG contro Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht*, punto 49: “[r]isulta che, nelle circostanze della causa principale, l'aspetto della libera prestazione dei servizi prevale su quello della libera circolazione dei capitali. Infatti, avendo il regime controverso l'effetto di ostacolare l'accesso al mercato finanziario tedesco delle società aventi sede in Stati terzi, esso pregiudica in modo preponderante la libera prestazione di servizi. Poiché gli effetti restrittivi del detto regime sulla libera circolazione dei capitali sono soltanto una conseguenza ineluttabile della restrizione imposta nei riguardi delle prestazioni di servizi, non occorre esaminare la compatibilità di tale regime con gli artt. 56 CE e seguenti”.

<sup>(15)</sup> Per dovere di completezza, si evidenzia che la libera circolazione dei cittadini e la libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione Europea, garantite rispettivamente agli artt. 21 e 45 TFUE, la cui violazione era stata pur sollevata dalla Commissione nel proprio ricorso, non ha costituito oggetto di esame da parte della Corte di giustizia poiché la Commissione non ha fornito elementi sufficienti a comprendere sotto quale profilo la normativa nazionale controversa avrebbe inciso – violandole – su dette libertà fondamentali.

espressa, differentemente da quanto avevano fatto le parti nei propri atti difensivi. In quella sede, la Commissione aveva infatti avanzato ragioni idonee a dimostrare come i contribuenti i cui attivi siano situati nel territorio spagnolo si trovassero nella medesima situazione di quelli i cui attivi siano situati al di fuori di esso, laddove il Regno di Spagna, diversamente e all'opposto, aveva prodotto argomenti rivolti a evidenziare come – tenuto conto delle differenti possibilità di monitoraggio e controllo, senz'altro più incisive in relazione agli attivi localizzati nel territorio nazionale – la situazione puramente interna non potesse in alcun modo assimilarsi alla fattispecie transfrontaliera di cui si lamentava il trattamento sfavorevole.

Orbene, a fronte di queste contrapposte posizioni, la Corte di giustizia non si pronuncia espressamente. Tuttavia, poiché, come verrà diffusamente illustrato *infra*, la Corte giunge a ritenere che la normativa spagnola sottoposta al suo esame produca una restrizione alla libera circolazione dei capitali, la quale presuppone necessariamente la comparabilità delle fattispecie transnazionale e interna, si può concludere che il Giudice europeo abbia, sebbene implicitamente, composto in termini affermativi il giudizio di comparabilità.

Anche in questo caso, le conclusioni cui perviene la Corte meritano adesione.

Al riguardo, preme anzitutto rimarcare che l'indagine attorno alla sussistenza (o meno) di oggettive differenze tra contribuenti detentori di beni e diritti sul territorio nazionale e contribuenti detentori di attivi all'estero deve essere condotta alla luce dell'oggetto e della finalità della normativa controversa<sup>(16)</sup>. In questo senso, considerato l'obiettivo da quest'ultima perseguito, ovvero assicurare l'efficacia dei controlli tributari e il contrasto all'evasione ed elusione fiscali, la conclusione cui si deve giungere è che non vi siano oggettive differenze tra contribuenti residenti in Spagna a seconda che i loro attivi siano situati sul territorio spagnolo ovvero al di fuori di esso. È abbastanza intuitivo, invero, che in entrambi gli scenari non si può escludere che chi intenda occultare all'Amministrazione finanziaria beni e diritti, nonché gli incrementi di ricchezza da essi scaturenti, possa conseguire le proprie intenzioni sottraendosi ai correlati adempimenti tributari<sup>(17)</sup>. Per queste ragioni, la differenza nel trattamento

---

<sup>(16)</sup> Così, sentenza 1 luglio 2010, causa C-233/09, *Gerhard Dijkman, Maria Dijkman-Lavaleije contro Belgische Staat*, punti da 45 a 48, e sentenza 13 marzo 2014, causa C-375/12, *Margaretha Bouanich contro Directeur des services fiscaux de la Drôme, Bouanich*, punti da 46 a 48.

<sup>(17)</sup> In questo senso, sentenza 11 giugno 2009, cause riunite C-155/08 e C-157/08, X,

applicato dal Regno di Spagna in ragione della collocazione spaziale – nel territorio nazionale o all'estero – dei beni interessati non corrisponde a situazioni oggettivamente diverse, nemmeno ai sensi dell'art. 65, paragrafo 1, lett. *a*), TFUE<sup>(18)</sup>.

Queste conclusioni non sono validamente contraddette dalla circostanza, pur evidenziata dal Regno di Spagna, per cui le informazioni di cui le autorità nazionali disporrebbero in merito ai beni e ai diritti detenuti dai loro residenti all'estero sarebbero frammentarie a causa della limitatezza degli scambi internazionali di informazioni fiscali e tenuto conto, altresì, del divieto delle richieste con finalità esplorativa (cd. "*fishing expedition*"). Secondo la prospettazione del governo spagnolo, questi elementi fattuali evidenzerebbero che la normativa controversa si rende necessaria per perseguire i legittimi obiettivi di contrasto all'evasione fiscale e di salvaguardia dell'azione di controllo, non potendo, pertanto, essere qualificata in termini di restrizione alle libertà fondamentali.

Come correttamente osservato dalla Corte di giustizia nella sentenza in commento, tuttavia, tali obiettivi, lungi dall'impedire di configurare come comparabili la situazione interna e quella transfrontaliera, potrebbero eventualmente assumere rilevanza nella successiva fase di giudizio, vale a dire quella deputata ad accertare la potenziale sussistenza di ragioni imperative di interesse generale idonee a giustificare l'istituzione di una restrizione<sup>(19)</sup>. Nelle efficaci parole dell'Avvocato Generale, "*la posizione contraria avrebbe per effetto di negare ogni restrizione alla libera circolazione dei capitali per il solo fatto che le informazioni disponibili in merito ai beni situati all'estero non sono sufficienti rispetto a quelle relative ai beni siti sul territorio nazionale*"<sup>(20)</sup>.

---

*E.H.A. Passenheim-van Schoot contro Staatssecretaris van Financiën*, punti da 36 a 40, e sentenza 5 luglio 2012, causa C-318/10, *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) contro État belge*, punti da 30 a 33.

<sup>(18)</sup> Il quale prevede che le disposizioni dell'art. 63 in materia di libera circolazione dei capitali "non pregiudicano il diritto degli Stati membri (...) di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale".

<sup>(19)</sup> Queste considerazioni sono efficacemente elaborate nella sentenza 11 giugno 2009, cause riunite C-155/08 e C-157/08, X, *E.H.A. Passenheim-van Schoot contro Staatssecretaris van Financiën*, punti 45 a 46, ma anche nella sentenza 15 settembre 2011, causa C-132/10, *Olivier Halley, Julie Halley, Marie Halley contro Belgische Staat*, punto 30.

<sup>(20)</sup> Il riferimento è alle Conclusioni presentate in data 15 luglio 2021 dall'Avvocato Generale Henrik Saugmandsgaard Øe relativamente alla causa C-788/19 che qui si commenta, in particolare al punto 32.

### 3.2.3. - *La sussistenza del differente trattamento*

Risolto in termini positivi il giudizio di comparabilità, la Corte di giustizia accerta, poi, l'eventuale sussistenza di un differente – e, quindi, discriminatorio – trattamento tra le due situazioni (comparabili).

Nella sentenza qui annotata, tale accertamento è informato al modello della cd. *Home State Discrimination*, ove il principio di discriminazione si rivolge alle situazioni “in uscita”, vale a dire a quelle situazioni in cui l'ostacolo all'esercizio della libertà fondamentale è posto dallo Stato della residenza del soggetto passivo che intenda muoversi, investire o prestare servizi al di fuori dei confini nazionali (*outbound situations*). L'accertamento del differente trattamento è quindi, in questa occasione, effettuato adottando la prospettiva del Paese di residenza<sup>(21)</sup>.

Ebbene, sulla base di questo criterio di giudizio, il Giudice europeo giunge a ritenere la normativa spagnola oggetto di censura incompatibile con il diritto primario dell'Unione Europea, poiché suscettibile di produrre un effetto sfavorevole e dunque discriminatorio nei confronti della situazione transfrontaliera, ossia nei confronti dei soggetti che intendano muoversi, investire o prestare servizi al di fuori del Paese d'origine, rispetto alla situazione puramente interna, rappresentata da coloro che intendano muoversi, investire o prestare servizi all'interno dei confini nazionali<sup>(22)</sup>.

Questa (condivisibile) conclusione si pone in un rapporto di coerenza con la consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia, la quale ha in più occasioni ricondotto nell'ambito delle disposizioni confliggenti con la libera circolazione dei capitali quelle che sono idonee a dissuadere (quando non già a limitare o impedire) i residenti di uno Stato membro dal compiere investimenti in altri Stati<sup>(23)</sup>. Se si adotta questa ricostruzione

---

<sup>(21)</sup> Diversa e in questo senso opposta è la prospettiva che muove l'accertamento circa la sussistenza (o meno) di un trattamento sfavorevole della situazione transfrontaliera ove esso sia informato al modello della *Host State Discrimination*. In quest'ultimo caso, si adotta infatti l'angolo visuale dello Stato della fonte del reddito e la discriminazione si manifesta, coerentemente, ove l'ordinamento di tale Stato impedisca (o, comunque, disincentivi) l'ingresso nel proprio “mercato” (nella sua accezione più lata) da parte dei soggetti non residenti (*inbound situations*).

<sup>(22)</sup> Sentenza 27 gennaio 2022, C-788/19, *Commissione europea contro Regno di Spagna*, in commento, punto 19.

<sup>(23)</sup> In questo senso, tra le altre, sentenza 9 ottobre 2014, causa C-326/12, *Rita van Caster e Patrick van Caster contro Finanzamt Essen-Süd*, punto 25; sentenza 10 maggio 2012, cause riunite da C-338/11 a C-347/11, *Santander Asset Management SGIIC SA, a nome di FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11) contro Directeur des résidents à l'étranger et des services généraux e Santander Asset Management SGIIC SA, a nome di Cartera Mobiliaria SA*

interpretativa, gli effetti restrittivi alla libera circolazione dei capitali prodotti dalla normativa spagnola in tema di monitoraggio fiscale appaiono del resto piuttosto evidenti. L'obbligo di dichiarare i beni o i diritti situati all'estero mediante il Modello 720 e le sanzioni collegate all'inosservanza o all'adempimento inesatto o tardivo di tale obbligo, che non hanno equivalenti con riguardo ai beni o i diritti situati in Spagna, istituiscono infatti una disparità di trattamento tra i residenti in Spagna in ragione del luogo di collocazione degli attivi, idonea a dissuaderli dall'investire in altri Stati membri. Per queste ragioni, conformemente al modello giurisprudenziale della *Home State Discrimination* intesa quale discriminazione "in uscita", tale obbligo costituisce senz'altro una restrizione alla libertà di circolazione dei capitali, ai sensi dell'art. 63, paragrafo 1, TFUE e dell'art. 40 dell'Accordo SEE<sup>(24)</sup>.

### 3.2.4. - *La sussistenza di una causa di giustificazione*

Come già osservato *supra* al paragrafo 2, la sussistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali, che presuppone il differente trattamento di situazioni comparabili, non necessariamente deve condurre a una valutazione in termini di incompatibilità della normativa interna restrittiva con il diritto primario dell'Unione Europea. Detto contrasto non si verifica, infatti, ove ricorra una causa di giustificazione, da intendersi quale ragione imperativa di interesse generale meritevole di produrre un effetto derogatorio all'esercizio delle libertà fondamentali.

Tra le cause di giustificazione, l'obiettivo di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, da un lato, e di contrastare l'evasione e l'elusione fiscali, dall'altro<sup>(25)</sup>, sono stati costantemente accettati dalla Corte di giustizia

*SICAV e altri (da C-339/11 a C-347/11) contro Ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État*, punto 15; sentenza 13 marzo 2014, causa C-375/12, *Margaretha Bouanich contro Directeur des services fiscaux de la Drôme*, punto 43.

<sup>(24)</sup> A queste conclusioni la Corte di giustizia è già pervenuta in relazione a una normativa avente gli obiettivi di garantire l'efficacia dei controlli fiscali e di contrastare l'evasione fiscale connessa all'occultamento di attivi all'estero. Cfr. sentenza 11 giugno 2009, cause riunite C-155/08 e C-157/08, *X, E.H.A. Passenheim-van Schoot contro Staatssecretaris van Financiën*, punti da 36 a 40.

<sup>(25)</sup> La Corte di giustizia, in taluni casi, ha riconosciuto che dette ragioni imperative di interesse generale possono sovrapporsi (sentenza 21 novembre 2002, causa C-436/00, *X e Y contro Riksskatteverket*, punto 60); in altre occasioni, diversamente, esse hanno conservato la propria autonomia nell'accertamento della sussistenza della causa di giustificazione (sentenza 18 dicembre 2007, causa C-101/05, *Skatteverket e A*, punto 55, ove la sola giustificazione coinvolta è l'efficacia dei controlli tributari, e sentenza 11 ottobre 2007, causa C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) contro Directeur général des impôts, Ministère public*, punto 81, ove la sola giustificazione coinvolta è il contrasto all'e-

quali legittime finalità di interesse generale con effetti potenzialmente limitativi al pieno esercizio delle libertà fondamentali. Coerentemente, nella sentenza oggetto del presente commento, le riferite finalità – efficacia del controllo amministrativo-tributario e contrasto all’evasione ed elusione fiscali – sono state ritenute idonee a giustificare la restrizione alla libera circolazione dei capitali che, come evidenziato, la normativa spagnola controversa era potenzialmente in grado di produrre.

A differenza delle Conclusioni rassegnate dall’Avvocato Generale, la Corte di giustizia, nella fase di giudizio deputata a valutare la sussistenza di eventuali cause di giustificazione, ha dunque mostrato di non assegnare significativa rilevanza allo scambio automatico di informazioni previsto dalla Direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, come nel tempo modificata (*Directive on Administrative Cooperation*, “DAC”), e agli ulteriori strumenti di trasparenza informativa previsti a livello internazionale, limitandosi a concludere che, in ragione del differente patrimonio informativo disponibile in relazione ai beni nazionali rispetto a quelli esteri, la legislazione spagnola doveva considerarsi giustificata “*anche tenendo conto dell’esistenza di meccanismi di scambio di informazioni o di assistenza amministrativa tra gli Stati membri*”<sup>(26)</sup>.

Pur potendo condividere le conclusioni sul punto raggiunte dalla Corte di giustizia, che disvelano le presupposte preoccupazioni di lasciare prive di adeguati rimedi quelle situazioni in cui gli strumenti di trasparenza informativa ancora non vi siano, siano parziali o comunque appalesino criticità operative, giova rammentare che le misure nazionali restrittive, quand’anche giustificate, non devono eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi che le animano. La questione centrale si riduce, quindi, alla valutazione di proporzionalità della normativa spagnola controversa

---

vasione fiscale).

Come si vedrà subito *infra*, nella sentenza oggetto di questa nota gli obiettivi di garantire l’efficacia dei controlli fiscali e di contrastare l’evasione e l’elusione fiscali sono stati unitariamente analizzati nell’accertamento in ordine all’esistenza di un’eventuale causa di giustificazione all’esercizio delle libertà fondamentali.

<sup>(26)</sup> Sentenza 27 gennaio 2022, C-788/19, *Commissione europea contro Regno di Spagna*, in commento, punto 24. Di interesse appare la posizione al riguardo espressa nell’*Opinion Statement ECJ-IF 2/2022* della *CFE ECJ Task Force*, 7-8, nella parte in cui l’associazione evidenzia che le conclusioni cui è sul punto pervenuta la Corte di giustizia avrebbero potuto essere differenti ove si fosse assegnata maggiore rilevanza ai meccanismi di scambio di informazioni riferibili analiticamente a ogni attività estera oggetto degli obblighi di monitoraggio nel Modello 720.



rispetto agli obiettivi di salvaguardia dell'azione di controllo e di contrasto all'evasione fiscale.

### 3.2.5. - *Il giudizio di proporzionalità*

Nella specie, il giudizio di proporzionalità può essere, per comodità e chiarezza di analisi, scomposto in tre stadi, corrispondenti alle altrettante conseguenze connesse all'inadempimento (ovvero all'adempimento inesatto o tardivo) degli obblighi informativi riferibili al Modello 720.

In questa prospettiva, un primo ordine di conseguenze previsto dalla disciplina spagnola oggetto di esame attiene al meccanismo presuntivo per il quale, in caso di mancata dichiarazione dei beni e diritti esteri da monitorare, questi avrebbero dovuto considerarsi quali plusvalenze patrimoniali non giustificate, a ciò non ostando la circostanza che detti attivi fossero stati acquistati nel corso di un periodo di imposta già prescritto.

Al riguardo, la Corte di giustizia rileva in via preliminare che, per giurisprudenza costante, la mera circostanza che un contribuente residente detenga attivi all'estero non può legittimare una presunzione generale di evasione o di elusione fiscali<sup>(27)</sup>. Nemmeno è compatibile con il diritto dell'Unione Europea, ricorda la Corte, un disposto normativo che presuma l'esistenza di una condotta fraudolenta per la sola ragione che ricorrono le condizioni da esso previste, senza concedere alcuna possibilità di confutare tale presunzione. Una normativa siffatta eccederebbe, infatti, quanto necessario al conseguimento dell'obiettivo di contrasto all'evasione e all'elusione fiscali e, per l'effetto, lederebbe il principio di proporzionalità cui si è più volta fatto cenno<sup>(28)</sup>.

Questa ricognizione giurisprudenziale conduce il Giudice europeo a giudicare la presunzione istituita dal legislatore spagnolo, in una prima approssimazione, proporzionata rispetto agli obiettivi di assicurare l'efficacia dei controlli tributari e il contrasto l'evasione ed elusione fiscali.

Le ragioni sottese a tali conclusioni vanno ricercate nella circostanza per cui, da un lato, l'applicazione della presunzione in parola non è subordinata alla mera detenzione del contribuente di beni o di diritti col-

---

<sup>(27)</sup> Questa notazione è coerente con la consolidata giurisprudenza della Corte. Cfr., *inter alia*, sentenza 11 marzo 2004, causa C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant contro Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, punto 51, ma anche sentenza 7 novembre 2013, causa C-322/11, *K*, punto 60.

<sup>(28)</sup> Questa è la costante posizione interpretativa della Corte di giustizia. Cfr., per tutte, sentenza 3 ottobre 2013, causa C-282/12, *Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda contro Fazenda Pública*, punto 37.

locati all'estero, bensì all'inadempimento ovvero all'adempimento tardivo o inesatto degli specifici obblighi dichiarativi riferibili a tali beni o a tali diritti. Dall'altro lato, la valutazione di proporzionalità cui perviene la Corte muove dal fatto che il contribuente può confutare detta presunzione non solo fornendo la prova che i beni o i diritti di cui trattasi sono stati acquistati mediante redditi dichiarati o percepiti nel corso di periodi di imposta per i quali lo stesso non era assoggettato all'imposta, ma altresì, nel caso in cui il medesimo non sia in grado di fornire una prova simile, adducendo che egli ha adempiuto ai propri obblighi di versamento dell'imposta per i redditi impiegati per acquistare tali beni o tali diritti, circostanza la cui verifica è successivamente rimessa all'Amministrazione finanziaria<sup>(29)</sup>.

La Corte di giustizia ritiene, tuttavia, non rispettosa del principio di proporzionalità la normativa controversa laddove consente all'Amministrazione finanziaria di agire senza limiti di tempo per accertare le presunte plusvalenze non dichiarate, potendo essa, peraltro, estendere l'esito dell'attività accertativa anche ad annualità ascrivibili a un periodo già definitivamente prescritto. I citati effetti di imprescrittibilità, ad avviso della Corte, confliggono con la fondamentale esigenza di certezza del diritto, la quale osta a che le autorità pubbliche possano avvalersi indefinitamente dei loro poteri per contrastare comportamenti illegittimi<sup>(30)</sup>.

Le determinazioni appena riferite non appaiono pienamente coerenti con la consolidata giurisprudenza del Giudice europeo.

Quest'ultimo, invero, ha più volte chiarito che il parametro di proporzionalità della misura nazionale intesa a garantire l'efficacia dei controlli tributari e il contrasto all'evasione ed elusione fiscali non è rispettato laddove esistano con l'altro Stato sistemi di scambio di informazioni che consentano alle autorità fiscali di innescare tempestive indagini<sup>(31)</sup>. Indipendentemente dagli indubitabili effetti di imprescrittibilità che la normativa controversa comporta, senz'altro da censurare siccome idonei a ledere il fondamentale principio della certezza del diritto, riteniamo che la nor-

---

<sup>(29)</sup> Sentenza 27 gennaio 2022, C-788/19, *Commissione europea contro Regno di Spagna*, oggetto di questa nota, punti 31 e 32.

<sup>(30)</sup> Il precedente giurisprudenziale da cui la Corte "attinge" per pervenire a questa conclusione è per vero piuttosto risalente: sentenza 14 luglio 1972, causa 52/69, *J.R. Geigy AG contro Commissione delle Comunità europee*, punto 21.

<sup>(31)</sup> A titolo esemplificativo, sentenza 11 giugno 2009, cause riunite C-155/08 e C-157/08, *X, E.H.A. Passenheim-van Schoot contro Staatssecretaris van Financiën*, punto 62 ss.; sentenza 9 ottobre 2014, causa C-326/12, *Rita van Caster e Patrick van Caster contro Finanzamt Essen-Süd*, punto 55.

mativa in rassegna, in quanto applicabile anche in presenza di strumenti rivolti a garantire uno scambio automatico di informazioni, avrebbe dovuto *in ogni caso* (i.e. anche se non produttiva di un'estensione indefinita del termine di accertamento) considerarsi eccedente rispetto agli obiettivi perseguiti e, in quanto tale, lesiva del principio di proporzionalità.

Con riguardo, diversamente, al giudizio di proporzionalità della sanzione pari al 150 per cento dell'imposta riferibile al valore dei diritti o dei beni situati all'estero, la Corte di giustizia ritiene che tale conseguenza ecceda quanto necessario a perseguire gli obiettivi di garantire l'azione di controllo e il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale.

In questo senso la Corte di giustizia, contrariamente a quanto sostenuto dal governo spagnolo, rileva preliminarmente che, pur in assenza di armonizzazione del diritto dell'Unione Europea nel settore delle sanzioni, gli Stati membri sono tenuti a esercitare la propria competenza in questo settore nel rispetto di tale diritto e dei suoi principi generali, entro cui deve essere senz'altro ricompreso il principio di proporzionalità<sup>(32)</sup>.

Chiariti i limiti entro cui l'ordinamento giuridico europeo e l'interpretazione che ne offre la Corte di giustizia possono interferire con la competenza degli Stati membri in tema di sanzioni e chiarito, in specie, che l'esercizio di detta competenza da parte degli Stati può costituire oggetto di censura da parte delle istituzioni europee ove confligga con il principio di proporzionalità, la sentenza oggetto della presente giunge coerentemente a ritenere la riferita sanzione del 150 per cento incompatibile con il mercato interno in quanto eccedente rispetto agli obiettivi da essa perseguiti.

Queste conclusioni poggiano, essenzialmente, su un triplice ordine di ragioni: *a)* la circostanza che tale sanzione proporzionale si cumuli con le sanzioni cd. "forfettarie" previste dall'ordinamento spagnolo per le medesime violazioni; *b)* l'automatismo sotteso alla sua applicazione, nel senso che la sua operatività è direttamente connessa all'inosservanza di obblighi di dichiarazione di beni e diritti esteri, indipendentemente dalla sussistenza di obblighi sostanziali di versamento dell'imposta; *c)* l'impossibilità di modularne l'entità in ragione delle peculiarità proprie del singolo caso.

La sommatoria di questi elementi produce, ad avviso della Corte, effetti potenzialmente confiscatori suscettibili di arrecare un pregiudizio sproporzionato alla libera circolazione dei capitali<sup>(33)</sup>.

---

<sup>(32)</sup> In tal senso, *inter alia*, sentenza 12 luglio 2001, causa C-262/99, *Paraskevas Louloudakis contro Stato ellenico*, punto 67, nonché sentenza 16 dicembre 1992, causa C-210/91, *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica ellenica*, punto 19.

<sup>(33)</sup> Per effetto del cumulo delle conseguenze, presuntive e sanzionatorie, previste dalla

Alle medesime conclusioni giunge il Giudice europeo con riguardo, da ultimo, alle sanzioni forfettarie, ovvero sia alle sanzioni che la normativa spagnola determina(va) in misura fissa per ogni dato o categoria di dati mancanti, incompleti, falsi ovvero tardivamente trasmessi.

Le ragioni che hanno determinato la Corte di giustizia a ritenere (anche) le sanzioni in argomento lesive del principio di proporzionalità devono ricercarsi, essenzialmente: *a)* nella cumulabilità delle stesse con le suindicate sanzioni proporzionali, *non* ponendosi le due tipologie di sanzioni in un rapporto di mutua esclusione; *b)* nella circostanza che le sanzioni forfettarie sono intese a punire – mediante l'irrogazione di sanzioni molto elevate, peraltro prive di limiti quantitativi massimi – l'inosseranza di meri obblighi formali di natura informativa, non suscettibili di arrecare alcun danno economico diretto alle ragioni del fisco; *c)* nella circostanza che tali sanzioni forfettarie non sono commisurate alle corrispondenti sanzioni di cui sono passibili i contribuenti sulla base della legislazione nazionale ove non adempiano ad assimilabili obblighi dichiarativi di carattere puramente formale.

Come verrà illustrato al successivo paragrafo 4, le (condivisibili) determinazioni della Corte di giustizia in punto di sanzioni pongono seri dubbi in ordine alla compatibilità della normativa italiana in tema di monitoraggio fiscale con i principi dell'ordinamento giuridico europeo.

#### *4. - Le possibili implicazioni sulla disciplina italiana in tema di monitoraggio fiscale*

##### *4.1. - Il monitoraggio fiscale in Italia*

Gli indubitabili tratti di somiglianza che accomunano la normativa spagnola sul monitoraggio fiscale alla corrispondente disciplina italiana impongono di riflettere sulle possibili implicazioni che la sentenza oggetto della presente nota è potenzialmente in grado di produrre nell'ambito del nostro ordinamento<sup>(34)</sup>.

---

normativa spagnola e compendiate nel presente paragrafo, possono invero verificarsi casi in cui il complessivo debito di imposta scaturente dall'inosservanza (ovvero dall'osservanza inesatta o tardiva) degli obblighi informativi in discussione ecceda il valore degli stessi beni e dei diritti esteri "non monitorati".

<sup>(34)</sup> Segnaliamo che la Commissione per l'esame di compatibilità delle norme italiane con il diritto dell'Unione Europea della Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano già aveva presentato una denuncia alla Commissione europea (denuncia n. 14 del 12 dicembre 2019) rilevando che gli adempimenti oggi richiesti dalla

Come noto, la disciplina relativa al monitoraggio fiscale è stata introdotta nel sistema giuridico italiano con il d.l. 28 giugno 1990, n. 167, per rispondere all'esigenza di esercitare un più stretto controllo su quelle attività detenute all'estero da soggetti residenti che, per effetto del venir meno delle restrizioni valutarie a seguito dell'attuazione Direttiva del Consiglio della Comunità Europea n. 88/361/CEE del 24 giugno 1988, avrebbero potuto essere agevolmente occultate al di fuori del territorio dello Stato, pur essendo passibili di generare redditi imponibili in Italia (in ragione del principio della tassazione mondiale del reddito). La normativa sul monitoraggio fiscale, pertanto, trova la propria *ratio* nella necessità di garantire all'Amministrazione finanziaria adeguate informazioni in merito alle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero dai contribuenti residenti e, quindi, costituisce un più efficace strumento di controllo circa il corretto adempimento degli obblighi fiscali dei soggetti residenti nel territorio dello Stato<sup>(35)</sup>. Ne consegue, piuttosto intuitivamente, che le cause di giustificazione a un'eventuale restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali prodotta da tale normativa andrebbero ricercate, in maniera non dissimile dagli obblighi compilativi riferibili al Modello 720 spagnolo, negli obiettivi di garantire l'efficacia dei controlli tributari e di contrastare l'evasione fiscale connessa all'occultamento di attivi all'estero.

L'ambito soggettivo e oggettivo della disciplina è definito dall'art. 4, comma 1, d.l. n. 167 del 1990<sup>(36)</sup>, il quale pone in capo alle persone fisiche, agli enti non commerciali e alle società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, "t.u.i.r.") residenti in Italia l'obbligo di indicare nella dichiarazione annuale dei redditi (in specie, nell'apposito quadro RW) gli investimenti all'estero ovvero le attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia. Gli obblighi dichiarativi sono imputabili ai soggetti sopra riferiti non solo ove essi detengano attività all'estero in via diretta, bensì anche qualora possano considerarsi

---

normativa italiana sul monitoraggio presentano profili di incompatibilità con l'ordinamento europeo.

<sup>(35)</sup> Che tale sia la finalità dell'art. 4, d.l. n. 167 del 1990 è confermato dalla dottrina. Cfr., per tutti, S.M. Messina, *Il monitoraggio fiscale*, in G. Corasaniti, *Diritto tributario delle attività finanziarie*, Milano, 2012, 787 ss.; R. Lupi, *Interrogativi in tema di monitoraggio fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 514 ss.; S. Massarotto, M. Altomare, *Il monitoraggio fiscale degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria*, in AA.VV., *Tem di fiscalità nazionale ed internazionale*, Padova, 2014, 772-778).

<sup>(36)</sup> La normativa primaria trova un'ulteriore specificazione nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 18 dicembre 2013, prot. 2013/151663, attuativo dell'art. 4 in esame.

titolari effettivi dell'investimento in ragione della normativa antiriciclaggio di cui al d.lgs. 21 novembre 2007, n. 231.

Quanto alle sanzioni previste per le ipotesi in cui gli obblighi compilativi del quadro RW rimangono inadempiti, l'art. 5, comma 2, d.l. n. 167 del 1990 dispone che la violazione in argomento "è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati"; sanzione amministrativa pecuniaria passibile di essere raddoppiata ove gli attivi esteri non dichiarati siano collocati negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al Decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999 e al Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 21 novembre 2001<sup>(37)</sup>.

In quest'ultimo caso (*i.e.* in caso di localizzazione degli attivi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato), l'art. 12, comma 2, d.l. 1 luglio 2009, n. 78 prevede peraltro che gli investimenti e le attività di natura finanziaria si presumano costituiti, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione e che le sanzioni riferibili alle correlate infedeltà dichiarative, normativamente tipizzate all'art. 1, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, siano raddoppiate.

Da ultimo, sempre in relazione alle ipotesi di localizzazione di attivi in Paesi a fiscalità privilegiata, i commi 2-*bis* e 2-*ter* del medesimo art. 12 dispongono il raddoppio dei termini, rispettivamente, per l'accertamento della maggiore imposta dovuta sul reddito "presunto" e per la contestazione delle violazioni dei connessi obblighi compilativi rilevanti ai fini del monitoraggio fiscale.

---

<sup>(37)</sup> Si evidenzia che l'art. 1, comma 143, L. 28 dicembre 2015, n. 208 ("Legge di stabilità 2016") aveva stabilito che quando leggi, regolamenti, decreti o altre norme o provvedimenti fanno riferimento agli Stati o territori di cui al Decreto 21 novembre 2001, detto riferimento dovesse ricomprendere gli Stati o territori individuati in base ai criteri di cui all'art. 167, comma 4, t.u.i.r. (che alla data di entrata in vigore della Legge di stabilità 2016 coincidevano con quelli ove fossero in vigore regimi fiscali, anche speciali, che comportassero un livello nominale di tassazione inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia). L'art. 5, d.lgs. 29 novembre 2018, n. 142 ha tuttavia modificato il citato comma 143, sostituendo il rinvio all'art. 167, comma 4, t.u.i.r. *ivi* contenuto con il rinvio all'art. 47-*bis* t.u.i.r., il quale individua gli Stati o territori a fiscalità privilegiata basandosi sul livello sul livello nominale di tassazione vigente nello Stato estero, tenuto conto anche di eventuali regimi speciali, ovvero sul livello di tassazione effettiva cui sia assoggettata l'eventuale impresa (o ente) non residente o non localizzata in Italia controllata da soggetti *ivi* residenti.

Il Decreto 4 maggio 1999, che contiene la lista analitica di Paesi "black list" in ragione del fatto di adottare regimi fiscali privilegiati, è invece tuttora in vigore.

4.2. - *Del difetto di proporzionalità delle sanzioni "base" per inosservanza degli obblighi di monitoraggio fiscale*

Definita, nei suoi tratti essenziali, la disciplina italiana in tema di monitoraggio fiscale, preme ora evidenziarne gli aspetti di possibile incompatibilità con il mercato interno, anche alla luce della sentenza oggetto del presente commento.

I profili di maggiori criticità in questo senso si ravvisano nelle sanzioni amministrative pecuniarie previste dall'art. 5, comma 2, d.l. n. 167 del 1990.

Queste sanzioni si configurano, infatti, quale reazione dell'ordinamento a fronte dell'inadempimento di meri obblighi di informativa riferibili ad attivi detenuti all'estero, in assenza di sottostanti obblighi sostanziali di versamento. Detta violazione è punita, come evidenziato, con una sanzione amministrativa dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati, passibile di essere raddoppiata (dal 6 al 30 per cento) laddove riguardi la detenzione di *asset* situati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Ora, atteso che le corrispondenti sanzioni previste dalla disciplina spagnola per le ipotesi di inadempimento agli obblighi di informativa concernenti beni e diritti esteri da cui non derivi alcun danno economico diretto alle casse erariali (cd. sanzioni forfettarie) sono state, come osservato nei precedenti paragrafi, dichiarate incompatibili con il diritto primario dell'Unione europea, le medesime conclusioni devono estendersi alle misure sanzionatorie di cui all'art. 5, comma 2, d.l. n. 167 del 1990.

Anche le sanzioni previste nella disposizione normativa da ultimo citata, invero, prescindono dall'accertamento della sussistenza (e, se del caso, dell'ammontare) di correlati obblighi di versamento. In questo senso, le conseguenze sanzionatorie che si produrrebbero, esemplificativamente, in capo a soggetti detentori di partecipazioni in società estere da cui non siano scaturiti incrementi reddituali, in assenza di fenomeni distributivi ovvero di cessioni realizzative del rispettivo plusvalore, sarebbero esattamente le medesime di quelle che si manifesterebbero nei confronti di soggetti detentori di partecipazioni da cui siano derivati dividendi a seguito di eventi distributivi ovvero plusvalenze per effetto di operazioni di dismissione<sup>(38)</sup>.

---

<sup>(38)</sup> Sotto quest'ultimo profilo, peraltro, il sistema sanzionatorio sintetizzato nell'art. 5, comma 2, d.l. n. 167 del 1990 deve valutarsi in termini di incompatibilità con il mercato interno anche estendendo il campo di analisi alle ulteriori sentenze con cui la Corte di

Un ulteriore profilo di incompatibilità con l'ordinamento europeo che discende dalla sentenza in commento deve ricercarsi nella circostanza che le misure tipizzate nell'art. 5, comma 2, d.l. n. 167 del 1990 si cumulano con la reazione sanzionatoria prevista per l'eventuale evasione delle imposte sui redditi e sul patrimonio riferibili ai medesimi attivi esteri "non monitorati".

A quanto precede si aggiunga, da ultimo, che le sanzioni di cui alla citata disposizione – contrariamente alle misure sanzionatorie previste dall'art. 1, d.lgs. n. 471 del 1997 per le ipotesi interne di omessa o infedele dichiarazione dei redditi da cui non sia derivato alcun danno erariale – sono determinate in misura proporzionale (e non già fissa), non essendo peraltro commisurate all'imposta eventualmente evasa bensì al valore degli *asset* non dichiarati.

La valutazione dell'insieme di questi profili conduce, in conclusione, a ritenere le sanzioni previste dall'art. 5, comma 2, d.l. n. 167 del 1990 per le ipotesi di inosservanza degli obblighi compilativi del quadro RW incompatibili – per violazione del principio di proporzionalità – con l'ordinamento giuridico europeo come costantemente interpretato dalla Corte di giustizia, da ultimo con la sentenza qui annotata. Le sanzioni in argomento presentano, del resto, tutte le caratteristiche censurate dal Giudice europeo in tale ultima sentenza, apparendo financo maggiormente lesive del principio di proporzionalità rispetto alle corrispondenti sanzioni forfettarie spagnole, perché determinate in misura proporzionale<sup>(39)</sup>.

---

giustizia si è pronunciata in punto di proporzionalità delle misure sanzionatorie nazionali. In più occasioni, infatti, la Corte ha affermato che una normativa nazionale che istituisca una misura sanzionatoria il cui ammontare non abbia connessione alcuna con l'importo dell'imposta eventualmente evasa eccede quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire l'efficacia dei controlli fiscali. Per tutte, sentenza 25 luglio 2018, causa C-553/16, "TTL" *EOOD contro Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika"* – Sofia, punti 59 e 60: "una normativa nazionale che prevede una sanzione sotto forma di interessi irripetibili (...) non è atta a garantire la realizzazione degli obiettivi di cui al punto precedente nel caso in cui sia dimostrato che l'imposta non è dovuta (...). Infatti, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, non sussiste alcun nesso tra l'importo degli interessi applicati, da un lato, e l'importo dell'imposta dovuta, che è inesistente, (...) dall'altro. Inoltre, una sanzione siffatta va oltre quanto è necessario per conseguire gli obiettivi summenzionati, poiché l'importo degli interessi dovuti può risultare eccessivo rispetto all'importo dell'imposta dovuta, e non è prevista alcuna possibilità di rimborso di tali interessi".

<sup>(39)</sup> Le cd. sanzioni forfettarie spagnole censurate dalla Corte di giustizia erano all'opposto determinate in misura fissa, ancorché la rispettiva modalità di determinazione – analitica per ogni dato o categoria di dati mancanti, inesatti o falsi, oppure tardivamente trasmessi – potesse potenzialmente elevarne l'entità in maniera piuttosto considerevole.



4.3. - *Del difetto di proporzionalità delle (ulteriori) conseguenze presuntive e sanzionatorie per attività detenute in Paesi a fiscalità privilegiata*

Dubbia appare, inoltre, la proporzionalità delle penalizzanti conseguenze previste dall'art. 12, d.l. n. 78 del 2009 per le ipotesi di inadempimento agli obblighi di monitoraggio fiscale imputabili ad attivi situati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Come già osservato, in queste situazioni opera un meccanismo presuntivo in base al quale i riferiti attivi si considerano costituiti, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione, i cui termini ordinari di accertamento sono raddoppiati e raddoppiate sono, altresì, le sanzioni riferibili alle correlate violazioni dichiarative ai fini dell'imposizione reddituale<sup>(40)</sup>.

Quanto, anzitutto, al descritto incremento sanzionatorio per le ipotesi di omessa o infedele dichiarazione dei redditi, esso appare in contrasto con il diritto dell'Unione europea poiché, non dissimilmente dalla sanzione proporzionale del 150 per cento prevista dalla normativa spagnola, costituisce oggetto di cumulo con le sanzioni "base" approntate per la mera inosservanza degli obblighi di monitoraggio fiscale.

Diversamente, con riguardo alla presunzione legale relativa per cui gli attivi collocati in Paesi a fiscalità privilegiata si considerano costituiti mediante redditi sottratti a tassazione, nonché al raddoppio dei rispettivi termini di accertamento, tali effetti normativi non parrebbero confliggere con il mercato interno ove l'indagine fosse circoscritta alla sentenza oggetto del presente commento. In quest'ultima decisione, la Corte di giustizia ha ritenuto la corrispondente presunzione istituita dal legislatore spagnolo, in una prima approssimazione, proporzionata rispetto agli obiettivi di assicurare l'efficacia dei controlli tributari e il contrasto l'evasione ed elusione fiscali, siccome, da un lato, applicabile solo in caso di inadempimento agli specifici obblighi dichiarativi ascrivibili al Modello 720 e, dall'altro

---

(40) Il riferimento è alle sanzioni previste dall'art. 1, d.lgs. n. 471 del 1997 per i casi di omessa e infedele dichiarazione dei redditi.

Come già evidenziato, in queste situazioni è altresì previsto il raddoppio delle sanzioni "base" intese a punire la mera inosservanza degli obblighi di compilazione del quadro RW (dal 6 al 30 per cento degli investimenti esteri e delle attività estere non dichiarate). Queste ultime sanzioni, tuttavia, indipendentemente dal raddoppio (della misura ma anche dei termini previsti per la relativa contestazione) scaturente dalla collocazione degli attivi in Paesi a fiscalità privilegiata, confliggono *di per sé* con il mercato interno, quanto meno per non essere commisurate (potendone addirittura prescindere) all'eventuale imposta evasa. A tali ulteriori conseguenze non sarà dunque in questa sede dedicato uno specifico approfondimento.

lato, rimette al contribuente la facoltà di fornire prova contraria, il cui concreto atteggiarsi è idoneo a garantire adeguatamente i diritti di difesa del contribuente. Il difetto di proporzionalità la Corte lo ravvisa, diversamente, negli effetti di imprescrittibilità – nei termini diffusamente descritti nei precedenti paragrafi – che la normativa spagnola era in grado di produrre.

Ebbene, il meccanismo presuntivo di cui all'art. 12, d.l. n. 78 del 2009 pare in questa prospettiva non porsi in contrasto con le libertà fondamentali, nella misura in cui *i*) la sua operatività è subordinata all'inosservanza degli obblighi di monitoraggio fiscale degli attivi esteri (e non già alla mera detenzione di detti attivi), *ii*) pur essendo accompagnato dal raddoppio dei relativi termini di accertamento, non produce quegli effetti di imprescrittibilità oggetto di puntuale censura da parte del Giudice europeo e, infine, *iii*) consente al contribuente di fornire prova contraria, la quale non soffre di particolari limitazioni.

Questo primo, apparente, giudizio di compatibilità con l'ordinamento giuridico europeo merita tuttavia di essere rimeditato ove si assegni adeguata rilevanza alla precedente giurisprudenza della Corte di giustizia consolidatasi sul punto.

Si è invero già evidenziato che la Corte ha ripetutamente chiarito che il parametro di proporzionalità della misura nazionale intesa a garantire l'efficacia dei controlli tributari e il contrasto all'evasione ed elusione fiscali<sup>(41)</sup> si suppone violato qualora vi siano con l'altro Stato sistemi di scambio di informazioni che mettano le autorità fiscali nelle condizioni di avviare tempestive indagini<sup>(42)</sup>.

Per queste ragioni si deve ritenere che le penalizzanti conseguenze previste per le ipotesi di inadempimento degli obblighi di informativa ascrivibili ad attivi localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato confliggano con il diritto primario dell'Unione Europea, per violazione del principio di proporzionalità, atteso che esse si manifestano a prescindere dall'eventuale esistenza di un adeguato scambio d'informazioni che consenta l'avvio di tempestive verifiche. Occorre infatti al riguardo evidenziare che buona parte dei Paesi considerati avere un regime fiscale privilegiato in ragione del rispettivo livello complessivo di imposizione aderisce a meccanismi di scambi d'informazione e assistenza amministrativa con l'Italia pienamente operativi.

---

<sup>(41)</sup> Si tratta, come osservato, degli obiettivi perseguiti dalla disciplina italiana in tema di monitoraggio fiscale.

<sup>(42)</sup> Cfr. giurisprudenza citata *supra* alla nota 32.

Del resto, appare difficilmente dubitabile che gli obiettivi di garantire l'efficacia dei controlli tributari e il contrasto all'evasione fiscale possano potenzialmente essere pregiudicati dall'insussistenza di efficaci strumenti di collaborazione informativa su situazioni patrimoniali e reddituali, piuttosto che dal complessivo livello impositivo dei Paesi in cui dette situazioni patrimoniali e reddituali sono collocate. Invero, quand'anche assoggettate a un carico tributario ritenuto non congruo, esse sarebbero comunque – in presenza di adeguati strumenti di trasparenza informativa – suscettibili di essere facilmente accertate, se frutto di comportamenti evasivi o elusivi della normativa nazionale. In quest'ultima ipotesi, le ragioni imperative di interesse generale in argomento verrebbero comunque adeguatamente presidiate.

### 5. - *Conclusioni*

La sentenza che ha costituito l'occasione di questo approfondimento è sorretta da una motivazione che riflette la struttura di giudizio costantemente adottata dalla Corte di giustizia nella propria giurisprudenza afferente al settore fiscale, ove l'analisi del potenziale trattamento discriminatorio della normativa nazionale si muove sull'acquisita sequenza procedimentale della comparazione, dello svantaggio, della causa di giustificazione e della proporzionalità di questa. Se in tal senso si può individuare un legame di continuità con il passato, la decisione in commento sollecita, tuttavia, maggiori riflessioni per il futuro, con riguardo particolare alla dubbia tenuta delle discipline nazionali degli Stati membri in tema di monitoraggio al cospetto del diritto primario dell'Unione Europea e dell'interpretazione che ne offre la Corte di giustizia. L'ordinamento italiano, per le ragioni che si è cercato di sviluppare, si iscrive proprio tra gli ordinamenti che dalla sentenza in parola traggono segnali di potenziale incompatibilità con il sistema giuridico europeo e con i principi che vi stanno alla base, nel novero dei quali il principio di proporzionalità riveste un ruolo e un valore (anche assiologico) non più discutibile. Le conseguenze, sanzionatorie e presuntive, che scaturiscono dall'inadempimento agli obblighi compilativi previsti dall'art. 4, d.l. n. 167 del 1990 si pongono infatti in palese conflitto con detto principio, siccome, da un lato, non rapportate alla gravità della violazione e, dall'altro, passibili di acuirsi – nei termini dell'incremento sanzionatorio e del raddoppio dei termini di accertamento – anche in presenza di efficaci meccanismi di scambio di informazioni con il Paese che “ospita” le attività estere non segnalate nel quadro RW.

Da un punto di vista pratico-applicativo, poi, la decisione oggetto di questa nota arricchisce, inserendovi un'ulteriore argomentazione, la strategia difensiva dei contribuenti a vario titolo coinvolti in processi tributari concernenti contestazioni per omessa (o inesatta) compilazione del quadro RW, i quali possono valutare di censurare l'atto impositivo invocando i cennati profili di incompatibilità della normativa italiana sul monitoraggio fiscale con la libera circolazione dei capitali. Anche in ragione della perentorietà delle statuizioni della Corte di giustizia, gli stessi potranno fondatamente confidare nella diretta attuazione del diritto dell'Unione europea da parte del giudice adito nella forma della disapplicazione della disciplina nazionale con esso confligente, conformemente ai principi della primazia e dell'efficacia diretta di tale ordinamento giuridico<sup>(43)</sup>.

GIANLUIGI BIZIOLI  
DANIELE MOLOGNI

---

<sup>(43)</sup> Similmente, A. Marinello, *Obblighi di monitoraggio fiscale, proporzionalità delle sanzioni e libertà fondamentali*, cit., 163, che invoca al riguardo la teoria dell'*acte clair*, la cui originaria elaborazione deve ricercarsi nella sentenza della Corte di giustizia 6 ottobre 1982, causa 283/81, *Cilfit*, punti da 14 a 16. Secondo detta teoria, ove la corretta applicazione del diritto europeo si imponga "con tale evidenza da non lasciar adito ad alcun ragionevole dubbio sulla soluzione da dare alla questione sollevata", il giudice nazionale può astenersi dal sottoporre la questione alla Corte, "risolvendola sotto la propria responsabilità".

Un esempio paradigmatico di diretta applicazione dei principi del diritto dell'Unione Europea, come interpretati dalla Corte di giustizia, nell'ordinamento giuridico italiano può individuarsi nelle recentissime sentenze "gemelle" nn. 21454, 21475, 21480, 21481 e 21482, depositate il 6 luglio 2022 dalla Sezione Tributaria della Suprema Corte di Cassazione.

CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA, Sez. II, 27 aprile 2022,  
C-674/20

Pres. A. Prechal – Rel. N. Wahl – Avv. gen. M. Spunzar

*Una disposizione di una normativa tributaria di uno Stato membro che impone agli intermediari, per quanto riguarda esercizi ricettivi turistici situati in una regione di tale Stato membro per i quali essi operano quali intermediari o svolgono un'attività di promozione, di comunicare all'amministrazione tributaria regionale, su richiesta scritta di quest'ultima, i dati del gestore e i recapiti degli esercizi ricettivi turistici, oltre al numero di pernottamenti e di unità abitative gestite nell'anno precedente, deve essere considerata inscindibile, quanto alla sua natura, dalla normativa di cui fa parte e rientra pertanto nel «settore tributario», che è espressamente escluso dall'ambito di applicazione della direttiva 2000/31/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'8 giugno 2000, relativa a taluni aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione, in particolare il commercio elettronico, nel mercato interno («direttiva sul commercio elettronico»).*

*Una normativa che impone ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, indipendentemente dal loro luogo di stabilimento e dalle modalità della loro intermediazione, per quanto riguarda gli esercizi ricettivi turistici situati in una regione dello Stato membro interessato per i quali operano quali intermediari o svolgono un'attività di promozione, di comunicare all'amministrazione tributaria regionale, su richiesta scritta di quest'ultima, i dati del gestore e i recapiti degli esercizi ricettivi turistici, oltre al numero di pernottamenti e unità abitative gestite nell'anno precedente, non contrasta con il divieto di cui all'articolo 56 TFUE.*

(Omissis).

## **Causa *Airbnb*: gli obblighi informativi fiscali per le piattaforme digitali non limitano la libera prestazione di servizi**

**Abstract:** La Corte di giustizia, con la sentenza del 27 aprile 2022, causa C-674/20, si è pronunciata in merito all'obbligo, previsto dalla normativa belga, di comunicare all'autorità tributaria informazioni relative alle transazioni turistiche. A parere della Corte, detto obbligo esula dall'ambito di applicazione della direttiva sul commercio elettronico e non contrasta con il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56, TFUE. La sentenza offre l'occasione per riflettere non solo sulla possibile lesione dei diritti fondamentali del contribuente i cui dati sono scambiati, ma anche sulla disciplina italiana delle locazioni brevi, in larga parte assimilabile a quella belga per quanto concerne gli obblighi informativi ed attualmente al vaglio della stessa Corte di giustizia.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Il caso *Airbnb Ireland*: la fattispecie controversa e le questioni pregiudiziali rimesse alla Corte di giustizia – 3. Sul primo quesito: l'ampiezza della nozione di “settore tributario” – 4. Libertà di circolazione dei servizi ed obbligo di comunicazione dei dati – 5. Le questioni sorte nell'ambito della normativa interna e le possibili ricadute della sentenza *Airbnb Ireland* – 6. Osservazioni conclusive.

## 1. - *Introduzione*

A partire dagli ultimi anni del XX secolo si è assistito alla prepotente apparizione, nel panorama giuridico ed economico internazionale, del fenomeno dell'“*electronic commerce*”<sup>(1)</sup> che, grazie alla crescita esponenziale che le tecnologie informatiche hanno conosciuto nei decenni successivi, ha consentito, per la prima volta, di porre in essere operazioni commerciali per il tramite di piattaforme informatiche.

Il continuo sviluppo della rete e di *Internet* ha, infatti, agevolato l'instaurarsi di relazioni economiche in ambito internazionale, nonché modificato il modo di percepire il mercato “reale”, ad oggi non più legato ai tradizionali concetti di “spazio” e “tempo”, ma inteso quale luogo aperto, senza confini, nel quale si può accedere facilmente e liberamente per condividere beni e/o servizi.

Le particolari caratteristiche dell'economia digitale<sup>(2)</sup> e l'esponenziale crescita degli operatori economici che hanno accesso al mercato interno

---

(1) Così V. Uckmar, *Introduzione*, in V. Uckmar, G. Corasaniti, P. de' Capitani di Vimercate, C. Corrado Oliva, *Manuale di diritto tributario internazionale*, Padova, 2012; C. Garbarino, *La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, 1205 ss. Per quanto specificamente concerne il fenomeno dell'“*electronic commerce*”, particolarmente incisiva è la definizione elaborata dalla Commissione europea sul finire degli anni Novanta: «Il commercio elettronico consiste nello svolgimento di attività commerciali per via elettronica. Basato sull'elaborazione e la trasmissione di dati (tra cui testo, suoni e immagini video) per via elettronica, esso comprende attività disparate quali: commercializzazione di merci e servizi per via elettronica; distribuzione *on-line* di contenuti digitali; effettuazione per via elettronica di operazioni quali trasferimenti di fondi, compravendita di azioni, emissione di polizze di carico, vendite all'asta, progettazione e ingegneria in cooperazione; *on-line sourcing*; appalti pubblici per via elettronica, vendita diretta al consumatore e servizi post-vendita. Il commercio elettronico comprende prodotti (...), servizi (...), attività di tipo tradizionale (...) e di nuovo tipo (...)». Cfr. Comunicazione della Commissione COM(97) 157 def., *Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico*, par. 5, Bruxelles, 16 aprile 1997. Si ricorda inoltre che, all'interno della più ampia fattispecie “*e-commerce*”, si distingue il “commercio elettronico diretto”, qualora la transazione venga realizzata esclusivamente con modalità telematiche, dal “commercio elettronico indiretto” che, avendo ad oggetto beni materiali, richiede necessariamente la consegna fisica degli stessi ovvero la concreta (*rectius*: materiale) esecuzione della prestazione. Si ritiene opportuno rammentare che le operazioni commerciali riconducibili al fenomeno “*e-commerce*” debbono altresì tenersi distinte in ragione dei soggetti coinvolti. Più precisamente, qualora la transazione veda la partecipazione esclusiva di soggetti imprenditori o esercenti attività professionali, ci si troverà innanzi ad operazioni “*Business to Business*” (c.d. B2B); diversamente, qualora il destinatario della prestazione sia un privato consumatore, occorre parlare di operazioni “*Business to Consumer*” (c.d. B2C).

(2) Sul tema si vedano: F. Gallo, *Fisco ed economia digitale*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 599 ss.; L. Del Federico, *Le nuove forme di tassazione della digital economy ed i limiti delle scelte legislative nazionali: la prospettiva italiana ed europea*, in C. Glendi, G. Corasaniti, C.

hanno, tuttavia, portato alla luce innumerevoli difficoltà sotto il profilo fiscale, (difficoltà) scaturite non solo dalla (in)capacità dei moderni sistemi tributari – nazionali ed internazionali – di assicurare una corretta ripartizione della potestà impositiva tra Stati<sup>(3)</sup>, ma anche dall'esigenza di prevenire fenomeni di evasione fiscale<sup>(4)</sup>. Difatti, nel periodo storico attuale, in cui si assiste ad un continuo sviluppo della digitalizzazione della economia, è emersa sempre più l'esigenza di assistere le Amministrazioni fiscali degli Stati, prevalentemente attraverso meccanismi di scambi di informazione e di cooperazione amministrativa, funzionali ad agevolare le attività di controllo. Ed è proprio al fine di assicurare un monitoraggio costante da parte delle Amministrazioni finanziarie e di limitare fenomeni di evasione fiscale che i diversi Stati membri hanno posto in capo a specifiche categorie di contribuenti precisi obblighi di cooperazione e di scambio di informazioni.

Detti obblighi – come è noto – hanno trovato espressione anche a livello europeo e, in particolare, nelle modifiche apportate alla Direttiva 2011/16/UE (*Directive on Administrative Cooperation*, c.d. DAC 1)<sup>(5)</sup>

Corrado Oliva, P. de' Capitani Di Vimerate (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, 2019, Padova, 485 ss.; L. Carpentieri, *La tassazione delle imprese al tempo dell'economia digitale*, in L. Carpentieri (a cura di), *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino, 2020, *passim*; G. Corasaniti, *La tassazione della digital economy: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 1397 ss.

<sup>(3)</sup> Come sottolinea A. Giovannini, *Quale capacità contributiva?*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 827 ss., le nuove realtà economiche hanno scardinato i riferimenti dei sistemi tributari sino ad oggi largamente diffusi, in termini di capacità contributiva, personalità dell'imposizione, legami col territorio di produzione del reddito. In senso conforme anche F. Gallo, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, 460 ss.

<sup>(4)</sup> Cfr. S. Cipollina, *I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia digitalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, 13; A. Purpura, *Tassazione dell'economia digitale tra lo stallo della comunità internazionale e la necessità di un'armonizzazione fiscale europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 1930.

<sup>(5)</sup> Come è noto, l'ambito applicativo della DAC 1 è stato ampliato diverse volte negli ultimi anni. Tali modifiche hanno comportato: i) l'introduzione, con riferimento alle informazioni sui conti finanziari all'interno dell'Unione, dello standard comune di comunicazione di informazioni (*Common Reporting Standard* – «CRS») elaborato dall'OCSE (direttiva 2014/107/UE, c.d. «DAC 2»); ii) l'introduzione dell'obbligo di scambio automatico di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri (direttiva 2015/2376/UE, c.d. «DAC 3»); iii) l'introduzione dello scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese delle imprese multinazionali tra le autorità fiscali (direttiva 2016/881/UE, c.d. «DAC 4»); iv) l'introduzione dell'obbligo per gli Stati membri di fornire alle autorità fiscali l'accesso alle procedure di adeguata verifica della clientela applicate dalle istituzioni finanziarie ai sensi della Direttiva 2015/849/UE del Parlamento europeo e del Consiglio (direttiva 2016/2258/UE, c.d. «DAC 5»); v) l'introduzione dell'obbligo di scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri potenzialmente utilizzabili ai fini di pianificazione fiscale aggressiva.

dalla Direttiva 2021/822/UE (c.d. DAC 6)<sup>(6)</sup> e dalla Direttiva 2021/514/UE (c.d. DAC 7)<sup>(7)</sup>, che – da ultimo – ha esteso l’ambito di applicazione delle disposizioni in tema di scambio automatico di informazioni ai gestori delle piattaforme digitali.

Ciò posto, la sentenza della Corte di giustizia dell’Unione europea del 27 aprile 2022<sup>(8)</sup> offre lo spunto per formulare qualche riflessione in merito alla compatibilità con il diritto euro-unitario e, in specie, con la libertà di prestazione dei servizi di cui all’art. 56, Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea (d’ora in poi, “TFUE”)<sup>(9)</sup>, delle discipline

siva (direttiva 2018/822/UE, c.d. “DAC 6”); vi) da ultimo, l’introduzione di nuovi obblighi di scambio automatico di dati in possesso dei gestori di piattaforme digitali (direttiva 2021/514/UE, c.d. “DAC 7”).

<sup>(6)</sup> Recepita nell’ordinamento italiano con il d.lgs. 30 luglio 2020, n. 100 – G.U. n. 200 dell’11 agosto 2020. In conformità alle conclusioni raggiunte dallo studio della Commissione europea SWD(2020)131 final, *Commission Staff Working Document, Impact Assessment Tax fraud and evasion – better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation*, 2020, 10 ss., con la Direttiva in discorso sono stati imposti obblighi di notifica, a carico di intermediari e (eventualmente) contribuenti, di meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale aggressiva. Per un inquadramento dei presupposti e delle finalità perseguite dalla DAC 6, si v. il contributo di F. Pitrone, *Considerazioni preliminari in materia di scambio automatico di informazioni sui meccanismi transfrontalieri potenzialmente aggressivi: tra Azione 12 dell’OCSE, DAC 6 e schema di decreto legislativo italiano*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2019, 11 ss.; M. Marzano, *La Direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 595 ss.; F. Pacelli, P. Palazzi, *DAC 6: ennesimo obbligo di trasparenza o nuova spinta alla compliance preventiva?*, in *Corr. trib.*, 2020, 755 ss.; G. Barbagelata, *Mandatory Disclosure Rules: definizione di intermediario e relativi obblighi*, in *Novità fiscali*, 2019, 246 ss.; G. Selicato, *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla “collaborazione incentivata” agli “obblighi di disclosure”*, in *Rass. trib.*, 2019, 112 ss.; P. de’ Capitani di Vimercate, *La DAC 6 e gli obblighi di comunicazione delle operazioni di pianificazione fiscale internazionale aggressiva: l’ispirazione americana e il nuovo ruolo dei professionisti*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1524.

<sup>(7)</sup> Sulla base di quanto suggerito dal Report OCSE del 3 luglio 2020, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, viene introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2023, l’obbligo, a carico dei gestori delle piattaforme digitali, di raccogliere, verificare e trasmettere le informazioni relative ai redditi percepiti dai venditori di beni e servizi che facciano uso delle piattaforme. Si vedano: G. Liberatore, *La cooperazione fiscale comunitaria: debole longa manus della sovranità fiscale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 620 ss.; M. Manca, *DAC 7: pronta una nuova proposta per rafforzare la cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali UE*, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 22 febbraio 2021.

<sup>(8)</sup> CGUE, 27 aprile 2022, C-674/20, *Airbnb Ireland*.

<sup>(9)</sup> A proposito della quale si v. P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020, 133-135; G. Bizioli, *I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale*, in AA.VV., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. Sacchetto, Torino, 2016, 107 ss.; F. Tesauero, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, 2020, 89. G. Tesauero, *Diritto dell’Unione europea*, Padova, 2010, 578 ss. Per quanto attiene alla libera



nazionali degli Stati membri che impongono precisi obblighi di raccolta e comunicazione di informazioni a carico di intermediari e gestori di piattaforme *online*.

Come si vedrà *infra*, la pronuncia in esame assume significativo rilievo anche in ambito nazionale, atteso che il Legislatore italiano, al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria di conoscere tutti i dati relativi ai contratti conclusi e di verificare l'esatto adempimento degli obblighi dichiarativi da parte dei locatori, ha introdotto una disciplina simile a quella belga, che impone una serie di obblighi agli intermediari del settore degli affitti brevi, sia tradizionali sia *online*.

L'attività di raccolta, conservazione e trasmissione dei dati personali degli utenti solleva, tuttavia, altri ed ulteriori dubbi, in specie con riguardo alla possibile lesione dei diritti fondamentali dei contribuenti (quali il diritto alla riservatezza ed alla protezione dei dati)<sup>(10)</sup>, oltre che, tra le altre, ulteriori problematiche di coordinamento con gli esistenti istituti e

circolazione dei servizi di cui all'art. 56 TFUE, questa deve essere assicurata sia a chi presta il servizio, sia al destinatario dello stesso. Affinché possa configurarsi una prestazione di servizi ai sensi della citata disposizione, è necessario tuttavia che il prestatore del servizio ed il beneficiario dello stesso siano situati in due Stati membri differenti. A tal riguardo possono configurarsi diverse ipotesi, ovvero: *i*) il caso in cui il prestatore del servizio, a titolo temporaneo, eserciti la propria attività nello Stato membro (diverso da quello di stabilimento) in cui si trova il fruitore del servizio (ai sensi di quanto previsto dall'art. 56, comma 2, TFUE); *ii*) il caso in cui sia il beneficiario del servizio a recarsi nello Stato membro di stabilimento del prestatore (cfr. CGUE, 31 gennaio 1984, C-286/82 e C-26/83, *Luisi e Carbone*); *iii*) l'eventualità in cui sia il prestatore sia il fruitore del servizio si spostino nel territorio di uno Stato membro "terzo", entro il quale la prestazione verrà concretamente posta in essere (cfr. CGUE, 28 ottobre 1999, C-55/98, *Vestergaard*); *iv*) l'eventualità in cui si sposti da uno Stato membro all'altro soltanto il servizio (cfr. CGUE, 25 luglio 1991, C-288/89, *Gouda*).

<sup>(10)</sup> Per un approfondimento sul tema, si rinvia a S. Dorigo, *La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della Corte di Giustizia*, in *Tax News*, 2018, 1 ss.; M.P. Nasti, *L'habeas data in materia tributaria fra procedimento amministrativo e diritto europeo*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1112 ss.; A. Marcheselli, S.M. Ronco, *Dati personali, Regolamento GDPR e indagini dell'Amministrazione finanziaria: un modello moderno di tutela dei diritti fondamentali?*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 297 ss.; A. Contrino, S.M. Ronco, *Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU*, in *Dir. prat. trib. int.*, 599 ss.; A. Contrino, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 29 maggio 2019; F. Farri, *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 115 ss.; A. Tomo, *La "forza centripeta" del diritto alla protezione dei dati personali: la Corte di giustizia sulla rilevanza in ambito tributario dei principi di proporzionalità, accountability e minimizzazione*, in *Dir. trib. int.*, 2022, 908 ss.; G. Pitruzzella, *Dati fiscali e diritti fondamentali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 666 ss.

procedure che già assicurano agli Uffici finanziari una approfondita conoscenza dei dati.

2. - *Il caso Airbnb Ireland: la fattispecie controversa e le questioni pregiudiziali rimesse alla Corte di giustizia*

Con la sentenza in commento, la Corte di giustizia dell'Unione europea (d'ora in poi, "CGUE") è stata chiamata a pronunciarsi su alcune questioni pregiudiziali promosse dalla Corte costituzionale del Belgio, chiamata, a sua volta, da *Airbnb Ireland* a decidere sull'annullamento di una disposizione nazionale<sup>(11)</sup> a mente della quale gli intermediari della locazione turistica<sup>(12)</sup> devono «comunicare ai funzionari designati dal governo, su richiesta scritta, i dati del gestore e i recapiti degli esercizi ricettivi turistici, oltre al numero di pernottamenti e unità abitative gestite nell'anno precedente».

La società ricorrente, destinataria di diverse richieste di informazioni rivolte da parte della Amministrazione finanziaria locale, contestava l'applicabilità di detta disposizione, poiché il servizio dalla stessa prestato, qualificandosi come servizio della società dell'informazione, avrebbe dovuto – a suo parere – beneficiare delle tutele apprestate dalla direttiva 2000/31/CE<sup>(13)</sup>, che pone in capo allo Stato membro, che intende adottare provvedimenti finalizzati al restringimento della libera circolazione dei servizi della società dell'informazione, l'obbligo di notificare il proprio intendimento alla Commissione europea<sup>(14)</sup>. Obbligo che, nel caso di specie, non era stato adempiuto, determinando – nell'opinione della ricorrente – l'inopponibilità del provvedimento stesso nei suoi confronti<sup>(15)</sup>. La società sosteneva, inoltre, che la disposizione nazionale violasse le libertà fondamentali previste dal TFUE, nonché che l'ammontare della sanzione (ammenda) prevista in caso di violazione del suddetto obbligo di comu-

---

<sup>(11)</sup> Si tratta dell'art. 12, comma 1, dell'ordinanza della Regione di Bruxelles – Capitale del 23 dicembre 2016, relativa all'imposta regionale sulle strutture ricettive turistiche.

<sup>(12)</sup> Come definiti dall'art. 2, comma 8, della citata legge regionale, secondo cui integrerebbe la qualifica di intermediario «qualsiasi persona fisica o giuridica che, a titolo oneroso, interviene per mettere a disposizione un'unità abitativa sul mercato turistico, per assicurare la promozione turistica di un esercizio ricettivo turistico o per proporre servizi attraverso i quali i gestori e i turisti possono entrare direttamente in contatto tra loro».

<sup>(13)</sup> Direttiva 2000/31/CE del Parlamento europeo e del Consiglio dell'8 giugno 2000, relativa a taluni aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione, in particolare il commercio elettronico, nel mercato interno ("Direttiva sul commercio elettronico").

<sup>(14)</sup> Art. 3, par. 4, direttiva 2000/31/CE.

<sup>(15)</sup> Cfr. CGUE, 1° febbraio 2017, C-144/16, *Município de Palmela*, punti 35-36; CGUE, 4 febbraio 2016, C-336/14, *Ince*, punti 67-68.

nicazione, pari ad euro 10.000 per ogni mancata risposta alla richiesta di informazioni, fosse sproporzionata e finanziariamente afflittiva. A giudizio della ricorrente, tra l'altro, la cooperazione amministrativa fiscale, come disciplinata dalla direttiva 2011/16/EU, avrebbe dovuto costituire strumento sufficiente e proporzionato al fine del recupero delle informazioni concernenti le locazioni brevi.

Di diverso avviso, invece, il Governo della Regione Bruxelles-Capitale, il quale resisteva sostenendo che la (non contestata) natura di servizi della società dell'informazione delle prestazioni rese da *Airbnb Ireland* non assumesse alcuna rilevanza: l'invocata direttiva 2000/31/CE non poteva trovare applicazione, nel caso concreto, a causa della natura tributaria della disposizione di cui si chiedeva l'annullamento<sup>(16)</sup>. La disciplina, tra l'altro, essendo indistintamente applicabile a tutti gli intermediari (residenti e non), non si poneva in contrasto – a giudizio del Governo – con il principio della libera prestazione dei servizi di cui all'art. 56, TFUE<sup>(17)</sup>.

La Corte costituzionale belga, dopo aver richiamato la pronuncia della Corte di giustizia resa nella causa C-390/18 e l'ordinanza di manifesta irricevibilità del 30 giugno 2020, causa C-723/19, *Airbnb Ireland UC and Airbnb Payments UK Ltd*, di cui si parlerà più approfonditamente nel prosieguo, ha ritenuto rilevanti i motivi di ricorso concernenti l'applicabilità o meno, nel caso di specie, delle tutele previste dalla direttiva 2000/31/CE. In particolare, secondo i giudici costituzionali era dirimente verificare se l'obbligo informativo previsto dalla disciplina in discorso fosse riconducibile al "settore tributario", escluso – come è noto – dal perimetro della direttiva stessa. Sul punto, la Corte, pur facendo trapelare il proprio convincimento circa il fatto che la nozione di "settore tributario" cui si riferisce l'art. 1, par. 5, direttiva 2000/31/CE sia limitata all'imposta sul valore aggiunto applicata ai servizi della società dell'informazione<sup>(18)</sup>, riconosce come i giudici europei non si siano mai pronunciati espressamente

---

<sup>(16)</sup> Secondo l'art. 1, par. 5, lett. a), direttiva 2000/31/CE, la direttiva non si applica al settore tributario.

<sup>(17)</sup> A tal proposito, il Governo della Regione Bruxelles-Capitale richiama la sentenza della CGUE, 8 maggio 2014, C-483/12, *Pelckmans Turnhout*, e, in particolare, il punto 25 della stessa. Nel caso di specie, la CGUE era stata chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità con il diritto europeo di una disposizione di diritto belga che impediva l'apertura continuativa di esercizi commerciali sette giorni su sette. A tal riguardo, la CGUE ha ritenuto che alcuna violazione degli artt. 56 e 57 TFUE potesse ravvisarsi, dal momento che la disciplina sottoposte era opponibile a tutti gli operatori che esercitavano attività sul territorio nazionale.

<sup>(18)</sup> Nella sentenza di rimessione della causa alla CGUE (sentenza 26 novembre 2020, n. 155), si richiama, in particolare, il considerando 12 della direttiva 2000/31/CE, secondo

su tale tema. Di conseguenza, stante la decisività della questione controversa rispetto all'azione di annullamento formulata da *Airbnb Ireland*, viene sottoposta alla CGUE una prima questione pregiudiziale, volta a verificare se la disposizione di cui all'art. 1, par. 5, lett. a), direttiva 2000/31/CE debba essere interpretata nel senso che la normativa belga che prevede l'obbligo di fornire informazioni ricada nel "settore tributario" e, di conseguenza, debba essere esclusa dall'ambito di applicazione della direttiva stessa. In secondo luogo, poi, i giudici domandano se possano invece trovare applicazione gli artt. 1 e 3 della diversa direttiva 2006/123/CE e se la disciplina in esame si ponga in contrasto con l'art. 56 TFUE.

3. - *Sul primo quesito: l'ampiezza della nozione di "settore tributario"*

La Corte di giustizia è stata chiamata dai giudici costituzionali belgi a valutare se la norma nazionale che impone obblighi informativi in capo alla *Airbnb Ireland* rientri nell'ambito del "settore tributario", cui fa riferimento l'art. 1, par. 5, direttiva 2000/31/CE, ai fini della non applicabilità della stessa.

È bene premettere che, nel caso di specie, non si dubita della natura di servizio delle società dell'informazione della prestazione resa da *Airbnb Ireland*: il giudice del rinvio, sul punto, richiama quanto statuito precedentemente dai giudici europei, i quali hanno chiarito che «un servizio di mediazione che ha lo scopo, tramite una piattaforma elettronica, di mettere in contatto, dietro retribuzione, potenziali locatari con locatori, professionisti o meno, che offrono servizi di alloggio di breve durata, e che fornisce, nel contempo, anche un certo numero di prestazioni accessorie a detto servizio di intermediazione, deve essere qualificato come servizio della società dell'informazione»<sup>(19)</sup>, e, in quanto tale, assoggettato alla disciplina della direttiva 2000/31/CE, che – come già più volte ricordato – non si applica al settore tributario.

I giudici europei, pertanto, si interrogano sin da subito sulla qualificazione che occorre attribuire all'articolo 12 della legge regionale del 23 dicembre 2016, domandandosi – in particolare – se sussiste un vincolo inscindibile tra l'obbligo di trasmissione dei dati richiesti, previsto dalla

---

cui «La materia fiscale, soprattutto l'iva che colpisce numerosi servizi contemplati dalla presente direttiva, deve essere esclusa dal campo di applicazione della presente direttiva».

<sup>(19)</sup> Cfr. CGUE, 19 dicembre 2019, C-390/18, *Airbnb Ireland*, punto 69.

citata disposizione, e la disciplina di cui esso fa parte, quella relativa all'imposta sulle attività turistico ricettive.

Al fine di individuare una soluzione al presente quesito, la Corte di giustizia richiama, a più riprese, la sentenza resa nella causa C-338/01<sup>(20)</sup>, ossia, l'unico precedente – a quanto consta – in cui la Corte si è espressa sulla riconducibilità di una disciplina non direttamente legata all'applicazione sostanziale di un tributo nell'alveo delle “disposizioni tributarie”, cui fa riferimento l'art. 114, par. 2, TFUE (all'epoca dei fatti, art. 95, n. 2, del Trattato istitutivo della Comunità Europea, “TCE”), disposizione quest'ultima che – come è noto – non consente al Legislatore europeo di perseguire l'obiettivo della realizzazione del mercato interno nel settore fiscale. In altre pronunce, infatti, il tema del perimetro della nozione di “disposizione tributaria” è stato sì affrontato, ma sempre con riguardo alla riconducibilità di un determinato prelievo alla nozione di imposta o tassa<sup>(21)</sup>. Il precedente invocato dalla Corte, invece, ha ad oggetto il controllo di legittimità richiesto dalla Commissione su una direttiva adottata dal Consiglio, la direttiva 2001/44/CE<sup>(22)</sup>, che emendava, a sua volta, la direttiva 76/308/CEE<sup>(23)</sup>, relativa alla cooperazione amministrativa in materia di recupero di crediti d'imposta.

La Commissione, con il supporto del Parlamento europeo, sosteneva – per quanto qui di interesse – che la sopracitata direttiva avrebbe dovuto essere adottata sul fondamento normativo dell'art. 95 TCE<sup>(24)</sup>, non potendo la stessa essere ricondotta nell'ambito delle “disposizioni fiscali” di cui al par. 2 dello stesso articolo: a parere della Commissione, infatti, rientrerebbero in tale nozione esclusivamente le disposizioni sostanziali

---

<sup>(20)</sup> CGUE, 29 aprile 2004, C-338/01, *Commissione/Consiglio*.

<sup>(21)</sup> La dottrina, al riguardo, sembra concorde nel ritenere che il concetto di imposta nell'ordinamento comunitario differisce da quello adottato dai singoli Stati Membri. In tal senso, si veda: H. Kogels, T. Stevens, *Ship Recycling Financial Instruments: A Tax or Not a Tax?*, in *Erasmus Law. Rev.*, 2020, 65. Si veda altresì B. De Witte, *Euro Crisis Responses and the EU Legal Order: Increased Institutional Variation or Constitutional Mutation?*, in *Eur. Cost. law. rev.*, 2015, 438, che riporta l'opposizione della Germania alla proposta di direttiva sul *Single Resolution Mechanism* bancario, da adottarsi, a giudizio della Commissione europea, in forza dell'art. 114 TFUE. Secondo lo Stato Membro, i contributi finanziari richiesti alle banche per il finanziamento del meccanismo avrebbero avuto natura fiscale, sicché il fondamento normativo di tale intervento non poteva individuarsi nell'art. 114 TFUE.

<sup>(22)</sup> Direttiva 2001/44/CE del Consiglio del 15 giugno 2001.

<sup>(23)</sup> Abrogata dalla direttiva 2008/55/CE del Consiglio del 26 maggio 2008, a sua volta sostituita dalla vigente direttiva 2010/24/UE del Consiglio del 16 marzo 2010 sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure.

<sup>(24)</sup> Il Consiglio, invece, aveva adottato la direttiva 2001/44/CE sul fondamento degli artt. 93 e 94 TCE.

relative alla determinazione ed individuazione dei soggetti passivi d'imposta, dell'aliquota e della base imponibile.

Di diverso avviso, invece, il Consiglio e gli Stati membri intervenuti, secondo i quali anche le disposizioni relative all'amministrazione e al recupero di crediti d'imposta sono da ricondurre nell'alveo delle "disposizioni fiscali". Da qui l'esigenza di individuare il corretto significato da attribuire a detta nozione.

I Giudici europei, pur riconoscendo l'assenza all'interno dei Trattati di una specifica definizione di "disposizione fiscale", hanno ritenuto che con tale espressione, avente carattere generale, si debba far riferimento non soltanto a tutti i settori della fiscalità, ma anche a tutti gli aspetti di tale materia, non rilevando la distinzione tra norme sostanziali e procedurali. Tale soluzione interpretativa sarebbe, tra l'altro, avvalorata anche dalla circostanza secondo cui in alcuni Stati membri le disposizioni relative alle modalità di pagamento e di recupero delle imposte dirette e indirette si configurano come "disposizioni fiscali".

Ebbene, nella sentenza che qui si annota, la CGUE ha fatto proprie le suddette argomentazioni, giungendo ad affermare che il riferimento al "settore tributario" di cui alla direttiva 2000/31/CE<sup>(25)</sup> deve essere interpretato in senso ampio, così da ricomprendere anche obblighi informativi, come quelli posti in capo alla *Airbnb Ireland*, inscindibili rispetto alla più generale disciplina del tributo cui sono riferiti. D'altronde – precisa la Corte – la nozione di "settore", che ricorre spesso all'interno dei Trattati, viene costantemente interpretata in via estensiva, come peraltro testimoniano i numerosi precedenti resi con riferimento ai servizi di trasporto<sup>(26)</sup>.

L'ampiezza della nozione di "disposizione fiscale" ribadita dalla Corte di giustizia consente quindi di superare i pur apprezzabili già segnalati convincimenti della Corte costituzionale belga circa il fatto che i riferimenti alla materia fiscale operati dalla direttiva sul commercio elettronico avessero riguardo, principalmente, all'imposta sul valore aggiunto<sup>(27)</sup>. I giudici, inoltre, confutano anche una delle altre doglianze espresse dalla *Airbnb Ireland*, quella relativa alla sua estraneità rispetto al rapporto di

---

(25) Anche la nozione di "materia fiscale" di cui al considerando 12 della stessa direttiva deve essere interpretato in senso ampio.

(26) In questi termini, CGUE, 15 ottobre 2015, causa C-168/14, *Grupo Itevelesa*, punti 45 e 46; CGUE, 20 dicembre 2017, C-434/15, *Elite Taxi*, punto 41, annotata da M. Turci, *Sulla natura dei servizi offerti dalle piattaforme digitali: il caso Uber*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2018, 1088 ss.

(27) In questa direzione anche G. Corasaniti, *Profili commerciali del commercio elettronico*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 608.

imposta, estraneità che – nell'opinione della ricorrente – avrebbe fatto venir meno l'asserita inscindibilità tra gli obblighi tributari di natura procedurale e la disciplina sostanziale.

La CGUE reputa tale argomentazione del tutto inconferente per tre ordini di motivi: anzitutto, perché destinataria delle informazioni richieste è sempre l'Amministrazione finanziaria; in secondo luogo, in quanto la norma censurata rientra nell'ambito di una normativa che ha ad oggetto un tributo (l'imposta sulle attività turistico ricettive); infine, poiché le informazioni che tale disposizione impone di trasmettere sono inscindibili, quanto alla loro sostanza, da tale normativa, essendo le sole in grado di consentire l'identificazione del soggetto effettivamente debitore di tale imposta, della base imponibile della medesima e, di conseguenza, del suo importo. Di conseguenza, trattandosi di normativa tributaria, la Corte ha concluso per non applicabilità della direttiva 2000/31/CE.

#### 4. - *Libertà di circolazione dei servizi ed obbligo di comunicazione dei dati*

Come anticipato, la domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta alla Corte di giustizia UE verte altresì sulla (in)compatibilità della disciplina tributaria belga con il principio della libera prestazione dei servizi di cui all'art. 56 TFUE. Prima di entrare nel merito della decisione adottata dai giudici, si deve anzitutto precisare che, in materia tributaria, la Corte, nel valutare il rispetto delle libertà fondamentali, suole adottare un approccio basato sul divieto di discriminazione<sup>(28)</sup>, divieto che ha assunto, nel tempo, un ruolo sempre più centrale ai fini della realizzazione del mercato interno.

Secondo un costante orientamento della giurisprudenza europea<sup>(29)</sup>, invero, il concetto di "restrizione" viene applicato, nel contesto dell'imposizione fiscale, in maniera molto più limitata rispetto a quanto avvenga in altre materie<sup>(30)</sup> e ciò in quanto, il semplice fatto che un'attività o un'o-

<sup>(28)</sup> L'approccio della CGUE è ben illustrato dall'Avvocato Generale Hogan nelle conclusioni relative alle cause riunite C-478/19 e C-479/19, *UBS Real estate*.

<sup>(29)</sup> CGUE, 6 dicembre 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, punto 53; CGUE, 26 maggio 2016, C-48/15, *NN (L)International*; Conclusioni dell'Avvocato Generale Kakott rese nella causa C-482/18, *Google Ireland*, punto 37; Conclusioni dell'Avvocato Generale Hogan rese nella causa C-565/18, *Société Générale S.A.*, punto 35.

<sup>(30)</sup> Cfr. CGUE, 31 marzo 1993, C-19/92, *Kraus*, punto 32; CGUE, 25 gennaio 2007, C-370/05, *Festersen*, punto 24; CGUE, 22 giugno 2017, C-20/16, *Bechtel*, punto 37, ove è stato affermato che, per provare l'esistenza di una restrizione, è necessario che una misura possa vietare, ostacolare o rendere meno attraente l'esercizio di una libertà fondamentale.

perazione sia soggetta ad una imposta, la rende necessariamente meno “attraente” nell’ottica dell’esercizio di una qualsiasi delle quattro libertà associate al mercato interno. Per non limitare indebitamente la capacità impositiva dei singoli Stati membri<sup>(31)</sup>, la Corte ritiene, pertanto, che, per poter essere qualificata come restrittiva, una misura impositiva deve essere *in primis* discriminatoria, e quindi deve trattare in modo diverso situazioni comparabili, ovvero in modo identico situazioni diverse<sup>(32)</sup>. Una restrizione della libera prestazione di servizi presuppone, quindi, l’esistenza di un trattamento discriminatorio tra la fattispecie transfrontaliera e quella nazionale.

Tuttavia, l’esistenza di una discriminazione o di una restrizione costituisce elemento necessario, ma non sufficiente, per considerare la norma nazionale “incompatibile” con l’ordinamento comunitario in generale e, in particolare, con le previsioni relative alla libertà fondamentale di volta in volta esaminata.

A tal fine, infatti, risulta necessaria la verifica di un ulteriore requisito, relativo all’inesistenza di cause di giustificazione della discriminazione o della restrizione. È bene ricordare, invero, che sia i Trattati sia la CGUE<sup>(33)</sup> individuano talune cause di giustificazione – i c.d. motivi imperativi di interesse generale – in presenza delle quali può considerarsi legittima una normativa di fatto limitativa di una libertà fondamentale (c.d. *rule of reason*)<sup>(34)</sup>. In particolare, per quanto attiene alla materia della fiscalità diretta, la Corte ha riconosciuto come principali cause di giustificazione di misure discriminatorie la necessità di garantire la coerenza dell’ordinamento fiscale interno, di assicurare l’equilibrata ripartizione

---

<sup>(31)</sup> CGUE, 6 dicembre 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, cit.; CGUE, 25 gennaio 2007, C-48/15, *NN (L)*, punto 47; CGUE, 14 aprile 2016, C-522/14, *Sparkasse Allgäu*, punto 29.

<sup>(32)</sup> CGUE, 17 luglio 1963, C-13/63, *Italia/Commissione della CEE*.

<sup>(33)</sup> L’individuazione di interessi pubblici nazionali meritevoli di tutela rappresenta il frutto di un intervento “creativo” da parte della giurisprudenza europea. Sul tema, si rinvia a P. Boria, *Il principio di non discriminazione tributaria e di rapporti con l’interesse fiscale nella disciplina comunitaria dell’imposizione diretta*, in *Riv. ital. dir. pubbl. com.*, 2005, 476 ss.; G. Melis, *Perdite intracomunitarie: imposizione e territorialità*, in *Rass. trib.* 2008, 1491 ss.; Id., *Trasferimento della residenza fiscale ed imposizione sui redditi*, Milano, 2009, 610 ss.; S. Dorigo, *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell’Unione europea*, Padova, 2012, 152; G. Bizioli, *Il principio di non discriminazione*, in AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, A. Di Pietro (a cura di), Padova, 2013, 220 ss.

<sup>(34)</sup> Per un approfondimento, si veda: P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, cit., 164 ss.; P. Boria, *La funzione della Corte di Giustizia rispetto alla formazione dell’ordinamento comunitario*, in *Studi tributari europei*, 2021, 11, 1 ss.



del potere impositivo, nonché la necessità di assicurare l'efficienza dei controlli fiscali ed il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale.

La possibilità di introdurre deroghe alle quattro libertà fondamentali, però, deve essere esercitata nel rispetto di limiti ben precisi. Anzitutto, si deve aver riguardo all'obiettivo necessario della misura restrittiva nazionale rispetto all'obiettivo – di interesse generale – perseguito<sup>(35)</sup>; dopo di che, occorre verificare la proporzionalità della misura restrittiva, dovendo questa essere concretamente idonea e non eccedente rispetto a quanto strettamente necessario per il conseguimento dello scopo prefissato.

Ebbene, con la sentenza che qui si annota, la CGUE si è limitata a rilevare l'inesistenza di una disciplina discriminatoria, non verificando la sussistenza, a giustificazione della previsione normativa censurata, di un motivo imperativo di interesse generale. La Corte, infatti, ha osservato come la norma si applichi indistintamente ai prestatori di servizi residenti e non residenti, i quali, difatti, sono trattati allo stesso modo ai fini degli obblighi informativi imposti, risultando irrilevante sia il luogo in cui siano stabiliti sia il modo in cui i servizi vengano resi.

È vero che l'evoluzione della tecnologia e l'attuale configurazione del mercato pongono maggiori e più frequenti obblighi informativi in capo agli intermediari che si avvalgono di piattaforme *online* nell'esecuzione delle proprie prestazioni, ma è anche vero – sottolineano i giudici – che questo è solo il riflesso di un maggior numero di transazioni alle quali questi intermediari procedono. Di conseguenza, non può dirsi esistente alcuna forma di discriminazione. La disposizione, inoltre, non aggrava il lavoro degli intermediari, dal momento che i dati che quest'ultimi sono obbligati a fornire all'Amministrazione finanziaria belga sono e restano comunque memorizzati nel tempo all'interno dei loro archivi. Ne consegue che la trasmissione di informazioni alle Autorità locali non comporta alcuna maggiore organizzazione e i costi, se esistenti, sono alquanto ridotti.

Ad ogni modo, si ritiene che la CGUE, ove avesse riconosciuto l'incompatibilità della disciplina nazionale con il diritto europeo, avrebbe in

---

<sup>(35)</sup> A tal riguardo, la giurisprudenza comunitaria è costante nell'affermare che «l'applicazione delle normative nazionali ai prestatori stabiliti in altri Stati membri dev'essere atta a garantire il conseguimento dello scopo con esse perseguito e non può eccedere quanto necessario a tal fine; in altre parole, occorre che lo stesso risultato non possa essere ottenuto mediante provvedimenti meno incisivi». *Ex multis*, CGUE, 25 luglio 1991, C-288/89, *Gouda*, punto 15; CGUE, 25 luglio 1991, C-76/90, *Säger*, punto 15; CGUE, 20 maggio 1992, C-106/91, *Ramrath*, punti 29 e 30; CGUE, 31 marzo 1993, C-19/92, *Kraus*, punto 32; CGUE, 10 maggio 1995, C-384/93, *Alpine Investments*, punti 40-56; CGUE, 25 luglio 2018, C-553/16, *TTL*, punto 52.

ogni caso concluso per la sua legittimità, evocando un motivo imperativo di interesse generale idoneo a giustificare una limitazione alla libertà di prestazione dei servizi.

Stante l'obiettivo perseguito dalla norma di cui trattasi, che è quello di ottenere le informazioni necessarie ai fini della riscossione dell'imposta regionale sulle strutture ricettive turistiche, la Corte avrebbe potuto legittimare la previsione del suddetto obbligo informativo, richiamando, a suo supporto, l'oramai costante giurisprudenza europea secondo la quale l'esigenza di assicurare la riscossione di un'imposta e la lotta all'evasione fiscale costituiscono motivo imperativo di interesse generale<sup>(36)</sup>.

#### 5. - *Le questioni sorte nell'ambito della normativa interna e le possibili ricadute della sentenza Airbnb Ireland*

L'esame della sentenza *Airbnb Ireland* offre l'occasione per riflettere sulla disciplina italiana delle locazioni brevi<sup>(37)</sup>, in larga parte assimilabile a quella belga per ciò che concerne la previsione degli obblighi informativi posti a carico degli intermediari immobiliari ed attualmente al vaglio della stessa Corte di giustizia<sup>(38)</sup>.

Invero, con l'art. 4, d.l. 24 aprile 2017, n. 50, convertito in l. 21 giugno 2017, n. 96, il Legislatore ha introdotto una specifica disciplina fiscale per i redditi derivanti dalle locazioni brevi<sup>(39)</sup>, assoggettabili, su opzione del locatore, al regime della c.d. "cedolare secca"<sup>(40)</sup>, regime che – come noto

<sup>(36)</sup> CGUE, 16 luglio 1998, C-264/96, *Imperial Chemical Industries*; CGUE, 21 settembre 1999, C-307/97, *Saint Gobain*; CGUE, 16 giugno 2000, C-35/98, *Verkooijen*; CGUE, 8 marzo 2001, C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft*; CGUE, 12 settembre 2006, C-196/2004, *Cadbury Schweppes*.

<sup>(37)</sup> Cfr. d.l. 24 aprile 2017, n. 50, art. 4.

<sup>(38)</sup> Causa C-83/21, *Airbnb Ireland and Airbnb Payments UK*.

<sup>(39)</sup> Ai sensi dell'art. 4, comma 1, d.l. n. 50 del 2017 per locazioni brevi si intendono «i contratti di locazione ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, *ivi* inclusi quelli che prevedono le prestazioni dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare».

<sup>(40)</sup> La c.d. "cedolare secca", introdotta dall'art. 3, d.lgs. n. 23 del 2011, è un regime facoltativo che si sostanzia nel pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali sui redditi derivanti dalla locazione di beni immobili. In caso di opzione non si paga l'imposta di registro e l'imposta di bollo, ordinariamente dovute per registrazioni, risoluzioni e proroghe dei contratti di locazione. Per un approfondimento sul tema si vedano: E. Roncallo, *L'ambito soggettivo di applicabilità della 'cedolare secca': irragionevoli esclusioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 294; O. De Falco, *La cedolare secca sul reddito da locazioni immobiliari*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 569.

– consente di optare, in alternativa all'imposizione ordinaria, per l'applicazione dell'imposta sostitutiva nella misura del 21 per cento (ovvero del 10 per cento per i contratti a canone libero o concordato).

Per quel che qui interessa, la disciplina in esame ha imposto agli intermediari del settore degli affitti brevi, residenti e non<sup>(41)</sup>, una serie di obblighi: la sopracitata norma, difatti, richiede che i soggetti che svolgono attività di intermediazione immobiliare, anche *online*, comunichino i dati relativi ai contratti conclusi per il loro tramite all'Amministrazione finanziaria<sup>(42)</sup> ed operino, nel caso in cui intervengano nel pagamento dei canoni e dei corrispettivi<sup>(43)</sup>, una ritenuta del 21 per cento (a titolo di imposta o di acconto a seconda che sia stata effettuata o meno, da parte del locatore, l'opzione per la cedolare secca). Inoltre, per i soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia, si richiede anche la nomina di un rappresentante fiscale. In qualità di sostituti d'imposta, quindi, gli intermediari sono chiamati a provvedere al versamento delle ritenute operate<sup>(44)</sup>, nonché all'adempimento dei relativi obblighi dichiarativi e certificativi<sup>(45)</sup>.

L'intervento del legislatore, teso principalmente a realizzare un interesse pubblico di natura fiscale e a contrastare il fenomeno dell'evasione, ha tuttavia generato non pochi dissensi<sup>(46)</sup>, soprattutto da parte delle categorie interessate. Invero, *Airbnb Ireland* e *Airbnb Payments UK* hanno impugnato il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. prot. 132395/

---

(41) Gli intermediari non residenti, in particolare, potranno alternativamente adempire per il tramite di una stabile organizzazione, ove presente, o, nel caso in cui ne risultino privi, mediante nomina di un rappresentante fiscale, individuato ai sensi dell'art. 23, l. d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

(42) Art. 4, comma 4, d.l. 24 aprile 2017, n. 50, secondo cui «I soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali on-line mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, trasmettono i dati relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3 conclusi per il loro tramite. L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati relativi ai contratti di cui al comma 1 e 3 è punita con la sanzione di cui all'articolo 11, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. La sanzione è ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati».

(43) Art. 4, comma 5, d.l. 24 aprile 2017, n. 50.

(44) Ai sensi dell'art. 17, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

(45) Cfr. art. 4, d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322.

(46) Talune perplessità sono state sollevate anche dall'Autorità garante della concorrenza, secondo la quale e l'«intervento normativo potrebbe scoraggiare, di fatto, l'offerta di forme di pagamento digitale da parte delle piattaforme che, come noto, hanno semplificato e al contempo incentivato le transazioni *online*, contribuendo a una generale crescita del sistema economico».

2017, attuativo dell'art. 4, commi 4, 5 e 5-*bis*, d.l. n. 50 del 2017, dapprima, dinanzi al TAR Lazio e, poi, avanti al Consiglio di Stato, che ha rinviato, per la seconda volta, la risoluzione di talune questioni pregiudiziali alla Corte di giustizia<sup>(47)</sup>.

In particolare, con l'ordinanza n. 777 del 2021<sup>(48)</sup>, il Consiglio di Stato ha chiesto alla Corte di giustizia di chiarire anzitutto se la norma italiana possa o meno rientrare, come ritiene *Airbnb*, nella nozione euro-unitaria di "regola tecnica", ovvero di "regola relativa ai servizi" della società dell'informazione<sup>(49)</sup>, al fine di stabilire se la stessa debba rientrare nell'ambito di applicazione dell'obbligo di preventiva notifica alla Commissione europea<sup>(50)</sup>, obbligo che, anche nel caso di specie, non è stato adempiuto dallo Stato italiano.

A tal proposito, il Collegio non ritiene applicabile alla fattispecie la direttiva 2015/1535/UE e dunque l'obbligo di comunicazione delle regole tecniche, poiché le misure in parola non attengono specificatamente ad un servizio della società dell'informazione ma, più in generale, ad un servizio di intermediazione immobiliare, teso alla conclusione di contratti di locazione breve. Inoltre, sempre a parere dei giudici, le misure nazionali non avrebbero come finalità ed obiettivo specifico la disciplina dell'accesso o dell'esercizio dei servizi di intermediazione immobiliare *online*, bensì la riscossione delle imposte sull'attività di locazione. Invero, l'obbligo di ritenuta, al pari dell'obbligo di raccolta e trasmissione dei dati, riguarderebbe l'intermediario solo in modo "incidentale", avendo il precipuo scopo di garantire l'effettività del prelievo.

In secondo luogo, i giudici di Lussemburgo sono stati chiamati a verificare la compatibilità della disciplina in discorso con l'art. 56, TFUE. Sul punto, si anticipa che per il giudice amministrativo la normativa sancita dall'art. 4, d.l. n. 50 del 2017 non contrasta con il principio di libera

---

<sup>(47)</sup> La CGUE, con ordinanza del 30 giugno 2020, C-723/19, *Airbnb Ireland e Airbnb Payments UK*, ha dichiarato manifestamente irricevibile la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Consiglio di Stato. Per una puntuale ricostruzione dell'*iter* giurisprudenziale, si rinvia a M.P. Nastri, *La disciplina fiscale delle locazioni brevi: il caso "Airbnb Italia"*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 1035 ss.

<sup>(48)</sup> Consiglio di Stato, ord. 26 gennaio 2021, n. 777.

<sup>(49)</sup> Come definita dall'art. 1, lett. e) ed f), direttiva 2015/1535/UE.

<sup>(50)</sup> Come precisato dalla Corte di giustizia, l'obbligo di notifica previsto dall'art. 3, par. 5, direttiva 2000/31/CE, nonché dall'art. 5, direttiva 2015/1535/UE ha natura sostanziale. Ne consegue che la sua violazione determina l'annullabilità della disposizione non notificata a prescindere dalla sussistenza di un interesse pubblico. Cfr. CGUE, 1° febbraio 2017, C-144/16, *Município de Palmela*, cit., punti 35 e 36; CGUE, 4 febbraio 2016, C-336/14, *Ince*, cit., punti 67 e 68.

prestazione dei servizi, in quanto idonea, oltre che proporzionata rispetto al fine di semplificare ed agevolare, in termini di sicurezza e tempestività, la riscossione dei tributi. Alle medesime conclusioni, il Collegio giunge anche con riguardo all'obbligo di nomina di un rappresentante fiscale per le società non residenti, prive di una stabile organizzazione in Italia, obbligo che, al pari degli altri, mirerebbe esclusivamente a semplificare la procedura di accertamento e riscossione.

In attesa che la CGUE si pronunci sulle questioni sottopostole, è bene tuttavia segnalare che l'Avvocato generale Szpunar ha presentato *medio tempore* le proprie conclusioni<sup>(51)</sup>, rilevando, innanzitutto, che l'obbligo di raccogliere e comunicare alle Amministrazioni finanziarie i dati relativi ai contratti conclusi, nonché l'obbligo di applicare la ritenuta e quello di nominare un rappresentante fiscale, non costituiscono fattispecie rientranti nelle regole tecniche di cui alla direttiva 2015/1535/EU<sup>(52)</sup>. In secondo luogo, secondo l'Avvocato generale, la libera prestazione dei servizi di cui all'articolo 56, TFUE non osta né all'obbligo di raccogliere e fornire informazioni né all'obbligo di operare la ritenuta fiscale. In particolare, pur riconoscendo che l'obbligo di ritenuta fiscale comporti un maggior rischio per gli intermediari (anche in termini di responsabilità finanziaria), l'Avvocato generale ritiene che lo stesso sia perfettamente coerente, anche alla luce delle difficoltà cui vanno incontro le Amministrazioni nelle attività di controllo. L'Avvocato ritiene altresì che detta misura non sia per nulla sproporzionata rispetto all'obiettivo perseguito, quello di riscossione dell'imposta e di lotta all'evasione fiscale. La difficoltà nella riscossione dei tributi, dovuta anche alla pluralità dei contribuenti, rende quindi perfettamente legittimo l'utilizzo del meccanismo della ritenuta alla fonte, che pone sull'intermediario, non personalmente interessato a sottrarsi all'imposta, la responsabilità del versamento della stessa.

D'altra parte, l'Avvocato ritiene non proporzionata e restrittiva del principio di libera prestazione dei servizi la misura che prevede l'obbligo di nomina di un rappresentante fiscale. Sul punto, viene ricordato quanto già dichiarato dalla CGUE, secondo la quale «l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale imposto dalla normativa spagnola ai

---

<sup>(51)</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale Maciej Szpunar, 7 luglio 2022, C-83/21, *Airbnb Ireland UC e Airbnb Payments UK*.

<sup>(52)</sup> L'Avvocato generale esclude altresì l'applicabilità della direttiva 2000/31/CE, dal momento che tanto l'obbligo di ritenuta fiscale, quanto quello di fornire informazioni rientrano nel "settore tributario" di cui all'art. 1, par. 5, lett. a), della direttiva stessa. Sul punto, vengono richiamate le considerazioni svolte dalla CGUE nella sentenza che qui si annota.

prestatori di servizi transfrontalieri ai fini, precisamente, della trasmissione di informazioni e della ritenuta fiscale, costituisce una restrizione sproporzionata alla libera prestazione di servizi ed è pertanto contrario all'articolo 56 TFUE»<sup>(53)</sup>. Richiamando, quindi, la conclusione cui è giunta la Corte nella sentenza resa nella causa C-678/11, l'Avvocato ha concluso affermando che anche l'obbligo, imposto dalla normativa italiana, di nominare un rappresentante fiscale deve considerarsi contrario all'articolo 56, TFUE. Non resta, dunque, che attendere il responso dei giudici europei.

#### 6. - Osservazioni conclusive

La pronuncia in commento si pone nel solco del più generale dibattito che ruota attorno al tema dello scambio di informazioni, (dibattito) sorto soprattutto con riferimento ai dati raccolti per il tramite di piattaforme digitali. La globalizzazione e digitalizzazione dell'economia, invero, hanno inasprito le difficoltà cui vanno incontro le Amministrazioni finanziarie, i cui poteri si sono rivelati, nel tempo, inadeguati e non sufficienti a garantire la corretta riscossione delle imposte. La facilità con cui gli operatori possono accedere al mercato *online* e l'ingente mole dei dati in transito hanno, infatti, reso sempre più difficile il corretto soddisfacimento della pretesa tributaria ed è proprio per tali ragioni che, negli ultimi anni, i giudici europei si sono mostrati sempre più sensibili alla tutela dell'interesse generale alla riscossione dei tributi e al contrasto all'evasione.

Si ritiene, tuttavia, che detta sensibilità non possa che accrescere nel tempo, anche alla luce degli sviluppi presenti e futuri che hanno interessato la materia dello scambio di informazioni.

La rilevanza dei suddetti obiettivi, infatti, giustifica l'impegno dedicato dal Legislatore europeo che, sul tema della reciproca assistenza, è intervenuto a più riprese introducendo specifici obblighi informativi in capo agli intermediari finanziari (DAC 6)<sup>(54)</sup>, ai gestori delle piattaforme digitali

---

<sup>(53)</sup> CGUE, 11 dicembre 2014, C-678/11, *Commissione europea/Spagna*.

<sup>(54)</sup> Cfr. P. Arginelli, *DAC 6 ed evoluzione della cooperazione amministrativa in materia tributaria nel quadro del rinnovato ruolo della fiscalità quale pilastro della rinascita*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 28 dicembre 2021; A. Ballancin, F. Cannas, *The 'DAC 6' and Its Compatibility with Some of the Founding Principles of the European Legal System(s)*, in *EC tax rev.*, 2020, 117; J. Kokott – P. Pistone – R. Miller, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: I diritti del contribuente. La fase 1 del progetto dell'international law association sul diritto tributario internazionale*, in *Dir. prat. trib. inter.*, 2020, 490 ss.

(DAC 7)<sup>(55)</sup> e, da ultimo, ai titolari di sistemi di scambio di criptovalute (DAC 8)<sup>(56)</sup>.

Sulla falsariga degli sviluppi europei, anche taluni Stati membri hanno introdotto specifici obblighi, tra i quali vi sono quelli posti in capo agli intermediari immobiliari. È agevole comprendere le motivazioni sottese all'introduzione di dette discipline, ma non si può non evidenziare come la trasmissione massiva delle informazioni porti con sé una serie di problematiche, prima fra tutte quella relativa alla corretta tutela della *privacy* dei contribuenti coinvolti<sup>(57)</sup>. Trattasi di un tema che assume particolare rilievo nel contesto internazionale attuale, ove il massimo ricorso alla tecnologia consente di raccogliere e conservare grandi quantità di dati. A tal proposito, occorre ricordare che l'art. 52, par. 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea prevede che possano essere apportate limitazioni all'esercizio dei diritti di cui agli artt. 7 e 8, a condizione che tali limitazioni siano previste dalla legge, rispettino il contenuto essenziale di detti diritti e libertà e, nel rispetto del principio di proporzionalità, siano strettamente necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale.

Ebbene – secondo consolidata giurisprudenza europea – la lotta contro la frode e l'evasione fiscale costituiscono una finalità di interesse generale, idonea, in quanto tale, a giustificare una limitazione ai diritti fondamentali alla *privacy* e alla tutela dei dati personali<sup>(58)</sup>.

Oltre ai menzionati principi, però, va tenuto conto che il Legislatore europeo è intervenuto nel tentativo di disciplinare il corretto trattamento dei dati personali, predisponendo un'apposita disciplina racchiusa, oggi, in un regolamento noto come "GDPR"<sup>(59)</sup>. Tra i dati personali – come sottolineato dalla Corte di giustizia – si annoverano anche i dati fisca-

---

<sup>(55)</sup> Cfr. S.A. Stevens, J.T. van Wamelen, *The DAC7 Proposal and Reporting Obligation for Online Platforms*, in *EC tax rev.*, 2021, 24 ss.

<sup>(56)</sup> Il 10 marzo 2021, la Commissione UE ha avviato una consultazione pubblica, conclusasi il 2 giugno 2021, volta ad ampliare lo scambio di informazioni in materia di moneta elettronica e criptovalute, allo scopo di aggiornare la direttiva sulla cooperazione amministrativa (DAC) e fornire alle Amministrazioni fiscali dati utili ad un'adeguata tassazione dei redditi e dei ricavi derivanti da investimenti o pagamenti in cripto-attività.

<sup>(57)</sup> Sul tema si vedano: A. Contrino, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per il contribuente*, cit.; B. Ferreira Liotti, *Taxpayers' Data Protection: Do International, Regional, and Domestic Instruments Guarantee Adequate Rights in Tax (A)EoI?*, in *Intertax*, 2022, 50, 142 ss.

<sup>(58)</sup> Il riferimento è agli artt. 7 e 8 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che sanciscono, rispettivamente, il diritto al rispetto della vita privata e il diritto alla protezione dei dati personali.

<sup>(59)</sup> Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile

li<sup>(60)</sup>, il cui trattamento è quindi assoggettato alla disciplina contenuta nel GDPR.

Ciò posto, la tutela dei dati fiscali può essere sì limitata<sup>(61)</sup>, ma non del tutto esclusa.

I legislatori nazionali, infatti, sono tenuti a rispettare i principi sanciti nell'art. 5 del regolamento stesso, in forza del quale il trattamento dei dati personali deve essere lecito, leale, corretto e trasparente, con finalità determinate, rispettoso del principio di proporzionalità e circoscritto nel tempo.

Affinché il trattamento dei dati fiscali sia conforme a quanto previsto dal regolamento, pertanto, occorre non soltanto che vi sia una base legislativa, ma anche che l'Amministrazione richiedente specifichi le ragioni che giustificano la raccolta dei dati. Si ricorda, a tal proposito, la sentenza resa nella causa C-175/20<sup>(62)</sup>, con la quale la Corte ha ritenuto che il GDPR non osta ad una normativa nazionale che imponga al gestore di una piattaforma l'obbligo di comunicare all'Amministrazione finanziaria i dati relativi ai contribuenti che facciano uso della stessa, a condizione che tali dati siano necessari rispetto alle specifiche finalità perseguite. Ne consegue che il titolare del trattamento, anche quando agisce nel contesto del compito di interesse pubblico di cui è investito, non può raccogliere dati personali in modo generalizzato e indiscriminato e deve astenersi dal raccogliere dati che non siano strettamente necessari rispetto alle finalità del trattamento.

La sentenza in commento, inoltre, offre lo spunto per riflettere su un ulteriore tema, quello della tutela giurisdizionale del contribuente che, per effetto dell'intermediazione delle piattaforme digitali, potrebbe vedersi pregiudicato il proprio diritto ad un ricorso effettivo<sup>(63)</sup>.

Ad oggi, invero, non rinviene nella giurisprudenza della CGUE l'espresso riconoscimento del c.d. *participation rights* a favore del contribuente oggetto di indagine: la CGUE non si sinora mai è pronunciata

---

2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati.

<sup>(60)</sup> Cfr. CGUE, 1° ottobre 2015, C-2014/14, *Bara e a.*, punto 29; CGUE, 27 settembre 2017, C-73/16, *Puskar*, punto 41.

<sup>(61)</sup> L'art. 23 GDPR consente agli Stati membri di adottare disposizioni legislative intese a limitare la portata dei diritti dell'interessato, qualora ciò sia necessario a salvaguardare un rilevante interesse economico o finanziario di uno Stato membro o dell'Unione, anche in materia monetaria, di bilancio e tributaria.

<sup>(62)</sup> CGUE, 24 febbraio 2022, C-175/20, *SS SLA*.

<sup>(63)</sup> Il diritto ad un ricorso effettivo è sancito dall'art. 47 della Carta europea dei diritti fondamentali dell'UE.



né sui *notification rights* (diritto di conoscere l'avvenuta richiesta d'informazioni), né sui *consultation rights* (diritto di essere ascoltato prima della trasmissione delle informazioni). Trattasi di diritti particolarmente sensibili nel contesto delle piattaforme digitali, ove vi è maggiormente il rischio che le informazioni vengano trasmesse acriticamente, senza la preventiva verifica da parte del contribuente interessato.

Occorrerebbe, infine, interrogarsi anche sul rapporto esistente tra gli strumenti di cooperazione introdotti dal Legislatore europeo e le singole discipline degli Stati membri in materia di obblighi informativi. Invero, tenuto conto delle recentissime proposte formulate dalla Commissione<sup>(64)</sup> e delle modifiche apportate alla direttiva 2011/16/UE (il riferimento è alla DAC 7), le discipline domestiche concernenti gli obblighi informativi potrebbero apparire superflue.

CLARA FARELLA (\*)

*Dottoranda in Scienze giuridiche, Università di Milano Bicocca*

---

<sup>(64)</sup> Proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio sulla raccolta e condivisione dei dati relativi ai servizi di locazione di alloggi per brevi periodi e che modifica il regolamento (UE) 2018/1724.

(\*) Componente del Centro di ricerca di diritto tributario europeo, *Ius Fiscale Europeaum* – IFE Suor Orsola Benincasa.

CORTE DI CASSAZIONE, Sez. trib., 3 marzo 2022, n. 7108

Pres. Sorrentino – Rel. D’Orazio – Agenzia delle entrate c. Dolce & Gabbana s.r.l.

*In tema di divieto di doppie imposizioni, ai sensi dell’art. 7 della Convenzione tra l’Italia ed il Regno Unito ratificata con l. n. 329 del 1990, i redditi d’impresa prodotti da società con sede nel Regno Unito e priva di stabile organizzazione nel territorio statale, non sono assoggettabili ad imposizione in Italia atteso che le Convenzioni, per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti, tra l’altro, dagli obblighi internazionali di cui all’art. 117, comma 1, Cost. (Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza che aveva ritenuto assoggettabile a tassazione il reddito prodotto in Italia da società intermediaria, avente sede nel Regno Unito e priva di stabile organizzazione in Italia, a titolo di provvigioni (c.d. agency fee) in relazione a prestazioni professionali rese da soggetti non residenti, quali stilisti, parrucchieri e truccatori, modelle, per sfilate di moda).*

(Omissis).

### Riflessioni diffuse in tema di fiscalità dei compensi percepiti da modelle e società di *model management* non residenti

**Abstract:** Muovendo dall’Ordinanza in epigrafe, il presente contributo si prefigge l’obiettivo di analizzare compiutamente il trattamento fiscale applicabile ai compensi percepiti, rispettivamente, da modelle e società di *model management* non residenti. Da un lato, determinare i lineamenti e i tratti caratteristici della professione di modella è propedeutico ad individuare la disposizione di fonte convenzionale applicabile ai compensi di fonte italiana; compensi che possono derivare dalla partecipazione ad eventi di moda o dalla cessione dello sfruttamento e dell’utilizzazione dei diritti di immagine della modella, e che dovrebbero essere assoggettati a imposizione nello Stato della residenza. Dall’altro, i corrispettivi percepiti da società di *model management* non residenti, prive di stabile organizzazione in Italia, a fronte dell’attività di intermediazione prestata per soddisfare le esigenze della *maison* italiana, godono di una disciplina fiscale *ad hoc*, da rinvenire nella normativa tributaria domestica prima ancora che in quella di natura convenzionale, che attribuisce la potestà impositiva direttamente allo Stato della residenza.

SOMMARIO: 1. Premessa: l’organizzazione degli eventi di moda – 2. Applicazione dell’imposta sui redditi a modelle non residenti: rapporti tra normativa domestica e convenzioni per evitare le doppie imposizioni – 3. La natura della professione di modella quale presupposto per la corretta applicazione della norma di fonte convenzionale – 4. La perdurante attualità dell’art. 14 nelle convenzioni contro le doppie imposizioni pattuite dall’Italia – 5. L’irrelevanza della nozione di “base fissa” per le attività esercitate dalle modelle non residenti – 6. Corrispettivi percepiti da modelle non residenti per la cessione dello sfruttamento e dell’utilizzazione economica dei diritti di immagine – 7. I compensi percepiti dalle società di *model management* non residenti – 8. Eventuali complicità operative derivanti dalla sovrapposizione dei compensi spettanti alle modelle e alle società di *model management* non residenti – 9. Considerazioni conclusive.

### 1. - *Premessa: l'organizzazione degli eventi di moda*

Come noto, il settore della moda costituisce un'eccellenza del *made in Italy* che, insieme ad altri comparti commerciali e industriali di innegabile valore, contribuisce a trainare e sospingere la crescita dell'economia nazionale.

Concorrono a stimolare l'espansione globale del settore della moda non soltanto gli investimenti in attività di produzione e vendita di capi di abbigliamento e relativi accessori, ma anche l'organizzazione di una molteplicità di eventi di moda ubicati in Italia (a titolo meramente esemplificativo, presentazioni, sfilate, servizi fotografici per campagne promozionali e pubblicitarie, filmati, ecc.), al fine di mostrare al pubblico, sia esso composto da acquirenti commerciali, privati consumatori o stampa accreditata, le ultimissime collezioni realizzate dai direttori creativi delle case di moda.

L'organizzazione delle manifestazioni sopra descritte da parte delle case di moda italiane, presuppone l'interazione di uno stuolo variegato di professionisti, che generalmente ricomprende modelle e indossatrici<sup>(1)</sup>, consulenti stilistici, fotografi, nonché specialisti di trucco e acconciatura, i quali, nel rispetto delle proprie prerogative e competenze, concorrono alla buona riuscita dell'evento.

In tale contesto, oggi sempre più dinamico e globalizzato, le modelle prendono parte a tali eventi in quanto direttamente selezionate dalle case di moda, prestando così i propri servizi a fronte della corresponsione di un compenso, ovvero in quanto reclutate dalle cosiddette società di *model management*<sup>(2)</sup>.

Costituisce ruolo preminente di tali società la promozione di modelle nei confronti delle case di moda e altri clienti per la realizzazione di un determinato evento di moda. A tal fine, le società di *model management* gestiscono gli aspetti contrattuali e organizzativi delle modelle a seconda del tipo di servizio prestato. In buona sostanza, dunque, le società di *model management* svolgono una vera e propria attività di intermediazione volta a reclutare e proporre un numero preciso di modelle a seconda delle esigenze e direttive di volta in volta impartite dalle case di moda.

Tracciato così un quadro sintetico dell'organizzazione degli eventi di moda, è scopo del presente contributo determinare il trattamento impositivo applicabile ai compensi corrisposti dalle *maison* italiane alle modelle

---

(1) Nel presente contributo si utilizzano indistintamente, per comodità espositiva, i termini "modelle" o "indossatrici"; tuttavia, è pacifico che il contenuto delle argomentazioni esposte di seguito si estenda anche alla medesima categoria di sesso maschile.

(2) A titolo informativo, le società di *model management* italiane sono associate all'ASSEM, Associazione Servizi di Moda, con sede a Milano.

e alle società di *model management* non residenti, prendendo innanzitutto le mosse dai rapporti intercorrenti tra la normativa tributaria interna e le disposizioni di fonte convenzionale.

2. - *Applicazione dell'imposta sui redditi a modelle non residenti: rapporti tra normativa domestica e convenzioni per evitare le doppie imposizioni*

L'Ordinanza in epigrafe pone innanzitutto l'accento sulla tematica, ampiamente disquisita in dottrina e giurisprudenza, circa i rapporti esistenti tra la norma tributaria interna e le convenzioni contro le doppie imposizioni in caso di redditi percepiti da soggetti non residenti.

Ai fini dell'applicazione della norma domestica, il reddito conseguito dalle indossatrici è generalmente riconducibile alla categoria dei redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 6, comma 1°, lett. d), t.u.i.r. In particolare, costituisce reddito di lavoro autonomo *ex art. 53, comma 1°, t.u.i.r.*, il reddito riveniente dall'esercizio abituale, ancorché non esclusivo, di arti o professioni.

Nel caso in cui il reddito sia percepito da modelle non residenti, l'art. 23 t.u.i.r. definisce il perimetro all'interno del quale l'Italia è legittimata ad esercitare la propria potestà impositiva. L'art. 23 t.u.i.r., in ragione della propria natura formale, delimita la potestà impositiva dello Stato, giacché stabilisce a quali condizioni un reddito imputabile ad un soggetto non residente sia assoggettabile a imposizione in Italia. Sono poi le norme di natura sostanziale relative alle singole categorie reddituali a determinare il trattamento impositivo applicabile.

Per quanto qui rileva, l'art. 23, comma 1°, lett. d), t.u.i.r., considera prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività ivi esercitate. Tale disposizione enfatizza la centralità del luogo di svolgimento delle attività, che costituisce il presupposto per l'individuazione del luogo della fonte del reddito. È dunque evidente la volontà manifestata dal legislatore di ancorare l'esercizio della potestà impositiva al territorio in cui il reddito è prodotto, sebbene la costante espansione dell'economia reale, accompagnata dalle relative implicazioni fiscali, stia stimolando le riflessioni del legislatore circa l'opportunità di un intervento mirato a ricalibrare i criteri di collegamento applicabili nel caso concreto<sup>(3)</sup>.

---

(3) In tal senso, vedasi L. Carpentieri, *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 351, secondo cui la globalizzazione dell'economia reale dovrebbe imporre repentini interventi normativi slegati dai canonici territori precostituiti, in virtù del fatto che spesso e volentieri anche il diritto europeo finisce per sostituire il concetto di "territorio" con quello di "spazio senza frontiere".

Nel caso in rassegna, l'art. 23, comma 1°, lett. d), t.u.i.r., non può che essere letto in sincronia con l'art. 25, comma 2°, 1° periodo, d.p.r. n. 600 del 1973, che prevede l'applicazione, da parte dei soggetti che fungono da sostituti di imposta ai sensi dell'art. 23, comma 1°, del medesimo decreto, di una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 30 per cento in caso di compensi e altre somme corrisposte a soggetti non residenti. Ritenuta che, dunque, trova applicazione anche in relazione ai compensi percepiti da modelle non residenti.

L'applicazione dell'art. 25, comma 2°, 1° periodo, d.p.r. n. 600 del 1973, che si erge implicitamente a portatore dei principi generali alla base dell'art. 23, comma 1°, lett. d), t.u.i.r., può essere neutralizzata mediante l'invocazione di una convenzione contro la doppia imposizione giuridica internazionale, alla cui stipulazione giungono gli Stati contraenti al fine di mitigare gli effetti derivanti da tale fenomeno<sup>(4)</sup>.

In termini generali, le convenzioni per evitare le doppie imposizioni costituiscono accordi internazionali assoggettati alle regole ermeneutiche e interpretative degli artt. 31, 32 e 33 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23 marzo 1969<sup>(5)</sup>, che si contraddistinguono per il loro carattere giuridico ambivalente, stante l'innata capacità di operare simultaneamente sul piano del diritto internazionale e dell'ordinamento interno degli Stati contraenti<sup>(6)</sup>.

In quanto accordi internazionali sovraordinati rispetto alla normativa domestica, le convenzioni per evitare la doppia imposizione espletano "una funzione limitativa rispetto all'esercizio della potestà impositiva e di rinuncia da parte dello Stato del proprio potere impositivo"<sup>(7)</sup>, al fine

---

<sup>(4)</sup> Cfr. P. Tarigo, *Gli elementi costitutivi della doppia imposizione internazionale quale fattispecie dei trattati*, in *Rass. trib.*, 2009, 670 ss., secondo cui la doppia imposizione giuridica internazionale deve essere ricondotta "entro uno schema di duplice previsione, sì da poterla riconoscere come un requisito fondante la nozione: sembra esservi, insomma, riconoscimento generalizzato che sul medesimo fatto reddituale o patrimoniale debba convergere una previsione bilaterale, vale a dire una norma impositrice di ciascuno dei due Stati contraenti".

<sup>(5)</sup> Sottolinea G. Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 587 ss., che, quanto all'interpretazione delle convenzioni stipulate dagli Stati contraenti, "esigenze di certezza nelle relazioni internazionali portano a ritenere indispensabile una prevalenza del testo scritto su ogni altra forma di manifestazione della volontà".

<sup>(6)</sup> Per una panoramica diffusa in materia di convenzioni contro le doppie imposizioni, vedasi P. Arginelli, *Spunti ricostruttivi in tema di qualificazione giuridica e rinvio formale al diritto interno nelle Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni. Riflessioni, in chiave comparativa, sulle soluzioni adottate nel diritto internazionale privato e nelle Convenzioni di diritto materiale uniforme*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1461 ss.

<sup>(7)</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 24 maggio 2022, n. 16834; Cass., sez. trib., 21 febbraio 2005, n. 3414; nonché Cass., sez. trib., 20 marzo 2000, n. 3251.

ultimo di “evitare che i contribuenti subiscano un maggior carico fiscale sui redditi percepiti all'estero ed agevolare l'attività economica e d'investimento internazionale” (8). Di talché, le convenzioni per evitare le doppie imposizioni acquisiscono natura distributiva, essendo tese a ripartire il potere impositivo degli Stati contraenti al fine di temperare le esternalità negative derivanti da una possibile sovrapposizione dei criteri di collegamento dei due Stati (9).

Con l'interpretazione enucleata nell'Ordinanza in commento, la Suprema Corte di Cassazione ha consolidato l'orientamento a favore della prevalenza della normativa di fonte convenzionale sulla normativa tributaria domestica.

Nello specifico, la Suprema Corte ha in primo luogo confermato la valenza di fonte primaria delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni debitamente recepite nell'ordinamento interno con legge di ratifica. Ciò nel rispetto dell'art. 10, comma 1°, Cost., secondo cui l'ordinamento interno deve adattarsi alle norme del diritto internazionale, e dell'art. 117 Cost., che prevede l'obbligo dello Stato e delle Regioni di conformarsi ai vincoli derivanti dall'ordinamento unionale e agli obblighi internazionali.

Nell'ordinamento tributario, garantiscono che la normativa domestica sia informata ai principi unionali e agli obblighi internazionali, sia l'art. 75, d.p.r. n. 600 del 1973, che fa salva la prevalenza degli accordi internazionali resi esecutivi in Italia nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sia l'art. 169 t.u.i.r. (10), che stabilisce l'applicazione delle disposizioni del t.u.i.r. anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione, se più favorevoli al contribuente (11).

Al fine di risolvere il concorso formale tra la norma tributaria domestica e le convenzioni per evitare le doppie imposizioni, i Giudici di legittimità hanno ribadito nell'Ordinanza in epigrafe il principio generale per

(8) Su tutte, Cass., sez. trib., 21 febbraio 2001, n. 2532, e Cass., sez. trib., 29 gennaio 2001, n. 1231.

(9) Cfr. P. Tarigo, *Criteri di collegamento convenzionali nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2009, 1610 ss.

(10) Evidenzia M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2022, II, 2845, che “in dottrina si è posto il tema della compatibilità tra il predetto art. 75 del d.p.r. n. 600 del 1973 e l'art. 169 del t.u.i.r. (già art. 128 del t.u.i.r.). Traendo spunto dalla relazione governativa relativa all'introduzione di quest'ultima norma, si è ritenuto che, ai fini in esame, si sia determinata un'abrogazione implicita del citato art. 75, in ragione della forza precettiva analoga delle due disposizioni”.

(11) In relazione all'art. 169 t.u.i.r., vedasi Comm. trib. reg. Lombardia, 27 dicembre 2007, n. 87, secondo cui “(...) il concorso fra norme deve ritenersi regolato dall'art. 169 del t.u.i.r. con applicazione della disposizione convenzionale o maggiormente favorevole”.

cui “le convenzioni, per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, così come le altre norme internazionali pattizie, prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali (...) attesa la *ratio* di evitare fenomeni di doppia imposizione” (12).

L’esercizio della potestà impositiva attribuita pattizamente ad uno degli Stati contraenti deve intendersi in termini astratti, atteso che è sufficiente “la sola esistenza del potere impositivo principale di uno Stato contraente, indipendentemente dall’effettivo pagamento dell’imposta in tale paese” (13). Del pari, il mancato assoggettamento a imposta del reddito nello Stato contraente titolare della potestà impositiva, non può di per sé costituire un “valido argomento per disapplicare le norme convenzionali sulla ripartizione del potere impositivo” (14).

Pertanto, nell’applicazione dell’imposta ai redditi imputabili a soggetti non residenti, la norma di fonte convenzionale prevale sulla norma tributaria domestica ancorché lo Stato della residenza non eserciti in concreto la propria potestà impositiva, purtuttavia nella misura in cui non si generino fenomeni di doppia non imposizione o di duplice e indebito beneficio fiscale (15). Ciò nel presupposto che il soggetto che invochi l’applicazione

---

(12) Nello stesso senso, si veda *ex multis* Cass., sez. trib., 27 aprile 2022, n. 13217; Cass., sez. trib., 24 giugno 2021, nn. 18238-18237; Cass., sez. trib., 13 maggio 2021, n. 12921; Cass., sez. trib., 27 aprile 2021, n. 11035; Cass., sez. trib., 21 novembre 2019, n. 30347; Cass., sez. trib., 20 novembre 2019, n. 30140; Cass., sez. trib., 14 novembre 2019, n. 29635; Cass., sez. trib., 22 novembre 2017, n. 27773; nonché Cass., sez. trib., 24 novembre 2016, n. 23984.

(13) Cfr. Cass., sez. trib., 17 aprile 2019, n. 10706; Cass., sez. trib., 31 gennaio 2017, n. 2441; Cass., sez. trib., 24 novembre 2009, n. 1138. Nello stesso senso, *ex multis*, Cass., sez. trib., 24 agosto 2022, n. 25196; Cass., sez. trib., 14 luglio 2022, n. 22278; Cass., sez. trib., 21 giugno 2022, n. 19983; Cass., sez. trib., 24 febbraio 2022, n. 6248; Cass., sez. trib., 20 maggio 2021, nn. 13848-13847-13846-13845; Cass., sez. trib., 3 ottobre 2019, n. 24703; nonché Cass., sez. trib., 17 aprile 2019, n. 10706.

(14) Così, Cass., sez. trib., 11 ottobre 2018, n. 25219. A commento di tale pronuncia, si rinvia al contributo di P. Arginelli, G. Cuzzolaro, *Sull’applicabilità delle convenzioni contro le doppie imposizioni in assenza di un’effettiva duplicazione di imposta*, in *Riv. dir. trib., Suppl. on.*, 6 dicembre 2018, e alla giurisprudenza e dottrina ivi citate.

(15) La necessità di prevenire ipotesi di doppia imposizione non deve infatti prospettare scenari di segno opposto, idonei cioè a generare fenomeni di doppia non imposizione. A tal proposito, la Suprema Corte di Cassazione ha rilevato che, in sede convenzionale, l’Italia conserva comunque la propria potestà impositiva, o addirittura se ne riappropria, laddove l’altro Stato contraente rinunci ad esercitare la rispettiva potestà, giacché la sottrazione ad imposizione di un certo flusso reddituale in entrambi gli Stati contraenti costituirebbe un’esenzione non espressamente prevista dalla legge e non giustificata da ragioni di equità o di politica fiscale (così, Cass., sez. trib., 13 febbraio 2015, n. 2912, e Cass., sez. trib., 4 settembre 2013, n. 20238). Inoltre, gli accorgimenti adottati per contrastare manifestazioni di doppia imposizione non devono sfociare in duplici vantaggi fiscali indebitamente dovuti dal contribuente non residente, che possono essere realizzati mediante la sovrapposizione

della convenzione contro la doppia imposizione si qualifichi quale persona residente nello Stato contraente a cui si attribuisce pattiziamente la potestà impositiva e sia ivi assoggettato a imposta sui propri redditi <sup>(16)</sup>.

3. - *La natura della professione di modella quale presupposto per la corretta applicazione della norma di fonte convenzionale*

Per poter stabilire quale sia il trattamento fiscale applicabile ai compensi percepiti da modelle non residenti, è necessario soffermarsi sui tratti caratteristici delle attività rese in virtù di tale professione.

In genere, per “indossatrice” o “modella” può intendersi colei che, a fronte di un compenso, non soltanto indossa capi di abbigliamento e altri accessori in occasione di eventi di moda, ma presta altresì la propria immagine per lo sviluppo di campagne promozionali e pubblicitarie al fine ultimo di accrescere la popolarità e la visibilità della *maison* di riferimento.

Si è nel tempo discusso circa la potenziale assimilazione della modella alla figura dell'artista; accostamento pernicioso e non trascurabile ai fini convenzionali, giacché ritenere una modella un'artista significherebbe assoggettare il reddito da questa conseguito alle regole impositive stabilite dall'art. 17 del Modello OCSE in tema di tassazione di artisti e sportivi. In caso contrario, il reddito della modella sarebbe assoggettato a imposizione ai sensi dell'art. 14 (seppur abrogato) del medesimo Modello, concernente l'imposizione dei redditi derivanti dall'esercizio di professioni indipenden-

---

dei benefici convenzionali coi benefici derivanti da disposizioni interne che recepiscono direttive unionali (ad esempio, l'art. 27-*bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, che traspone la disciplina di cui alla Direttiva rifusione 2011/96/UE del 30 novembre 2011). Sul punto, i Giudici di legittimità si sono espressi a favore dell'applicazione di un regime opzionale di alternatività, da intendersi in termini relativi, tra la normativa di fonte convenzionale e quella interna di derivazione unionale, atteso che tali normative, seppur idonee a determinare una disciplina complessiva e complementare di contrasto alla doppia imposizione, muovono da presupposti soggettivi e oggettivi distinti e prevedono differenti strumenti di eliminazione o attenuazione della doppia imposizione (così, Cass., sez. trib., 14 luglio 2022, n. 22278; Cass., sez. trib., 20 luglio 2021, n. 20646; Cass., sez. trib., 19 ottobre 2018, n. 26412). In particolare, tale regime consente ad un soggetto non residente che percepisce dividendi di fonte italiana di beneficiare, alternativamente, del credito d'imposta di matrice convenzionale, ovvero della piena esenzione da ritenuta (ovvero del rimborso di quest'ultima) prevista dall'art. 27-*bis*, d.p.r. n. 600 del 1973. Il cumulo del credito di imposta con l'esenzione da ritenuta (ovvero del rimborso di quest'ultima) travalicherebbe, invero, l'obiettivo di eliminazione o attenuazione della doppia imposizione, traducendosi in una duplicazione indebita dei benefici fiscali tale da determinare distorsioni nel funzionamento del mercato unionale (così, Cass., sez. trib., 28 dicembre 2016, n. 27111; nello stesso senso, Cass., sez. trib., 12 luglio 2018, nn. 18436-18435-18434-18433-18432-18431).

<sup>(16)</sup> Cfr. C. Garbarino, *Diritto convenzionale tributario*, Torino, 2019, 81.



ti; altrimenti, tale reddito confluirebbe in ultima istanza nell'art. 7 del Modello OCSE in materia di utili di impresa.

Integrare una o un'altra delle disposizioni sopra richiamate avrebbe effetti pratici non di poco conto. Generalmente, infatti, l'art. 17 non richiede una soglia minima di presenza fisica del soggetto non residente per legittimare l'esercizio della potestà impositiva dello Stato della fonte del reddito; al contrario, l'art. 14 e l'art. 7, al fine di attribuire la potestà impositiva in capo allo Stato della fonte del reddito, richiedono che il soggetto non residente abbia una base fissa, nel primo caso, o una stabile organizzazione, nel secondo caso, a cui attribuire i redditi ivi prodotti.

Detto altrimenti, qualificare una modella alla stregua di un' "artista" ai fini convenzionali vorrebbe dire sdoganare l'applicazione dell'art. 17, il quale permette *de plano* allo Stato della fonte di assoggettare a imposizione non soltanto i redditi percepiti dalla modella a fronte della partecipazione ad un evento di moda organizzato sul territorio, ma anche i redditi imputati a un soggetto diverso dalla modella. Diversamente, l'art. 14 e l'art. 7 richiedono la conduzione di un'indagine fattuale per accettare, rispettivamente, la presenza di una base fissa o di una stabile organizzazione, che, se sussistenti, consentirebbero allo Stato della fonte di esercitare in concreto la propria potestà impositiva<sup>(17)</sup>.

Ciò premesso, l'Ordinanza in commento statuisce che le prestazioni rese dalle modelle nel corso di eventi di moda non possiedono un connotato artistico *ex art.* 17 del Modello OCSE, a conferma di un orientamento maturato in un recente precedente<sup>(18)</sup>. E invero, le prestazioni rese da una modella sono scevri di una molteplicità di elementi, tra cui il divertimento, il diletto, l'intrattenimento e la prestazione scenica; elementi che, invece, costituiscono tratti essenziali delle prestazioni televisive, radiofoniche, teatrali, circensi, musicali e cinematografiche generalmente riconducibili alla nozione di artista.

Eventi di moda quali sfilate, presentazioni, video pubblicitari, ecc., sono finalizzati a presentare ed esporre capi di abbigliamento e altri ac-

---

<sup>(17)</sup> In termini generali, vedasi F. Campanella, *La qualificazione ai fini convenzionali delle attività degli operatori del settore della moda: artisti o professionisti?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 10 novembre 2022, e S. Palestini, R. Esposito, *Tassazione di modelli e testimonial nelle Convenzioni in materia di imposte sul reddito*, in *Amm. e fin.*, 2022, 41 ss.

<sup>(18)</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 20 giugno 2018, n. 21685. In dottrina, vedasi P. Arginelli, *Italian Supreme Court rules that income received by fashion models falls outside the scope of article 17 OECD MC*, in *Riv. dir. trib., Supp. on.*, 11 ottobre 2018, e A. Magliaro, S. Censi, *Il modello non residente che sfila in Italia deve essere tassato esclusivamente nel suo Paese*, in *Fisco*, 2018, 3969 ss.

cessori ad una pluralità di soggetti (generalmente, addetti ai lavori, potenziali acquirenti e stampa accreditata) accorsi all'evento non tanto al fine di conseguire un certo grado di intrattenimento personale, quanto piuttosto per espletare una funzione commerciale, di marketing o di informazione. L'assenza del perseguimento di un puro e semplice intrattenimento rappresenterebbe dunque il vero *discrimen* alla base della frapposizione tra la professione di modella e quella di artista<sup>(19)</sup>.

Le indossatrici, pur svolgendo un'attività di carattere personale e di per sé spettacolare, costituirebbero dunque soltanto il "mezzo" attraverso cui esibire le collezioni di indumenti e altri accessori, essendo tali collezioni le vere protagoniste degli eventi di moda; le *performance* eseguite dalle indossatrici potrebbero allora dirsi esclusivamente funzionali e strumentali all'esibizione di prodotti commerciali.

Detto altrimenti, tali prestazioni perseguirebbero finalità commerciali e promozionali, a nulla rilevando, ai fini della qualificazione della professione di indossatrice, il fatto che vengano posti in essere accorgimenti e preparativi scenici volti a migliorare la qualità e la spettacolarità della manifestazione in sé.

L'interpretazione dei Giudici di legittimità a favore dell'assenza di una componente artistica nello svolgimento della professione di modella avvalorata le indicazioni contenute nel Commentario al Modello OCSE del 2017. Al di là della *querelle* dibattuta in giurisprudenza<sup>(20)</sup> e dottrina<sup>(21)</sup> circa la

---

<sup>(19)</sup> Cfr. P. Pistone, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2021, 244, secondo cui "l'espressione *entertainer* usata nella versione del modello OCSE per indicare gli artisti induce a ritenere necessario che la prestazione sia svolta in pubblico o quantomeno raggiunga un pubblico da intrattenere". Anche parte della dottrina straniera condivide tale interpretazione; in particolare, vedasi A. Cordewener, *Article 17*, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, (a cura di) E. Reimer, A. Rust, 2015, 1322, secondo cui l'intrattenimento del pubblico rappresenterebbe funzione primaria e scopo ultimo delle attività svolte da un'artista.

<sup>(20)</sup> L'interpretazione maggioritaria della giurisprudenza di legittimità sembrerebbe a favore della qualificazione del Commentario al Modello OCSE quale mera raccomandazione non vincolante: vedasi *ex multis* Cass., sez. trib., 18 luglio 2022, n. 22545; Cass., sez. trib., 17 giugno 2022, n. 19722; Cass., sez. trib., 3 febbraio 2022, n. 3380; Cass., sez. trib., 10 luglio 2020, n. 14756; Cass., sez. trib., 25 febbraio 2020, n. 2617; Cass., sez. trib., 19 dicembre 2018, n. 32842; Cass., sez. trib., 7 settembre 2018, n. 21865; Cass., sez. trib., 10 novembre 2017, n. 26638; Cass., sez. trib., 22 febbraio 2017, n. 4576; Cass., sez. trib., 24 novembre 2016, n. 23984; nonché Cass., sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17206. Tuttavia, si segnala una pronuncia dei Giudici di legittimità che riconosce nel Commentario al modello OCSE un rango di regole vincolanti: Cass., sez. trib., 17 gennaio 2014, n. 1811.

<sup>(21)</sup> Su tutti, si rimanda a G. Melis, *L'interpretazione del diritto tributario europeo e internazionale*, in AA.VV. (a cura di) C. Sacchetto, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, 33 ss., secondo cui, in sintesi, la collocazione del Commentario tra i mezzi supplementari di interpretazione ai sensi dell'art. 32 della Convenzione di Vienna, sembrerebbe quella più agevole, anche in virtù della preziosa utilità contenutistica

natura vincolante dell'interpretazione contenuta nel Commentario al Modello OCSE<sup>(22)</sup>, l'art. 17, par. 3°, del Commentario, così come aggiornato nel 2014, esclude espressamente dal novero delle attività artistiche le prestazioni rese dalle modelle in occasione di una sfilata o di una sessione fotografica, estendendo tale interpretazione anche a figure meramente ausiliarie e di supporto alle modelle e all'evento in sé (ad esempio, truccatori, parrucchieri, *stylist*, fotografi, ecc.)<sup>(23)</sup>.

L'indirizzo interpretativo *de quo* sembrerebbe sconfessare la tesi espressa dalla Suprema Corte in un isolato e risalente precedente, in cui i Giudici, dopo aver ravvisato nell'organizzazione di un evento di moda "un vero e proprio evento mondano a tipo sfilata, con relativo allestimento scenico e con finalizzazione dell'intrattenimento pubblico", hanno qualificato i servizi resi dalla modella alla stregua di attività artistiche e dello spettacolo<sup>(24)</sup>.

L'orientamento propugnato nell'Ordinanza in epigrafe sembrerebbe dunque porre fine a una *vexata quaestio* che ha spesso portato la giurisprudenza di merito a manifestare interpretazioni contrastanti e ondivaghe, mirate talvolta a rinvenire l'artisticità della professione di modella<sup>(25)</sup>, talaltra a negare la riconducibilità della modella al concetto di artista<sup>(26)</sup>; indirizzo, quest'ultimo, sposato da tempo anche in dottrina<sup>(27)</sup>.

di tale documento; nonché a P. Pistone, *Diritto*, cit., 196 ss., secondo cui l'amministrazione finanziaria ha di sovente dimostrato una tendenziale predisposizione ad attribuire particolare rilevanza all'interpretazione fornita dal Commentario al Modello OCSE. In ambito internazionale, vedasi K. Vogel, *The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, in *Bull.*, 2000, 612 ss.

<sup>(22)</sup> Per un'analisi diffusa sul Commentario al Modello OCSE, vedasi S. Guglielmi, *Il ruolo dei commentari OCSE nella interpretazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Fisco*, 2004, 7467 ss.

<sup>(23)</sup> Cfr. Commentario all'art. 17 del Modello OCSE, 3° par.: "(...) *On the other hand, it does not extend to a visiting conference speaker (e.g. a former politician who receives a fee for a speaking engagement), to a model performing as such (e.g. a model presenting clothes during a fashion show or photo session) rather than as an entertainer or to administrative or support staff (e.g. cameramen for a film, producers, film directors, choreographers, technical staff, road crew for a pop group etc.). In between there is a grey area where it is necessary to review the overall balance of the activities of the person concerned*".

<sup>(24)</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17955.

<sup>(25)</sup> Cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, 25 febbraio 2015, n. 647, e Comm. trib. prov. Milano, 4 dicembre 2013, n. 311.

<sup>(26)</sup> Cfr. Comm. trib. reg. Toscana, 11 settembre 2014, n. 1672; Comm. trib. reg. Lombardia, 24 febbraio 2010, n. 36; Comm. trib. prov. Firenze, 15 febbraio 2016, n. 247; Comm. trib. prov. Milano, 12 maggio 2015, n. 5775; Comm. trib. prov. Milano, 13 gennaio 2014, n. 218, e Comm. trib. prov. Milano, 4 marzo 2008, n. 343.

<sup>(27)</sup> *Ex multis*, G. Maisto, *I compensi alle indossatrici non sono redditi da attività artistica*, in *Riv. dir. trib., Suppl. on.*, 9 settembre 2015; G. Beretta, *In tema di ritenuta a titolo d'imposta sui compensi corrisposti a modelle straniere: la modella non è una "artista"*, in

Per giunta, dall'impossibilità di assimilare la professione di modella a quella di un'artista deriva un'ulteriore implicazione fiscale su cui i Giudici di legittimità si sono debitamente soffermati. In particolare, l'estraneità della professione di modella rispetto alla figura dell'artista impedisce di estendere ai compensi corrisposti alla prima la portata applicativa dell'art. 17, par. 2°, del Modello OCSE; disposizione che, al fine di prevenire possibili condotte abusive e di erosione di materia imponibile, attribuisce allo Stato della fonte la potestà di assoggettare a tassazione il reddito sì derivante dalle attività svolte dall'artista, ma fattivamente imputabile ad un soggetto terzo ovvero ad una cosiddetta *star company* <sup>(28)</sup>.

In ragione delle argomentazioni suesposte, può dunque dirsi che la modella non può essere considerata alla stregua di un'artista ai fini convenzionali: da ciò ne consegue l'impossibilità di applicare le regole impositive previste dall'art. 17 del Modello OCSE. A questo punto, non resta che stabilire quale disposizione tra l'art. 14 (ancorché formalmente abrogato) e l'art. 7 del Modello OCSE possa applicarsi ai compensi di fonte italiana percepiti da modelle non residenti.

#### 4. - *La perdurante attualità dell'art. 14 nelle convenzioni contro le doppie imposizioni pattuite dall'Italia*

Giunti a questo stadio della trattazione, è d'uopo focalizzarsi sul ruolo svolto dall'art. 14 delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, e sul rapporto intercorrente tra tale disposizione e l'art. 7 in materia di tassazione degli utili di impresa.

L'art. 14 del Modello OCSE del 1977 e del relativo Commentario, concerneva i redditi derivanti dallo svolgimento di servizi professionali e altre attività di carattere indipendente <sup>(29)</sup>. La professionalità e l'indipendenza richiesti dall'art. 14 costituivano elementi chiave nel tratteggiare una

---

*Riv. dir. trib.*, 2014. Nello stesso senso, in ambito internazionale, S. Kostikidis, *Influencer Income and Tax Treaties*, in *Bull. Int. Tax.*, 2020; D. Molenaar, H. Grams, *Influencer Income and Tax Treaties: A response*, in *Bull. Int. Tax.*, 2020; D. Molenaar, M. Tenore, R. Vann, *Red Card Article 17?*, in *Bull. Int. Tax.*, 2012.

<sup>(28)</sup> Generalmente, per *star company* si intende una società il cui scopo, sancito espressamente da accordi contrattuali stipulati con l'artista, si sostanzia nello sfruttamento e nella gestione dell'immagine di quest'ultimo. Per un'analisi compiuta sul tema, si rinvia ai contributi di A. Gaggero, *La tassazione degli artisti nel diritto nazionale e nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 904 ss., nonché di P. de' Capitani di Vimerate, *Le Star Companies*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2015, 1095 ss.

<sup>(29)</sup> Cfr. Commentario all'art. 14 del Modello OCSE del 1977, 1° e 2° parr.: "*The Article is concerned with what are commonly known as professional services and with other activities of an independent character. (...) The meaning of the term "professional services" is*

linea di confine rispetto all'art. 7, in materia di redditi derivanti da attività commerciali e industriali, e all'art. 17, in tema di redditi rivenienti da attività artistiche e sportive<sup>(30)</sup>. Rispetto ai rapporti tra l'art. 14 e l'art. 7, lo stesso Commentario del 1977 ne riconosceva l'affinità dei principi di base, seppur mantenendo ferma la distinzione tra il concetto di "base fissa" e quello di "stabile organizzazione", essendo questi criteri per intrinseca natura divergenti tra loro<sup>(31)</sup>.

In seguito, il Modello OCSE del 2000 ha espressamente abrogato l'art. 14, reputando, da un lato, che non vi fossero differenze sostanziali tra il concetto di "base fissa" espresso da tale disposizione e il concetto di "stabile organizzazione" utilizzato dall'art. 7; dall'altro, ha ritenuto che le modalità di imputazione del reddito e di calcolo dell'imposta coincidessero nei due casi<sup>(32)</sup>. Di conseguenza, i redditi precedentemente derivanti da professioni indipendenti sarebbero dovuti confluire nell'ambito dell'art. 7 quali utili d'impresa<sup>(33)</sup>.

---

*illustrated by some examples of typical liberal professions. The enumeration has an explanatory character only and is not exhaustive (...)*".

<sup>(30)</sup> Cfr. M. Castelon, *International Taxation of Income from Services Under Double Taxation Conventions: Development, Practice and Policy*, 2018, 42 ss., che individua taluni tratti comuni all'attività di lavoratore autonomo: "high level of specialization, personality, close connection to public weal, no profit orientation as opposed to trade, lack of economic, technical, disciplinary and legal subordination as opposed to employees and strong regulation of the access to and exercise of the profession by the state and by professional organizations".

<sup>(31)</sup> Cfr. Commentario all'art. 14 del Modello OCSE del 1977, 3° par.: "The provisions of the Article are similar to those for business profits and rest in fact on the same principles as those of Article 7. The provisions of Article 7 and the Commentary thereon could therefore be used as guidance for interpreting and applying Article 14".

<sup>(32)</sup> Nel dettaglio, l'art. 14 è stato abrogato in data 29 aprile 2000 a seguito dell'emanazione del report OCSE n. 7 dal titolo "Issues related to article 14 of the OECD Model Tax Convention".

<sup>(33)</sup> Cfr. Commentario all'art. 7 del Modello OCSE del 2017, par. 77: "Before 2000, income from professional services and other activities of an independent character was dealt with under a separate Article, i.e. Article 14. The provisions of that Article were similar to those applicable to business profits but Article 14 used the concept of fixed base rather than that of permanent establishment since it had originally been thought that the latter concept should be reserved to commercial and industrial activities. However, it was not always clear which activities fell within Article 14 as opposed to Article 7. The elimination of Article 14 in 2000 reflected the fact that there were no intended differences between the concepts of permanent establishment, as used in Article 7, and fixed base, as used in Article 14, or between how profits were computed and tax was calculated according to which of Article 7 or 14 applied. In addition, it was not always clear which activities fell within. The effect of the deletion of Article 14 is that income derived from professional services or other activities of an independent character is now dealt with under Article 7 as business profits. This was confirmed by the addition, in Article 3, of a definition of the term "business" which expressly provides that this term includes professional services or other activities of an independent character".

Ciononostante, può ben accadere, come nel caso delle convenzioni contro le doppie imposizioni pattuite dall'Italia, di imbattersi in una convenzione, stipulata precedentemente ovvero successivamente alla modifica del Modello OCSE del 2000, che preveda espressamente l'art. 14. Da qui, l'originarsi di dubbi e incertezze applicative circa l'interpretazione da attribuire a tale disposizione.

In dottrina, specialmente di stampo internazionale, ai sostenitori dell'interpretazione statica (c.d. *static approach*), che valorizza l'utilizzo del solo Commentario al Modello OCSE esistente al momento della pattuizione della convenzione contro la doppia imposizione<sup>(34)</sup>, si sono storicamente contrapposti i fautori dell'interpretazione dinamica o evolutiva (c.d. *ambulatory approach*), che attribuisce invece rilievo alle modifiche interpretative apportate al Commentario al Modello in seguito alla stipulazione della medesima convenzione<sup>(35)</sup>.

Tra i due filoni interpretativi l'*ambulatory approach* sembrerebbe farsi preferire per molteplici ragioni<sup>(36)</sup>, seppur non immuni da critiche<sup>(37)</sup>, in

<sup>(34)</sup> Cfr., *ex multis*, J.F. Avery Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, in *Bull. Int. Tax.*, 2002, 102 ss.; M. Lang, *Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties*, in *Intertax*, 1997, 7 ss.; M. Schmitt, *The Relevance of Amendments to the OECD-Commentary for the Interpretation of Tax Treaties (Static or Dynamic Approach)*, in *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, (a cura di) M. Schilcher, P. Weninger, Linde, 2008; J. Wattel, O. Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, in *Eur. Tax.*, 2003, 7 ss.

<sup>(35)</sup> Cfr., *inter alia*, B.J. Arnold, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, in *Bull. Int. Fisc. Doc.*, 2004; A. Belmarik, *Specialities in Interpretation of Tax Treaties*, in *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, (a cura di) M. Schilcher, P. Weninger, Linde, 2008; J. Sasseville, *Temporal Aspects of Tax Treaties*, in *Tax Polymath – A Life in International Taxation*, (a cura di) P. Baker, C. Bobbett, IBFD, 2010; R. Vann, *Interpretation of Tax Treaties in New Holland*, in *A Tax Globalist: Essays in Honour of Maarten J. Ellis*, (a cura di) H. van Arendonk et al., IBFD, 2005.

<sup>(36)</sup> Secondo P. Stizza, *Le stock options nel modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni sui redditi e sul patrimonio*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2004, 621 ss., “un'interpretazione dinamica consentirebbe di aggiornare con relativa facilità l'interpretazione delle disposizioni del Trattato senza la modificazione dei Trattati dei vari Paesi. È, ovviamente, sottinteso un limite di ragionevolezza e di coerenza con la norma pattizia, che, in altre parole, non deve portare ad aggirare la normativa convenzionale in ragione di esigenze di flessibilità. (...) Si può affermare che l'interpretazione dinamica possa essere accettata qualora le modifiche rappresentino più che altro un mero chiarimento di concetti esposti nel Modello. Si dovrebbero, quindi, trattare di puntualizzazioni, riguardanti la corretta interpretazione da dare al Modello, – interpretazione che in precedenza poteva essere implicita o il cui esatto significato poteva risultare oscuro – che non riflettano modifiche sostanziali apportate agli articoli del Modello stesso”.

<sup>(37)</sup> Cfr. G. Melis, *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di impo-*

quanto per di più compatibile con l'orientamento adottato dal Commentario al Modello OCSE del 2017, che attribuisce rilevanza soltanto alle modifiche meramente interpretative e di precisazione di disposizioni già esistenti nel Modello OCSE, a discapito delle modifiche strutturali che incidono sulla sostanza di tali disposizioni<sup>(38)</sup>.

Ciò, tuttavia, non implica che tale approccio interpretativo sia gioco-forza quello maggiormente adeguato e rispondente alle esigenze del caso concreto.

E infatti, ai fini che qui interessano, la perdurante attualità dell'art. 14 trova esplicita conferma nella riserva inserita dall'Italia all'art. 7 del Commentario al Modello OCSE<sup>(39)</sup>, che consente di preservare l'efficacia applicativa dell'art. 14 nei trattati già stipulati, nonché di inserire l'art. 14 nei trattati negoziabili in futuro. Tale riserva, peraltro, è compatibile con l'osservazione apportata all'art. 3 del Commentario al Modello OCSE recante le definizioni generali<sup>(40)</sup>, con cui l'Italia si è riservata il diritto di non definire il termine "business" al fine ultimo di inserire, nei trattati da pattuire in futuro, una disposizione *ad hoc* concernente la tassazione dei redditi derivanti da professioni indipendenti<sup>(41)</sup>.

*ste sul reddito e sul patrimonio*, in *Rass. trib.*, 1995, 106 ss., secondo cui, in breve, l'interpretazione evolutiva potrebbe prestarsi all'abuso degli Stati contraenti attraverso un arbitrario ampliamento dei termini definiti dall'ordinamento tributario interno, tant'è che ne sarebbe avvantaggiato lo Stato contraente che adotti un significato più ampio nell'interpretazione di tali termini. Nello stesso senso K. Vogel, *Interpretation of double taxation treaties. In particular the problem of «qualification»*, in *Rass. trib.*, 1988, 182 ss.

<sup>(38)</sup> Cfr. *Introduction OECD Model*, 35° par.: "Needless to say, amendments to the Articles of the Model Convention and changes to the Commentaries that are a direct result of these amendments are not relevant to the interpretation or application of previously concluded conventions where the provisions of those conventions are different in the substance from the amended Articles (see, for instance, paragraph 4 of the Commentary on Article 5). However, other changes or additions to the Commentaries are normally applicable to the interpretation and application of conventions concluded before their adoption, because they reflect the consensus of the OECD Member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations".

<sup>(39)</sup> Cfr. Commentario all'art. 7 del Modello OCSE del 2017, par. 88: "Italy, Portugal and Turkey reserve the right to tax persons performing independent services under a separate article which corresponds to Article 14 as it stood before its elimination in 2000".

<sup>(40)</sup> Sul ruolo delle osservazioni al Commentario del Modello OCSE, vedasi, *inter alia*, G. Maisto, *The observations on the OECD Commentaries in the interpretation of tax treaties*, in *Bull.*, 2005, 14 ss.

<sup>(41)</sup> Cfr. Commentario all'art. 3 del Modello OCSE del 2017, par. 14: "Italy and Portugal reserve the right not to include the definitions in subparagraphs 1(c) and (h) ('enterprise' and 'business') because they reserve the right to include an article concerning the taxation of independent personal services".

Sembrirebbe dunque che l'Italia adotti, malgrado la complessità della questione<sup>(42)</sup>, un'interpretazione statica che permetta di conservare il significato attribuibile all'art. 14. In tal senso, l'espunzione dell'art. 14 ad opera del Modello OCSE del 2000 sembrerebbe rappresentare una modifica sostanziale al Modello OCSE e al relativo Commentario, inidonea di per sé a influenzare l'interpretazione e applicazione dell'art. 14 previsto dalle convenzioni contro le doppie imposizioni concordate dall'Italia prima e dopo tale modifica.

L'interpretazione statica dell'art. 14 è peraltro accolta anche dall'Amministrazione finanziaria, che, in una risalente risoluzione<sup>(43)</sup>, ha rimarcato la rilevanza della riserva e dell'osservazione inserite dall'Italia nel Commentario al Modello OCSE del 2017, così rafforzando la distinzione concettuale tra redditi derivanti da attività professionale e indipendente, a cui si applicherebbe l'art. 14, e redditi rivenienti da attività commerciale e industriale, che sarebbero invece sussunti nell'art. 7.

In buona sostanza, dunque, è la prassi applicativa che si genera nello Stato contraente di riferimento (in questo caso, l'Italia), a determinare un'interpretazione delle modifiche apportate nel tempo al Modello OCSE e al relativo Commentario che meglio si adegui alle esigenze del caso in concreto prospettato<sup>(44)</sup>.

Le argomentazioni suesposte sembrerebbero implicitamente avvalorate dall'Ordinanza in parola, che, in virtù di un'interpretazione statica, applica direttamente l'art. 14 previsto dalla convenzione contro le doppie imposizioni pattuita tra l'Italia e lo Stato di residenza di ciascuna

---

<sup>(42)</sup> Cfr. P. Pistone, *Diritto*, cit., 214, secondo cui “per un verso, l'abolizione dell'art. 14 del Modello OCSE implica che la convenzione bilaterale che ancora contiene tale disposizione non segue il Modello OCSE per tali aspetti; per altro verso, è possibile invocare l'interpretazione statica per sostenere che non sarebbe giusto escludere un possibile sostegno a livello interpretativo da parte del vecchio Commentario al Modello OCSE (cioè quello esistente anteriormente al 2000), quantomeno in base all'art. 32 della Convenzione di Vienna, cioè ai fini di confermare il significato altrimenti ricavabile dalla disposizione”.

<sup>(43)</sup> Cfr. ris. dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2009, n. 154/E.

<sup>(44)</sup> Cfr. G. Melis, *L'interpretazione*, cit., 35, secondo cui, tra le diverse interpretazioni applicabili, “Resterebbe pertanto la soluzione della ‘prassi applicativa’ (...) Conseguentemente, le modifiche interpretative al Modello OCSE potranno inquadarsi in tale categoria solo e soltanto se avranno la forza di imporsi in sede di prassi comune negli ordinamenti dei singoli Stati contraenti, non potendosi qualificare tali le conclusioni riportate nel Commentario”. Nello stesso senso, S. Grilli, *Applicazione delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni ai dividendi incassati da una partnership e ruolo del Commentario OCSE nell'ambito degli strumenti interpretativi delle convenzioni alla luce di una recente sentenza di Cassazione*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2009, 983 ss.; nonché P. Stizza, *Le stock options*, cit., 621 ss.



modella<sup>(45)</sup>, con ciò rinsaldando la significatività dell'art. 14 previsto dai trattati pattuiti dall'Italia attualmente in vigore.

*5. - L'irrelevanza della nozione di "base fissa" per le attività esercitate dalle modelle non residenti*

La rilevanza dell'art. 14 contenuto nelle convenzioni contro le doppie imposizioni pattuite dall'Italia, aggiunge al dibattito un'ulteriore problematica, concernente in particolar modo l'individuazione dello Stato contraente legittimato ad esercitare la potestà impositiva sui redditi percepiti dal professionista non residente.

Generalmente, l'art. 14, par. 1°, delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, attribuisce potestà impositiva allo Stato di residenza del soggetto percettore del reddito, a meno che il reddito derivante dalla professione indipendente sia attribuibile ad una base fissa abitualmente a disposizione del percettore nello Stato della fonte per l'esercizio delle proprie attività. Solo in tal caso sussiste una potestà impositiva concorrente in capo allo Stato della fonte.

A rigor normativo, per ripartire correttamente la potestà impositiva tra Stato della fonte e Stato della residenza, occorre stabilire cosa debba intendersi per "base fissa".

Preme innanzitutto precisare che il Modello OCSE e il relativo Commentario non forniscono una precipua definizione di base fissa ai fini dell'applicazione dell'art. 14, che potrebbe in astratto accostarsi al concetto di "sede fissa di affari" rilevante per la sussistenza di una stabile organizzazione ai sensi dell'art. 7<sup>(46)</sup>. E infatti, i dubbi e le incertezze interpretative derivanti dai contorni definitivi quanto mai vaghi del termine "base fissa", avevano lasciato ipotizzare che il criterio di base fissa fosse in concreto sovrapponibile a quello di stabile organizzazione<sup>(47)</sup>.

---

<sup>(45)</sup> Nel caso in esame, i Giudici hanno confermato l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, rispettivamente, con Belgio, Stati Uniti d'America, Canada, Gran Bretagna e Romania.

<sup>(46)</sup> Una precisazione comunque utile è contenuta nella citata ris. dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2009, n. 154/E, laddove è chiarito che "Il termine stabile organizzazione, tipizzato nel nostro ordinamento all'articolo 162 del Tuir, si riferisce esclusivamente ad attività di natura imprenditoriale, mentre il termine base fissa indica un autonomo centro di imputazione di interessi giuridico-tributari per lo svolgimento di attività di lavoro autonomo".

<sup>(47)</sup> Cfr. J. F. Avery Jones, *The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and Their Adoption by States*, in *Bull. Int. Tax.*, 2006, 250 ss.

In realtà, i concetti testé menzionati non possono considerarsi semanticamente coincidenti per molteplici ragioni. Le più convincenti tra queste fanno leva sul diverso significato da attribuire alle nozioni di stabile organizzazione e base fissa, dacché la prima richiede la sussistenza di una sede fissa di affari attraverso cui esercitare in tutto o in parte l'attività, mentre invece la seconda richiede soltanto un luogo o comunque uno spazio regolarmente a disposizione del professionista indipendente per lo svolgimento di un'attività. A rigor logico, per la sussistenza di una base fissa la soglia di permanenza e collegamento con lo Stato della fonte è evidentemente meno pregnante rispetto a quella richiesta per la presenza di una stabile organizzazione<sup>(48)</sup>.

E invero, l'esercizio dell'attività di un professionista indipendente non richiede strutture, impianti e attrezzature tipicamente necessarie per lo svolgimento di attività industriali e commerciali, tanto che risulterebbe sufficiente, per l'esistenza di una base fissa, la regolare disponibilità di un ufficio o addirittura di una semplice stanza per l'esercizio delle attività del professionista<sup>(49)</sup>.

Inoltre, non è del tutto chiaro quando una base fissa possa dirsi, sotto il profilo temporale, "abituale a disposizione" del professionista. In assenza di una precisa soglia di durata, sembrerebbe bastare, per l'esercizio di attività autonoma tramite base fissa, l'utilizzo di un determinato spazio per un breve lasso di tempo (qualche giorno o addirittura ore)<sup>(50)</sup>.

---

(48) Su tutti, G. Beretta, "Work on the Move": Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties, in *Int. Tax St.*, 2022, 14 ss.; E. van der Bruggen, *Developing Countries and the Removal of Article 14 from the OECD Model*, in *Bull.*, 2001, 601 ss.; J. de Kort, "Why Article 14 (Independent Personal Services) was Deleted from the OESO [OECD] Model Tax Convention?", in *Intertax*, 2001, 72 ss.; E. Michaux, *An Analysis of the Notion 'Fixed Base' and Its Relation to the Notion 'Permanent Establishment' in the OECD Model*, in *Intertax*, 1987, 70 ss.; J. Huston, *The Case Against 'Fixed Base'*, in *Intertax*, 1988, 286 ss.; K. Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer, 1997, 861 ss.

(49) Cfr. Commentario all'art. 14 del Modello OCSE del 1977, 4° par.: "Even if Articles 7 and 14 are based on the same principles, it was thought that the concept of permanent establishment should be reserved for commercial and industrial activities. The term 'fixed base' has therefore been used. It has not been thought appropriate to try to define it, but it would cover, for instance, a physician's consulting room or the office of an architect or a lawyer. A person performing independent personal services would probably not as a rule have premises of this kind in any other State than of his residence. But if there is in another State a centre of activity of a fixed or permanent character, then that State should be entitled to tax the person's activities". Vedasi, inoltre, il Commentario all'art. 5 del Modello OCSE del 2017, 17° par.: "A fourth example is that of a painter who, for two years, spends three days a week in the large office building of its main client. In that case, the presence of the painter in that office building where he is performing the most important functions of his business (i.e. painting) constitutes a permanent establishment of that painter".

(50) Cfr. G. Beretta, "Work on the Move", cit., 20.

La Suprema Corte di Cassazione, dal canto suo, sembra cogliere le pur sottili differenze a fondamento delle nozioni di base fissa e stabile organizzazione. Specificatamente, i Giudici di legittimità, interpretando estensivamente il concetto di base fissa, hanno ricondotto tale nozione ad un' "accezione descrivente il puro e semplice oggettivo utilizzo di uno spazio stabilmente adibito" <sup>(51)</sup> all'esercizio di una determinata attività.

Ad ogni modo, diventa decisivo riscontrare, caso per caso, elementi fattuali in grado di attribuire un significato concreto al concetto di base fissa. Un accertamento di questo genere è di sovente effettuato dalla giurisprudenza di merito, chiamata ad accertare fattivamente la sussistenza della base fissa alla luce della documentazione prodotta dalla contribuente.

Secondo un certo orientamento, l'esistenza di una base fissa presuppone un rapporto di interdipendenza tra il lavoratore autonomo e il luogo di esercizio dell'attività, che si sostanzia in un nesso funzionale, non accidentale e non necessariamente esclusivo tra il professionista e l'ubicazione utilizzata per l'esercizio delle proprie attività. Di talché, il lavoratore autonomo avrebbe il pieno dominio del luogo messogli a disposizione, godendo di un elevato grado di autonomia e flessibilità nel coltivare i propri interessi professionali <sup>(52)</sup>.

In tal senso, depongono a favore della sussistenza della base fissa taluni fattori, tra cui l'accesso ad un ufficio o stanza all'interno di una struttura commerciale indipendente <sup>(53)</sup>, l'esercizio di attività ulteriori rispetto a quelle contrattualmente previste, l'utilizzo illimitato di spazi e locali anche fuori dagli orari di lavoro, nonché la messa a disposizione di personale di ausilio, di strumenti e utenze di lavoro <sup>(54)</sup>.

Una lettura di questo genere è fornita anche dall'Amministrazione finanziaria, secondo cui l'accertamento di una base fissa di un lavoratore autonomo non residente deve essere valutata avendo riguardo non soltanto all'effettivo potere di utilizzo dell'ubicazione per lo svolgimento delle atti-

---

<sup>(51)</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 5 dicembre 2018, n. 31447.

<sup>(52)</sup> Cfr. Comm. trib. reg. Friuli Venezia Giulia, 26 gennaio 2022, n. 20; Comm. trib. reg. Lombardia, 7 luglio 2020, n. 1500; Comm. trib. reg. Lombardia, 23 dicembre 2019, n. 5332; Comm. trib. reg. Lombardia, 3 maggio 2019, n. 1946; Comm. trib. reg. Piemonte, 5 giugno 2015, n. 589.

<sup>(53)</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 30 gennaio 2006, n. 1978.

<sup>(54)</sup> Cfr. G. Pintaudi, *Criteri per la determinazione della "base fissa" in Italia di un libero professionista – Gli studi televisivi di una emittente italiana non rappresentano la "base fissa" per un commentatore residente all'estero*, in *Riv. giur. trib.*, 2019, 914 ss.

vità, ma anche alla portata della presenza del professionista in quello specifico luogo e delle concrete attività ivi svolte<sup>(55)</sup>.

Non pare dunque corretto aderire ad un diverso filone giurisprudenziale che desume presuntivamente la sussistenza di una base fissa dalla presenza di fattori meramente indicativi del collegamento con lo Stato della fonte, imputandovi in seguito i redditi ivi prodotti, posto che tali redditi, per essere assoggettati a tassazione nello Stato della fonte, devono essere direttamente imputabili ad una base fissa effettivamente esistente sul territorio<sup>(56)</sup>.

Tornando alla fattispecie oggetto dell'Ordinanza in epigrafe, i Giudici di legittimità ammettono implicitamente che le attività rese da modelle non residenti in occasione di eventi di moda non necessitano di alcuna base fissa in Italia. E invero, il luogo della sfilata non può di per sé considerarsi una base fissa attraverso cui le indossatrici prestano i loro servizi, per evidente carenza, tra l'altro, dei requisiti del potere di utilizzare in autonomia il luogo di esercizio delle attività e dell'abituale disponibilità di tale ubicazione (si pensi, ad esempio, ad un luogo di dominio pubblico o adibito normalmente all'esercizio di attività commerciali, che venga allestito con l'occasione a luogo di svolgimento dell'evento di moda).

Per tali ragioni la Suprema Corte di Cassazione ha ritenuto legittima la condotta posta in essere dalla contribuente, che ha correttamente riconosciuto la potestà impositiva dello Stato di residenza di ciascuna modella ex art. 14, 1° par., delle convenzioni contro le doppie imposizioni pattuite dall'Italia (in luogo della ritenuta del 30 per cento prevista dall'art. 25, comma 2°, d.p.r. n. 600 del 1973), avendo a monte ricevuto da ciascuna modella la documentazione richiesta a supporto della giusta invocazione dei benefici convenzionali<sup>(57)</sup>.

In conclusione, può dunque affermarsi che i compensi percepiti da una modella non residente a fronte della partecipazione ad eventi di moda in Italia, siano tassabili nello Stato di residenza della modella allorché la

---

<sup>(55)</sup> Cfr. risp. dell'Agenzia delle Entrate del 20 maggio 2022, n. 285/E, e del 29 agosto 2019, n. 352/E.

<sup>(56)</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 5 dicembre 2018, n. 31447, con commento critico di M. Magnani, M. Zafferani, *Ritenuta del 20% per il lavoratore autonomo non residente con base fissa in Italia*, in *Fisco*, 2020, 53 ss. Nella giurisprudenza di merito, si veda invece Comm. trib. reg. Piemonte, 15 aprile 2021, n. 233; Comm. trib. reg. Toscana, 13 gennaio 2021, n. 53; Comm. trib. reg. Toscana, 16 novembre 2020, n. 832; Comm. trib. reg. Toscana, 8 aprile 2011, n. 44.

<sup>(57)</sup> Si fa qui riferimento ai certificati di residenza rilasciati dalle Autorità fiscali dei singoli Stati, nonché al modello "D" di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 luglio 2013, prot. n. 2013/84404.

modella possa legittimamente invocare l'applicazione dell'art. 14 della convenzione per evitare le doppie imposizioni pattuita dall'Italia, non costituendo il luogo degli eventi di moda una base fissa sul territorio italiano. Soltanto in tal caso il soggetto residente in Italia, che funge da sostituto di imposta, potrà legittimamente disapplicare la ritenuta a titolo di imposta del 30 per cento prevista dall'art. 25, 2° comma, del d.p.r. n. 600 del 1973, su tali compensi, in virtù della prevalenza della norma di fonte convenzionale.

Nel caso in cui, invece, la modella non possa legittimamente trarre vantaggio dall'applicazione di una convenzione per evitare le doppie imposizioni, ovvero non sia in grado di produrre idonea documentazione, il sostituto di imposta sarà tenuto ad operare la ritenuta a titolo d'imposta del 30 per cento *ex art. 25*, comma 2°, d.p.r. n. 600 del 1973, sui compensi da questa percepiti<sup>(58)</sup>.

6. - *Corrispettivi percepiti da modelle non residenti per la cessione dello sfruttamento e dell'utilizzazione economica dei diritti di immagine*

Muovendo dall'Ordinanza in epigrafe, si potrebbe ulteriormente ragionare sul trattamento impositivo applicabile ai corrispettivi che le modelle non residenti ritraggono dalla cessione di elementi immateriali comunque connessi ad eventi di moda o a sessioni video/fotografiche aventi luogo in Italia.

Ai sensi della normativa domestica, l'art. 36, comma 29°, lett. a), d.l. n. 223 del 2006, convertito dalla legge n. 248 del 2006, ha ampliato le componenti positive rilevanti ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, includendo, all'art. 54, comma 1-*quater*, t.u.i.r., anche i corrispettivi percepiti dal lavoratore autonomo a seguito di cessione di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Tali compensi, se percepiti da soggetti non residenti, rilevano nuovamente ai fini dell'applicazione dell'art. 23, 1° comma, lett. d), t.u.i.r., che, come detto, considera prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività ivi esercitate.

---

<sup>(58)</sup> Si potrebbe peraltro discutere circa l'applicazione della ritenuta del 30 per cento sui compensi percepiti da modelle non residenti, da cui scaturirebbe a tutti gli effetti una illegittima restrizione alla libera prestazione di servizi ai sensi dell'art. 56 TFUE (ritenuta del 20 per cento per le prestazioni rese da professionisti residenti in Italia contro ritenuta del 30 per cento per le prestazioni rese da professionisti non residenti).

Nel caso di modelle non residenti, la cessione di elementi immateriali riferibili a tale professione potrebbe sostanziarsi nel trasferimento a titolo oneroso dei diritti di sfruttamento e utilizzazione economica dell'immagine, e i compensi che ne conseguono rileverebbero ai fini dell'applicazione dell'art. 54, comma 1-*quater*, t.u.i.r.

Ciò posto, per individuare il trattamento fiscale applicabile occorre comprendere che tipo di rapporto intercorra tra i corrispettivi derivanti dallo sfruttamento e utilizzazione economica del diritto di immagine, da un lato, e i compensi rivenienti dalla partecipazione ad eventi di moda o sessioni video/fotografiche, dall'altro.

In assenza di orientamenti giurisprudenziali sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha di sovente ravvisato, in relazione a compensi percepiti da artisti, modelle e *testimonial* non residenti, una stretta e diretta connessione tra i corrispettivi da sfruttamento e utilizzazione economica dei diritti di immagine e i compensi da prestazioni professionali tipiche, tanto da considerare i primi alla stregua di componenti positivi che si aggiungono al reddito di lavoro autonomo conseguito. Anche tali corrispettivi sarebbero dunque assoggettabili a tassazione in Italia in quanto derivanti da attività ivi svolte, a nulla rilevando il luogo in cui è di fatto esercitato lo sfruttamento e l'utilizzazione dei diritti di immagine<sup>(59)</sup>.

Non si tratterebbe, dunque, di redditi derivanti dalla mera cessione di diritti di immagine per scopi commerciali, bensì di redditi rivenienti dall'esecuzione di prestazioni materiali o financo digitali comunque connessi a prestazioni professionali tipiche<sup>(60)</sup>.

Il filo conduttore che lega i compensi in questione ai redditi tipici di lavoro autonomo, è oltremodo decisivo per individuare il trattamento fiscale applicabile ai corrispettivi da sfruttamento e utilizzazione economica dei diritti di immagine.

In un caso concernente i compensi percepiti da un'artista non residente a fronte dello sfruttamento dei diritti di immagine relativi ad un film prodotto in Italia, l'Amministrazione finanziaria ha ricondotto tali compensi nel campo applicativo della norma di fonte convenzionale (nel caso specifico, l'art. 17 della convenzione stipulata tra Italia e Spagna); ciò in quanto i suddetti corrispettivi erano strettamente correlati alle prestazioni

---

<sup>(59)</sup> Cfr. risp. dell'Agenzia delle Entrate dell'11 ottobre 2021, n. 700/E, e del 3 marzo 2021, n. 139/E, nonché ris. dell'Agenzia delle Entrate del 2 ottobre 2009, n. 255/E.

<sup>(60)</sup> Cfr. G. Bizioli, D. Mologni, *Profili convenzionali dei redditi da sfruttamento dei diritti dell'immagine*, in *Corr. trib.*, 2021, 377 ss.

rese durante la produzione cinematografica piuttosto che genericamente connessi allo sfruttamento dei diritti di immagine dell'artista<sup>(61)</sup>.

Permangono invece dubbi circa il trattamento fiscale applicabile ai corrispettivi percepiti da modelle non residenti a fronte della cessione di elementi immateriali comunque attinenti alla loro attività professionale. Come argomentato nei paragrafi precedenti, non potendo applicare l'art. 17 del Modello OCSE ai redditi percepiti dalla modella non residente, non è chiaro se vi sia margine per applicare l'art. 14 della convenzione pattuita tra l'Italia e lo Stato di residenza della modella anche sulla porzione di reddito che remunera lo sfruttamento e l'utilizzazione economica dei diritti di immagine.

In una recente risposta ad interpello<sup>(62)</sup>, l'Amministrazione finanziaria è stata, a parere di chi scrive, volutamente reticente sul punto, in quanto ammettere l'applicazione dell'art. 14 su tale porzione di reddito avrebbe implicitamente significato per il fisco che la professione di modella non è equiparabile a quella di un'artista ai sensi dell'art. 17 di una convenzione per evitare le doppie imposizioni.

A opinione di chi scrive, una stretta e diretta correlazione non può che essere ravvisata, per ragioni di coerenza sistematica, anche in relazione ai corrispettivi percepiti da modelle non residenti a fronte della cessione dello sfruttamento e dell'utilizzazione economica dei diritti di immagine relativi ad eventi di moda o a sessioni video/fotografiche ubicati in Italia. In tal caso, infatti, tali compensi deriverebbero dall'esecuzione di un'attività materiale nel territorio italiano piuttosto che dal mero sfruttamento di un qualsiasi diritto di immagine riferibile alla modella.

Ne conseguirebbe che l'art. 14 della convenzione contro le doppie imposizioni pattuita tra l'Italia e lo Stato di residenza della modella, possa

---

<sup>(61)</sup> Cfr. citata risp. dell'Agenzia delle Entrate del 3 marzo 2021, n. 139/E. Vedasi inoltre il Commentario all'art. 17 del Modello OCSE del 2017, par. 9.5: "It is frequent for entertainers and sportspersons to derive, directly or indirectly, a substantial part of their income in the form of payments for the use of, or the right to use, their 'image rights', e.g. the use of their name, signature or personal image. (...) There are case, however, where payments made to an entertainer or sportsperson who is a resident of a Contracting States, or to another person, for the use of, or the right to use, that entertainer's or sportsperson's image rights constitute in substance remuneration for activities of the entertainer or sportsperson that are covered by Article 17 and that take place in the other Contracting State. In such cases, the provisions of paragraph 1 or 2, depending on the circumstances, will be applicable".

<sup>(62)</sup> Cfr. citata risp. dell'Agenzia delle Entrate dell'11 ottobre 2021, n. 700/E. A commento di tale documento di prassi, vedasi A. Della Carità, E.A. Palmitessa, *Presupposto di extraterritorialità sui compensi pagati dalle maison italiane per lo sfruttamento dei diritti d'immagine*, in *Fisc. e comm. int.*, 2022, 5 ss.

trovare applicazione anche rispetto ai corrispettivi derivanti dalla cessione dello sfruttamento e dell'utilizzazione economica dei diritti di immagine comunemente connessi ad eventi di moda o a sessioni video/fotografiche, con ciò attribuendo potestà impositiva allo Stato di residenza della modella.

Non vi sarebbe dunque margine per equiparare i redditi *de quo* ai compensi corrisposti per l'uso o la concessione in uso di diritti d'autore relativi a opere letterarie, artistiche o scientifiche di cui all'art. 12 del Modello OCSE, né ai redditi residuali ricompresi nell'art. 21 del Modello stesso<sup>(63)</sup>. Va da sé che, ad ogni modo, sarà necessaria un'analisi casistica delle convenzioni contro le doppie imposizioni pattuite tra l'Italia e lo Stato di residenza della modella per individuare le singole disposizioni in concreto applicabili.

Per converso, i compensi percepiti da modelle non residenti a seguito di cessione dello sfruttamento e utilizzazione economica dei diritti d'immagine relativi a eventi di moda o sessioni video/fotografiche svolte all'estero, non saranno assoggettati a tassazione in Italia indipendentemente dal luogo di sfruttamento e utilizzo di tali diritti<sup>(64)</sup>.

#### 7. - *I compensi percepiti dalle società di model management non residenti*

L'Ordinanza in parola affronta un'ulteriore tematica fiscale di spicco, consistente cioè nel trattamento fiscale applicabile ai compensi corrisposti dalle case di moda alle società di *model management* non residenti (in gergo, *agency fee*).

Come detto in apertura di contributo, le società di *model management* si occupano della promozione e del reclutamento, su richiesta delle *maison*, di un determinato numero di modelle necessario per la realizzazione di un evento di moda. Per prima cosa, tali società reperiscono le modelle tramite attività interne di *scouting*; successivamente, a valle di *casting* a cui le modelle si presentano generalmente munite di *book* fotografico e *composit*, reclutano un certo numero di modelle in ragione delle necessità palesate dalla casa di moda.

In aggiunta, le società di *model management* gestiscono gli aspetti contrattuali e operativi delle singole indossatrici, adoperandosi, sulla base

---

<sup>(63)</sup> Cfr. G. Bizzioli, D. Mogni, *Profili convenzionali*, cit., 382 ss., nonché A. Magliaro, S. Censi, *Dall'immagine alla notorietà: la tassazione delle nuove forme di ricchezza nell'epoca dei social*, in *Fisco*, 2021, 1921 ss.

<sup>(64)</sup> Cfr. M. Piazza, *Cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine*, in *Fisc. e comm. int.*, 2021, 81.



di un mandato conferito dalle modelle, alla stipulazione di un contratto con la *maison* committente. Peraltro, è prassi che tale contratto sia firmato anche dalle singole modelle selezionate per l'evento di moda.

A fronte di tali servizi, che sono nel complesso riconducibili ad una vera e propria attività di intermediazione, le società di *model management* percepiscono dei compensi di sovente parametrati al corrispettivo pagato alla modella per i propri servizi<sup>(65)</sup>.

Ai fini fiscali, muovendo dalla normativa domestica, l'art. 55, commi 1° e 2°, t.u.i.r., prevede che costituiscono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali, ovvero sia l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di una serie di attività, tra cui vi rientrano le attività elencate nell'art. 2195 c.c., nonché le attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi non ricompresi nell'art. 2195 c.c.

Nel caso in cui il reddito d'impresa sia conseguito da un soggetto fiscalmente non residente in Italia, l'art. 23 t.u.i.r. funge nuovamente da spartiacque per individuare i limiti entro cui l'Italia può esercitare la propria potestà impositiva. In particolare, il comma 1°, lett. e), di tale disposizione, prevede che si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio mediante stabili organizzazioni.

Così facendo, il legislatore ha enfatizzato la centralità del luogo di esercizio dell'attività d'impresa che, se espletata in Italia mediante stabile organizzazione, individua nel territorio italiano la fonte di tale reddito. La presenza di una stabile organizzazione a cui attribuire il reddito d'impresa costituisce, malgrado tesi dottrinali e giurisprudenziali di diverso avviso<sup>(66)</sup>, elemento essenziale al fine di assoggettare a imposizione tale reddito quando prodotto da un soggetto non residente.

Per limitare la fuoriuscita di materia imponibile, l'art. 25, comma 2°, d.p.r. n. 600 del 1973, prevede che i soggetti che fungono da sostituti di imposta ai sensi dell'art. 23, 1° comma, del medesimo decreto, e che corrispondono compensi e altre somme a soggetti fiscalmente non residenti, siano tenuti a operare una ritenuta a titolo d'imposta del 30 per

---

<sup>(65)</sup> Cfr. M. Mariano, *Problematiche fiscali nei rapporti internazionali delle agenzie di model management*, in *Fisco*, 2001, 23.

<sup>(66)</sup> Da ultimo, vedasi E.M. Bagarotto, *Brevi note sull'imponibilità dei redditi conseguiti dai soggetti non residenti privi di stabile organizzazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 29 novembre 2022, e dottrina ivi citata, nonché A. Manzitti, *Può un soggetto non residente produrre reddito d'impresa senza una stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib., Suppl. on.*, 28 luglio 2022.

cento, anche per prestazioni effettuate nell'esercizio di attività d'impresa<sup>(67)</sup>.

Ai fini che qui rilevano, occorre comprendere che natura abbiano le attività svolte dalle società di *model management* e come debbano essere tassati i compensi da queste percepiti.

Nel caso analizzato dall'Ordinanza in epigrafe, la Suprema Corte di Cassazione non ha dubbi nel ravvisare nei servizi prestati dalle società di *model management* un'attività di intermediazione riconducibile alla più ampia sfera dell'attività di impresa. Nello specifico, secondo i Giudici di legittimità tale attività di intermediazione può annoverarsi tra le attività intermediarie nella circolazione di beni di cui all'art. 2195, comma 1°, n. 2), o comunque tra le attività ausiliarie di cui al n. 5) della medesima disposizione.

Per di più, è opinione degli stessi Giudici che la ricerca e il reclutamento di modelle qualificate per l'evento di moda, nonché le conseguenti attività ancillari, presuppongono comunque la sussistenza di un'attività organizzativa in forma d'impresa rilevante ai fini delle attività non ricomprese nell'art. 2195 c.c.

Per quanto concerne l'aspetto fiscale, la Suprema Corte si esprime a favore della diretta applicazione dell'art. 7 della convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra l'Italia e il Regno Unito, nella parte in cui attribuisce la potestà impositiva al Regno Unito quale paese di residenza delle società di *model management*. Ciò nel presupposto che tali società abbiano presentato in giudizio idonea documentazione a supporto della residenza fiscale nel Regno Unito e dell'assenza di una stabile organizzazione in Italia.

A parere di chi scrive, una questione di questo genere potrebbe anche essere risolta, senza necessità di invocare la norma di fonte convenzionale, facendo affidamento alla portata applicativa dell'art. 25-*bis*, d.p.r. n. 600 del 1973.

L'art. 25-*bis*, comma 1°, primo periodo, d.p.r. n. 600 del 1973, prevede che i soggetti che fungono da sostituti di imposta ai sensi dell'art. 23, comma 1°, del medesimo decreto, operino una ritenuta a titolo d'imposta del 23 per cento all'atto di pagamento di provvigioni comunque denominate per prestazioni, anche occasionali, inerenti ai rapporti ivi tassativamente indicati, ovverosia quelli di commissione, agenzia, mediazione, rap-

---

<sup>(67)</sup> Restano invece esclusi da ritenuta i compensi corrisposti per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero ovvero a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

presentanza di commercio e procacciamento di affari. Inoltre, l'8° comma di tale disposizione stabilisce che la ritenuta in argomento si applica anche alle provvigioni corrisposte a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

L'art. 25-*bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 ha introdotto un regime derogatorio per i componenti positivi reddituali espressamente menzionati nella rubrica della disposizione. Al fine di determinare un prelievo fiscale maggiormente certo e sicuro, tali componenti, che costituiscono a tutti gli effetti ricavi tipici di impresa, sono assoggettati a ritenuta alla fonte. Tale disposizione, dunque, ha previsto una diversa modalità di riscossione dell'imposta (i.e. l'applicazione di una ritenuta alla fonte) senza intervenire nel merito della definizione di reddito di impresa<sup>(68)</sup>.

Secondo un recente orientamento della Suprema Corte di Cassazione, che si innesta su una precedente pronuncia a Sezioni Unite<sup>(69)</sup>, la qualifica di reddito di impresa attribuibile alle provvigioni ricomprese nell'ambito dell'art. 25-*bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, permane anche laddove tali componenti siano percepiti da soggetti non residenti (persone fisiche o giuridiche). Ciò implica che l'art. 23, comma 1°, lett. e), t.u.i.r., è integrato esclusivamente nell'ipotesi in cui i redditi derivino da un'attività esercitata in Italia dal soggetto non residente mediante una stabile organizzazione. Al contrario, qualora il soggetto non residente non si avvalga di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, le provvigioni corrisposte dal soggetto committente non sono tassabili in Italia, non sorgendo alcun obbligo di ritenuta<sup>(70)</sup>.

L'interpretazione testé richiamata è per giunta adottata dall'Amministrazione finanziaria, che, in un risalente documento di prassi, ha avvalorato una lettura *a contrario* dell'art. 25-*bis*, comma 8°, d.p.r. n. 600 del 1973, aprendo così alla non assoggettabilità delle provvigioni in esame ove erogate in favore di soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia<sup>(71)</sup>.

In virtù di tali argomentazioni, è opinione di chi scrive che i compensi corrisposti dalle *maison* italiane a società di *model management* non residenti siano in primo luogo riconducibili ai componenti positivi espressamente menzionati dall'art. 25-*bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, in particolare quali provvigioni inerenti a rapporti di agenzia. Inoltre, tali compensi non sconterebbero alcuna ritenuta alla fonte in assenza di una stabile organiz-

---

<sup>(68)</sup> Cfr. A. Gaeta, *Escluso l'obbligo di ritenuta verso agenti e intermediari non residenti se privi di stabile organizzazione*, in *Fisco*, 2022, 3785 ss.

<sup>(69)</sup> Cfr. Cass., sez. un., 21 aprile 2011, n. 9197.

<sup>(70)</sup> Cfr. Cass., sez. trib., 7 settembre 2022, nn. 26390-26370-26285.

<sup>(71)</sup> Cfr. circ. del Ministero delle finanze del 10 giugno 1983, n. 24/8/8459.

zazione in Italia ai sensi del comma 8° della medesima disposizione, senza necessità di invocare i benefici derivanti dall'applicazione di una convenzione contro le doppie imposizioni.

8. - *Eventuali complicanze operative derivanti dalla sovrapposizione dei compensi spettanti alle modelle e alle società di model management non residenti*

Le considerazioni svolte nel paragrafo che precede presuppongono, come del resto accaduto nel caso analizzato dall'Ordinanza in commento, che la casa di moda abbia distintamente corrisposto e fatturato, da un lato, i compensi spettanti alle società di *model management* non residenti per remunerare l'attività di intermediazione, e dall'altro i compensi a favore delle indossatrici non residenti per la partecipazione all'evento di moda.

Può tuttavia accadere che, in assenza di un chiaro quadro contrattuale, taluni compensi, seppur di spettanza della modella non residente, siano materialmente percepiti dalla società di *model management*, oppure che da talaltri compensi, sempre attribuibili alla modella, la società di *model management* abbia diritto a trattenere una commissione per l'attività di intermediazione svolta. Queste dinamiche possono creare confusione e incertezza in capo alla casa di moda, che, in qualità di sostituto d'imposta, deve di volta in volta individuare il trattamento fiscale applicabile ai compensi in questione.

In caso di materiale erogazione alle società di *model management* dei compensi spettanti alle modelle, assume rilevanza cruciale, a parere di chi scrive, il tenore letterale delle clausole contrattuali stipulate dalla società di *model management* per conto delle singole modelle. E invero, se dal contratto si evince inequivocabilmente che un dato compenso remunera i servizi prestati dalla modella, non può che essere la modella stessa la beneficiaria ultima di tale compenso.

Il trattamento fiscale applicabile al compenso percepito dalla modella non residente, di cui si è fornita ampia analisi nei paragrafi che precedono, non può mutare per la sola ragione che il compenso è materialmente percepito da un soggetto distinto esercente attività d'impresa (i.e. la società di *model management*), in quanto il soggetto cui è fiscalmente imputabile il compenso rimane pur sempre la modella<sup>(72)</sup>. D'altronde, argomentare in senso contrario significherebbe legittimare condotte di indos-

---

(72) Cfr. Modello "D" del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 luglio 2013, prot. n. 2013/84404, che, al secondo punto, richiede che la persona fisica o il

satrici residenti in uno Stato privo di copertura convenzionale con l'Italia, che intendono trarre vantaggio dall'applicazione della convenzione per evitare le doppie imposizioni pattuita tra l'Italia e lo Stato di residenza della società di *model management* <sup>(73)</sup>.

Un approccio di questo genere trova peraltro conforto nella prassi dell'Amministrazione finanziaria, che ha più volte precisato, nell'ambito dello schema contrattuale del mandato, che gli effetti economici di tale negozio si riflettono direttamente in capo al percettore del reddito (nel caso in esame, la modella) in quanto le attività rese dal mandatario (nel caso in esame, la società di *model management*) si limitano al ruolo di mero intermediario <sup>(74)</sup>.

Anche in tal caso sarebbe allora corretto il comportamento della casa di moda italiana che non applica la ritenuta alla fonte a titolo di imposta *ex art. 25*, comma 2°, d.p.r. n. 600 del 1973, avendo ricevuto da ciascuna modella idonea documentazione a supporto dell'invocazione dei benefici derivanti dall'applicazione dell'art. 14 della convenzione per evitare le doppie imposizioni di riferimento <sup>(75)</sup>.

Nella seconda ipotesi, invece, la società di *model management* avrebbe diritto a trattenere una determinata percentuale a titolo di commissione in virtù dell'attività di intermediazione prestata. In tal caso, dovrebbe ritenersi che tale commissione costituisca un mero costo gravante sul compenso lordo spettante all'indossatrice non residente <sup>(76)</sup>.

#### 9. - *Considerazioni conclusive*

In conclusione, l'Ordinanza in epigrafe fornisce spunti preziosi per ricostruire compiutamente il trattamento fiscale applicabile ai compensi percepiti da modelle e società di *model management* non residenti.

Per un verso, è inequivocabilmente statuito che la professione di modella non possiede alcun connotato artistico e non può dunque essere ricondotta alla nozione di artista contenuta nell'art. 17 del Modello OCSE

---

rappresentante legale dichiarati di essere il beneficiario effettivo del reddito per il quale si invoca l'applicazione della convenzione contro le doppie imposizioni di riferimento.

<sup>(73)</sup> Cfr. F. Franconi, A. Pregaglia, *Per la Suprema Corte i "modelli" non sono artisti*, in *Corr. trib.*, 2018, 3682 ss.

<sup>(74)</sup> Cfr. ris. dell'Agenzia delle Entrate del 21 luglio 2008, n. 309/E, e ris. dell'Agenzia delle Entrate del 2 dicembre 2002, n. 377/E.

<sup>(75)</sup> Cfr. nota 57 *supra*.

<sup>(76)</sup> Cfr. F. Franconi, A. Pregaglia, *Per la Suprema Corte*, cit., 3687 ss., nonché E. Iacone, G. Lamberti, *La tassazione dei compensi corrisposti alle "modelle" da parte delle "case di moda" residenti*, in *Corr. trib.*, 2020, 186 ss.

e delle convenzioni contro le doppie imposizioni pattuite dall'Italia. Ne consegue che, i redditi percepiti da modelle non residenti a fronte della partecipazione ad eventi di moda tenutisi in Italia, devono essere assoggettati a imposizione nello Stato di residenza di ciascuna modella ai sensi dell'art. 14 della convenzione contro le doppie imposizioni di volta in volta applicabile, non potendosi ravvisare nel luogo dell'evento di moda una base fissa a disposizione dell'indossatrice.

Non resta che auspicare che tale interpretazione sia presto accolta anche dall'Amministrazione finanziaria, onde evitare la proliferazione di contenziosi a riguardo.

Per altro verso, i compensi percepiti da società di *model management* prive di stabile organizzazione in Italia, devono essere assoggettati a tassazione nel rispettivo Stato di residenza *ex art. 25-bis*, comma 8°, d.p.r. n. 600 del 1973, prima ancora di accertare l'applicabilità dell'art. 7 della convenzione contro le doppie imposizioni di riferimento.

SIMONE FERRUCCI

CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA, IV Sez., 16 giugno 2022,  
C-572/20

Pres. C. Lycourgos – Rel. J. C. Bonichot – Avv. gen. A. M. Collins

*La norma interna che sottopone il rimborso della ritenuta d'acconto sui dividendi a prove documentali aggiuntive costituisce una restrizione vietata del principio dell'Unione europea della libera circolazione dei capitali disciplinato dall'art. 63 TFUE, ed è pertanto contraria al diritto dell'Unione europea. Parimenti, non può trovare giustificazione la necessità di evitare che venga presa in considerazione due volte l'imposta trattenuta alla fonte, in quanto il mantenimento della ripartizione equilibrata della potestà impositiva tra gli Stati membri, pur rientrando tra i motivi che giustificano una restrizione alla libera circolazione dei capitali, non può giustificare l'assoggettamento a imposta di società non residenti beneficiarie di dividendi da parte di uno Stato membro che abbia scelto di non tassare le società residenti in relazione a redditi di tale tipo.*

(Omissis).

**La ritenuta alla fonte sui dividendi in uscita versata da un soggetto non residente e il principio della libera circolazione dei capitali:  
*ACC Silicones Ltd contro Bundeszentralamt für Steuern***

**Abstract:** Nella sentenza annotata, la Corte di giustizia dell'Unione europea si è pronunciata sul regime fiscale previsto dalla normativa tedesca, relativo al rimborso dell'imposta sui redditi da capitale versata sui dividendi da partecipazioni a titolo di azionariato diffuso percepiti da una società non residente. La Corte ne ha affrontato la compatibilità con l'art. 63 TFUE, statuendo che i requisiti richiesti a una società non residente che richiede il rimborso dell'imposta sui redditi da capitale è incompatibile con i principi dell'Unione.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. I fatti all'origine della pronuncia e la decisione della Corte – 3. Qualche considerazione sulla tassazione dei dividendi in uscita corrisposti a società di Stati terzi e la libera circolazione dei capitali nei rapporti con Stati terzi – 4. Brevi osservazioni conclusive.

1. - *Introduzione*

La sentenza in esame concerne la compatibilità con le norme che regolano la libera circolazione di capitali delle condizioni alle quali la disciplina fiscale tedesca consente alle società non residenti di ottenere il rimborso della ritenuta alla fonte sui redditi da capitale costituiti da dividendi provenienti da partecipazioni di minoranze di società stabilite in Germania.

La richiesta sorge nel contesto di una contestazione da parte della società ACC Silicones Ltd circa il rifiuto da parte del *Bundeszentralamt*

*für Steuern* (l'Ufficio federale centrale delle imposte tedesco) nell'ammettere le richieste di rimborso dell'imposta che era stata trattenuta e pagata per gli anni dal 2006 al 2008 incluso, rifiuto che fa seguito alla sentenza del 20 ottobre 2011<sup>(1)</sup>. In tale pronuncia, la Corte di giustizia dell'Unione europea (di seguito, per brevità, "CGUE" o la "Corte" o "i giudici del Lussemburgo") stabilì che, tassando i dividendi distribuiti a società non residenti nel caso in cui la soglia di partecipazione di una società madre al capitale della sua controllata stabilita dall'art. 3, par. 1, direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, come modificata dalla direttiva 2003/123/CE, non è raggiunta, in termini economici, in misura maggiore rispetto ai dividendi distribuiti alle società residenti, la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 56, n. 1, CE e dell'art. 40 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo (in prosieguo: l'"Accordo SEE").

Per conformarsi a tale sentenza, nel marzo 2013 il legislatore tedesco ha emanato, con effetto retroattivo, l'articolo 32, paragrafo 5, della *Körperschaftsteuergesetz* (legge sull'imposta sulle società), le cui disposizioni sono state esaminate dalla Corte nell'ambito della domanda di pronuncia pregiudiziale.

La sentenza costituisce un'ulteriore conferma dell'orientamento della Corte, che va nella direzione di adottare come criterio guida l'effettiva parità di trattamento. In tal senso si rivela necessaria la comparazione tra il trattamento riservato ai dividendi in uscita rispetto a quelli distribuiti internamente, tenendo conto dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni domestiche.

## 2. - I fatti all'origine della pronuncia e la decisione della Corte

Il contribuente-ricorrente è ACC Silicones Ltd. ("ACC"), una società di capitali con sede in Gran Bretagna, la quale tra il 2006 e il 2008 deteneva una partecipazione del 5,26% nel capitale nominale della società tedesca Ambrattec GmbH ("Ambrattec"). La ACC era posseduta al 100% da un'altra entità britannica, la The Amber Chemical Co. Ltd., quotata in borsa.

Nel summenzionato arco temporale, ACC ricevette la distribuzione dei dividendi da Ambrattec. Su questi utili distribuiti, Ambrattec operò

---

<sup>(1)</sup> CGUE, 1 gennaio 2000, Causa C-284/09, *Commissione europea contro Repubblica federale di Germania*, EU:C:2011:670.



una ritenuta alla fonte del 20% a titolo di imposta sui redditi di capitale, oltre a un contributo di solidarietà del 5,5%, con contestuale versamento delle relative somme.

Per questi motivi, ACC aveva chiesto: (i) la limitazione dell'aliquota della ritenuta alla fonte al 15% sulla base della convenzione del 26 novembre 1964, tra la Repubblica federale di Germania e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, concernente l'eliminazione della doppia imposizione e la prevenzione dell'evasione fiscale (la "Convenzione"), ai sensi della quale *"i dividendi distribuiti da una società residente nel territorio di uno Stato ad un soggetto residente nel territorio dell'altro Stato possono essere oggetto di imposizione anche nel primo Stato. Tuttavia, l'imposta non sarà applicata in detto primo Stato con un'aliquota superiore al 15% sull'importo lordo di tali dividendi, purché questi ultimi siano assoggettati all'imposta nel territorio dell'altro Stato o, trattandosi di dividendi distribuiti da una società residente nel Regno Unito, siano esentati dall'imposta della Repubblica federale in base a quanto disposto dall'articolo XVIII, paragrafo 2"* e (ii) la restituzione delle somme versate residue.

L'Ufficio federale centrale delle imposte accolse solo la prima richiesta del ricorrente, relativa alla limitazione dell'aliquota della ritenuta alla fonte, procedendo quindi con la restituzione dell'eccedenza, non provvedendo pertanto alla restituzione delle rimanenti somme versate in quanto ACC non avrebbe soddisfatto il requisito probatorio previsto dalla legge tedesca.

Le norme tedesche relative al rimborso della ritenuta d'acconto sui dividendi, infatti, sono più severe nei casi in cui il beneficiario sia una società non residente: tra gli altri requisiti, infatti, è onere del beneficiario non residente dimostrare, presentando una certificazione rilasciata dalle autorità fiscali dello Stato di residenza, che – si legge nella sentenza – *"egli in questo Stato viene considerato come fiscalmente residente, che è ivi illimitatamente assoggettato all'imposta sugli enti societari e che non è esentato dall'imposta sugli enti societari, nonché che egli è l'effettivo percettore dei redditi da capitale"*.

Al contrario, i beneficiari tedeschi sono autorizzati a compensare interamente l'imposta trattenuta alla fonte con l'imposta sul reddito delle società tedesca, richiedendo il rimborso di qualsiasi ritenuta alla fonte risultante in eccesso rispetto all'imposta sul reddito delle società, senza fornire ulteriori prove documentali.

ACC ha quindi impugnato la decisione emessa dalle autorità fiscali tedesche, e il caso è stato portato davanti al *Finanzgericht Köln* (Tribunale tributario di Colonia).

Il tribunale tedesco ha osservato che, essendo l'azionista di ACC una società quotata in borsa, sarebbe stato arduo per il ricorrente fornire il requisito probatorio previsto dalla legge tedesca. Data la differenza di trattamento, la Corte tedesca sospese il procedimento rinviando il caso alla CGUE, alla quale ha sottoposto due questioni pregiudiziali.

La prima, relativa all'art. 63 TFUE, e se esso debba essere interpretato nel senso che osti a una disposizione della normativa fiscale di uno Stato membro che subordina il rimborso dell'imposta sui redditi da capitale versata sui dividendi da partecipazioni a titolo di azionariato diffuso percepiti da una società stabilita in un altro Stato membro alla prova che tale imposta non possa essere imputata o essere oggetto di un riporto di imputazione a livello di tale società o dei soggetti titolari di partecipazioni dirette o indirette nel capitale della stessa, né essere detratta da detta società quale costo di esercizio o spesa di gestione, mentre siffatto presupposto non è previsto allorché si tratti del rimborso dell'imposta sui redditi da capitale versata da una società residente che percepisce lo stesso tipo di redditi.

La seconda, se – in caso di rigetto della prima – il principio di proporzionalità e il principio dell'effetto utile ostino al requisito della presentazione della certificazione richiesta dall'Ufficio federale centrale delle imposte tedesco, qualora il percettore di dividendi derivanti da partecipazioni a titolo di azionariato diffuso e residente all'estero sia impossibilitato a produrre tale documentazione.

La Corte ha preliminarmente esaminato la ricevibilità del ricorso, riprendendo i rilievi svolti dall'Avvocato Generale<sup>(2)</sup>, statuendo che le questioni pregiudiziali proposte dal ricorrente sono irricevibili nella misura in cui riguardano il rimborso della ritenuta alla fonte sui redditi da capitale in relazione a dividendi da partecipazioni a titolo di azionariato diffuso distribuiti a società aventi la propria sede e/o il luogo della propria direzione amministrativa in un paese terzo.

Sulla prima questione proposta da ACC la Corte, riprendendo la propria (costante) giurisprudenza sul tema, ribadisce che le misure idonee

---

<sup>(2)</sup> Cfr. conclusioni dell'Avvocato Generale Anthony Collins, rese il 22 gennaio 2022 (ECLI:EU:C:2022:48), punto 30: “A mio avviso, la questione se, nel caso di dividendi distribuiti a società con sede in un paese terzo, i presupposti previsti dalla normativa tedesca di cui trattasi per ottenere il rimborso delle ritenute d'imposta sui redditi di capitale siano in contrasto con le disposizioni dell'Unione in materia di libera circolazione dei capitali non ha alcuna relazione con l'oggetto del procedimento principale ed è pertanto di natura ipotetica. Ne consegue che rispondere a detta questione non risulta necessario ai fini della soluzione della controversia di cui è investito il giudice del rinvio.”.

a dissuadere i non residenti dal compiere investimenti in uno Stato membro o i residenti di uno Stato membro dal compierne in altri Stati costituiscono restrizioni alla libera circolazione<sup>(3)</sup>.

Quindi, una normativa nazionale che, per quanto attiene alle partecipazioni non rientranti nell'ambito di applicazione della Direttiva 90/435<sup>(4)</sup>, prevede il rimborso della ritenuta alla fonte prelevata sui dividendi versati a società residenti introduce una restrizione alla libertà di circolazione qualora non sia prevista alcuna possibilità di rimborso per quanto riguarda la ritenuta alla fonte prelevata sui dividendi versati a società situate in altri Stati membri<sup>(5)</sup>.

Di conseguenza, gli Stati membri sono liberi di tassare i dividendi e di stabilire misure nazionali per attenuare la doppia imposizione, purché le norme non siano contrarie alla libera circolazione dei capitali, ritenendosi tale la differenziazione di trattamento tra situazioni oggettivamente comparabili senza che la diversificazione sia in alcun modo giustificata né

---

<sup>(3)</sup> “Gli articoli 63 e 65 TFUE devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa di uno Stato membro, come quella oggetto del procedimento principale, per effetto della quale i dividendi distribuiti da una società residente sono assoggettati a ritenuta alla fonte se percepiti da una società non residente, mentre, nel caso in cui vengano percepiti da una società residente, la loro tassazione, secondo il regime di diritto comune d'imposta sulle società, si realizza alla chiusura dell'esercizio di loro percezione subordinatamente alla condizione che il risultato della società medesima realizzato nell'esercizio medesimo sia in attivo, laddove la tassazione dei dividendi può, eventualmente, non verificarsi mai qualora la società stessa cessi la propria attività senza aver ottenuto un risultato in attivo successivamente alla percezione dei dividendi”. Così la Corte nella sentenza CGUE, 22 novembre 2019, Causa C-575/17, *Sofina SA e a. contro Ministre de l'Action et des Comptes publics*, ECLI:EU:C:2018:943, nella quale i giudici del Lussemburgo argomentarono le proprie considerazioni citando a loro volta la sentenza *Marks & Spencer* del 2005 (CGUE, 13 dicembre 2005, Causa C-446/03, *Marks & Spencer plc contro David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, ECLI:EU:C:2005:763), nella quale la Corte statui che la deducibilità delle perdite delle controllate nell'ambito del *group relief* inglese costituiva un vantaggio per la controllante conseguentemente la disparità di trattamento tra le perdite prodotte dalle controllate residenti e le perdite prodotte dalle controllate non residenti ha causato una restrizione alla libertà di stabilimento. Si rinvia a E. Della Valle, *L'utilizzazione cross-border delle perdite fiscali: il caso Marks&Spencer*, in *Rass. trib.*, 2006, 3, 1002 ss.

<sup>(4)</sup> Direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati Membri diversi, rifiuta nella Direttiva 2011/96/UE.

<sup>(5)</sup> Cfr. CGUE, 20 ottobre 2011, Causa C-284/09, *Commissione europea contro Repubblica federale di Germania*, EU:C:2011:670, punto 72: “[...] si deve concludere che la disparità di trattamento dei dividendi secondo che siano distribuiti a società residenti o a società non residenti, quale instaurata dalla normativa tributaria tedesca, è atta a dissuadere le società aventi sede in altri Stati membri dal procedere ad investimenti in Germania e può altresì costituire un ostacolo alla raccolta di capitali da parte di società residenti presso società stabilite in altri Stati membri.”.

strumentale al raggiungimento dell'obiettivo perseguito e/o sproporzionata nel modo in cui raggiunge l'obiettivo stesso.

Nel determinare se le norme rappresentino una restrizione alla libera circolazione dei capitali, è necessario analizzare se il trattato fiscale pertinentemente neutralizzi pienamente le differenze tra il trattamento fiscale applicato alle società residenti e a quelle non residenti. Sebbene spetti al giudice del rinvio effettuare questa valutazione, la CGUE ha osservato che il meccanismo di sgravio previsto dalla convenzione contro la doppia imposizione tra Regno Unito e Germania non garantisce la piena neutralizzazione in tutti i casi.

In secondo luogo, la Corte ha altresì respinto l'argomentazione della Germania secondo la quale la differenza di trattamento sarebbe giustificata dalla necessità di preservare una ripartizione equilibrata dei diritti di imposizione tra gli Stati membri.

I giudici del Lussemburgo hanno osservato che uno Stato membro non può invocare il mantenimento di una ripartizione equilibrata dei diritti di imposizione tra gli Stati membri come giustificazione per tassare i beneficiari di dividendi in altri Stati membri, se ha contemporaneamente scelto di non tassare le società residenti in Germania sugli stessi dividendi. La Corte ha inoltre rilevato che la restrizione non è giustificata dall'esigenza di evitare che la ritenuta alla fonte sia presa in considerazione due volte. Questo perché, nel caso di dividendi pagati a società residenti, non si può escludere che la ritenuta alla fonte venga presa in considerazione due volte e, quindi, la misura non può essere considerata idonea a garantire il raggiungimento dell'obiettivo perseguito.

La Corte dichiara quindi che *“l'articolo 63 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta a una disposizione della normativa tributaria di uno Stato membro che subordina il rimborso dell'imposta sui redditi da capitale versata sui dividendi da partecipazioni inferiori alle soglie previste dalla direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, come modificata dalla direttiva 2003/123/CE del Consiglio, del 22 dicembre 2003, percepiti da una società stabilita in un altro Stato membro.”*.

Dato che la misura contestata viola il diritto dell'Unione europea, la CGUE ha deciso di non affrontare la questione del giudice del rinvio relativa alla proporzionalità e all'efficacia delle norme tedesche.

Tuttavia, sarebbe stato particolarmente interessante leggere le argomentazioni della Corte al riguardo, per capire se avesse aderito all'argomentazione proposta sul tema dall'Avvocato Generale, nella misura in cui ha affermato che gli Stati membri non dovrebbero adottare un approccio

formalistico, dovendo invece accettare prove alternative portate dai contribuenti.

3. - *Qualche considerazione sulla tassazione dei dividendi in uscita corrisposti a società di Stati terzi e la libera circolazione dei capitali nei rapporti con Stati terzi*

Come osservato in dottrina<sup>(6)</sup>, il tema della tassazione dei dividendi internazionali “*rappresenta la naturale intersezione di due ordini di rilevantissimi problemi: la ripartizione della materia imponibile tra più giurisdizioni [...] e l'integrazione tra tassazione della società, sull'utile, e del socio, sul dividendo.*”.

In particolare, la questione della tassazione dei dividendi in uscita<sup>(7)</sup> non è certo una novità nel panorama giurisprudenziale dell'Unione europea, dal momento che è uno dei fenomeni transfrontalieri più frequenti<sup>(8)</sup> <sup>(9)</sup>.

<sup>(6)</sup> D. Cané, *Territorialità e tassazione dei dividendi internazionali*, in *Riv. dir. fin. e scien. fin.*, 2019, 3, 273.

<sup>(7)</sup> Si segnalano, *ex multis*, F. Bulgarelli, *Imposizione nazionale di utili intracomunitari e compatibilità dei regimi convenzionali e comunitari*, in *Rass. trib.*, 2007, 629 ss.; G. D'Angelo, *La Corte di Giustizia conferma: le ritenute sui dividendi in uscita sono incompatibili con la libera circolazione dei capitali*, in *Rass. trib.*, 2007, 1898 ss.; F. Menti, *Gli utili distribuiti dalla società controllata alla società controllante e la questione dell'applicazione della ritenuta alla fonte*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 4, 306 ss.; M. Tenore, *Tassazione dei dividendi in uscita, approccio pan-europeo e potestà impositiva dello Stato della fonte*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 4, 119 ss. Peraltro, nel caso delle ritenute sui dividendi in uscita si potrebbero configurare due distinte fattispecie di doppia imposizione: quella di tipo economico e quella di tipo giuridico. Per la Corte è nella natura stessa della ritenuta alla fonte che si possono rilevare profili critici, perché tale forma di imposizione presuppone una doppia imposizione del medesimo reddito, fenomeno che si realizza “*quando i dividendi sui quali è già stata operata la ritenuta alla fonte confluiscono, presso il beneficiario, nella base imponibile dell'imposta sul reddito delle società e vengono ivi nuovamente tassati senza l'integrale detrazione della ritenuta alla fonte*” cfr. Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott del 16 luglio 2009, nella causa C-540/07 (per i riferimenti alla causa si rinvia alla nota 14), ECLI:EU:C:2009:463.

<sup>(8)</sup> Si veda, *ex multis*, G. Maisto (a cura di), *La tassazione dei dividendi intersocietari. Temi attuali di diritto tributario italiano, dell'Unione Europea e delle convenzioni internazionali*, Milano, 2011; D. Stevanato, *Ritenuta alla fonte sui dividendi corrisposti a società non residenti e restrizioni alla libera circolazione dei capitali*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 97 ss.

<sup>(9)</sup> Si ritiene di riportare integralmente un altro passaggio del citato contributo di D. Cané (cfr. nota 6), nella parte in cui ritiene che “*Per essere efficiente ed equa, la tassazione dei redditi societari transnazionali dovrebbe replicare quella dei redditi interni, evitando plurime imposizioni sulla medesima ricchezza, tanto presso lo stesso soggetto (doppia imposizione giuridica internazionale) quanto presso soggetti diversi e in forme diverse, come utile prima, e come dividendo poi (doppia imposizione economica o societaria internazionale). Pertanto, come previsto a livello interno, anche a livello internazionale la tassazione sui dividendi non*

Con la Direttiva 90/435/CEE, abrogata dalla Direttiva 2011/96/UE, si è andati nella direzione di promuovere l'introduzione di norme fiscali atte privilegiare il corretto funzionamento del mercato unico nonché la competitività delle imprese. In questo senso, quindi, l'Unione europea (già Comunità Economica Europea) ha compiuto un primo passo verso un diritto fiscale comunitario (ora, unionale) nella misura in cui ha previsto l'eliminazione della doppia tassazione sui dividendi comunitari, disponendo la tassazione dell'utile societario solo nel territorio di produzione e, pertanto, nello Stato di residenza della società figlia purché, *inter alia*, la società non residente detenga una partecipazione non inferiore al 10%.

Nel caso di specie, non essendo applicabile la Direttiva in quanto le partecipazioni non raggiungono la soglia ivi prevista, spetta agli Stati membri evitare la doppia imposizione economica senza che ciò li autorizzi ad adottare misure contrarie alle libertà di circolazione dei capitali<sup>(10)</sup>.

È nel rispetto delle libertà fondamentali, pertanto, che lo Stato membro deve agire al fine di evitare il fenomeno della doppia imposizione economica, settore su cui la Corte viene frequentemente chiamata per intervenire per contemperare le esigenze del mercato unico e gli interessi – nonché le competenze – proprie degli Stati membri, che meritano altrettanta tutela.

Il diritto unionale, per mezzo del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea, disciplina le libertà fondamentali tra cui la libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali; tali libertà fondamentali sono direttamente applicabili negli Stati membri. Specifiche restrizioni sono, però, possibili in quanto gli Stati membri hanno la facoltà di applicare regimi fiscali differenti tra contribuenti che non si trovano in situazioni comparabili.

La definizione di *movimento di capitali* non è presente nel TFUE, ma la giurisprudenza della Corte è intervenuta (anche) in tal senso<sup>(11)</sup>, definendo i movimenti di capitali: (i) insieme delle operazioni necessarie alla realizzazione dei movimenti di capitali; (ii) le operazioni effettuate da qualsiasi persona fisica o giuridica, comprese le operazioni concernenti

---

*dovrebbe duplicare quella, precedente, sugli utili societari, di cui i primi rappresentano una frazione*".

<sup>(10)</sup> CGUE, 12 dicembre 2006, Causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation contro Commissioners of Inland Revenue*, ECLI:EU:C:2006:773, punto 54; CGUE, 8 novembre 2007, Causa C-379/05, *Amurta SGPS contro Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam*, ECLI:EU:C:2007:655, punto 24.

<sup>(11)</sup> CGUE, 16 marzo 1999, Causa C-222/97, *Manfred Trummer e Peter Mayer*, ECLI:EU:C:1999:143.

le attività o le passività degli Stati Membri e delle altre amministrazioni e organismi pubblici; (iii) l'accesso dell'operatore a tutte le tecniche finanziarie disponibili sul mercato sul quale l'operazione viene effettuata; (iv) le operazioni di liquidazione o di cessione di attività costituite, il rimpatrio del prodotto di tale liquidazione o l'utilizzo di tale prodotto nei limiti degli obblighi comunitari; (v) le operazioni di rimborso di crediti o prestiti.

È, quindi, orientamento consolidato<sup>(12)</sup> dei giudici del Lussemburgo quello che va nella direzione di attuare e applicare modelli impositivi che non rendano gravoso l'investimento dei loro capitali all'estero rispetto a quanto avviene in ambito nazionale.

Come anche statuito nella pronuncia annotata, la Corte ha ribadito più volte che la restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali possa essere giustificata solo in virtù di motivi di interesse<sup>(13)</sup> pubblico allorché la norma nazionale, nel perseguire la finalità, garantisca il conseguimento dello scopo perseguito anche al fine di garantire una certa coerenza del sistema tributario e mantenere una ripartizione equilibrata del potere impositivo<sup>(14)</sup>.

Parimenti, è pacifico che una restrizione alla libera circolazione dei capitali possa essere giustificata solo qualora la differenza di trattamento riguardi situazioni che non siano oggettivamente paragonabili o alla presenza di motivi d'interesse generale. In questo senso, secondo l'opinione espressa già in passato<sup>(15)</sup> dalla Corte, l'applicazione delle direttive comunitarie in materia di scambio di informazioni sarebbe di per sé sufficiente a garantire un'adeguata cooperazione tra le amministrazioni degli Stati Membri. Tuttavia, laddove gli Stati non abbiano assunto alcun impegno di mutua assistenza e scambio di informazioni ovvero si sia in presenza di una delle limitazioni previste dalla Direttiva 2011/96/EU, l'argomento della lotta alla frode può essere invocato quale motivo imperativo di interesse generale per giustificare una restrizione della libera circolazione dei capitali.

Negli artt. 63 TFUE ss. è disciplinata la libera circolazione dei capitali, principio secondo il quale è vietata ogni restrizione su movimenti di capitali e sui pagamenti tra Stati membri e tra Stati membri e paesi terzi, e la Corte ha l'onere di interpretarne le relative disposizioni.

---

<sup>(12)</sup> CGUE, 20 maggio 2008, Causa C-194/06, *Staatssecretaris van Financiën contro Orange European Smallcap Fund NV*, ECLI:EU:C:2008:289.

<sup>(13)</sup> CGUE, 30 aprile 2020, Causa C-565/18, *Société Générale SA contro Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso*, ECLI:EU:C:2020:318.

<sup>(14)</sup> CGUE, 4 giugno 2022, Causa C-503/99, *Commissione delle Comunità europee contro Regno del Belgio*, ECLI:EU:C:2002:328.

<sup>(15)</sup> CGUE, 19 novembre 2009, C-540/07, *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana*, ECLI:EU:C:2009:717.

La citata norma dispone: “*Nell’ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi. Nell’ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni sui pagamenti tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi*”.

Le sole restrizioni giustificate ai movimenti di capitali, oltre a quelle cristallizzate dalla Corte e relative ai motivi imperativi di interesse generale, sono elencate nell’art. 65 TFUE, e sono le seguenti: (i) le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione nazionale, in particolare nel settore fiscale e in materia di vigilanza prudenziale sui servizi finanziari; (ii) le procedure per la dichiarazione dei movimenti di capitali a fini amministrativi o statistici; (iii) le misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza.

La realizzazione di un mercato unico, scopo principe dell’Unione europea, è stato un processo graduale e oggi la prospettiva è orientata verso l’accesso ai mercati degli Stati membri quasi in maniera automatica, eliminando tutti quegli ostacoli, di carattere discriminatorio e non, ritenuti non giustificati<sup>(16)</sup>.

Come noto, infatti, l’assetto dell’Unione è caratterizzato da una crescente integrazione tra gli Stati, la quale comporta un quasi fisiologico sorgere di conflitti tra esigenze di attuazione del diritto europeo e tutela dei diritti fondamentali.

Se è vero che il primato del diritto dell’Unione europea su quello degli Stati membri deriva da una scelta di questi ultimi, questa stessa scelta non può esente da bilanciamento con altri principi fondamentali dell’ordinamento nazionale: ci si riferisce alla c.d. «teoria dei controlimiti»<sup>(17)</sup> in forza della quale l’ingresso del diritto dell’Unione non può confliggere con i principi fondamentali dell’ordinamento nazionale stesso<sup>(18)</sup>.

---

<sup>(16)</sup> Si rinvia, *ex multis*, a F.A. García Prats, *Incidencia del derecho comunitario en la configuracion juridica del derecho financiero: politicas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero*, in *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, 2001, 519 ss.; G. Bizzioli, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Cedam, 2008, 135.

<sup>(17)</sup> Un primo riferimento alla presenza di un nucleo di regole imprescindibili, ritenute fondamentali per l’ordinamento nazionale, è da ricondursi alla sentenza 27 dicembre 1965, n. 98, della Corte Costituzionale. Con la sentenza 27 dicembre 1973, n. 183, la Consulta enuncia, *ex multis*, anche i limiti ordinamentali interni rispetto al processo di integrazione, dando di fatto corpo alla categoria dei cc.dd. “controlimiti”, di cui la giurisprudenza costituzionale precedente recava solo alcuni approssimativi cenni.

<sup>(18)</sup> Si rinvia, *ex multis*, a A. Benardi, *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, 2017.



Tale istituzione si pone come «strumento di integrazione» tra gli Stati partecipanti, fondato su una norma, l'art. 11 Cost., che «segna un chiaro e preciso indirizzo politico» di «apertura dell'Italia alle più impegnative forme di collaborazione e organizzazione internazionale»<sup>(19)</sup>.

Il primo caso in cui si rese necessaria l'invocazione della teoria dei controlimiti fu nella nota sentenza Taricco<sup>(20)</sup>, nella quale la Corte di Giustizia dell'Unione europea dichiarò la normativa italiana incompatibile con la normativa europea, in quanto permette che determinate frodi fiscali gravi in materia di IVA possano rimanere impunte per effetto della prescrizione<sup>(21)</sup>. In particolare, la Corte di Giustizia affermò che i Paesi membri avrebbero dovuto disapplicare «le disposizioni nazionali che abbiano per effetto di impedire allo Stato membro interessato di rispettare gli obblighi impostigli dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE». La Corte Costituzionale, osservando come la possibile applicazione dell'art. 325 TFUE avrebbe violato il principio dell'irretroattività della legge penale previsto all'art. 25, comma 2, Cost., formulò un rinvio pregiudiziale di interpretazione minacciando di dare applicazione alla teoria dei controlimiti «[...] Qualora si verificasse il caso, sommamente improbabile, che in specifiche ipotesi normative tale osservanza venga meno, sarebbe necessario dichiarare l'illegittimità costituzionale della legge nazionale che ha autorizzato la ratifica e resi esecutivi i Trattati [...]». La Corte di Giustizia, con la sentenza Taricco *bis*, intervenne sulla questione accogliendo tale principio della Corte Costituzionale italiana, ribadendo che il giudice nazionale è tenuto a disapplicare le norme interne ritenute incompatibili con l'ordinamento europeo; ma, dall'altra parte ha anche riconosciuto che qualora tale disapplicazione vada ad intaccare il principio di legalità allora il giudice nazionale non è tenuto a disapplicare le norme interne. Il caso citato, seppur per brevi cenni, consente di osservare concretamente l'importanza della teoria dei controlimiti, che rappresenta una forma di tutela imprescindibile tramite la quale è possibile far bilanciare le esigenze nazionali con quelle unionali. Attenta dottrina ha rilevato che «a fronte della proclamazione formale di una tutela anche comunitaria dei diritti non può più ammettersi, in fondo, che una Corte costituzionale nazionale si erga a garante dei diritti dell'uomo rispetto al diritto comunitario [...]». I contro-

---

<sup>(19)</sup> Corte Cost., n. 183 del 1973.

<sup>(20)</sup> CGUE, 8 settembre 2015, Causa C-105/14, *Taricco e altri*, ECLI: EU:C:2015:555.

<sup>(21)</sup> Commissione europea, Proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), COM(2016) 683, 25 ottobre 2016.

limiti si avviano, quindi, a divenire non più il rigido muro di confine fra ordinamenti, ma il punto di snodo, la cerniera nei rapporti tra UE e Stati membri» (22).

#### 4. - *Brevi osservazioni conclusive*

La pronuncia in esame, di sicuro interesse per i contribuenti societari non residenti con una partecipazione in società tedesche, offre degli spunti circa la discrezionalità – residuale – in capo agli Stati membri in ambito di tassazione dei dividendi in uscita. Assicurare una completa ed effettiva parità di trattamento risulta essere sempre più arduo, il che corrobora in qualche modo la necessità dell'introduzione di meccanismi impositivi comuni al fine di agire sulla determinazione della base imponibile. La Commissione europea ha infatti evidenziato a più riprese i timori circa l'assenza di un sistema comune di imposta sulle società all'interno dell'Unione europea.

Al riguardo, è ormai noto il piano della Commissione di presentare il *Business in Europe: Framework for Income Taxation* (BEFIT), con l'obiettivo di creare un ambiente più favorevole alle imprese, in sostituzione della *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB) (23).

Il BEFIT è finalizzato alla predisposizione di norme comuni sia per la determinazione della base imponibile dell'imposta sulle società che per la ripartizione degli utili tra gli Stati membri, in forza di una c.d. formula di ripartizione. L'adozione della proposta legislativa da parte della Commissione è prevista per il terzo trimestre del 2023.

Tornando al caso in esame, esso rileva in quanto i requisiti di probatori previsti dalla legislazione tedesca costituiscono, a detta della Corte, una violazione della libera circolazione dei capitali, dato che tale prova non è richiesta a una società domiciliata in Germania. Sebbene non sia il fulcro della decisione, anche il parere dell'Avvocato Generale sulla sproporzione dei requisiti probatori è, in questo senso, incoraggiante.

Appare pacifico che il *rimborso* in sé per sé potrebbe non essere sufficiente poiché permarrebbero comunque delle differenze non eliminabili, onerose in termini di procedure da seguire e adempimenti a cui provvedere, che di fatto costituiscono una disparità di trattamento.

---

(22) A. Celotto, *Una nuova ottica dei "controlimiti" nel trattato costituzionale europeo?*, disponibile al link: [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it).

(23) P. Arginelli, *In tema di applicabilità della libera circolazione dei capitali a dividendi provenienti da Stati terzi e relativi a partecipazioni di controllo o di collegamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 5, 115.

Potrebbe rendersi necessario, pertanto, assoggettare i dividendi in uscita al medesimo trattamento fiscale, indipendentemente dal luogo di stabilimento della società beneficiaria.

In dottrina è stato affermato, per un caso simile, come la questione sia di *“rilevanza fondamentale per il diritto dell’Unione europea e l’orientamento della Corte di Lussemburgo è suscettibile di influenzare l’assetto e il bilanciamento dei rapporti tra Stati membri e Stati terzi con ramificazioni sul diritto del commercio internazionale disciplinato dai trattati conclusi in seno all’Organizzazione Mondiale del Commercio (World Trade Organisation) che si propongono di eliminare le restrizioni allo scambio di beni e servizi, nonché ai correlati investimenti, nei rapporti tra Stati.”*.

Come si legge in una nota sintetica di settembre 2022 disponibile sul sito Internet del Parlamento europeo<sup>(24)</sup>, lo stesso ha sostenuto gli sforzi atti alla liberalizzazione dei movimenti di capitali, ritenendo però di dover valorizzare la dimensione interna affinché i capitali alimentino in via prioritaria gli investimenti all’interno dell’Unione europea. Già nel 2015, esso ha adottato una risoluzione<sup>(25)</sup> con la quale, si legge, esso *“invitava a rimuovere gli ostacoli esistenti ai finanziamenti transfrontalieri, in particolare per le piccole e medie imprese, e a rafforzare il ruolo dell’Autorità europea degli strumenti finanziari e dei mercati (ESMA) nel miglioramento della convergenza in materia di vigilanza”*<sup>(26)</sup>.

---

<sup>(24)</sup> Note sintetiche sull’Unione Europea, *Libera circolazione dei capitali*, disponibile all’indirizzo Internet [www.europarl.europa.eu](http://www.europarl.europa.eu).

<sup>(25)</sup> Risoluzione del Parlamento europeo del 9 luglio 2015 su “Costruire un’Unione dei mercati dei capitali” (2015/2634(RSP)).

<sup>(26)</sup> “[...] riconoscere che le diversità in termini di modelli aziendali e mercati finanziari esistenti tra gli Stati membri possono rappresentare un punto di forza che merita di essere tutelato nell’interesse dell’intera Europa [...] l’avvio dell’Unione dei mercati dei capitali e la legislazione pertinente dovrebbero essere finalizzati al buon funzionamento dei mercati dei capitali nell’intera UE, al completamento del mercato unico e al potenziamento della crescita sostenibile; [...] tutti i settori devono avere l’obiettivo fondamentale di migliorare l’allocazione di capitali in tutta l’economia europea e impiegare meglio le riserve di capitale attualmente inattivo [...] l’Unione dei mercati dei capitali debba seguire un approccio graduale e che le sue priorità debbano essere di natura triplice: in primo luogo, incentivare una più efficiente allocazione dei risparmi attraverso l’ampliamento e la diversificazione delle fonti di finanziamento disponibili per le imprese e offrire ai risparmiatori e agli investitori maggiori possibilità di scelta in materia di investimenti, più trasparenza e una maggiore diversificazione del portafoglio; in secondo luogo, consentire una maggiore attenuazione dei rischi mediante la creazione di mercati transfrontalieri più solidi, aumentando la resilienza del sistema finanziario contro gli effetti negativi di gravi crisi finanziarie e attenuando l’impatto degli shock idiosincratichi; in terzo luogo, assicurare che vi sia un efficace canale complementare per finanziare l’economia reale.”.

L'ordinamento sovranazionale negli ultimi decenni ha subito trasformazioni che hanno ampliato in maniera incisiva il raggio d'azione dell'Unione europea, i cui obiettivi sono andati ben oltre la mera eliminazione delle barriere protezionistiche e l'adozione di politiche comuni principalmente in settori economici e commerciali, finalizzati appunto alla creazione di un mercato comune. È nell'emersione del conflitto, e quindi della fase patologica, che rileva la pluralità di centri di potere alle quali, forse, le risposte tradizionali (ossia il primato assoluto affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea e la teoria dei controlimiti), non sono più sufficienti.

Non è certamente questa la sede per approfondire e indagare il pluralismo e il rapporto tra sovranità e dimensione sovranazionale; tuttavia, a parere di chi scrive, un intervento a livello unionale nel settore tributario – e quindi l'armonizzazione tra sistemi fiscali<sup>(27)</sup> – appare essere (anche) per questa specifica materia, qui trattata in poche pagine, la via preferibile, benché non immediatamente percorribile anche alla luce di una situazione globale che lascia presagire altre priorità nell'agenda del legislatore europeo.

MARA FIERRO (\*)

*Dottoranda di Ricerca in Diritto Tributario, Università di Bergamo*

---

(27) Su tutti, si segnala il recente contributo di G. Bizoli, *Building the EU Tax Sovereignty: Lessons from Federalism*, in *World Tax Journal*, 2022, 14, 3. L'Autore evidenzia come il ruolo della fiscalità all'interno dell'Unione europea sia cresciuto notevolmente, da ultimo a seguito della crisi dovuta al Covid-19, e che la stessa sia di fatto un ostacolo al funzionamento del mercato interno.

(\*) Membro del Centro di ricerca di Diritto Tributario Europeo IFE – *IUS Fiscale Europaeum*, Università degli Studi Suor Orsola Benincasa.

CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA, 7 aprile 2022,  
Causa C-489/20

Pres. A. Arabadjiev – Rel. T. von Danwitz – Avv. gen. E. Tanchev

*L'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, deve essere interpretato nel senso che l'obbligazione doganale si estingue in una situazione in cui [le] merci siano sequestrate e successivamente confiscate dopo essere già state introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione europea.*

*L'articolo 2, lettera b) e l'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, nonché l'articolo 2, paragrafo 1, lettera d) e l'articolo 70 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che l'estinzione dell'obbligazione doganale per la causa prevista all'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del regolamento n. 952/2013 non comporta l'estinzione dell'obbligazione connessa, rispettivamente, alle accise e all'imposta sul valore aggiunto per merci introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione europea.*

(Omissis).

**Gli effetti del sequestro e della confisca delle merci introdotte  
illegalmente nel territorio doganale dell'Unione europea  
sull'obbligazione doganale, iva e accise**

**Abstract:** Nella sentenza C-489/20 la Corte di giustizia afferma che l'art. 124, par. 1, lett. e) CDU deve essere interpretato nel senso che l'obbligazione doganale si estingue in una situazione in cui le merci siano sequestrate e successivamente confiscate dopo essere già state introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione. Inoltre, la Corte di giustizia dichiara che questa fattispecie estintiva non comporta l'estinzione dell'obbligazione connessa, rispettivamente, alle accise e all'iva per merci introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione. Infine, i giudici unionali affermano che, come espressamente previsto dall'art. 124, par. 2 CDU, l'estinzione dell'obbligazione doganale non osta in alcun modo all'imposizione delle sanzioni relative all'inosservanza della normativa doganale.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. L'estinzione dell'obbligazione doganale – 2.1. Dal CDC al CDU – 2.2. L'estinzione dell'obbligazione doganale per effetto del sequestro e della confisca della merce di contrabbando – 3. Gli effetti dell'estinzione dell'obbligazione doganale sull'obbligazione per accise ed iva – 3.1. La dipendenza parziale della disciplina dell'iva e delle accise da quella delle dogane – 3.2. Il rapporto tra l'obbligazione doganale e l'obbligazione in materia di accise e iva – 4. Gli effetti dell'estinzione dell'obbligazione doganale sulle sanzioni amministrative e penali per violazione di norme doganali – 5. Osservazioni conclusive.

### 1. - *Premessa*

Con la sentenza C-489/20<sup>(1)</sup> la Corte di giustizia dell'Unione Europea si è pronunciata sull'individuazione del momento in cui si verifica l'estinzione dell'obbligazione doganale per effetto del sequestro e della successiva confisca di merci importate illegalmente nel territorio doganale dell'Unione europea. Inoltre, il giudice europeo si è pronunciato sugli effetti che questa causa di estinzione produce sulle obbligazioni sorte in materia di accise e di iva e sulle sanzioni doganali.

Le questioni pregiudiziali sono state poste dalla Corte amministrativa suprema della Lituania e, all'epoca dei fatti, la legge sull'amministrazione tributaria lituana prevedeva che ogni obbligo relativo alle imposte gestite dalle dogane cessava se le merci venivano trattenute al momento dell'ingresso irregolare e, contemporaneamente o successivamente, confiscate. Questa disposizione è stata poi abrogata e la legge lituana sulle accise e quella sull'iva sono state modificate prevedendo che anche l'obbligazione di questi tributi di confine si estingue nel caso di estinzione dell'obbligazione doganale per effetto del sequestro e della confisca.

Le questioni pregiudiziali poste all'attenzione della Corte di giustizia sono state sollevate nell'ambito di un processo nel quale una persona fisica, il sig. U.B., introduceva illegalmente dei prodotti soggetti ad accisa (sigarette) provenienti dalla Bielorussia.

In sintesi, U.B. trasportava con un veicolo la merce di contrabbando e veniva fermato dalla guardia di frontiera lituana che provvedeva al sequestro della merce.

Il Tribunale regionale penale di Vilnius riconosceva U.B. colpevole del reato di contrabbando, condannandolo al pagamento di una ammenda e ordinando la confisca e la distruzione della merce.

A seguito del decreto penale di condanna, l'ufficio doganale riconosceva l'estinzione dell'obbligazione doganale per effetto del sequestro/confisca<sup>(2)</sup>, ma richiedeva ad U.B. le relative accise ed iva su detta importazione.

Avverso tale provvedimento, U.B. proponeva ricorso dinanzi al Tribunale amministrativo regionale di Vilnius eccependo l'avvenuta estinzione dell'obbligazione a titolo di accise e di iva all'importazione in forza dell'art. 124 CDU<sup>(3)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> CGUE, sent. 7 aprile 2022, Causa C-489/20, U.B. contro K. *teritorinè muitinè*.

<sup>(2)</sup> In forza dell'art. 124, par. 1, lett. e), CDU.

<sup>(3)</sup> Si tratta, come di seguito verrà illustrato, del Codice doganale dell'Unione (CDU). Precedentemente, era in vigore il Codice doganale comunitario (CDC).

Il Tribunale respingeva il ricorso e U.B. impugnava la sentenza dinanzi alla Corte amministrativa suprema della Lituania che sospendeva il processo al fine di sottoporre alla Corte di giustizia due questioni pregiudiziali ai sensi dell'art. 267 TFEU.

Con la prima questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiedeva se l'art. 124 CDU dovesse essere interpretato nel senso che un'obbligazione doganale si estingue qualora la merce di contrabbando venga sequestrata e successivamente confiscata "dopo" <sup>(4)</sup> essere già stata introdotta irregolarmente nel territorio doganale dell'Unione europea.

Essa osserva che il testo di questa disposizione differisce da quello dell'art. 233, comma 1°, lett. d), CDC, il quale prevedeva che, affinché l'obbligazione doganale fosse considerata estinta, il sequestro delle merci di contrabbando doveva avvenire "all'atto dell'introduzione irregolare" di queste ultime. I giudici del rinvio ritengono che, ai sensi del CDU, il momento in cui il sequestro interviene sia irrilevante e che l'obbligazione doganale si estingue anche se le merci di contrabbando sono sequestrate una volta introdotte nel territorio doganale, ossia al di fuori della zona in cui si trova il primo ufficio doganale situato all'interno di tale territorio.

Con la seconda questione pregiudiziale, i giudici lituani si interrogano sull'incidenza dell'estinzione dell'obbligazione doganale sull'obbligo di versare l'accisa e l'iva all'importazione in quanto né la direttiva iva né quella relativa alle accise contengono disposizioni che prevedono l'estinzione di tali obblighi in caso di introduzione illegittima seguita dal sequestro e dalla confisca delle merci.

A fronte di tali questioni, la Corte di giustizia si è espressa sostenendo che il sequestro e la confisca rappresentano una causa di estinzione dell'obbligazione doganale anche se intervengono dopo aver superato la zona del primo ufficio e che tale estinzione non rileva al fine dell'obbligazione iva ed accise che rimangono autonome. Infine, i giudici statuiscono che l'obbligazione doganale non si estingue ai fini sanzionatori in talune ipotesi.

Alla luce della sentenza in commento emergerebbe che la normativa lituana risultava essere in contrasto con quanto previsto dalla normativa unionale. Da un lato, la legge interna sull'amministrazione tributaria disponeva che l'obbligazione dei tributi di confine si estingueva nel caso in cui la merce veniva trattenuta al momento dell'ingresso irregolare. Dall'al-

---

<sup>(4)</sup> Il CDC prevedeva che l'effetto estintivo si verificava solamente quando il sequestro avveniva all'atto dell'introduzione della merce nel territorio unionale. Diversamente, il CDU non prevede alcun momento entro il quale il sequestro deve essere disposto.

tro lato, la normativa accise e iva prevedevano che queste obbligazioni si estinguevano al verificarsi dell'estinzione dell'obbligazione doganale.

Sulla base di tali premesse, con il presente lavoro s'intendono analizzare queste tre questioni alla base della decisione del giudice europeo.

## 2. - *L'estinzione dell'obbligazione doganale*

### 2.1. - *Dal CDC al CDU*

La normativa europea sull'estinzione dell'obbligazione doganale è stata oggetto di alcune evoluzioni che meritano di essere esaminate. I cambiamenti più rilevanti sono avvenuti con il passaggio dal Codice doganale comunitario (CDC) all'attuale Codice doganale dell'Unione (CDU). Pur essendo rimasto invariato il presupposto che comporta il sorgere dell'obbligazione doganale all'importazione<sup>(5)</sup>, la disciplina di estinzione del sequestro e della confisca della merce ha subito una profonda modifica.

---

(5) Il primo codice doganale, ovvero il CDC, prevedeva all'art. 201 che il presupposto dell'obbligazione doganale all'importazione sorgeva con l'immissione in libera pratica di una merce o con il vincolo di tale merce al regime dell'ammissione temporanea con parziale esonero dei dazi all'importazione. L'art. 4, n. 9, Reg. CEE n. 2913/1992, che differisce leggermente da quello dei due codici successivi, definiva l'obbligazione doganale nel seguente modo: "l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo dei dazi all'importazione (obbligazione doganale all'importazione) o l'importo dei dazi all'esportazione (obbligazione doganale all'esportazione) applicabili in virtù delle disposizioni comunitarie in vigore ad una determinata merce". Sull'argomento si v. F. Vismara, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione europea*, Giappichelli, 2020; C. Corrado Oliva, *Il presupposto di accise e dazi doganali*, Wolters Kluwer – Cedam, 2018; F. Cerioni, *Gli elementi caratteristici dell'obbligazione doganale*, in *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, (a cura di) M. Scuffi, G. Albenzio, M. Miccenisi, Ipsoa, 2014, 177. La nascita dell'obbligazione veniva fatta coincidere sia con l'accettazione della dichiarazione in dogana (art. 201, comma 2°, CDC) sia all'atto dell'irregolare introduzione nel territorio doganale della Comunità di una merce soggetta a dazi all'importazione (art. 202 CDC). L'art. 202, comma 2°, CDC specificava che per introduzione irregolare s'intendeva "qualsiasi introduzione effettuata in violazione degli articoli dal 38 al 41 e dell'articolo 177, secondo trattino". Da questi articoli si poteva evincere che una merce veniva introdotta regolarmente nel territorio doganale della Comunità quando, fin dal suo arrivo, veniva condotta ad un ufficio doganale o in una zona franca e veniva presentata in dogana. La Corte di giustizia ha più volte affermato che l'obbligo di presentare la merce in dogana ha come fine quello di assicurare che le autorità doganali vengano informate non solo del fatto che le merci sono arrivate, ma anche al fine di renderla edotta di tutti i dati riguardanti il tipo di prodotto nonché della qualità delle stesse (CGUE, sent. 3 marzo 2005, causa C-195/03, Papismedov e a., punto 26; sent. 2 aprile 2009, causa C-459/07, *Veli Elshani contro Hauptzollamt Linz*, punto 22).

Per quanto attiene l'interpretazione della nozione "in seguito all'introduzione irregolare" delle merci nel territorio doganale della Comunità, la Corte di giustizia ha affermato che "l'introduzione irregolare è consumata nel momento in cui queste ultime superano il



Per quanto interessa in questa sede, secondo la vecchia formulazione del codice doganale, l'estinzione<sup>(6)</sup> si poteva avere nell'ipotesi in cui "le merci dichiarate per un regime doganale comportante l'obbligo di pagare i dazi" venivano "sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate", "prima di essere svincolate" (art. 233, comma 1°, lett. c, CDC).

Si distingueva da tale ipotesi l'evenienza nella quale le merci venivano sequestrate e confiscate all'atto dell'introduzione irregolare nel territorio dell'Unione europea, vale a dire senza presentare la dichiarazione (art. 233, comma 1°, lett. d, CDC)<sup>(7)</sup>.

L'interpretazione di quest'ultima fattispecie estintiva ha costituito l'oggetto di diverse questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte di giustizia in quanto non era chiaro se essa si applicasse all'ipotesi in cui la merce veniva sequestrata dopo aver superato il primo ufficio ma prima di arrivare a destinazione.

A tale proposito, la sentenza *Veli Elshani*<sup>(8)</sup> ha statuito che per determinarsi l'estinzione dell'obbligazione doganale il sequestro delle merci

primo ufficio doganale situato all'interno del territorio doganale della Comunità senza esservi state presentate (CGUE, sent. 2 aprile 2009, causa C-459/07, *Elshani*, punto 25; CGUE, sent. 29 aprile 2010, causa C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*, punto 48). La Corte ha altresì affermato che "la circostanza che alcune merci siano occultate in nascondigli del veicolo in cui sono trasportate non ha l'effetto di sottrarle a tale obbligo" (CGUE, sent. 4 marzo 2004, cause riunite C-238/02 e C-246/02, *Viluckas e Jonusas*, p. 22; causa C-459/07, *Veli Elshani contro Hauptzollamt Linz*, del 2 aprile 2009, punto 23).

<sup>(6)</sup> V. art. 233 CDC. Alcune fattispecie estintive erano le seguenti: il pagamento dei dazi, la prescrizione, la mancata riscossione in caso di insolubilità del debitore constatata per via giudiziaria, lo sgravio e l'invalidazione della dichiarazione doganale.

<sup>(7)</sup> L'art. 233, comma 1°, lett. d), CDC prevedeva che "le merci per le quali è sorta un'obbligazione doganale in conformità dell'articolo 202 sono sequestrate all'atto dell'introduzione irregolare e contemporaneamente o successivamente confiscate".

<sup>(8)</sup> V. CGUE, causa C-459/07 del 2 aprile 2009, *Veli Elshani contro Hauptzollamt Linz*. In questa causa, vertente su un caso di contrabbando di sigarette dal Kosovo all'Austria, il pullman, dopo aver attraversato l'Italia, veniva sottoposto a ispezione prima di giungere a destinazione. Il giudice del rinvio si domandava se la fattispecie estintiva prevista dall'art. 233, comma 1°, lett. d), CDC potesse trovare applicazione nel caso di specie, in quanto il sequestro non era avvenuto all'atto dell'introduzione irregolare ma successivamente, durante il trasporto, ma prima di raggiungere il luogo di destinazione. La Corte ha affermato che le cause di estinzione dell'obbligazione doganale devono essere interpretate restrittivamente in quanto l'art. 233 CDC rispondeva a una duplice esigenza, quella di evitare la concorrenza sleale nei confronti dei produttori comunitari e quella di tutelare le risorse proprie della Comunità e questi obiettivi non potevano essere compromessi con l'istituzione di nuove cause di estinzione (V. CGUE, sent. 14 novembre 2002, causa C-112/01, *SPKR*, punto 31. Si veda anche CGUE, sent. 29 aprile 2010, causa C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*, punto 51). Quindi, la Corte ha stabilito che per determinarsi l'estinzione dell'obbligazione doganale il sequestro delle merci di contrabbando doveva intervenire "prima" che queste superassero il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio (In tal senso si veda anche CGUE, sent. 29 aprile 2010, causa C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*, punto 50). La sentenza appare interessante anche nel passaggio in

di contrabbando doveva intervenire “prima” che queste superassero il primo ufficio doganale situato all’interno del territorio. I giudici europei hanno affermato che le cause di estinzione devono essere interpretate restrittivamente al fine di evitare la concorrenza sleale nei confronti dei produttori comunitari e tutelare le risorse proprie della Comunità<sup>(9)</sup>.

Tale principio è stato ribadito nella causa *Dansk Transport og Logistik*<sup>(10)</sup> laddove la Corte di giustizia ha ritenuto valido il suddetto principio anche nell’ipotesi di trasporto merci con carnet TIR.

Nel nuovo codice doganale la causa di estinzione dell’obbligazione doganale<sup>(11)</sup> per effetto del sequestro e della confisca viene disciplinata

---

cui ritiene che una simile interpretazione non comporta una violazione del principio di parità di trattamento tra le merci sequestrate durante l’introduzione irregolare e quelle sequestrate successivamente. Secondo i giudici europei si tratta di due situazioni che non sono oggettivamente paragonabili sotto il profilo del rischio (la Corte richiama la costante giurisprudenza secondo la quale la discriminazione consiste nell’applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell’applicazione della stessa norma a situazioni diverse (v. CGUE sentenza 22 dicembre 2008, causa C-282/07, *Truck Center*, p. 37 e la giurisprudenza ivi citata). Difatti, solamente nel caso di sequestro intervenuto all’atto della introduzione irregolare non vi è la possibilità che la merce possa essere commercializzata e quindi non vi è il rischio che la merce venga integrata, senza essere sdoganata, nel circuito economico dei Paesi membri (V. CGUE, causa C-459/07 del 2 aprile 2009, *Veli Elshani contro Hauptzollamt Linz*, punto 32 e CGUE, causa C-234/09 del 15 luglio 2020, *Skatteministeriet contro DSV Road A/S*, punto 31).

<sup>(9)</sup> V. CGUE, sent. 14 novembre 2002, causa C-112/01, *SPKR*, punto 31. Si veda anche CGUE, sentenza 29 aprile 2010, causa C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*, punto 51.

<sup>(10)</sup> V. CGUE, sent. 29 aprile 2010, causa C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*.

Anche questa causa verteva sul contrabbando di sigarette ma nell’ambito di trasporti TIR. Si ricorda che la convenzione TIR è stata firmata a Genova il 14 novembre 1975 ed è stata approvata a nome della Comunità con regolamento CEE del Consiglio 25 luglio 1978, n. 2112. L’art. 4 della convenzione TIR dispone che “presso gli uffici doganali di passaggio, le merci trasportate nel regime TIR non soggiacciono all’obbligo di pagare o di depositare i dazi e le tasse all’importazione o all’esportazione”. I giudici unionali hanno affermato che “anche nell’ambito di trasporti di merci con un carnet TIR l’obbligazione doganale si estingue, in forza dell’art. 233, primo comma, lett. d), CDC, solo se il sequestro delle merci è stato operato ‘prima’ che le detti merci abbiano superato la zona nella quale si trova il primo ufficio doganale ubicato all’interno del territorio doganale della Comunità”.

<sup>(11)</sup> L’art. 5, n. 18, CDU nella versione italiana identifica l’“obbligazione doganale” con “l’obbligo di una persona di corrispondere l’importo del dazio all’importazione o all’esportazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore”. In relazione all’obbligazione doganale all’importazione, l’art. 77 CDU prevede che essa “sorge in seguito al vincolo di merci non unionali soggetti a dazi all’importazione” al regime di “immissione in libera pratica, compreso il regime dell’uso finale” o al regime di “ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all’importazione”. Il “momento” in cui sorge l’obbligazione doganale viene fatto coincidere con “l’accettazione della dichiarazione in dogana”. L’art. 36, comma 2°, ultimo periodo, d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43 indica che “l’obbligazione sorge alla data apposta sulla dichiarazione, in presenza dell’operatore, dal

dall'art. 124, comma 1°, lett. e), CDU il quale prevede che l'obbligazione doganale si estingue "quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono confiscate o sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate".

Le due disposizioni differiscono sotto diversi profili, tuttavia, ve n'è una che merita di essere puntualizzata al fine comprendere per quale motivo il giudice si discosta dai succitati arresti.

Come osservato, la fattispecie estintiva di cui all'art. 124, comma 1°, lett. e), CDU, rispetto a quella precedente, non individua il momento entro il quale il sequestro deve essere effettuato. Infatti, l'art. 233, comma 1°, lett. c), CDC prevedeva, nel caso di presentazione della dichiarazione, che il sequestro e la contemporanea o successiva confisca dovevano avvenire prima che le merci venissero svincolate. Inoltre, l'art. 233, comma 1°, lett. d), CDC prevedeva che, nel caso di introduzione irregolare della merce, il sequestro dovesse avvenire all'atto dell'introduzione mentre la confisca poteva avvenire contemporaneamente al sequestro o successivamente. Come si vedrà, questo problema, in relazione alle merci introdotte irregolarmente nel territorio unionale, costituisce una delle questioni pregiudiziali sollevate dal giudice del rinvio ed affrontate dal giudice europeo nella sentenza in commento.

## *2.2. - L'estinzione dell'obbligazione doganale per effetto del sequestro e della confisca della merce di contrabbando*

Con la prima questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiedeva se l'art. 124 cit. deve essere interpretato nel senso che un'obbligazione doganale si estingue qualora la merce di contrabbando venga sequestrata e successivamente confiscata "dopo" essere già stata introdotta irregolarmente nel territorio doganale dell'Unione europea.

La Corte osserva come in forza dell'art. 124, par. 1, lett. e), CDU l'obbligazione doganale si estingue quando le merci di contrabbando sono

---

funzionario incaricato dell'accettazione". L'art. 79 CDU specifica che per le merci soggette ai dazi all'importazione, l'obbligazione doganale sorge anche in seguito al verificarsi di diverse inosservanze di obblighi o condizioni previste dal CDU, tra cui gli "obblighi stabiliti dalla normativa doganale in relazione all'introduzione di merci non unionali nel territorio doganale dell'Unione" e la loro "sottrazione alla vigilanza doganale". Si occupa delle cause di estinzione dell'obbligazione doganale l'art. 124 CDU, e tra di esse si annoverano la mancata riscossione del dazio in caso di insolubilità del debitore constatata in via giudiziaria, l'impossibilità di notificare al debitore l'obbligazione doganale, il pagamento del dazio, lo sgravio, l'invalidazione della dichiarazione in dogana, la distruzione delle merci sotto sorveglianza doganale e l'abbandono delle merci allo Stato.

sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate. Quindi, i giudici evidenziano come il testo della disposizione in esame non fa riferimento, quale condizione per l'estinzione dell'obbligazione doganale, al momento in cui interviene il sequestro delle merci.

Difatti, il legislatore unionale quando ha adottato l'art. 86, par. 1, lett. e), regolamento n. 450/2008 e poi l'art. 124, par. 1, lett. e), CDU, ha scelto di non subordinare l'estinzione dell'obbligazione doganale alla condizione che il sequestro avvenga contestualmente all'introduzione delle merci nel territorio doganale dell'Unione. Diversamente, la disciplina antecedente al regolamento n. 450/2008, contenuta nell'art. 233, comma 1°, lett. d), CDC, prevedeva che per determinarsi l'estinzione dell'obbligazione doganale il sequestro di merci introdotte nel territorio doganale della Comunità doveva intervenire "prima" che esse avessero superato il primo ufficio doganale situato all'interno di tale territorio, cioè il sequestro doveva avvenire "all'atto dell'introduzione irregolare" di merci nel territorio doganale dell'Unione<sup>(12)</sup>.

Pertanto, il fatto che il sequestro e la successiva confisca siano avvenuti "dopo" l'introduzione illegale di merci nel territorio doganale dell'Unione è ininfluente ai fini dell'applicabilità dell'art. 124, par. 1, lett. e), CDU.

Peraltro, secondo i giudici europei, questa interpretazione è conforme agli obiettivi perseguiti dal codice, in particolare all'istituzione di un livello adeguato di sanzioni effettive, dissuasive e proporzionate sull'insieme del mercato interno, ai fini della tutela degli interessi finanziari dell'Unione, ai sensi del considerando 11 e 23 di detto codice.

In conclusione, l'art. 124, par. 1, lett. e), CDU deve essere interpretato nel senso che l'obbligazione doganale si estingue in una situazione in cui le merci siano sequestrate e successivamente confiscate dopo essere già state introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione.

### *3. - Gli effetti dell'estinzione dell'obbligazione doganale sull'obbligazione per accise ed iva*

#### *3.1. - La dipendenza parziale della disciplina dell'iva e delle accise da quella delle dogane*

Come si è osservato in premessa, la Corte di giustizia si è occupata di una seconda questione relativa al rapporto tra l'estinzione dell'obbligazio-

---

<sup>(12)</sup> V., in tal senso, CGUE, sent. 29 aprile 2010, D.T.L., C-230/08, EU:C:2010:231, punto 50.

ne doganale in esame e le obbligazioni relative alle accise ed all'iva derivanti dall'importazione di merci.

Secondo costante giurisprudenza della Corte, l'iva all'importazione e i dazi doganali presentano caratteristiche essenziali comparabili, in quanto entrambi i tributi traggono origine dall'importazione<sup>(13)</sup> nell'Unione e dalla susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri. Ciò trova un riscontro nell'art. 71, par. 1, comma 2°, della direttiva iva 2006/112/CE che autorizza gli Stati membri a collegare il fatto generatore dell'iva all'importazione a quello dei dazi doganali<sup>(14)</sup>. Inoltre, lo stretto legame tra l'iva all'importazione e i dazi doganali si evince anche dall'art. 85 della direttiva iva la quale prevede, per le importazioni di beni, che la base imponibile è costituita dal valore definito come valore in dogana.

La giurisprudenza unionale ha altresì ritenuto, come di seguito verrà indicato, che questo parallelismo sussiste nel caso di importazione irregolare di merce nel territorio dell'Unione europea. Tra l'altro, in materia di accise<sup>(15)</sup>, ciò risulta espressamente previsto dall'art. 7, par. 2, lett. *d*), direttiva 2008/118/CE il quale dispone che il tributo diviene esigibile anche nel caso di importazione irregolare di prodotti sottoposti ad accisa.

La parziale dipendenza della normativa iva e accise da quella doganale si desume anche nella normativa nazionale<sup>(16)</sup>. Pur essendoci delle connessioni anche rilevanti, le discipline di questi tributi non coincidono<sup>(17)</sup>.

---

<sup>(13)</sup> In materia di iva all'importazione, l'art. 2, par. 1, lett. *d*) della direttiva stabilisce che sono soggette a questo tributo una serie di operazioni, tra cui le importazioni di beni. Inoltre, l'art. 70 della direttiva iva specifica che "il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione di beni". Tuttavia, l'art. 71, par. 1, comma 2° della medesima direttiva prevede che "quando i beni importati sono assoggettati a dazi doganali, prelievi agricoli o imposte di effetto equivalente istituiti nell'ambito di una politica comune, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei predetti dazi o prelievi".

<sup>(14)</sup> V., sent. 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, punto 41; sentenze del 28 febbraio 1984, *Einberger*, 294/82, EU:C:1984:81, punto 18, e dell'11 luglio 2013, *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, punto 41.

<sup>(15)</sup> In questa materia, la connessione con la disciplina doganale si evince da diverse disposizioni tra cui l'art. 3, direttiva 2008/118/CE secondo la quale le formalità previste dalle disposizioni doganali relative all'entrata di merci nel territorio doganale si applicano, in quanto compatibili, all'entrata nel territorio dell'Unione europea di prodotti sottoposti ad accisa.

<sup>(16)</sup> In materia di iva all'importazione l'art. 70, d.p.r. n. 633 del 72 opera un rinvio alla normativa doganale relativa alla riscossione e alle sanzioni. L'art. 69, d.p.r. n. 633 del 1972 prevede che la base imponibile viene determinata sulla base del valore doganale aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuto nonché dell'ammontare delle spese di inoltramento fino al luogo di destinazione all'interno del territorio dell'Unione, così come risulta dal documento di trasporto che accompagna la merce.

<sup>(17)</sup> In dottrina, è stato fornito il seguente esempio: "vi possono essere delle importazioni

### 3.2. - *Il rapporto tra l'obbligazione doganale e l'obbligazione in materia di accise e iva*

Tenendo conto dei legami tra questi tributi, la Corte di Lussemburgo si è pronunciata più volte sui riflessi dell'estinzione dell'obbligazione doganale conseguente al sequestro e alla confisca della merce sull'iva e sulle accise dovute a seguito di detta importazione.

In vigenza del precedente codice doganale e della direttiva n. 92/12/CEE in materia di accise<sup>(18)</sup>, nella causa *Dansk Transport og Logistik*<sup>(19)</sup>, la Corte di giustizia<sup>(20)</sup> ha stabilito che le merci sequestrate da autorità doganali e tributarie locali "all'atto della loro introduzione" nel territorio della Comunità e contemporaneamente o successivamente distrutte<sup>(21)</sup> dovevano considerarsi non importate nella Comunità, con la conseguenza che il fatto generatore dell'accisa non sorgeva nei loro confronti. Diversa-

---

che danno luogo al pagamento di dazio zero (previsto dalla Taric in determinate ipotesi) mentre l'Iva è dovuta in misura ordinaria ovvero, in altra ipotesi, operazioni che comportano l'applicazione del dazio doganale e non dell'Iva, per esempio qualora l'importatore manifesti la volontà di utilizzare il proprio *plafond*, corredando la dichiarazione doganale con una dichiarazione d'intento ai fini iva", S. Armella, *Diritto Doganale*, Egea, 2015, 70.

<sup>(18)</sup> Direttiva abrogata dalla direttiva n. 2008/118/CE applicabile nella controversia relativa alla causa in commento.

<sup>(19)</sup> CGUE, sent. 29 aprile 2010, causa C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*. Il giudice del rinvio, in questo processo, aveva richiesto se le merci sequestrate all'atto della loro introduzione nel territorio comunitario e contemporaneamente o successivamente distrutte dalle autorità competenti fossero da considerarsi "in regime di sospensione de diritti di accisa" con la conseguenza che l'obbligo di pagamento dei diritti di accisa sulle medesime non sorgesse o si estinguesse. La Corte di giustizia aveva ritenuto, in primo luogo, che le merci che lasciavano la zona nella quale si trovava il primo ufficio doganale comportava che le stesse venissero considerate immesse in consumo, con la conseguenza che il loro successivo assoggettamento ad un regime di deposito doganale, ai sensi dell'art. 867-*bis* del regolamento di applicazione, a seguito del loro sequestro o della loro confisca, non aveva alcuna incidenza sull'esigibilità delle accise.

<sup>(20)</sup> Il giudice del rinvio richiedeva se l'estinzione dell'obbligazione doganale sorta all'atto dell'irregolare introduzione potesse incidere sull'estinzione dell'obbligazione accise. Per quanto attiene l'incidenza dell'estinzione dell'obbligazione doganale in materia di accise, la Corte di giustizia rilevava che la direttiva accise non conteneva disposizioni espresse circa l'estinzione delle accise in caso di irregolare importazione di merci. Nonostante ciò, tenuto conto delle similarità tra i dazi doganali e le accise in quanto sorgono in ragione dell'importazione di merci nella Comunità e della successiva loro introduzione nel circuito economico degli Stati membri e al fine di assicurare una coerente interpretazione della normativa comunitaria di cui trattasi, i giudici comunitari hanno ritenuto che l'estinzione dei diritti di accise avviene nelle stesse circostanze di quella dei dazi doganali. Di conseguenza, per poter comportare l'estinzione delle accise, il sequestro o la confisca delle merci deve avere luogo "prima" che queste oltrepassino la zona nella quale si trova il primo ufficio doganale ubicato all'interno del territorio doganale della Comunità.

<sup>(21)</sup> Da tali autorità, senza aver mai cessato di essere in loro possesso.

mente, le merci sequestrate “dopo” la loro irregolare introduzione in tale territorio, cioè a partire dal momento in cui hanno lasciato la zona nella quale si trovava il primo ufficio doganale, e contemporaneamente o successivamente distrutte non dovevano considerarsi «in sospensione dei diritti di accisa». Conseguentemente in tale ipotesi si verificava il fatto generatore dell'accisa. Quindi, la distinzione in precedenza osservata in materia di dazi doganali, trovava applicazione anche in materia di accise. In estrema sintesi, i giudici comunitari, pur affermando che la normativa accise non prevede la causa di estinzione in esame, tenuto conto delle similarità tra i dazi doganali e le accise, in quanto sorgono in ragione dell'importazione di merci nella Comunità e successivamente vengono introdotte nel circuito economico degli Stati membri e al fine di assicurare una coerente interpretazione della normativa comunitaria controversa, aveva ritenuto di interpretare la nozione di introduzione alla luce della nozione di “introduzione” di cui all'art. 233, comma 1°, lett. d), CDC ritenendo quindi applicabile anche in materia di accise la causa estintiva prevista in materia doganale<sup>(22)</sup>. Medesima soluzione è stata fornita dai giudici unionali in materia di iva<sup>(23)</sup>.

---

<sup>(22)</sup> CGUE, sent. 29 aprile 2010, causa C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*, punto 71.

<sup>(23)</sup> La pronuncia si è occupata anche dei riflessi in materia di iva. Sempre nella causa *Dansk Transport og Logistik*, il giudice del rinvio chiedeva, così come indicato in materia di accise, se le merci potessero essere considerate sottoposte ad un regime di deposito doganale e se l'estinzione dell'obbligazione doganale sorta all'atto dell'irregolare introduzione potesse avere incidenza sull'estinzione dell'obbligazione iva. All'epoca la sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE prevedeva all'art. 2, n. 2 che le importazioni erano soggette all'Iva e ai sensi dell'art. 7, n. 1, lett. a), di tale direttiva, l'importazione veniva realizzata con “l'entrata nella Comunità” delle merci di cui trattasi. Inoltre, l'art. 10, n. 3, comma 2°, della sesta direttiva, disponeva che quando i beni importati erano soggetti a dazi doganali il fatto generatore si verificava e l'imposta diventava esigibile nel momento in cui scattavano il fattore generatore e l'esigibilità di questi dazi o prelievi comunitari”. Tenuto conto, “del parallelismo”, in forza all'art. 10, n. 3, comma 2°, della sesta direttiva, tra il fatto generatore e l'esigibilità dei dazi doganali e dell'iva all'importazione di merci, i giudici comunitari hanno ritenuto “che le medesime condizioni di estinzione si applicano sia ai dazi doganali all'importazione che all'iva”. Da quanto sopra consegue che le merci sequestrate dalle autorità doganali e tributarie locali “all'atto” della loro introduzione nel territorio della Comunità e contemporaneamente o successivamente da esse distrutte, senza aver mai cessato di essere in loro possesso, debbono considerarsi non importate nella Comunità, con la conseguenza che nei loro confronti non si è verificato il fatto generatore dell'iva e tale imposta non diventa pertanto esigibile. Tuttavia, per le merci sequestrate dalle autorità “dopo” la loro irregolare introduzione nel detto territorio, cioè a partire dal momento in cui hanno lasciato la zona nella quale si trova il primo ufficio doganale ubicato all'interno del detto territorio, e contemporaneamente o successivamente distrutte dalle predette autorità senza aver mai cessato di essere in loro possesso, il fatto generatore dell'iva si verifica e tale imposta diventa

In questo contesto, il giudice del rinvio della causa del presente commento ha chiesto se gli artt. 2, par. 1, lett. *d*) e 70 della direttiva 2008/118 nonché l'art. 2, par. 1, lett. *d*) e l'art. 70 della direttiva iva debbano essere interpretati nel senso che l'estinzione dell'obbligazione doganale per la causa prevista all'art. 124, par. 1, lett. *e*), CDU comporti l'estinzione dell'obbligazione connessa alle accise e all'iva per le merci introdotte illegalmente.

Con riferimento alle accise, i giudici europei precisano che i prodotti sottoposti a questo tributo sono imponibili nel momento della loro introduzione nel territorio dell'Unione (art. 2, lett. *b*) e che l'accisa diventa esigibile al momento dell'immissione in consumo (art. 7, par. 1), nozione che include anche l'importazione irregolare di prodotti sottoposti ad accisa, a meno che questi non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, ad un regime sospensivo (art. 7, par. 2, lett. *d*). Inoltre, i giudici europei affermano che la direttiva accise non contiene disposizioni che prevedano l'estinzione dell'obbligo di pagare le accise in caso di estinzione dell'obbligazione doganale relativa alle merci di contrabbando.

Per quanto concerne l'iva, la Corte richiama l'art. 2, par. 1, lett. *d*) della direttiva iva secondo il quale le importazioni di beni sono soggette all'iva e l'art. 70 della medesima direttiva secondo il quale il fatto generatore dell'imposta si verifica e la stessa diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione. La Corte, anche per questo tributo, rileva che la direttiva iva non contiene disposizioni che prevedono l'estinzione dell'obbligo di pagare l'iva in caso di estinzione dell'obbligazione doganale relativa alle merci di contrabbando per la causa di cui all'art. 124, par. 1, lett. *e*), CDU. Poiché nel caso di specie le merci sono state sequestrate e confiscate dopo aver lasciato il primo ufficio doganale ubicato all'interno del territorio doganale dell'Unione, la Corte ritiene che il fatto generatore dell'iva si sia verificato<sup>(24)</sup>.

Concludendo e rispondendo alla seconda questione pregiudiziale, la Corte dichiara che l'estinzione dell'obbligazione doganale per la causa prevista all'art. art. 124, par. 1, lett. *e*), CDU non comporta l'estinzione dell'obbligazione connessa, rispettivamente, alle accise e all'iva per merci introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione.

---

esigibile, anche se le merci di cui trattasi vengono successivamente assoggettate ad un regime doganale.

<sup>(24)</sup> V. CGUE, sent. 3 marzo 2021, *Hauptzollamt Münster*, C-7/20, EU:C:2021:161, punto 94.



Pertanto, il CDU si distingue nettamente dalla vecchia previsione. Inoltre per quanto attiene l'iva all'importazione e le accise, tenendo conto delle caratteristiche essenziali comparabili tra questi tributi e i dazi all'importazione, quando era in vigore il CDC i giudici unionali ritenevano che la fattispecie estintiva in esame trovava applicazione anche in relazione a questi tributi, solamente nel caso in cui le merci non avessero superato il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio unionale.

I giudici hanno valorizzato l'assenza nella direttiva iva e accise di detta fattispecie estintiva. Per tale ragione hanno ritenuto, con la sentenza in commento, che l'estinzione dell'obbligazione doganale per effetto del sequestro e della confisca non produce alcun effetto in materia di iva e accise.

#### 4. - *Gli effetti dell'estinzione dell'obbligazione doganale sulle sanzioni amministrative e penali per violazione di norme doganali*

Nella sentenza in commento i giudici unionali hanno precisato che l'estinzione dell'obbligazione doganale non osta in alcun modo all'applicazione delle sanzioni relative all'inosservanza della normativa doganale<sup>(25)</sup>. E ciò in quanto l'art. 124, par. 2, CDU prevede che indipendentemente dall'estinzione dell'obbligazione doganale trovino applicazione le sanzioni eventualmente previste dagli Stati membri per le infrazioni doganali. Sanzioni che secondo il giudice di Lussemburgo ogni Stato membro è tenuto a prevedere purché siano effettive, proporzionate<sup>(26)</sup> e dissuasive in forza dell'art. 42, par. 1, CDU<sup>(27)</sup>.

---

<sup>(25)</sup> CGUE, sent. 7 aprile 2022, Causa C-489/20, U.B. contro *K. teritorinè muitiné*, punto 36.

<sup>(26)</sup> Sulla proporzionalità delle sanzioni si v. F. Amatucci, *Il rispetto della proporzionalità nel sistema sanzionatorio tributario nazionale*, in *Ordinamenti tributari a confronto. Derecho Tributario Comparado*, (a cura di) F. Amatucci, R. Alfano, Giappichelli, 2022, 56; C. Buccico, *Il principio di proporzionalità*, in *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, (a cura di) A. Carinci, T. Tassani, 2022, 71; J. Kokott, P. Pistone, R. Miller, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 2, 484; A. Fazio, *Il principio di proporzionalità nel sistema sanzionatorio tributario tra (recente) giurisprudenza euro-unitaria, ricadute nazionali e (auspicabili) interventi di riforma*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, 1207; D. Coppa, *Le sanzioni amministrative tributarie: principi e deroghe tra diritto interno ed interpretazioni sovranazionali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2018, 4, 1001; G. Moschetti, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Wolter Kluwer, 2017; A. Mondini, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità e imposte armonizzate*, Pacini editore, 2012.

<sup>(27)</sup> CGUE, sent. 7 aprile 2022, Causa C-489/20, U.B. contro *K. teritorinè muitiné*, punto 37. Sebbene la materia doganale rientri tra le materie di esclusiva competenza dell'Unione europea, così come previsto dall'art. 3, par. 1, TFUE, l'art. 42 CDU stabilisce che

Appare interessante verificare se nel nostro ordinamento giuridico l'estinzione dell'obbligazione doganale comporti anche l'estinzione delle sanzioni e se le sanzioni risultano essere effettive, proporzionate e dissuasive.

Le fattispecie sanzionatorie in materia doganale, nell'ordinamento tributario italiano, sono previste nel Titolo VII del TULD<sup>(28)</sup>. Più precisamente, gli articoli dal 282 al 301-*bis* disciplinano diverse fattispecie di contrabbando (illeciti di natura penale, salvo i casi di depenalizzazione) e gli articoli dal 302 al 322 gli illeciti amministrativi. Per quanto interessa in questa sede, credo si possa affermare che nell'ordinamento giuridico italiano buona parte delle sanzioni di natura penale contemplate nel TULD si determinano in base all'ammontare dei dazi dovuti<sup>(29)</sup>. Difatti,

---

ogni "Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale". Il medesimo articolo prevede che le "sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive" e che in caso di applicazione di sanzioni amministrative, esse possono avere la forma di un onere pecuniario o possono comportare la "revoca, sospensione o modifica di qualsiasi autorizzazione posseduta dall'interessato".

(28) Per effetto del d.lgs. 15 gennaio 2016, n. 8 gli illeciti di cui agli articoli dal 282 al 292 e l'art. 194 TULD erano stati "depenalizzati". Difatti, l'art. 1 di questo Decreto prevedeva che non costituivano "reato e sono soggette alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro tutte le violazioni per le quali è prevista la sola pena della multa o dell'ammenda. Se per le violazioni previste dal suddetto comma 1 è prevista una pena pecuniaria proporzionale, anche senza la determinazione dei limiti minimi o massimi, la somma dovuta è pari all'ammontare della multa o dell'ammenda, ma non può, in ogni caso, essere inferiore a euro 5.000 né superiore a euro 50.000". Successivamente, con il d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75, avente ad oggetto l'attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, la c.d. direttiva PIF, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, il legislatore nazionale ha modificato l'art. 1, d.lgs. n. 8 del 2016 escludendo la depenalizzazione per i reati previsti dal d.p.r. n. 43 del 1973, ovvero sia il TULD, quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti è superiore a euro diecimila. L'art. 4, d.lgs. n. 75 del 2020 rubricato "Modifiche al decreto legislativo 15 gennaio 2016, n. 8", ha previsto che "All'articolo 1, comma 4, del decreto legislativo 15 gennaio 2016, n. 8, dopo le parole «decreto legislativo 25 luglio 1998, n. 286» sono aggiunte le seguenti: «, nonché ai reati di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti è superiore a euro diecimila». Inoltre, il d.lgs. n. 75 del 2020 ha configurato il contrabbando quale illecito rilevante ai fini della responsabilità degli enti ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001. L'art. 5, d.lgs. n. 75 del 2020 rubricato "Modifiche al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231", ha introdotto l'art. 25-*sexiesdecies* (contrabbando) il quale prevede che "In relazione alla commissione dei reati previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a duecento quote. Quando i diritti di confine dovuti superano centomila euro si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote. Nei casi previsti dai commi 1 e 2 si applicano all'ente le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)".

(29) Per fare alcuni esempi, l'art. 282 TULD, disciplinante il "contrabbando nel movimento delle merci attraverso i confini di terra e gli spazi doganali" prevede che il trasgressore è "punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di

in molte di queste fattispecie la base per la quantificazione della multa si fonda su un multiplo non minore di due e non maggiore di dieci volte i dazi doganali.

Per quanto attiene gli illeciti di natura amministrativa, l'art. 303 TULD, illecito maggiormente contestato dalle Autorità doganali, rubricato "differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana" prevede, salvo alcune deroghe, che "se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione", "la sanzioni amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato" si applica sulla base dell'ammontare dei diritti doganali, in base ad un criterio progressivo a scaglioni<sup>(30)</sup>. Pertanto, anche per quanto concerne le sanzioni di natura amministrativa, credo possa affermarsi che la quantificazione della sanzione si fondi sull'ammontare dei diritti doganali dovuti.

Tornando all'art. 124, comma 2°, CDU, poiché le sanzioni doganali sia di natura penale che di natura amministrativa si determinano in base all'ammontare dei dazi accertati, credo possa affermarsi che nel caso in cui le merci vengano sequestrate e confiscate l'obbligazione doganale non è considerata estinta ai fini delle sanzioni doganali.

Si può invece dubitare se sia rispettato il parametro della proporzionalità, giacché molte disposizioni interne sanzionatorie prevedono l'applicazione di multipli che comportano l'irrogazione di sanzioni per un importo eccessivo rispetto al dazio evaso. Per esempio, in materia di contrabbando, la multa può essere determinata per un importo pari addirittura al decuplo del dazio evaso. Sul punto, in relazione alla fattispecie

---

confine dovuti". Gli articoli 283 e 284 TULD, disciplinanti, rispettivamente, il "contrabbando nel movimento delle merci nei laghi di confine" e il "contrabbando nel movimento marittimo delle merci" prevedono che il capitano della nave "è punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti".

<sup>(30)</sup> L'art. 304 TULD disciplina le "differenze rispetto alla dichiarazione per esportazione di merci con restituzione di diritti" e prevede che nel caso vengano "riscontrate differenze di quantità e di qualità tra le merci destinate all'esportazione e la dichiarazione presentata", "il dichiarante è punito con la sanzione amministrativa non minore della somma che indebitamente si sarebbe restituita e non maggiore del decuplo di essa, sempre quando il fatto non costituisca reato di contrabbando". L'art. 310 TULD rubricato "differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate alla temporanea importazione od esportazione" prevede che "qualora si riscontrino differenze di qualità o di quantità fra la dichiarazione e le merci destinate all'importazione temporanea, si applica la sanzione amministrativa non minore dell'intero ammontare dei diritti di confine dovuti per le merci trovate di qualità diversa dalla dichiara e per le quantità eccedenti o mancanti, e non maggiore del decuplo di esso".

sanzionatoria amministrativa prevista dall'art. 303 TULD, recentemente anche la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 14908 dell'11 maggio 2022 ha affermato che le sanzioni devono essere proporzionali alla violazione commesse e, in caso contrario, il giudice tributario deve rideterminarle<sup>(31)</sup>.

##### 5. - *Osservazioni conclusive*

Con la sentenza in commento la Corte di giustizia si è pronunciata per la prima volta in relazione alla fattispecie estintiva di cui all'art. 124, par. 1, lett. e), CDU. I giudici unionali forniscono una interpretazione di questa disposizione fondata prevalentemente sul dettato normativo, ovverosia la mancata indicazione di un "momento" entro il quale deve essere disposto il sequestro e la confisca. In mancanza di una espressa indicazione di un termine temporale entro il quale deve essere adottata detta misura cautelare, i giudici hanno condivisibilmente ritenuto che l'estinzione dell'obbligazione doganale si verifica sia prima che dopo il superamento del primo ufficio doganale situato all'interno del territorio unionale.

Quando era in vigore il precedente codice, diversamente, la Corte aveva ritenuto che l'estinzione dell'obbligazione doganale si poteva avere solamente quando la merce veniva sequestrata prima del superamento del primo ufficio doganale. Questa differente interpretazione era sempre basata sul dato letterale. Difatti, l'art. 233 CDC prevedeva espressamente che la fattispecie estintiva operava esclusivamente nel caso in cui venisse disposta prima del suddetto superamento del primo ufficio doganale.

Pertanto, l'evoluzione normativa e la conseguente interpretazione fornita dalla Corte di giustizia hanno consentito un'espansione delle fattispecie rientranti nella causa estintiva. Tanto è vero che il sequestro e la confisca possono avvenire, diversamente rispetto al passato, in un momento diverso e successivo all'introduzione irregolare. Tuttavia, questa espansione delle fattispecie rientranti nella causa estintiva parrebbe porsi in contrasto con il fine che la medesima Corte aveva attribuito alla precedente previsione normativa. Basti ricordare che i giudici europei avevano ritenuto che il sequestro effettuato durante l'introduzione irregolare o successivamente integrano due situazioni non oggettivamente paragonabili

---

<sup>(31)</sup> Nel caso di specie venivano accertati maggiori dazi per circa € 9.000 e l'ADM aveva irrogato sanzioni per € 30.000. L'atto impositivo è stato impugnato e la CTR aveva rideterminato la sanzione in misura pari al dazio evaso. La Cassazione ha confermato la sentenza del giudice di merito ritenendo la sanzione irrogata lesiva del principio di proporzionalità.

sotto il profilo del rischio che la presenza di tali merci nel territorio doganale della Comunità comporta<sup>(32)</sup>. Inoltre, sempre la Corte, aveva in diverse occasioni affermato che l'art. 233 CDC rispondeva all'esigenza non solo di tutelare le risorse proprie della Comunità ma anche di evitare la concorrenza sleale<sup>(33)</sup> nei confronti dei produttori comunitari<sup>(34)</sup>. Il legislatore europeo, avendone i poteri, ha quindi deciso di rendere la platea delle fattispecie astrattamente rientranti in questa causa di estinzione più ampia nella consapevolezza che, con una modifica in tal senso, gli interessi finanziari dell'Unione vengono potenzialmente maggiormente lesi. Non solo. Con detta modifica vengono considerate uguali delle situazioni che la Corte di giustizia, quando ha avuto occasione di interpretare la vecchia disposizione normativa, aveva ritenuto non risultare tali. Difatti il rischio di arrecare effettivamente dei danni finanziari e una violazione della concorrenza si ha qualora la merce supera il primo ufficio doganale.

Credo possa affermarsi che l'evoluzione normativa prenda atto di precise scelte politiche assunte dall'Unione europea. Mi riferisco, in particolare, alla necessità di raggiungere un livello adeguato di sanzioni effettive, dissuasive e proporzionate sull'insieme del mercato interno, ai fini della tutela degli interessi finanziari dell'Unione, ai sensi del considerando 11 e 23 CDU. Tuttavia, se si condividono le argomentazioni riportate nel paragrafo precedente, nel caso di estinzione dell'obbligazione doganale, si dubita che le sanzioni amministrative e penali del nostro sistema giuridico siano proporzionali.

Infine ritengo opportuno fare un paio di ulteriori osservazioni sugli effetti della confisca in esame in materia di iva e accise.

Come già accennato, quanto era in vigore il CDC, la Corte aveva ritenuto che l'estinzione poteva operare anche in materia di accise e di iva qualora il sequestro fosse avvenuto prima del superamento del primo ufficio doganale (così come avveniva per i dazi). Ciò era stato giustificato sulla base di un certo "parallelismo" tra le diverse norme e dalla sussistenza di "caratteristiche essenziali comparabili", in quanto i tributi di confine traggono origine dell'importazione di merci nell'Unione europea e dalla susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri.

---

<sup>(32)</sup> V. CGUE, causa C-459/07, del 2 aprile 2009, *Veli Elsbani contro Hauptzollamt Linz*.

<sup>(33)</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union Européenne*, 3 ed., Bruylant, 2022, sez. 3, § 2.

<sup>(34)</sup> V. CGUE, sent. 14 novembre 2002, causa C-112/01, *SPKR*, punto 31. Si veda anche CGUE, sent. 29 aprile 2010, causa C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*, punto 51.

Con la sentenza in commento, i giudici unionali hanno ritenuto che la confisca della merce non comporta l'estinzione dell'obbligazione iva e accise. Tale conclusione parrebbe fondarsi sul mero dato letterale delle rispettive direttive che non prevedono, diversamente dal CDU, l'estinzione dell'obbligazione in seguito alla disposizione della confisca.

Questo nuovo orientamento, che comporta un trattamento diverso dei tributi di confine in seguito alla disposizione della confisca, può costituire una alterazione della disciplina sostanziale delle accise e dell'iva.

Difatti, se la merce di contrabbando viene confiscata, in particolare all'atto dell'introduzione nel territorio unionale, la stessa non entra nel circuito economico. Pertanto, l'importatore, è tenuto a corrispondere l'iva e le accise su delle merci il cui onere finanziario ed economico non potrà essere traslato, nel caso di importazioni effettuate da soggetti diversi dai consumatori finali, ad altri soggetti<sup>(35)</sup>. In tal modo appare violato il principio di neutralità dell'iva<sup>(36)</sup>.

Questa alterazione della disciplina sostanziale, a mio sommo avviso, denota una mancata coerenza del sistema dei tributi di confine che non trova una apparente giustificazione, essendo sia i dazi che le accise e l'iva all'importazione tributi che sorgono per effetto dell'importazione.

---

<sup>(35)</sup> Ciò ritengo si possa realizzare anche se, per le importazioni, la tecnica impositiva risulta essere diversa da quella prevista negli scambi interni, ovvero il meccanismo della rivalsa e della detrazione. Nel caso delle importazioni l'Iva è dovuta direttamente dall'operatore doganale che ne subisce l'onere per ogni singola operazione. L'iva a debito non viene dunque autoliquidata periodicamente per masse dal contribuente. Sull'argomento si v. A. Comelli, *Iva comunitaria e iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Cedam, 2000, 777. L'Autore evidenzia come "l'importazione di beni [...] determina un versamento dell'imposta stessa per effetto di ciascuna importazione, mentre nello schema ordinario di applicazione dell'iva nel regime interno, con specifico riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, il soggetto passivo effettua il versamento del tributo all'Erario in un momento logicamente successivo rispetto alla liquidazione periodica dell'imposta (risultante a debito) ed il consumatore finale corrisponde l'imposta al proprio fornitore (cedente o prestatore, soggetto passivo) e non direttamente all'Erario". Sull'argomento si veda anche A. Fantozzi, *Realtà e prospettive in materia di iva*, in *Rass. trib.*, 1988, 275; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, X ed., Cedam, 2014, 860.

Sulla rivalsa si v. F. Randazzo, *Le controversie di rivalsa in materia tributaria*, in *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, (a cura di) A. Guidara, Giappichelli, 2021, 587; F. Randazzo, *Le rivalse tributarie*, Giuffrè, 2012. In materia di accise, l'Autore evidenzia come "la traslazione in avanti del tributo avviene in svariate forme, tra cui anche mediante rivalsa".

<sup>(36)</sup> Sul principio di neutralità v. P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, III ed., Giappichelli, 2022, 322; M.G. De Flora, *Il diritto di detrazione dell'Iva: tra principi di diritto europeo e buona fede del contribuente*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2014, 1146 ss.; P. de' Capitani di Vimercate, *L'Iva in Diritto tributario internazionale*, II ed. (a cura di) V. Uckmar, G. Corasaniti, P. de' Capitani di Vimercate, C. Corrado Oliva, II ed., Cedam, 2012, 158.

Infine, l'iva e le accise pagate su delle merci che non vengono introdotte nel circuito economico unionale possono assumere la natura di "sanzioni improprie" costituendo degli oneri tributari che celano una funzione precipuamente (se non esclusivamente) punitiva, non potendo l'importatore rivalersi su altro soggetto<sup>(37)</sup>. Tra l'altro, poiché la funzione punitiva appare primaria rispetto ad altre eventuali funzioni concorrenti risultanti secondarie, si potrebbe sostenere che i tributi dovuti, pur essendo adottata la confisca, rientrano nella categoria definita da autorevole dottrina come "sanzioni camuffate"<sup>(38)</sup>. Se così fosse, la Corte di giustizia, interpretando il CDU, avrebbe introdotto una sanzione in materia di iva all'importazione e accise, nonostante siano i soli Stati membri a disciplinare le fattispecie sanzionatorie.

Difatti, il trasgressore, oltre a dover corrispondere una sanzione amministrativa o una multa (sanzione propria), si trova costretto a pagare l'iva e le accise su delle merci confiscate che non potrà, per esempio, cedere ad altri soggetti (sanzione impropria).

---

<sup>(37)</sup> Sull'argomento si veda L. Del Federico, *Le sanzioni improprie nel sistema tributario: l'esperienza italiana, gli orientamenti della Corte di giustizia UE e le garanzie del diritto punitivo*, in *Ordinamenti tributari a confronto. Derecho Tributario Comparado*, a cura di F. Amatucci, R. Alfano, Giappichelli, 2022, 142; L. Del Federico, *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, 519 ss.; L. Del Federico, *Le sanzioni improprie nel sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 693 ss.; E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, 2011, 90; F. Mazzacuva, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico*, Giappichelli, 2017, 157; D. Coppa, S. Sammartino, voce *sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, 415 ss. Nella dottrina spagnola si v. N. Puebla Agramunt, *Le sanzioni improprie nel sistema tributario: l'esperienza italiana, gli orientamenti della Corte di giustizia UE e le garanzie del diritto punitivo. La prospettiva española*, in *Ordinamenti tributari a confronto. Derecho Tributario Comparado*, (a cura di) F. Amatucci, R. Alfano, Giappichelli, 2022, 1160. Sull'argomento si veda anche J.A. Rozas Valdés, *El derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas*, in *Documento del IEF* 2015, 12, 54. Inoltre, v. J.A. Rozas Valdés, *La tutela del contribuente nella Corte europea dei diritti umani in Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, (a cura di) A. Guidara, Giappichelli, 2021, 502. Sull'afflittività delle sanzioni tributarie si v. G. Marino, *La prospettiva italiana*, in *Ordinamenti tributari a confronto. Derecho Tributario Comparado*, (a cura di) F. Amatucci, R. Alfano, Giappichelli, 2022, 18 e J.A. Rozas Valdés, *La perspectiva española*, in *Ordinamenti tributari a confronto. Derecho Tributario Comparado*, (a cura di) F. Amatucci, R. Alfano, Giappichelli, 2022, 45. Una fattispecie di sanzione impropria è stata individuata dalla Dottrina nella perdita del diritto di rivalsa prevista dall'art. 60, comma 6°, d.p.r. n. 633 del 1972. V. L. Del Federico, *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, (a cura di) L. Perrone, C. Berliri, Napoli, 2006.

<sup>(38)</sup> L. Del Federico, *Le sanzioni improprie nel sistema tributario: l'esperienza italiana, gli orientamenti della Corte di giustizia UE e le garanzie del diritto punitivo*, in *Ordinamenti tributari a confronto. Derecho Tributario Comparado*, a cura di F. Amatucci, R. Alfano, Giappichelli, 2022, 159.

Pertanto, ritengo auspicabile un intervento del legislatore europeo che potrebbe inserire espressamente nella direttiva iva e accise l'estinzione di questi tributi ogniqualvolta venga disposta la confisca, rendendo il sistema di tributi di confine più coerente.

MICHELE IPPOLITO (\*)

---

(\*) Università degli Studi di Cagliari – Componente del Centro di ricerca di diritto europeo *Ius Fiscale Europaeum* (IFE), Università Suor Orsola Benincasa.



CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA, Sez. VI, 12 maggio 2022,  
causa C-714/20

Pres. I. Ziemele – Rel. T. von Danwitz – Avv. gen. T. Čapeta

*L'articolo 77, paragrafo 3, del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, deve essere interpretato nel senso che, in base a tale sola disposizione, il rappresentante doganale indiretto è debitore unicamente dei dazi doganali dovuti per le merci che ha dichiarato in dogana e non anche dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione per le stesse merci.*

*L'articolo 201 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che non può essere riconosciuta la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione, in solido con l'importatore, in assenza di disposizioni nazionali che lo designino o lo riconoscano, in modo esplicito e inequivocabile, come debitore di tale imposta.*

(Omissis).

### **Iva all'importazione e responsabilità del rappresentante doganale indiretto: la Corte di giustizia ribalta la giurisprudenza della Corte di cassazione**

**Abstract:** Con una sentenza che ha già dispiegato considerevoli riflessi nel panorama giuridico interno e che ne promette di ulteriori, la Corte di giustizia dell'Unione Europea interviene nuovamente a rettificare la pericolante architettura interpretativa domestica in materia di iva all'importazione. Questa sentenza rende di tutta evidenza come il legislatore, gli organi giudiziari e le amministrazioni doganali nazionali, faticino nel metabolizzare correttamente la *ratio* e il funzionamento profondi di un sistema complesso come è quello dell'iva all'importazione. Non è un caso che la sentenza *Equoland* traesse anch'essa origine da una questione interpretativa affiorante dal sostrato giuridico di matrice italiana. In quell'occasione, la Corte di giustizia aveva sciolto il dubbio circa la possibile dualità tra iva all'importazione e iva interna. Con la sentenza in commento, la Corte si spinge oltre. Essa delinea le conseguenze della separazione tra obbligazioni aventi ad oggetto l'iva all'importazione e quelle invece concernenti il dazio doganale. Poiché solo le seconde rientrerebbero tra quelle gravanti sul debitore doganale, esso non potrebbe essere debitore dell'iva all'importazione. Pertanto, la distinzione tra dazi e iva (sia essa interna o all'importazione) comporta l'esclusione dell'obbligato doganale dall'obbligo automatico di corrispondere anche l'iva all'importazione. Un'interpretazione conforme degli articoli 201 direttiva iva in combinato disposto con gli articoli 77(3) e 84 del Codice doganale dell'Unione, spinge la Corte di giustizia a concludere che il debitore doganale, nel caso di specie, il rappresentante doganale indiretto, sarebbe gravato esclusivamente dall'obbligazione doganale la quale concernerebbe esclusivamente il pagamento dei dazi. Affinché esso possa essere ritenuto responsabile in solido anche per il pagamento dell'iva all'importazione, in ossequio al principio di certezza del diritto, è necessaria la presenza, nella legislazione dei singoli Stati, di disposizioni interne che lo designino o lo riconoscano, in modo esplicito e inequivocabile, come debitore di tale imposta. In tal senso la fonte di una siffatta obbligazione andrebbe rintracciata nella legislazione in materia iva piuttosto che nel codice doganale dell'Unione.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Il Procedimento Principale e i fatti di causa – 3. Problema interpretativo del diritto dell'Unione europea oggetto dell'interpretazione della Corte di giustizia – 4. Le questioni pregiudiziali e il diritto dell'Unione – 4.1. Il diritto doganale Europeo e la sentenza della Corte – 4.2. La direttiva iva e la sentenza della Corte – 5. Ripercussioni per l'ordinamento giuridico italiano: la disciplina nazionale – 5.1. Inquadramento normativo delle questioni giuridiche sottese alla sentenza della Corte di giustizia – 5.1.1. Il contenuto dell'obbligazione doganale all'importazione: il profilo sostanziale – 5.1.1.1. Assimilabilità dell'iva all'importazione all'iva interna – 5.1.1.2. Assimilabilità dell'iva all'importazione ai diritti di confine – 5.1.2. iva all'importazione tra obbligazione doganale e 'oneri doganali': il profilo procedimentale – 5.1.3. Il fatto generatore: responsabilità per *plafond* o per dichiarazione doganale? – 5.1.4. Soggetto passivo e debitore d'imposta – 5.1.4.1. Estensione dello scopo oggettivo che estende lo scopo soggettivo: persone indirettamente '*designate o riconosciute*' – 6. Considerazioni conclusive.

### 1. - *Introduzione*

La sentenza in commento concerne la responsabilità solidale del rappresentante doganale indiretto per il mancato pagamento dell'iva all'importazione. Il tema, profondamente controverso sul piano domestico, è invece risolto in modo lineare e netto dalla Corte di giustizia. Il codice doganale prevede che il rappresentante doganale indiretto risponda in solido con il rappresentato esclusivamente dell'obbligazione doganale. L'obbligazione doganale concerne unicamente il pagamento dei dazi. Dunque, il codice doganale dell'Unione istituisce una responsabilità solidale limitatamente al pagamento dei dazi doganali. Quanto al profilo iva, del fatto generatore denominato 'importazione', la disciplina non è rinvenibile nel codice doganale, bensì nella direttiva iva che espressamente autorizza gli Stati membri ad individuare le persone '*designate*' o '*riconosciute*' come responsabili per il pagamento dell'iva all'importazione. In tal senso, la direttiva non preclude che il rappresentante doganale indiretto sia la persona '*designata*' o '*riconosciuta*' come responsabile anche per il pagamento dell'iva all'importazione. Tuttavia, il principio di certezza del diritto impedisce che siffatto risultato sia raggiunto in forza di una prassi amministrativa, per sua natura cangiante. Al contrario, le disposizioni della direttiva vanno attuate mediante previsioni nazionali sufficientemente chiare e precise. La prassi dell'amministrazione italiana, così come avallata anche dalla suprema Corte di Cassazione (come si mostrerà più avanti), sembra essere in contrasto con una siffatta impostazione ed in conseguenza potrebbe confliggere con il principio di certezza del diritto.

### 2. - *Il Procedimento Principale e i fatti di causa*

Il procedimento principale trae origine da due avvisi di accertamento notificati rispettivamente nel maggio 2017 e nel febbraio 2018 alla società

ricorrente, la U.I., con i quali l'Agenzia delle dogane rettificava le dichiarazioni di importazione e liquidava i corrispondenti importi dell'iva all'importazione dovuta. L'Agenzia delle dogane riteneva che ai sensi degli artt. 77 e 84 Codice doganale dell'Unione (Cdu), anche la società ricorrente, U.I., rappresentante doganale indiretto, fosse responsabile in solido con le rappresentate società importatrici A. SPA e U.C. S.r.l., per il pagamento dell'iva all'importazione.

La rettifica effettuata dall'Agenzia delle dogane discende dalla constatazione che le dichiarazioni di intenti allegate alle dichiarazioni di importazione non fossero attendibili, in quanto fondate sull'erronea affermazione secondo cui dette società importatrici fossero esportatori abituali. Al contrario, l'Agenzia aveva accertato che queste ultime non avevano effettuato operazioni utili alla costituzione del *plafond* iva. Pertanto, le operazioni di importazione verificate non potevano beneficiare dell'esenzione da iva di cui all'articolo 1, lettera a), del decreto-legge n. 746/1983.

Avverso siffatta conclusione la U.I. ricorreva davanti alla Commissione tributaria provinciale di Venezia con due motivi principali<sup>(1)</sup>. La ricorrente, da un lato, sottolineava che gli articoli 77 e 84 Cdu non fossero idonei a far sorgere un'obbligazione per l'iva all'importazione in capo al rappresentante doganale; dall'altro, osservava come una siffatta responsabilità non potrebbe essere ricavata dal dettato dell'articolo 201 direttiva iva e nemmeno dalla normativa domestica che recepisce questa disposizione.

Fedele alla propria prassi amministrativa, come accolta da consolidata giurisprudenza della suprema Corte di Cassazione, l'Agenzia delle Dogane proponeva una diversa interpretazione del sostrato legislativo. Essa sosteneva che dall'assunto secondo cui il fatto generatore dell'obbligazione tributaria dell'iva all'importazione e quello generatore dell'obbligazione doganale coincidono e dalla constatazione che tale 'fatto generatore' sia individuato nella disciplina doganale, discenderebbe che, al fine di accertare l'insorgenza della prima, bisognerebbe fare riferimento alla normativa doganale. In forza di tali premesse, l'Agenzia delle Dogane conclude dunque ribadendo l'impostazione domestica secondo cui i soggetti obbligati per l'iva all'importazione sarebbero i medesimi individuati dalla disciplina doganale per l'obbligazione doganale e precisamente coloro che presentano le merci in dogana, l'importatore e il suo rappresentante doganale

---

<sup>(1)</sup> Corte di giustizia UE, sez. VI, 12 maggio 2022, causa C-714/20, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, punto 25.

indiretto<sup>(2)</sup>. Essi sarebbero tutti responsabili solidali tanto per l'obbligazione doganale quanto per quella iva.

3. - *Problema interpretativo del diritto dell'Unione europea oggetto dell'interpretazione della Corte di giustizia*

L'impostazione adottata dall'Agenzia in merito alle conseguenze giuridiche della coincidenza tra fatto generatore dell'obbligazione iva e dell'obbligazione doganale non sembra convincere la Commissione tributaria provinciale di Venezia. In particolare, per il giudice del rinvio, nell'ordinamento interno, sarebbero invero rinvenibili due orientamenti giurisprudenziali contrapposti.

Ai sensi del primo orientamento, benché iva interna e iva all'importazione non sarebbero distinte e benché quest'ultima non sia qualificabile come dazio doganale né appartenga ai diritti di confine, ciononostante, una responsabilità in capo al rappresentante doganale indiretto per il pagamento della stessa sarebbe fatta discendere sia dalla constatazione che dazi doganali e iva all'importazione condividono il momento impositivo sia dall'atto del rappresentante indiretto di presentare la dichiarazione doganale<sup>(3)</sup>.

Il secondo orientamento, invece, ponendo al centro la normativa iva, assume che, assente ogni esplicita attuazione domestica che, conformemente al disposto dell'articolo 201 direttiva iva, individui espressamente le persone 'designate' o 'riconosciute' per il pagamento dell'iva all'importazione, non sia condivisibile quell'impostazione secondo cui siffatta lacuna legislativa sarebbe colmata da un'interpretazione estensiva della normativa doganale europea in materia di responsabilità solidale dell'importatore e del suo rappresentante indiretto. Dunque, la lacuna normativa interna dovuta all'assenza di una chiara identificazione dell'obbligato per iva all'importazione non potrebbe essere sanata da un'interpretazione estensiva della normativa doganale in materia di obbligazione e obbligati doganali<sup>(4)</sup>.

Queste premesse conducono il giudice rimettente a individuare due possibili soluzioni alternative fra loro: o i termini 'designate' o 'riconosciute', di cui all'articolo 201 direttiva iva, vanno interpretati restrittivamente nel senso che il legislatore nazionale sia chiamato ad individuare esplicita-

---

(2) CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 26.

(3) CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 27.

(4) CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 28.

mente i soggetti debitori dell'iva all'importazione (nel qual caso, la Commissione provinciale nota come siffatta previsione esplicita sia assente nel diritto nazionale) ovvero, alternativamente, siffatti termini possono ricevere interpretazione ampia. Ciò consentirebbe di estendere all'iva all'importazione la disciplina propria di tributi dissimili come i dazi doganali<sup>(5)</sup>.

Date queste premesse, la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Commissione tributaria provinciale di Venezia con ordinanza del 17 novembre 2020 verte sull'interpretazioni dell'art. 201 direttiva iva e art. 77, par. 3, Cdu.

#### 4. - *Le questioni pregiudiziali e il diritto dell'Unione*

Nella sentenza in commento sono individuabili due profili principali. Il primo è quello del diritto doganale; il secondo invece attiene alla disciplina iva. Quanto al primo profilo, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 77, paragrafo 3, del codice doganale debba essere interpretato nel senso che, in base a detta sola disposizione, il rappresentante doganale indiretto sia debitore dei dazi doganali dovuti per le merci che ha dichiarato in dogana nonché dell'iva all'importazione per le stesse merci<sup>(6)</sup>. Sotto questo primo profilo, la questione interpretativa da mettere a fuoco concerne dunque la determinazione del contenuto dell'obbligazione doganale così come disciplinata dal Codice doganale dell'Unione. Infatti, qualora si giungesse ad accertare che l'iva all'importazione rientri tra i tributi oggetto dell'obbligazione doganale, si potrebbe sostenere che l'obbligato doganale sarebbe obbligato anche per l'iva all'importazione.

Il secondo profilo invece, affronta la questione dalla prospettiva dell'iva. La questione pregiudiziale in questo caso attiene al dubbio se l'articolo 201 della direttiva iva possa essere interpretato nel senso che possa essere riconosciuta la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'iva all'importazione, in solido con l'importatore, in assenza di disposizioni nazionali che lo designino o lo riconoscano espressamente come debitore di tale imposta<sup>(7)</sup>. Questo secondo profilo sembra prescindere dal primo poiché esso farebbe riferimento alle obbligazioni discendenti dalla legislazione iva piuttosto che dal Cdu. Segnatamente, esso sarebbe volto ad indagare se una responsabilità per l'iva all'importazione possa discendere da un'interpretazione ampia dell'articolo 201 di-

---

(5) CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 29.

(6) CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 31, 2).

(7) CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 31, 1).

rettiva iva che prescinda dall'effettiva adozione di disposizioni nazionali che esplicitamente identifichino i soggetti obbligati per l'iva all'importazione.

#### 4.1. - *Il diritto doganale Europeo e la sentenza della Corte*

Secondo il codice doganale dell'Unione, debitore dell'obbligazione doganale è il dichiarante<sup>(8)</sup>.

Pertanto assume rilievo centrale l'identificazione dei soggetti che possono assumere la veste di dichiarante. Il nuovo codice doganale unionale, cambiando approccio rispetto al precedente, sancisce il diritto di nominare un rappresentante per le relazioni con le autorità doganali<sup>(9)</sup>. L'articolo 18 identifica due modalità di rappresentanza, quella diretta e quella indiretta<sup>(10)</sup>.

Il rappresentante indiretto è colui che agisce in nome proprio ma per conto di terzi. In questo caso, il rappresentato è coobbligato in solido con il rappresentante indiretto<sup>(11)</sup>. Ciò deriva in particolare dalla previsione di cui all'articolo 84 Cdu<sup>(12)</sup> ai sensi del quale, quando per una medesima obbligazione doganale esistono più debitori essi sono responsabili in solido del pagamento di tale importo<sup>(13)</sup>. È differente l'ipotesi della rappresentanza diretta. Essa prevede che il rappresentante agisca in nome e per conto del rappresentato. Pertanto, la dichiarazione doganale è redatta in nome e per conto del rappresentato (c.d. *contemplatio domini*) che assume la veste di dichiarante<sup>(14)</sup>. In questo caso, il rappresentato è il solo responsabile per l'obbligazione doganale<sup>(15)</sup>.

---

<sup>(8)</sup> V. Regolamento (UE) n. 952/2013 che istituisce il codice doganale dell'Unione, art. 77; L. Timothy, *EU Customs Law*, Oxford, Oxford University Press, 2018, 472; M. Fabio, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, Wolters Kluwer ed. 7, 2019, 338; P. Puri, *I Soggetti Passivi nella Disciplina dei Dazi Doganali*, in M. Scuffi, et al., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milanofiori Assago, Ipsoa, 2014, 206; S. Armella, C. Glendi, *Diritto doganale*, Milano, Egea, 2015, 104-105.

<sup>(9)</sup> V. Regolamento n. 952/2013, cit., considerando 21; M. Fabio, *Manuale di diritto e pratica doganale*, cit., 424.

<sup>(10)</sup> V. Regolamento n. 952/2013, cit., art. 18.

<sup>(11)</sup> V. Regolamento n. 952/2013, cit., art. 77(3).

<sup>(12)</sup> S. Armella, *EU Customs Code*, Milano, Bocconi University Press, 2017, 114.

<sup>(13)</sup> M. Fabio, *Customs Law of the European Union*, The Netherlands, Wolters Kluwer ed. 5, 2020, 7.03.

<sup>(14)</sup> V. Regolamento n. 952/2013, cit., art. 18(1).

<sup>(15)</sup> Taxud/447/2004, *An Explanatory Introduction to the modernized Customs Code*, 21-22; F. Padovani, *I tributi doganali*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario - Parte speciale*, Milano, 2009, 413. Si noti peraltro che la spendita del nome è condizione necessaria per gli effetti della rappresentanza diretta. Nella sentenza C-248/07, la CGE ha chiarito che

In coerenza col quadro giuridico appena ricostruito, nella sentenza in commento, la Corte di giustizia evidenzia come, agendo il rappresentante indiretto in qualità di dichiarante, ai sensi dell'articolo 77, paragrafo 3, esso sarebbe debitore assieme alla persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana<sup>(16)</sup>.

Identificato il novero dei soggetti potenzialmente responsabili per il debito doganale, la Corte volge l'attenzione a delinearne l'oggetto dell'obbligazione doganale. In particolare, dati i fatti di causa, la Corte affronta l'interrogativo concernente il punto se dalla disciplina del codice doganale si possa ricavare che nell'obbligazione doganale di cui è debitore il rappresentante indiretto ai sensi della normativa doganale, rientri anche l'iva all'importazione. Nel qual caso, esso sarebbe debitore anche per l'iva all'importazione.

Per rispondere a questa domanda, i giudici del Lussemburgo intraprendono un'analisi interpretativa di tipo contestuale e teleologica della normativa in cui si inserisce l'articolo 77, paragrafo 3 e dalla quale emerge che quest'ultimo concerne esclusivamente l'obbligazione doganale e non anche l'iva all'importazione<sup>(17)</sup>.

In particolare, la Corte evidenzia come, l'articolo 77 del codice doganale sia collocato nella sezione 1 del capo 1 del titolo III di tale codice, dedicata all'obbligazione doganale. Pertanto, la collocazione contestuale di questa previsione rivelerebbe "che quest'ultima riguarda esclusivamente l'obbligazione doganale e non anche l'iva all'importazione"<sup>(18)</sup>.

Ulteriore argomento a sostegno di questa interpretazione discenderebbe da una lettura coordinata delle definizioni di debitore e di obbligazione doganale, la quale chiaramente espunge dall'alveo dell'obbligazione doganale il pagamento dell'iva all'importazione. L'articolo 5(19) Cdu espressamente definisce 'debitore' "la persona tenuta ad assolvere l'obbligazione doganale". L'articolo 5(18) definisce l'"obbligazione doganale" come "l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione". I dazi all'importazione, sono "i dazi doganali dovuti all'importazione delle merci"<sup>(19)</sup>.

---

quando il rappresentante non dichiara di agire come tale o non disponga del potere di rappresentanza il debito non è circoscritto esclusivamente in capo al rappresentante.

<sup>(16)</sup> V. Regolamento n. 952/2013, cit., art. 5(15).

<sup>(17)</sup> CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 43.

<sup>(18)</sup> CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 43.

<sup>(19)</sup> V. Regolamento n. 952/2013, cit., art. 5(20).

Pertanto, da un lato, debitore ai fini doganali sarebbe “la persona tenuta ad assolvere l’obbligazione doganale”<sup>(20)</sup>, dall’altro, l’obbligazione doganale è definita come “l’obbligo di una persona di corrispondere l’importo del dazio all’importazione o all’esportazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore”<sup>(21)</sup>. Peraltro, i dazi all’importazione, essendo definiti come “i dazi doganali dovuti all’importazione delle merci”<sup>(22)</sup>, non includerebbero l’iva all’importazione. A sostegno di tale interpretazione la Corte di giustizia richiama i propri precedenti in *Pakora Pluss* e *Eurogate Distribution* laddove essa aveva già avuto modo di chiarire che “i dazi all’importazione non includono l’iva da riscuotere per l’importazione di beni”<sup>(23)</sup>.

Così, di fatto, la Corte traccia una chiara linea di demarcazione tra l’obbligazione doganale e quella per il pagamento dell’iva all’importazione. Questa netta distinzione ha diretti riflessi sul versante della responsabilità dell’obbligato doganale. Il debitore doganale è tenuto ad assolvere l’obbligazione doganale la quale include il dazio all’importazione ma esclude l’iva all’importazione. Pertanto, tale impostazione interpretativa conduce a concludere che dalla normativa doganale non può farsi discendere una responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell’iva all’importazione.

In forza delle menzionate considerazioni, la Corte di giustizia interpreta l’articolo 77, paragrafo 3, Codice doganale dell’Unione nel senso che in base a tale disposizione, il rappresentante doganale indiretto è debitore unicamente dei dazi doganali dovuti per le merci che ha dichiarato in dogana e non anche dell’iva all’importazione per le stesse merci<sup>(24)</sup>.

#### 4.2. - *La direttiva iva e la sentenza della Corte*

Acclarato che la responsabilità per iva all’importazione non possa essere fatta discendere da una interpretazione, conforme al diritto UE, del codice doganale dell’Unione, la Corte volge l’attenzione alla disciplina iva per accertare se in essa possa invece essere individuato il fondamento di una responsabilità del rappresentante doganale indiretto per l’iva al-

---

<sup>(20)</sup> V. Regolamento n. 952/2013, cit., art. 5(19).

<sup>(21)</sup> V. Regolamento n. 952/2013, cit., art. 5(18).

<sup>(22)</sup> V. Regolamento n. 952/2013, cit., art. 5(20).

<sup>(23)</sup> Corte di giustizia UE, sez. I, 29 luglio 2010, causa C-248/09, *Pakora Pluss*, punto 47; Corte di giustizia UE, sez. I, 2 giugno 2016, cause C-226/14 e C-228/14, *Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig*, punto 81.

<sup>(24)</sup> CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 52.



l'importazione, in assenza di disposizioni nazionali che lo designino o lo riconoscano espressamente come debitore di tale imposta.

Preliminarmente la Corte di giustizia nota come l'articolo 201 non operi alcun rinvio esplicito alle disposizioni del codice doganale bensì preveda che l'obbligo di pagare l'iva all'importazione incombe sulla persona o sulle persone "designate o riconosciute come debentrici dallo Stato membro d'importazione" (25).

Parallelamente, la Corte sottolinea come da una lettura combinata dell'articolo 201 e del considerando 43, si evincerebbe che tale articolo riserva un potere discrezionale agli Stati membri di designare i soggetti debitori di tale imposta (26). In particolare, se, da un lato, dall'articolo 201 discenderebbe l'obbligo di designare almeno un obbligato per l'iva all'importazione, dall'altro, siffatta disciplina non precluderebbe agli Stati di designarne più d'uno (27).

Pertanto, il primo dato che emerge dalla ricostruzione della Corte tratteggia un sistema giuridico iva in cui l'articolo 201 rimette alla piena discrezionalità degli Stati membri di designare come debitori dell'iva all'importazione chiunque essi ritengano. Dunque, anche i debitori dei dazi doganali. Da ciò discenderebbe che il legislatore nazionale è ammesso a individuare nell'obbligato doganale anche il debitore per l'iva all'importazione.

A questo punto la Corte, ponendo l'accento sulle stringenti conseguenze di una corretta implementazione del principio di certezza del diritto, osserva che il potere discrezionale menzionato, di cui all'articolo 201 direttiva iva, è sempre vincolato al rispetto delle regole e principi di diritto primario dell'ordinamento giuridico europeo. Di conseguenza, da un lato, l'articolo 288(3) TFUE vincola gli Stati membri circa il risultato da raggiungere, dall'altro, in ossequio al 'principio di certezza del diritto', le disposizioni di una direttiva devono "essere attuate con un'efficacia cogente incontestabile, con la specificità, la precisione e la chiarezza necessarie per garantire pienamente la certezza del diritto" (28).

In quest'ottica, la Corte ribadisce la propria costante giurisprudenza secondo cui una semplice prassi amministrativa, per sua natura modificabile, pregiudica i soggetti giuridici interessati causando uno stato di in-

---

(25) V. dir. 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, art. 201.

(26) CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 55.

(27) V. dir. 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, cit., considerando 43, 44 e art. 201.

(28) Corte di giustizia UE, sez. V, 24 ottobre 2013, causa C-151/12, *Commissione contro Spagna*, punto 26 e giurisprudenza *ivi* citata.

trinseca incertezza<sup>(29)</sup>. Pertanto, essa non può considerarsi una valida applicazione degli obblighi derivanti dal diritto comunitario<sup>(30)</sup>.

Al contrario, il principio di certezza del diritto rende indispensabile che la situazione giuridica derivante dalle misure nazionali di trasposizione di una direttiva sia sufficientemente precisa e chiara sì da permettere ai singoli interessati di conoscere l'ampiezza dei loro diritti e obblighi<sup>(31)</sup>. Peraltro, esso esige che le norme giuridiche siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, in particolare qualora esse possano avere conseguenze sfavorevoli per gli individui e le imprese<sup>(32)</sup>.

Siffatta precisazione risulterà avere ripercussioni di portata considerevole per l'ordinamento giuridico nazionale italiano. Essa funge da premessa, dalla quale la Corte muove per giungere ad affermare che "incombe agli Stati membri, ai fini dell'attuazione dell'articolo 201 della direttiva iva, designare o riconoscere la persona o le persone debentrici dell'iva all'importazione mediante disposizioni nazionali sufficientemente chiare e precise"<sup>(33)</sup>.

Dunque, se il principio di certezza del diritto esige che le disposizioni di una direttiva siano attuate con un'efficacia cogente incontestabile, con la specificità, la precisione e la chiarezza necessarie per garantire pienamente la realizzazione di quel principio e se l'articolo 201 è la disposizione di una direttiva che rimette agli Stati membri di individuare le persone 'designate' o 'riconosciute' come debentrici, allora, la mancata adozione di disposizioni nazionali sufficientemente chiare e precise per implementare siffatta previsione della direttiva comporterebbe una violazione del principio di certezza del diritto.

Tale chiosa non lascerebbe scampo a prassi domestiche, siano esse amministrative o giudiziarie. Al contrario, la Corte di giustizia chiaramente sancisce che la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'iva all'importazione prevista da uno Stato membro, in solido con la persona che gli ha conferito un mandato e che esso rappre-

---

<sup>(29)</sup> V. segnatamente, in tal senso, Corte di giustizia UE, 24 marzo 1994, causa C-80/92, *Commissione contro Belgio*, punto 20; Corte di giustizia UE, 26 ottobre 1995, causa C-151/94, *Commissione contro Lussemburgo*, punto 18. Corte di giustizia UE, sez. VI, 27 febbraio 2003, causa C-415/01, *Commissione contro Belgio*, punto 21.

<sup>(30)</sup> CGUE, *Commissione contro Francia*, cit., punto 54.

<sup>(31)</sup> V., in tal senso, Corte di giustizia UE, sez. grande, 14 febbraio 2012, causa C-204/09, *Flachglas Torgau*, punto 60.

<sup>(32)</sup> Corte di giustizia UE, sez. grande, 30 aprile 2019, causa C-611/17, *Italia contro Consiglio*, punto 111; Corte di giustizia UE, sez. IV, 26 marzo 2020, cause C-496/18 e C-497/18, *Hungeod e a.*, punto 93 e giurisprudenza ivi citata.

<sup>(33)</sup> CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 62.

senta, pur potendo discendere dall'articolo 201 direttiva iva non potrebbe prescindere da un'implementazione nazionale che chiaramente identifichi i soggetti responsabili attraverso disposizioni nazionali in modo esplicito e inequivocabile<sup>(34)</sup>.

Per questi motivi, la Corte conclude, che l'articolo 201 della direttiva iva deve essere interpretato nel senso che non può essere riconosciuta la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'iva all'importazione, in solido con l'importatore, in assenza di disposizioni nazionali che lo designino o lo riconoscano, in modo esplicito e inequivocabile, come debitore di tale imposta<sup>(35)</sup>.

#### *5. - Ripercussioni per l'ordinamento giuridico italiano: la disciplina nazionale*

Come riportato dalla stessa sentenza in commento, nella sezione dedicata allo scrutinio circa la ricevibilità, la Corte di giustizia rileva come la suprema Corte di Cassazione "ha già risolto la questione dei soggetti dell'iva all'importazione"<sup>(36)</sup>.

Questa specificazione sembra fare riferimento alla circostanza che la giurisprudenza della suprema Corte di Cassazione ha già sciolto il nodo interpretativo circa la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per l'iva all'importazione. In particolare, essa fa riferimento alla giurisprudenza con cui la suprema Corte ha costantemente avallato la prassi amministrativa dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli che ha dato avvio alla sentenza in commento. Infatti, è costante giurisprudenza del supremo Collegio che "del pagamento dell'iva all'importazione risponde non soltanto l'importatore, ma anche solidalmente il suo rappresentante indiretto, che abbia presentato la dichiarazione doganale, stante la previsione di cui all'art. 201, par. 3, CDC"<sup>(37)</sup>.

Dato l'apparente contrasto tra l'impostazione della suprema Corte e la sentenza della Corte di giustizia, non stupisce che un primo riflesso della sentenza in commento sul diritto nazionale sia consistito nel recente *revisement* da parte della Corte di Cassazione che ha deciso di abbandonare la

---

<sup>(34)</sup> CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 63.

<sup>(35)</sup> CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 65.

<sup>(36)</sup> CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 32.

<sup>(37)</sup> Cass., sez. V, 27 aprile 2021, n. 11029, 6; Cass., sez. V, 4 dicembre 2019, n. 31611, confermativa, tra le altre, di Cass., sez. V, 18 aprile 2018, n. 9455; Cass., sez. V, 18 gennaio 2018, ord. n. 1142; Cass., sez. V, 19 settembre 2014, n. 19749; Cass., sez. V, 27 marzo 2013, n. 7720.

propria precedente impostazione in materia. Conformandosi alla linea interpretativa dei giudici del Lussemburgo, essa ha recentemente enunciato il nuovo principio secondo cui, del mancato pagamento dell'iva all'importazione "risponde unicamente l'importatore e non anche il suo rappresentante indiretto, in assenza di specifiche ed inequivoche disposizioni nazionali che ne prevedano la responsabilità solidale" <sup>(38)</sup>.

Tanto premesso, nei seguenti paragrafi si ricostruirà il quadro normativo nel quale si inserisce la sentenza in commento e nel quale si è consolidata l'impostazione che, benché recentemente abbandonata della suprema Corte di Cassazione, ha nondimeno dato luogo a questa sentenza. Siffatto inquadramento appare necessario sia per una piena comprensione dei vari profili di rilievo che emergono dalla sentenza della Corte di giustizia, sia per fare il punto sugli sviluppi dottrinali e giurisprudenziali tanto diffusi quanto oscillanti nell'ordinamento italiano in materia.

Tracciata l'architettura della normativa interna che disciplina l'iva all'importazione, si cercherà di affrontare taluno dei profili d'interesse della sentenza concentrando l'attenzione in particolare su: il contenuto dell'obbligazione doganale all'importazione sotto i profili sostanziale e procedimentale; il fatto generatore dell'obbligazione doganale all'importazione; i soggetti obbligati e l'esistenza degli estremi per la violazione del principio di certezza del diritto.

#### *5.1. - Inquadramento normativo delle questioni giuridiche sottese alla sentenza della Corte di giustizia*

È preliminarmente importante evidenziare come la questione decisa dalla Corte di giustizia con la sentenza in commento sia il frutto del consolidamento di un'impostazione interpretativa nazionale alquanto peculiare. Essa deriverebbe da una tormentata comprensione della direttiva iva in materia di importazione.

In particolare, i diffusi richiami della normativa iva alla disciplina doganale, che nell'ordinamento interno sembrano essere maggiormente enfatizzati, assieme alle notevoli differenze tra iva all'importazione e iva interna, hanno contribuito a creare un quadro giuridico idoneo a favorire il radicamento di un'interpretazione dell'iva all'importazione alquanto singolare. È per questo che ad oggi è possibile osservare un florilegio di questioni rimesse alla decisione della suprema Corte in materia di iva all'importazione.

---

<sup>(38)</sup> Cass., sez. V, 27 luglio 2022, n. 23526, punto 2.9.

Da un lato, l'art. 70, comma 1, d.p.r. n. 633 del 1972 (di seguito, d.p.r. n. 633 del 1972) (normativa iva interna) al secondo periodo fa espresso richiamo alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine, per regolare le controversie e le sanzioni relative all'iva all'importazione. Inoltre, ai sensi dell'art. 69, d.p.r. n. 633/1972, e in piena aderenza con la disciplina unionale, il valore della base imponibile sarebbe costituito dal valore doganale. In particolare, la base imponibile delle importazioni è aumentata "dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto" <sup>(39)</sup>.

Queste due previsioni hanno fatto da premesse per avallare una controversa ma consolidata impostazione giurisprudenziale nazionale nel senso del rinvio aperto al diritto doganale per disciplinare l'iva all'importazione, anche per quei profili che non sarebbero oggetto di rinvio esplicito <sup>(40)</sup>.

Dall'altra parte, hanno contribuito alla nascita di questa impostazione nazionale anche alcuni tratti distintivi propri soltanto dell'iva all'importazione, che nel sistema interno hanno assunto un peso specifico determinante. Le differenze tra iva interna e iva all'importazione che rendono la seconda un tributo foriero di non poche controversie sono elencate di seguito. In particolare, iva interna e iva all'importazione differiscono per presupposti, funzione e soggetti chiamati ad adempiere. Medesima sorte spetta anche alla base imponibile calcolata diversamente a seconda che si tratti di importazione o di iva ordinaria. In fine, esse divergono anche quanto agli adempimenti formali richiesti.

Queste differenze generano indubbiamente altrettante differenze procedurali in materia di esazione e controllo. Infatti, non è un caso che il legislatore nazionale abbia adottato una disciplina normativa specifica per l'iva all'importazione che tiene conto dei caratteri propri (come appena enunciati) della stessa. Date queste premesse, esigenze di economicità procedimentale hanno spinto il legislatore nazionale a rimandare alle norme sui diritti di confine per l'accertamento e la riscossione dell'iva all'importazione.

Tuttavia, mentre, come detto, siffatta architettura sarebbe funzionale a criteri di economicità procedimentale, spesso invece essa è stata foriera di

---

<sup>(39)</sup> V. d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 69.

<sup>(40)</sup> Cass., sez. V, 5 agosto 2016, n. 16459, punto 1.5.; M. Peirola, *La natura dell'IVA all'importazione*, in *Corr. trib.*, 2002, 1699; S. Armella, L. Ugolini, *Il rappresentante indiretto non risponde dell'IVA all'importazione*, in *L'IVA*, 2014, 11, 21; P. Massari, *La Cassazione ribadisce: evadere l'iva all'importazione non è contrabbando doganale*, in *L'IVA*, 2013.

dubbi, fraintendimenti ed equivoci. In quest'ottica si rileva come, piuttosto che alla luce della *ratio* di ottimizzazione procedimentale, il rinvio alla normativa doganale sarebbe stato spesso assunto a riferimento per la determinazione della natura dell'iva all'importazione<sup>(41)</sup>, l'individuazione del soggetto competente alla riscossione<sup>(42)</sup> o (la definizione) della giurisdizione su di essa<sup>(43)</sup> e, da ultimo ma non per ultimo l'identificazione dei soggetti obbligati al pagamento<sup>(44)</sup> come nel caso oggetto di domanda pregiudiziale deciso dalla sentenza oggetto di approfondimento.

Nella sentenza in commento i piani sopra menzionati si intrecciano. Con essa, la decisione della CGE affronta il punto della distinzione tra obbligato per l'iva all'importazione e obbligato per obbligazione doganale. Nell'ordinamento interno ciò in realtà si traduce in un raffronto tra obbligazione doganale nazionale e obbligazione dogale unionale. Pertanto, propedeutica all'analisi di siffatto profilo è una ricostruzione complessiva delle questioni giuridiche sottese alla definizione della nozione di obbligazione doganale nell'ordinamento interno. Segnatamente, nell'ordinamento nazionale l'attuale definizione dell'obbligazione doganale è il risultato di un'evoluzione giurisprudenziale fortemente ondivaga e in continua trasformazione. Per questi motivi, di seguito si proporrà una ricostruzione delle principali tappe evolutive della stessa.

---

(41) Cass., sez. V, 19 maggio 2010, n. 12262; Cass., sez. V, 8 maggio 2013, n. 10734. *Ex Multis* F. Tesaro, *Istituzioni di Diritto Tributario – Parte speciale*, 2016, Milano Fiori Assago, 265, nota 128; M. Peirolo, *La natura dell'IVA all'importazione*, cit., 1696.; P. Centore, *Evasione iva all'importazione: reato o illecito amministrativo?*, in *Corr. trib.*, 2010, 2002; S. Armella, *L'iva all'importazione è distinta e autonoma rispetto all'iva interna?*, in *Corr. trib.*, 2010, 2828; S. Armella, *Il rappresentante indiretto non è soggetto passivo dell'IVA all'importazione – Il Commento*, in *Corr. trib.*, 2020, 160; F. Capello, *La natura dell'iva riscossa all'importazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, *passim*; N. Galleani d'Agliano, *Indetraibile l'IVA all'importazione senza il trasferimento del potere dispositivo sul bene – IVA – Il rebus della detrazione dell'IVA assolta all'importazione*, in *GT – Riv. di giur. trib.*, 2021, 389.

(42) Cass., n. 16459, cit.; Cass., sez. V, 24 settembre 2019, n. 23674; Cass., sez. V, 21 maggio 2010, n. 12581, per commento si v. S. Armella, *L'iva all'importazione è distinta e autonoma rispetto all'iva interna*, cit.; Cass., n. 12262, cit.; Cass., sez. V, 24 luglio 2019, ord. n. 19987; F. Bertocchi, *L'iva e le importazioni irregolari di beni*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 302.

(43) Cass., ord. n. 19987, cit.; Cass., sez. V, 8 ottobre 2001, n. 12333, per commento si v. M. Peirolo, *La natura dell'IVA all'importazione*, cit., 1696.

(44) Cfr. Cass., n. 11029/2021, cit., 6; Cass., sez. V, 29 luglio 2021, n. 21659, punto 2.6.; Cass., n. 31611, cit., punto 3.1. e giurisprudenza *ivi* citata.

5.1.1. - *Il contenuto dell'obbligazione doganale all'importazione: il profilo sostanziale*

Quanto alla riconducibilità dell'iva all'importazione nell'alveo dei dazi all'importazione, invero, la non assimilabilità della prima ai secondi era già stata sancita dalla CGE nelle sentenze *Pakora* e *Eurogate Distribution* <sup>(45)</sup>. Pertanto, su questo aspetto il punto di maggiore novità della sentenza in commento sembra consistere nella specificazione del contenuto dell'obbligazione doganale' più ampiamente intesa. Ovvero se essa faccia riferimento ai soli dazi doganali all'importazione o se includa anche l'iva all'importazione.

Questa precisazione, si vedrà di seguito, appare particolarmente cogente nel contesto giuridico nazionale italiano laddove fino alla sentenza in commento, mentre non vi era dubbio circa la separazione tra dazi doganali e iva all'importazione, tuttavia, i due diversi tributi venivano fatti rientrare nella più ampia categoria dei diritti di confine o oneri doganali oggetto dell'obbligazione doganale.

Segnatamente, benché le traduzioni inglese e italiana sembrano piuttosto nette sul punto, lasciando poco spazio a dubbi, al contrario, le disposizioni domestiche di recepimento non godono del medesimo attributo. Si veda la dizione in lingua inglese dell'articolo 5(20) UCC: “*import duty means customs duty*”; e il testo in italiano dell'articolo 5(20) Cdu: “dazi all'importazione: i dazi doganali”.

Al contrario, la nozione di diritti doganali rinvenibile nell'art. 34, d.p.r. n. 43 del 1973 recita: “Si considerano ‘diritti doganali’ tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali”. Degno di nota è il rilievo che, fra i diritti doganali, costituiscono ‘diritti di confine’: “i dazi di importazione e quelli di esportazione, [*omissis*] le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato”. Oltre alla giurisprudenza di legittimità (di seguito riportata), anche autorevole dottrina ha a lungo evidenziato come questa disposizione sia stata interpretata nel senso che “l'iva, in quanto imposta gravante sul consumo a favore dello Stato costituisce un diritto di confine” e che “i diritti di confine costituiscono l'oggetto dell'obbligazione tributaria doganale” <sup>(46)</sup>.

---

<sup>(45)</sup> V. Corte di giustizia UE, 5 maggio 1982, causa C-15/81, *Gaston Schul Douane Expediteur BV*, punto 21; CGUE, *Pakora Pluss*, cit., punto 47; CGUE, *Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig*, cit., punto 81.

<sup>(46)</sup> A. Comelli, *IVA comunitaria e IVA nazionale, Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, 779.

Un raffronto tra questa impostazione e quella del codice doganale dell'Unione come interpretato dalla Corte di giustizia nella sentenza in commento metterebbe in luce un contrasto strutturale tra la nozione domestica di obbligazione doganale e quella del diritto dell'Unione<sup>(47)</sup>.

Mentre per il diritto europeo l'obbligazione doganale coincide con la debenza del solo dazio doganale, invece nella normativa doganale domestica l'obbligazione doganale comprenderebbe il dazio doganale ma non si limiterebbe ad esso. Al contrario, l'obbligazione doganale come disciplinata dall'ordinamento interno comprende il pagamento dei diritti di confine. Questa categoria è costituita sia dai dazi che dall'imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato. Tuttavia, come si vedrà di seguito, l'orientamento giurisprudenziale interno appare alquanto ondivago sul punto e quest'impostazione sembra ormai superata nell'evoluzione giurisprudenziale.

#### 5.1.1.1. - *Assimilabilità dell'iva all'importazione all'iva interna*

Si potrebbe pensare che l'impostazione secondo cui il rappresentante doganale indiretto sarebbe responsabile anche per l'iva all'importazione derivi da un'errata caratterizzazione dell'iva all'importazione come tributo diverso dall'iva interna. Infatti, per lungo tempo, l'anzidetta ricostruzione domestica ha condotto la suprema Corte a ritenere l'iva all'importazione distinta dall'iva interna al punto di statuire che "l'iva all'importazione è diritto di confine che deve essere accertato e riscosso nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, e di cui una quota parte deve essere riversata alla Comunità Europea, mentre l'iva nazionale viene autoliquidata e versata in relazione alla massa di operazioni attive e passive poste in essere dal contribuente e inserite nella dichiarazione periodica"<sup>(48)</sup>.

Questa impostazione si affianca a quella secondo cui "in materia di recupero dell'iva all'importazione, assimilata ai diritti di confine, il procedimento non può che seguire la disciplina del codice doganale, restando affidato alla competente Agenzia delle dogane"<sup>(49)</sup>.

Sebbene il profilo evidenziato dai passaggi riportati sia di carattere procedimentale piuttosto che strutturale (al netto dell'affermazione, che sarà approfondita nel paragrafo successivo, secondo cui l'iva all'importazione è un diritto di confine)<sup>(50)</sup>, tuttavia, esso ha al contrario condotto all'implicita

---

<sup>(47)</sup> S. Armella, C. Glendi, *Diritto doganale*, cit., 68.

<sup>(48)</sup> Cass., n. 12262, cit.; Cass., n. 10734, cit.

<sup>(49)</sup> Cass., n. 12581, cit., per commento si V. S. Armella, *L'Iva all'importazione è distinta e autonoma rispetto all'Iva interna*, cit.; Cass., n. 12262, cit.

<sup>(50)</sup> Preme evidenziare che, ciononostante, essi siano i passaggi citati da dottrina



assimilazione dell'iva all'importazione ai diritti di confine sotto un profilo strutturale. Benché siffatta interpretazione non sia stata condivisa da parte della dottrina, la quale ha osservato come l'iva all'importazione non costituisca un tributo diverso da quella interna pur differendo nel meccanismo di funzionamento e pur essendo spesso soggetta ai precetti del diritto doganale<sup>(51)</sup>, tuttavia la menzionata assimilazione di fatto ha dato luogo alla questione decisa dalla Corte di giustizia nel caso *Equoland*.

Nel caso *Equoland*<sup>(52)</sup> l'Agenzia delle dogane domandava il pagamento dell'iva all'importazione benché il contribuente avesse già adempiuto l'iva interna, così di fatto ponendo la questione se il pagamento dell'una liberasse dal pagamento dell'altra (questione che celava in sé il dubbio circa la coincidenza genetica tra iva interna e iva all'importazione). Invero, nel caso di specie la Corte di giustizia chiariva che il pagamento dell'iva interna tramite meccanismo del *reversa charge* libera l'operatore economico dall'obbligo di corrispondere l'iva all'importazione.

Al contrario, l'impostazione domestica, essendo fondata sull'implicito assunto secondo cui iva interna e iva all'importazione fossero due tributi distinti, era sempre stata nel senso che il pagamento dell'una non avrebbe liberato dall'obbligazione di adempiere alla seconda. La menzionata sentenza *Equoland* statuiva dunque in senso diametralmente opposto.

A riprova di ciò basti notare come la suprema Corte, recependo quanto sancito dalla CGE, abbia espressamente affermato che la sentenza *Equoland* ha “inequivocabilmente postulato che l'iva all'importazione e l'iva intracomunitaria sono la stessa imposta”<sup>(53)</sup> “non sovrapponibile ai

maggioritaria quando essa fa riferimento alla diatriba domestica circa la natura dell'iva all'importazione.

<sup>(51)</sup> V. G. Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, Cedam, IV ed., 2002, 463; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario – Parte speciale*, Padova, 2008, 705; A. Comelli, *IVA comunitaria e IVA nazionale, Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 779; Cass. pen., sez. III, 4 luglio 2007, n. 36198; V. segnatamente, M. Peirola, *Effetti della natura interna dell'IVA all'importazione per i beni irregolarmente introdotti nei depositi IVA*, in *L'IVA*, 2016, *passim*.

<sup>(52)</sup> V. Corte di giustizia UE, sez. VI, 17 luglio 2014, causa C-272/13, *Equoland*, punti 37, 38 e 49; CGUE, 25 febbraio 1988, C-299/86; CGUE, 17 maggio 2001, C-322/99 e C-323/99.

<sup>(53)</sup> Cass., n. 23674, cit., punto 1.2; Cass., sez. V, 23 luglio 2019, ord. n. 19794, 6; Cass., sez. V, 21 marzo 2019, n. 7951, punto 15; V. circolare n. 16 del 20 ottobre 2014, con cui l'Agenzia delle dogane ha illustrato le conseguenze applicative sia sul contenzioso che sull'attività procedimentale, dei principi sanciti dalla sentenza *Equoland*. V. anche le sentenze Cass. pen., sez. III, 22 marzo 2005, n. 17432; Cass. pen., sez. III, 22 febbraio 2006, n. 6741; Cass., sez. V, 6 aprile 2018, n. 8473; Cass., sez. V, 13 luglio 2018, ord. n. 18652; Cass., sez. V, 15 settembre 2009, n. 19826; Cass., n. 19749, cit.; v. S. Armella, *Il rappresentante indiretto non è soggetto passivo dell'IVA all'importazione*, cit., 160; S. Armella, L. Ugolini,

dazi all'importazione" (54).

Pertanto, poiché è ormai pacifico che iva all'importazione e iva interna non sono due tributi distinti bensì la medesima iva, l'inclusione della prima nell'obbligazione cui è soggetto l'obbligato doganale non può essere ascritta a ragioni afferenti alla natura del tributo.

Allo stesso tempo però è costante la giurisprudenza della suprema Corte di Cassazione secondo cui "che l'iva doganale' sia equiparabile a quella 'interna', non implica affatto che la prima non sia dovuta secondo il modulo attuativo suo proprio ossia quello previsto dall'art. 70, d.p.r. 633/1972 e della quale sicuramente risponde il dichiarante doganale" (55). Dunque la ragione dell'impostazione domestica andrà ricercata altrove.

A tal fine, nei paragrafi seguenti l'analisi si snoderà su due direttrici principali. La prima, presenterà una ricostruzione delle premesse e delle conseguenze di quella impostazione della giurisprudenza di legittimità la quale, classificando l'iva all'importazione tra i diritti di confine, fa sì che essa rientri nell'obbligazione cui è soggetto il rappresentante doganale indiretto.

La seconda invece, verterà sulla ricostruzione di quella impostazione che, ponendo al centro del sistema la *ratio* attuativo esattiva, assegna al rappresentante doganale indiretto responsabilità in materia iva in ragione del profilo procedimentale che regola la riscossione dell'iva all'importazione.

Dunque, mentre in un primo momento si rifletterà sulle ragioni dell'assoggettamento del rappresentante doganale indiretto all'obbligazione per iva all'importazione, alla luce della definizione del contenuto sostanziale dell'obbligazione doganale; in un secondo momento, esso sarà studiato alla luce del meccanismo attuativo di siffatta obbligazione. Nella giurisprudenza di legittimità entrambe le impostazioni hanno fatto da premessa maggiore per dichiarare la responsabilità solidale per iva all'importazione in capo al rappresentante doganale indiretto.

---

*Reato di contrabbando e unitarietà dell'iva*, in *Corr. trib.*, 2013, 969; M. Peirolò, *Responsabilità solidale del rappresentante doganale indiretto esclusa per il pagamento dell'IVA all'importazione*, in *L'IVA*, 2022, 10; M. Peirolò, *Effetti della natura interna dell'IVA all'importazione per i beni irregolarmente introdotti nei depositi IVA*, cit., 29; A ben vedere, va dato atto che la Corte aveva già affrontato la questione in precedenza. In merito, si v. conclusioni dell'Avvocato Generale Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, presentate il 26 settembre 2000, C-1/99, *Kofisa Italia srl*.

(54) Cass., 28 settembre 2016, n. 19098; Cass., n. 8473, cit., punto 7.; Cass., sez. V, 23 ottobre 2019, n. 27094, punto 5.1.

(55) Cass., n. 11029, cit., 6-7.

### 5.1.1.2 - Assimilabilità dell'iva all'importazione ai diritti di confine

Questo paragrafo ambisce a fornire un quadro del profilo sostanziale dell'obbligazione doganale come delineata dall'ordinamento giuridico nazionale. Come visto, ai sensi dell'art. 34, d.p.r. n. 43 del 1973, nell'ordinamento italiano oggetto dell'obbligazione doganale sono i diritti doganali i quali includono i diritti di confine. Appare pertanto prioritario accertare se l'iva all'importazione rientri o meno fra i diritti di confine.

La giurisprudenza di legittimità è stata oscillante circa l'assimilabilità dell'iva all'importazione ai diritti di confine. Per lungo tempo, consolidata giurisprudenza<sup>(56)</sup> e attenta dottrina<sup>(57)</sup>, hanno ricondotto l'iva all'importazione nell'alveo dei diritti di confine. Segnatamente secondo questa impostazione, essa sarebbe stata un diritto doganale<sup>(58)</sup>, della specie dei diritti di confine sebbene diversa dall'altro diritto di confine che è il dazio.

In tal senso deponava anche una certa interpretazione della fattispecie che configurerebbe il reato di contrabbando. Ai sensi dell'art. 282 tuld la fattispecie del reato di contrabbando si configura nella sottrazione delle merci al pagamento dei diritti di confine. Sebbene inizialmente oscillatoria<sup>(59)</sup>, la giurisprudenza si era consolidata nella tesi secondo la quale il mancato pagamento dell'iva all'importazione avrebbe configurato siffatto reato<sup>(60)</sup>. Indirettamente, se la sottrazione delle merci al pagamento dell'iva comporta contrabbando e questo reato sarebbe configurabile solo per

<sup>(56)</sup> Cass., n. 31611, cit., punto 3.1.; Cass. pen., sez. V, 9 novembre 2017, n. 7750; Cass., n. 7720 cit., e giurisprudenza ivi citata; Cass. 20 luglio 2011, n. 15921; Cass. 28 maggio 2008, n. 13890; Cass. 3 aprile 2000, n. 3986; Cass. pen., sez. III, 29 novembre 2010, n. 42161, si v. anche S. Armella, V. Baldi, *Commento a Cassazione, Sez. III pen., Sent. 29 novembre 2010 (7 ottobre 2010), n. 42161, La Cassazione amplia il reato di evasione dell'IVA all'importazione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011.

<sup>(57)</sup> P. Centore et al. *Codice IVA nazionale e comunitaria: commentato*, 2. ed., Milano: Ipsoa, 2012, 1741-1742, v. giurisprudenza e dottrina ivi citata. F. Padovani, *L'Imposta sul valore aggiunto*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario - Parte speciale*, Milano, 2009, 310 e dottrina ivi citata. S. Armella, C. Glendi, *Diritto doganale*, cit., 40-41. A. Comelli, *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 562 ss.; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, cit., 891; Muratori, commentario al testo unico doganale, Padova, 1993, 50; S. Fiorenza, *Dogana e tributi doganali*, 122. cfr. Cass. pen., sez. III, 12 luglio 2012, n. 34256 che supera l'impostazione di cui alla Cass. pen., 1° febbraio 1985, n. ???, in *Rass. Adv. Stato*, 1985, I, 346; in tal senso, v. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, cit., 265.

<sup>(58)</sup> Cass., sez. V, 19 giugno 2009, n. 14037.

<sup>(59)</sup> Cass. pen., sez. III, 1 settembre 1982, n. 773.

<sup>(60)</sup> V. da ultimo, Cass. pen., sez. III, 3 novembre 2022, n. 44467, p. 10.

sottrazione delle merci al pagamento dei diritti di confine, allora l'iva all'importazione sarebbe un diritto di confine<sup>(61)</sup>.

Questo ragionamento deduttivo è stato tra le colonne portanti delle argomentazioni a sostegno della visione secondo cui l'iva all'importazione rientrerebbe tra i diritti di confine. Infatti, la Corte di Cassazione ha sancito che la definizione di 'diritti di confine' di cui all'art. 34. d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43 include l'iva all'importazione e di conseguenza l'evasione della stessa comporta la configurabilità del reato di contrabbando doganale<sup>(62)</sup>.

In questi termini, la sentenza in commento sembrerebbe mettere in luce una divergenza nodale tra la nozione di 'obbligazione doganale' enunciata dal diritto doganale dell'Unione e quella individuabile nella normativa nazionale italiana<sup>(63)</sup>. Mentre ai sensi dell'articolo 5(18) Cdu in combinato disposto con l'articolo 5(20), l'obbligazione doganale concernerebbe solo il pagamento del dazio doganale all'importazione, invece l'obbligazione doganale nazionale includerebbe anche il pagamento dell'iva all'importazione in quanto diritto di confine<sup>(64)</sup>.

Tuttavia, sebbene, come detto, la Corte di Cassazione abbia per lungo tempo ammesso che l'evasione dell'iva all'importazione potesse configurare il reato di contrabbando<sup>(65)</sup>, questa impostazione è stata in seguito superata da una diversa interpretazione che assegna alla fattispecie di cui all'articolo 70 dpr valore di *lex specialis* rispetto al reato di contrabbando<sup>(66)</sup>. Similmente, il menzionato rinvio alla disciplina doganale rileverebbe solo *quoad poenam*<sup>(67)</sup>.

(61) Cass., sez. V, 19 giugno 2009, n. 14307, punto 1.

(62) Cass., n. 7750, cit., punto 2 e giurisprudenza *ivi* citata.

(63) S. Armella, C. Glendi, *Diritto doganale*, cit., 68.

(64) F. Capello, *La natura dell'iva riscossa all'importazione*, cit., 1353.

(65) Cass. pen., sez. III, 8 luglio 1992, n. 1298.

(66) Cass., sez. III, 9 gennaio 2013, n. 1172; Cass. pen., sez. III, 15 gennaio 2013, n. 1863 con commento di P. Massari, *La Cassazione ribadisce: evadere l'iva all'importazione non è contrabbando doganale*, cit.; v. segnatamente Cass., sez. V, 21 marzo 2019, n. 7951, punto 15; Cass., sez. III, 4 maggio 2010, n. 16860; Cass., n. 6741, cit.; V.P. Massari, *Contrabbando Doganale ed Evasione IVA all'importazione, la Storia Continua...*, in *L'IVA*, 2013; F. Capello, *La natura dell'iva riscossa all'importazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 1350. Si riporta tuttavia come, da recente giurisprudenza emerga che il punto menzionato non sia niente affatto pacifico; si veda in particolar modo Cass., sez. III, 13 gennaio 2022, n. 4978; Cass., sez. III, 5 ottobre 2022, n. 44459.

(67) F. Capello, *La natura dell'iva riscossa all'importazione*, cit., 1350; V. P. Massari, *La Cassazione ribadisce: evadere l'iva all'importazione non è contrabbando doganale*, cit.; S. Armella, L. Ugolini, *Reato di contrabbando e unitarietà dell'iva*, cit., 969. Sulle differenze tra sanzioni per mancato pagamento di iva interna e iva all'importazione si rimanda a Corte di giustizia CE, sentenza 25 febbraio 1988, causa n. C-299/86, punti 22 e 23 e Corte di

Nel medesimo senso si è espressa anche l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità sul punto.

Infatti, l'impostazione lungamente accolta dalla suprema Corte di Cassazione ha subito di recente un *vulnus* allorché il giudice di legittimità chiamato a decidere su analoga questione, modificando il proprio orientamento sull'assimilabilità dell'iva all'importazione ai diritti di confine<sup>(68)</sup> – pur non giungendo, coerentemente con l'impostazione della Corte di giustizia nella sentenza in commento, fino ad escludere che il rappresentante indiretto possa essere chiamato in solido ad assolvere anche l'iva all'importazione – ha, richiamando i propri precedenti di rilievo<sup>(69)</sup>, finalmente chiarito che “l'iva all'importazione non è un diritto di confine”<sup>(70)</sup>.

A fronte di quanto riportato, la constatazione che nell'ordinamento interno il rappresentante doganale indiretto abbia continuato ad essere considerato responsabile per l'iva all'importazione anche a seguito della menzionata acclarata distinzione dai diritti di confine, mette in luce come nell'ordinamento domestico, la soluzione di siffatto nodo sia inconferente rispetto alla questione della responsabilità solidale del coobbligato doganale. In altri termini, l'impostazione domestica non deriverebbe dalla peculiare delineazione del profilo sostanziale dell'obbligazione all'importazione in quanto, anche ammettendo che l'iva all'importazione ne sia estranea, ciò non farebbe venir meno l'obbligazione iva in capo al rappresentante doganale indiretto.

Questo induce a spostare il fuoco dell'indagine sul profilo procedimentale dell'obbligazione doganale.

Segnatamente si analizzerà se, nell'ordinamento interno, l'iva all'importazione sia considerata o meno parte dell'obbligazione doganale in forza di ragioni procedimentali piuttosto che sostanziali.

### 5.1.2. - *Iva all'importazione tra obbligazione doganale e 'oneri doganali': il profilo procedimentale*

Nelle sentenze che hanno fatto giurisprudenza in materia, è spesso difficile scindere il profilo sostanziale da quello procedimentale. Segnatamente, l'impostazione della giurisprudenza domestica è stata nel senso che poiché “l'art. 34 tuld sancisce che ‘si considerano diritti doganali tutti quei

---

giustizia CE, sentenza 2 agosto 1993, causa C-276/91. Per approfondimento sul tema si v. P. Centore, *Evasione iva all'importazione: reato o illecito amministrativo?*, cit.

<sup>(68)</sup> Cfr. Cass., n. 21659, cit.; Cass., n. 7951, cit., punto 15.

<sup>(69)</sup> V. segnatamente Cass., n. 7951, cit.; Cass., ord. n. 18652, cit.; Cass., n. 8473, cit.

<sup>(70)</sup> Cass., n. 21659, cit.

diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali”<sup>(71)</sup> e assunto che “la normativa nazionale italiana, nel disciplinare l’obbligazione doganale vi ha ricompreso i ‘diritti doganali’, tra cui rientrano i ‘diritti di confine’, a loro volta comprensivi non solo dei dazi doganali all’importazione, ma anche dell’iva all’importazione e delle accise”<sup>(72)</sup>, allora, “ove l’immissione in libera pratica e l’immissione al consumo coincidano al momento dell’importazione, l’autorità doganale e quella che accerta l’iva all’importazione possono coincidere per economia di procedimento”<sup>(73)</sup> e l’iva all’importazione è accomunata ai diritti di confine<sup>(74)</sup>.

Il passaggio riportato evidenzia la menzionata commistione tra *ratio* sostanziale e procedimentale. La prima, consisteva nella ricomprensione dell’iva all’importazione tra i diritti di confine. La seconda, invece, ascriveva la genesi dell’obbligazione iva alla genesi dell’obbligazione doganale per esigenze di economia procedimentale.

Come visto nel precedente paragrafo, col tempo, siffatto approccio ha subito dei mutamenti quanto al profilo sostanziale. In primo luogo, il debito per iva all’importazione è stato progressivamente espunto dall’obbligazione doganale: “l’obbligazione doganale non comprende l’iva all’importazione, la quale ne resta per conseguenza estranea”<sup>(75)</sup>. In particolare, “in ragione della sua natura, l’iva all’importazione risulta essere estranea al contenuto dell’obbligazione doganale all’importazione”<sup>(76)</sup> in quanto “la natura interna dell’iva all’importazione non ne consente, dunque, l’assimilazione ai dazi”<sup>(77)</sup>.

In secondo luogo, come visto, oltre che dalla non assimilabilità ai dazi, l’estraneità dell’iva all’importazione all’obbligazione doganale può essere derivata anche dalla non assimilabilità della stessa ai diritti di confine: “l’iva all’importazione non è un diritto di confine ed è estranea all’obbligazione doganale”<sup>(78)</sup>.

Tuttavia, a ben vedere, queste premesse non conducono alla medesima

---

(71) Cass., n.16459, cit., punto 1.11.

(72) Cass., n. 16459, cit., punto 1.11.

(73) Cass., n. 16459, cit., punto 1.12.

(74) Cass., n. 16459, cit., punto 1.25.

(75) Cass., n. 7951, cit., punto 15; Cass., ord. n. 18652, cit.; Cass., n. 8473, cit., punto 7; Cass., n. 16459, cit., punto 1.8.; Cass., n. 7951, cit., punto 16.

(76) Cass., n. 23674, cit., punto 1.2.

(77) Cass., n. 23674, cit., punto 1.2; Cass., n. 7951, cit., punto16; Corte di giustizia UE, sez. grande, 11 luglio 2013, causa C-272/12, *Harry Winston SA*; CGUE, *Pakora Pluss*, cit., punto 47; CGUE, *Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig*, cit., punto 81.

(78) Cass., n. 21659, cit., punto 2.4.1.

conclusione cui giunge la CGE nella sentenza in commento. Al contrario, nelle sentenze domestiche riportate, anche se l'iva all'importazione non rientra nel contenuto sostanziale dell'obbligazione doganale, la Corte di Cassazione giunge nondimeno a ribadire la responsabilità del rappresentante doganale per l'iva all'importazione. Ciò, in forza della seconda delle due *ratio*, quella procedimentale.

Siffatta deduzione emerge con chiarezza dall'assunto secondo cui "in caso di coincidenza del presupposto impositivo e di esigibilità dell'iva all'importazione e del dazio all'importazione [*omissis*] soggetto tenuto all'adempimento delle relative obbligazioni è, ai sensi dell'art. 201, par. 3, Reg. n. 2913/1992, il dichiarante" (79). Questo poiché, spiegano gli ermellini, "l'ambito di applicazione di tale disposizione si estende, dunque, anche all'individuazione dei soggetti responsabili del versamento dell'i.v.a. all'importazione, in ragione della centralità che l'elemento dichiarativo assume ai fini dell'immissione in commercio dei beni importati e delle esigenze di semplificazione ed efficienza nella riscossione dei tributi" (80).

Queste premesse hanno condotto la suprema Corte di Cassazione a enunciare il principio di diritto secondo cui "l'iva all'importazione, pur essendo estranea all'obbligazione doganale, rientra tra i tributi che vanno corrisposti in occasione delle operazioni doganali ed è, dunque, soggetta, in virtù del rinvio dell'art. 70 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, alle disposizioni procedurali dettate per i diritti di confine" (81).

Da quanto riportato, sembra potersi concludere che, in ambito domestico, l'espunzione dell'obbligazione per iva all'importazione dall'obbligazione doganale sia inconferente rispetto alla responsabilità del rappresentante doganale per la stessa. Al contrario, la citata giurisprudenza pone il fuoco su un profilo che assume maggior rilievo e da cui fa discendere la responsabilità per iva del rappresentante doganale indiretto: il profilo procedimentale.

Segnatamente, un'obbligazione iva all'importazione coincide, per esigenze procedurali, con quella doganale, intanto in quanto i presupposti giuridici coincidano. Dunque, qualora il presupposto per l'iva all'importazione non si realizzasse, le esigenze procedurali non potrebbero generare un'obbligazione per iva all'importazione. È questo il caso dei beni immessi in deposito iva al momento dell'importazione.

In questa ipotesi i due eventi generatori dei due tributi, dazi e iva, sarebbero scissi.

---

(79) Cass., n. 23674, cit., punto 1.5.

(80) Cass., n. 23674, cit., punto 1.5.

(81) Cass., n. 21659, cit., punto 2.7.

Infatti, ove “l'immissione in libera pratica preceda con un certo intervallo temporale l'immissione in consumo – come nel caso dei depositi iva che non sono depositi doganali, disciplinati dal d.l. n. 331 del 1993, art. 50 *bis* – l'autorità che accerta l'iva conseguente all'importazione a seguito dell'estrazione non coincide con l'autorità doganale”<sup>(82)</sup>. Cruciale è dunque “la scissione tra il momento dell'immissione in libera pratica ed il momento dell'immissione al consumo”<sup>(83)</sup>, poiché se siffatta scissione si verifica, come nel caso di introduzione in deposito iva, “l'accertamento dell'iva all'importazione non coincide più temporalmente con l'obbligazione doganale, già assolta in precedenza”<sup>(84)</sup>.

Nel consolidato approccio interpretativo della suprema Corte di legittimità, da una lettura combinata degli artt. 70, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 201, § 3, seconda parte, Regolamento CEE del 12 ottobre 1992, n. 2913, art. 201, direttiva n. 2006/112/CE e art. 34 del Testo Unico approvato con d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43 (tuld) emergerebbe come l'iva doganale, sebbene equiparabile a quella interna, possa di fatto seguire la disciplina doganale quanto alla riscossione e che il rappresentante indiretto possa dunque essere ritenuto coobbligato per l'iva all'importazione.

In tal senso, l'iva all'importazione sarebbe dovuta non in quanto parte dell'obbligazione doganale ma in quanto ‘onere doganale’. Anche se non sono mancati orientamenti difformi tra i giudici di merito<sup>(85)</sup>, la giurisprudenza della suprema Corte è stata costante nell'affermare che “del pagamento dell'iva all'importazione risponde non soltanto l'importatore, ma anche solidalmente il suo rappresentante indiretto, che abbia presentato la dichiarazione doganale, stante la previsione di cui all'art. 201, par. 3, CDC, dovendo tale obbligazione ricomprendersi tra gli *oneri doganali* (ancorché non sia classificabile come ‘diritto di confine’), sicché deve essere accertata e riscossa nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, ossia il fatto dell'importazione”<sup>(86)</sup>.

---

<sup>(82)</sup> Cass., n. 16459, cit., punto 1.12.

<sup>(83)</sup> Cass., n. 16459, cit., punto 1.18.

<sup>(84)</sup> Cass., n. 16459, cit., punto 1.19.; V. Cass., n. 23674, cit., punto 1.4; Cass., sez. VI, 20 dicembre 2017, ord. n. 30538; Cass., sez. V, 5 settembre 2022, ord. n. 26028.

<sup>(85)</sup> V. in tal senso Comm. trib. reg. Lombardia, 15 settembre 2016, n. 4676; Comm. trib. reg. Lombardia, 6 marzo 2019, n. 1035; Comm. trib. reg. Lombardia, 19 settembre 2016, n. 4758; Comm. trib. prov. Varese, 15 settembre 2016, n. 523; Comm. trib. prov. Milano, con la sentenza n. 4437/2014. Secondo queste commissioni, il rappresentante doganale indiretto non sarebbe *a posteriori* responsabile in solido per l'iva non pagata.

<sup>(86)</sup> Così, da ultimo, Cass., n. 23526, cit., punto 2.5.; Cass., sez. V, 27 aprile 2021, n. 11029; cfr., Cass., n. 31611, cit.; Cass. n. 9455, cit.; Cass. n. 19749, cit.; Cass. n. 7720, cit.; Tale approccio dell'Agenzia delle dogane, condiviso dalla Corte, estende la responsabilità



In forza di dette premesse, la Corte giunge ad affermare che, seppur sia vero che l'iva all'importazione non sia classificabile come 'diritto di confine' né faccia parte dell'obbligazione doganale, tuttavia ciò non preclude che l'obbligazione di pagare l'iva all'importazione sia ricompresa tra gli 'oneri doganali', sicché dovrebbe essere accertata e riscossa nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, ossia il fatto dell'importazione<sup>(87)</sup>.

Un'impostazione come quella tracciata sarebbe in evidente contrasto con quella della Corte di giustizia. Per quest'ultima, il profilo sostanziale strutturale è quello dirimente; è sufficiente constatare che iva all'importazione e dazi non coincidono, al fine di tracciare il contenuto dell'obbligazione doganale.

Al contrario, l'impostazione interna predilige un approccio più pragmatico secondo cui, quando i presupposti delle due obbligazioni coincidano, il debito iva andrebbe fatto rientrare tra gli oneri doganali per esigenze di economia procedimentale e pertanto ne sarebbe responsabile il debitore doganale.

### 5.1.3. - *Il fatto generatore: responsabilità per plafond o per dichiarazione doganale?*

Da quanto riportato, si evince come la responsabilità in capo al rappresentante doganale indiretto sia collegata al fatto generatore. Soggetto obbligato dovrebbe essere colui che realizza il fatto presupposto.

Infatti, come messo in luce da attenta dottrina, bisognerebbe partire dal fatto generatore e poi risalire ai soggetti che lo hanno posto in essere piuttosto che viceversa<sup>(88)</sup>. Dunque l'individuazione del fatto presupposto ha ruolo centrale.

Esigenze di carattere procedimentale avrebbero spinto il legislatore nazionale a delineare un'architettura che rende l'obbligato doganale obbligato anche ai fini iva quando i fatti generatori delle due obbligazioni coincidessero.

Segnatamente, la Corte di Cassazione<sup>(89)</sup> ha precisato che poiché l'iva all'importazione "condivide con i dazi la caratteristica di trarre origine dal

---

relativa al pagamento dell'iva al dichiarante doganale, v. S. Armella, *Il rappresentante indiretto non è soggetto passivo dell'IVA all'importazione*, cit.

<sup>(87)</sup> Cass., n. 23526, cit., punto 2.5.; Cass., 03 febbraio 2012, nn. 1574, 1575, 1576, 1577, 1578, 1579, 1580 e 1581.

<sup>(88)</sup> A. Parlato, *Il sostituto d'imposta*, in A. Amatucci, *Trattato di diritto tributario*, Cedam, 1994, 402, 421-422.

<sup>(89)</sup> Cass., n. 23526, cit., punto 2.6.; Cass., n. 31611, cit., p. 4.

fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri<sup>(90)</sup>, [omissis] e poiché il fatto generatore e l'esigibilità dell'iva all'importazione sono collegati a quelli dei dazi, ne consegue che la prima non possa che seguire le procedure singolari che caratterizzano i diritti di confine”<sup>(91)</sup>.

Questa giurisprudenza mette in luce la centralità di una corretta identificazione del fatto generatore che, tuttavia, non è compito semplice da assolvere. Per un verso, sembrerebbe che il fatto generatore delle due obbligazioni sia uno e il medesimo: l'importazione. Per altro verso invece, sembra fondamentale distinguere tra i due fatti generatori. Infatti, come evidenziato nel caso dei depositi iva, può accadere che l'importazione doganale non coincida con l'importazione ai fini iva. È per questo che si sono sviluppate due terminologie differenti. Da una parte, “immissione in libera pratica”; dall'altra, “immissione in consumo”. Coerentemente, a ben vedere, mentre la dichiarazione doganale concerne la manifestazione della volontà d'immettere i beni in libera pratica, al contrario, la fonte dell'obbligazione iva sarebbe la manifestazione di volontà di immettere i beni in consumo.

Mentre l'immissione in libera pratica costituirebbe presupposto per l'obbligazione doganale, invece, solo l'immissione in consumo sarebbe idonea a far sorgere l'obbligazione iva. Sotto questo profilo, non solo le obbligazioni sarebbero differenti ma anche il loro fatto generatore. In questo caso, esigenze di economia procedimentale spingerebbero a ritenere l'obbligato doganale obbligato anche per l'iva solo se i due fatti generatori si verificassero contemporaneamente: immissione in libera pratica e immissione in consumo.

Come visto, in ambito doganale il fatto presupposto è la dichiarazione doganale. Coerentemente, l'articolo 77 sancisce che debitore è il dichiarante. La dichiarazione doganale può essere effettuata da qualunque soggetto in possesso delle informazioni necessarie per il regime prescelto e avente la disponibilità materiale dei beni<sup>(92)</sup>.

Nel caso della rappresentanza indiretta, dato che il rappresentante effettua una dichiarazione in nome proprio seppure per conto altrui, esso

---

<sup>(90)</sup> CGEU, *Harry Winston SA*, cit., punto 41.

<sup>(91)</sup> Cass., n. 21659, cit., punto 2.4.3.

<sup>(92)</sup> Art. 38 tuld.; T. Bieber, L. Gläser, *Deduction of Import VAT: Relevance of Ownership as of Importation?*, in *Intl. VAT Monitor, Journal Articles & Opinion Pieces*, IBFD; 2022, 33, 2. Nel sistema domestico invece il legislatore richiede un particolare rapporto giuridico tra il dichiarante e la merce, che si sostanzia nella proprietà.

assume la veste di debitore doganale. In questo caso, l'articolo 77, par. 3, sancisce che anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione sia debitrice. Dunque, sono debitori doganali non solo il dichiarante rappresentante indiretto ma anche il soggetto per conto del quale la dichiarazione è fatta<sup>(93)</sup>. In parallelo, l'articolo 84, dispone che quando “esistono più debitori, essi sono responsabili in solido del pagamento di tale importo”. È per questo che attenta dottrina conclude nel senso che il rappresentante indiretto sarebbe l'obbligato principale mentre il soggetto rappresentato resterebbe un responsabile d'imposta, ossia un coobbligato solidale dipendente (non paritario) per il debito doganale<sup>(94)</sup>.

Le due fattispecie afferiscono dunque a due obbligazioni diverse che sorgono da presupposti altrettanto diversi. L'una concerne l'obbligazione doganale che si riferisce esclusivamente al dazio doganale. L'altra rileva rispetto all'obbligazione iva che concerne l'obbligo di pagare l'iva dovuta<sup>(95)</sup>. Da un lato, la dichiarazione doganale è rilevante quanto all'insorgenza dell'obbligazione doganale; dall'altro, l'obbligazione iva sorge dalla manifestazione della volontà di immettere i beni in consumo.

Peraltro, la questione messa in evidenza appare ancor più complessa nel caso, affrontato dalla CGE nella sentenza in commento, in cui il fatto generatore sia connesso alla dichiarazione di intenti. Quando la sospensione dall'iva all'importazione è corrisposta in ragione di una dichiarazione di intenti rivelatasi inattendibile, potrebbe sorgere il dubbio circa quale, tra la dichiarazione di intenti o quella di importazione, sia la fonte dell'obbligazione per mancato pagamento dell'iva all'importazione.

Con particolare riferimento all'ipotesi dell'indebita utilizzazione del *plafond* iva, che è esattamente la fattispecie da cui prende avvio la causa oggetto di decisione, per lungo tempo è stato prevalente l'orientamento del supremo Collegio secondo cui “del pagamento dell'iva all'importazione, derivante dall'indebita utilizzazione del *plafond* (ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c) e comma 2, d.p.r. n. 633 del 1972), risponde non soltanto l'importatore (autore di una dichiarazione di intento nella specie rivelatasi mendace, con l'affermazione di un inesistente status di esportatore abituale), ma anche – ed in via solidale – il suo rappresentante indi-

---

<sup>(93)</sup> Circa la categoria di responsabilità cui appartengono i soggetti obbligati, in dottrina sono individuabili almeno tre diversi orientamenti, si v. C. Corrado Oliva, *Il presupposto di accise e dazi doganali: tra diritto eurounitario e principi costituzionali*, Il diritto tributario. Ser. 1 128 (Milano: Wolters kluwer, 2018), 126.

<sup>(94)</sup> C. Corrado Oliva, *Il presupposto di accise e dazi doganali*, cit., 133.

<sup>(95)</sup> Cass., n. 11029, cit., punto 3.

retto”<sup>(96)</sup>. Tale conclusione è fatta discendere dalla constatazione che l’obbligazione iva della quale è chiamato a rispondere in via solidale il rappresentante doganale indiretto deriva dall’importazione e non dalla dichiarazione di intenti<sup>(97)</sup>.

In particolare, l’obbligazione iva della quale il rappresentante doganale indiretto è chiamato a rispondere in via solidale “deriva, infatti, dall’importazione e non dalla dichiarazione di intenti e, dunque, ha ad oggetto un diritto che rientra a pieno titolo tra gli oneri doganali (se non anche tra i ‘diritti di confine’), che deve essere accertato e riscosso nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, costituito dall’importazione”<sup>(98)</sup>.

Segnatamente, l’orientamento domestico è nel senso che i fatti generatori dell’obbligazione doganale e di quella iva coinciderebbero in quanto l’obbligazione per l’iva all’importazione discenderebbe dall’importazione piuttosto che dall’inattendibilità della dichiarazione d’intenti.

Occorre peraltro notare come questa interpretazione sarebbe in radicale contrasto con un’altra che discenderebbe dall’art. 8, comma 3, Legge 25 luglio 2000, n. 213 che ha chiarito che in caso di omesso pagamento dell’iva dovuta, a seguito di presentazione in dogana della dichiarazione d’intento, risponderebbero soltanto i cessionari, i committenti e gli impor-

---

<sup>(96)</sup> Cass., n. 31611, cit., punto 3.1. e giurisprudenza *ivi* citata; Cass., n. 9455, cit.; Cass., ord. n. 1142, cit.; Cass., n. 19749, cit.; Cass., n. 7720, cit., punto 7; Cass., n. 1574, cit.; Cass., n. 21659, cit., punto 2.6; Cass., sez. V, 6 febbraio 2019, n. 3429. Al fine di comprendere il peculiare profilo messo in luce dall’uso del *plafond* iva, è opportuno ricordare che l’ordinamento iva, al ricorrere di determinate condizioni, permette ai soggetti che pongano in essere operazioni di esportazione di usufruire di un particolare regime iva, quello appunto del *plafond*, il quale consente di acquistare dai fornitori senza addebito iva così da evitare una condizione di costante *cash flow* dovuta alle tempistiche relative ai rimborsi iva (v. Cass., sez. V, 19 ottobre 2022, n. 30800). Questo particolare regime consente agli esportatori abituali di acquistare beni e servizi senza dover corrispondere l’iva sugli acquisti, nel limite del *plafond* costituito dalle operazioni di esportazione effettuate nel periodo precedente (*plafond* fisso) o nei dodici mesi precedenti (*plafond* mobile). Vedi combinato disposto art. 2, comma 2, Legge 18 febbraio 1997, n. 28 e art. 8, lett. a) e b), d.P.R. n. 633 del 1972. Peraltro, ai fini che qui rilevano, è opportuno evidenziare che questo regime consente agli esportatori abituali anche di importare beni in esenzione da iva. Al contrario, non sono soggetti ad iva per carenza del requisito territoriale gli acquisti e le cessioni di beni che si trovano fuori dal territorio della UE. Pertanto, queste operazioni fuori campo iva non concorrono alla costituzione del *plafond* iva. Tra i requisiti per godere di siffatta agevolazione vi è l’obbligo di presentazione, da parte dell’esportatore abituale, di una ‘dichiarazione di intento’. Con essa l’esportatore abituale rende edotti sia il proprio fornitore che la dogana (al momento dell’importazione) circa la volontà di avvalersi del menzionato regime che dovrebbe garantire una esenzione da iva.

<sup>(97)</sup> Cass., n. 9455, cit.

<sup>(98)</sup> Cass., n. 31611, cit., punto 3.1.

tatori che hanno sottoscritto la dichiarazione d'intento, e non anche lo spedizioniere doganale che l'ha presentata.

Vi è chi in dottrina sottolinea come siffatta disposizione di interpretazione autentica si sia resa necessaria in ragione della circostanza, specifica della materia doganale, per cui potrebbe non esserci coincidenza tra il soggetto dichiarante in dogana e l'autore della dichiarazione d'intento<sup>(99)</sup>. Sarebbe questo il caso in cui il dichiarante doganale non fosse colui che ha redatto la dichiarazione d'intenti.

Sulla scorta di questa distinzione, una parte della giurisprudenza, già prima dell'intervento normativo, aveva ritenuto di concludere che il rappresentante indiretto non potesse essere ritenuto responsabile solidalmente anche per l'iva all'importazione in presenza di un'inattendibile dichiarazione di intento della quale egli non abbia alcun modo di verificare la correttezza<sup>(100)</sup>.

Tuttavia, l'argomento che discende dall'art. 8, comma 3, Legge 25 luglio 2000, n. 213 è stato contraddetto da quella giurisprudenza, come visto sopra, superata, che poneva al centro il profilo sostanziale dell'obbligazione doganale. Secondo questa linea interpretativa, poiché l'iva all'importazione sarebbe un diritto di confine, essa rientrerebbe nell'obbligazione doganale di cui all'art. 201 c.d.c. (oggi art.70 Cdu). Questo comporterebbe l'inapplicabilità delle disposizioni di cui all'art. 8, comma 3, Legge 25 luglio 2000, n. 213. Segnatamente, "il precetto contenuto in tale disposizione deve essere individuato – affinché la norma non rappresenti una violazione del diritto comunitario e sia come tale da disapplicare – esclusivamente nella esclusione della responsabilità in capo allo spedizioniere rappresentante diretto e non anche nella limitazione della responsabilità ai soli sottoscrittori della dichiarazione di intento, con esclusione degli altri dichiaranti doganali ed in particolare di coloro che hanno compiuto le operazioni di importazione in nome proprio anche se per contro altrui"<sup>(101)</sup>.

Pertanto, sembra che l'evoluzione della giurisprudenza sul profilo sostanziale dell'obbligazione doganale, possa avere risvolti anche in punto di responsabilità per mancato pagamento iva dovuto a dichiarazione di intenti inattendibile.

---

<sup>(99)</sup> S. Armella, L. Ugolini, *Il rappresentante indiretto non risponde dell'IVA all'importazione*, cit., 22.

<sup>(100)</sup> Cass., sez. V. 12 luglio 2005, n. 14678; Comm. trib. prov. di Milano, sent. n. 4437/2014.

<sup>(101)</sup> Cass., n. 7720, cit., punto 5.

A fronte di quanto riportato, appare opportuno tracciare una netta distinzione tra i diversi piani degni di nota. Per un verso, appare corretta l'impostazione secondo cui l'obbligazione per iva all'importazione sorge da una dichiarazione di volontà di immettere i beni importati in consumo. A fronte di ciò, la parallela sospensione da iva all'importazione in forza della dichiarazione d'intenti non sembra incidere sulla sussistenza del fatto generatore dell'obbligazione ma solo introdurre una sospensione dal pagamento dell'iva che sarebbe dovuta a causa dell'importazione. Dunque, qualora la dichiarazione d'intenti fosse inattendibile, anche il presupposto per la sospensione verrebbe meno e l'iva sarebbe nuovamente dovuta.

Ciò non vorrebbe chiaramente dire che l'obbligazione iva sorga dall'inattendibilità della dichiarazione d'intenti.

Diverso e ben separato è invece il piano della responsabilità. Sebbene distinguere tra responsabilità e fatto generatore sia complesso in quanto, come denunciato in premessa, soggetto obbligato dovrebbe essere colui che realizza il fatto presupposto e pertanto si dovrebbe partire dal fatto generatore e poi risalire ai soggetti che lo hanno posto in essere<sup>(102)</sup>, tuttavia, è altrettanto vero che in alcuni casi questo approccio andrebbe mitigato per ragionevolezza. Segnatamente, il dichiarante doganale è colui che pone in essere il fatto generatore dell'obbligazione doganale e anche iva qualora dichiara i beni per immissione in consumo. Tuttavia, appare evidente che esso possa non avere piena contezza dell'attendibilità della dichiarazione d'intenti in forza della quale richiede l'esenzione da iva all'importazione. Pertanto, anche qualora una legislazione domestica rendesse esplicitamente responsabile per l'iva all'importazione il rappresentante indiretto, ciononostante, potrebbero sussistere dubbi circa la proporzionalità e ragionevolezza di un regime che ad esso attribuisse la responsabilità per l'inattendibilità della dichiarazione d'intenti.

#### 5.1.4. - *Soggetto passivo e debitore d'imposta*

Nella disciplina iva possono individuarsi due figure distinte: da un lato, il soggetto passivo; dall'altro, il debitore d'imposta<sup>(103)</sup>. Soggetto passivo è colui il quale effettui cessioni e prestazioni imponibili iva. Debitore d'imposta è colui il quale è tenuto a versare l'iva all'erario. Generalmente le due posizioni coincidono e il soggetto passivo è anche debitore

---

<sup>(102)</sup> A. Parlato, *Il sostituto d'imposta*, in A. Amatucci, *Trattato di diritto tributario*, Cedam, 1994, 402, 421-422.

<sup>(103)</sup> Art. 193, direttiva iva, cit.

d'imposta<sup>(104)</sup>. Tuttavia, è possibile individuare ipotesi in cui le due posizioni sono disgiunte<sup>(105)</sup>. È questo il caso delle cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili effettuate da soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'iva<sup>(106)</sup>.

Al fine di salvaguardare esigenze esattive, la direttiva dà la possibilità agli Stati Membri di affiancare ai soggetti appena menzionati anche un'ulteriore persona che sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'iva<sup>(107)</sup>. Segnatamente, l'art. 205 – il cui testo riproduce quello dell'art. 21, par. 3<sup>(108)</sup>, dell'abrogata VI direttiva (direttiva n. 77/388/CE come modificata dalla direttiva 2000/65/CE) – introduce, a ben vedere, la responsabilità solidale del rappresentante fiscale<sup>(109)</sup> per il versamento d'imposta (e non anche per gli ulteriori adempimenti i quali, dunque, rimangono esclusivamente in capo al soggetto passivo)<sup>(110)</sup>.

Questa disposizione consente di tracciare una distinzione tra il soggetto che è già stato individuato come 'debitore' dell'imposta in luogo del soggetto passivo e i soggetti che potranno essere individuati come 'responsabili' in solido con il debitore principale, in forza di questa medesima disposizione. Il testo recita infatti: "gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta" (*Member States may provide that a person other than the person liable*) sia responsabile per l'iva.

Pertanto, l'articolo 205 consente agli Stati membri "di adottare misure per l'effettiva riscossione dell'iva"<sup>(111)</sup> in forza delle quali "una persona

<sup>(104)</sup> M.G. Ortoleva, *L'imposta sul Valore Aggiunto sulle operazioni transnazionali*, Qui Edit, 2016, 135 ss.

<sup>(105)</sup> Artt. da 194 a 199 e 202, direttiva iva, cit.

<sup>(106)</sup> Art. 194, direttiva iva, cit.

<sup>(107)</sup> K. Spies, *Joint and Several Liability Rules in EU VAT Law*, in M. Lang, et al., *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2020*, Wien, Linde ed., 2020, *passim*.

<sup>(108)</sup> Art. 21, paragrafo 1, nella versione del 13 giugno 1977, e il paragrafo 2 era dedicato all'importazione. L'art. 21 è stato successivamente emendato dall'art. 28-*octies*, direttiva 91/680/CEE, art. 28-*octies*, direttiva 92/111/CEE, art. 28-*octies*, direttiva 95/77/CE e dall'art. 1, direttiva 2000/65/CE che modifica l'art. 28-*octies* e sostituisce l'art. 21. In quest'ultima formulazione, l'art. 21, par. 4 concerne il debitore dell'iva all'importazione, mentre l'art. 21, par. 3, è quello che precede l'odierno art. 205 Direttiva iva.

<sup>(109)</sup> CGUE, 21 dicembre 2011, causa C499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij NV contro FOD Financiën*, punto 19: "l'art. 21, n. 3, della sesta direttiva consente, in linea di principio, agli Stati membri di adottare misure in forza delle quali un soggetto è obbligato in solido a versare una somma a titolo dell'iva dovuta da un altro soggetto indicato come debitore".

<sup>(110)</sup> M.G. Ortoleva, *L'imposta sul Valore Aggiunto sulle operazioni transnazionali*, cit., 150.

<sup>(111)</sup> CGUE, 20 maggio 2021, causa C-4/20, *ALTI*, punto 29: "for the efficient collection of VAT".

diversa dal debitore d'imposta" <sup>(112)</sup> sia coobbligata in solido per l'assolvimento della stessa.

Unica fattispecie esclusa dall'articolo 205 è quella di cui all'articolo 201: l'importazione <sup>(113)</sup>. Da ciò si ricava che la discrezionalità circa la possibilità di individuare un soggetto che sia responsabile in solido con il debitore principale concessa agli Stati nelle ipotesi di cui all'articolo 205 non si estende alla fattispecie di cui all'articolo 201. Peraltro, in contrapposizione al vocabolario dell'art. 205, l'art. 201 – sebbene ammetta discrezionalità circa il numero dei soggetti debitori – è saldo quanto all'obbligo che gli Stati membri ne individuino almeno uno. Esso stabilisce che “all'importazione l'iva è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debentrici dallo Stato membro d'importazione”.

Questa differenza sostanziale tra le due disposizioni è messa ancor più in evidenza dalla formulazione dall'art. 21, par. 2 della proposta di VI direttiva della Commissione, poi non accolta. Essa proponeva una responsabilità solidale simile a quella di cui all'art. 205 ma obbligatoria. Segnatamente, secondo quella proposta, all'importazione l'imposta sul valore aggiunto avrebbe dovuto essere corrisposta “dalla persona designata come destinatario nei documenti di importazione e, in mancanza di questi documenti o indicazioni, dalla persona che effettua l'importazione. Il destinatario, il dichiarante ed il suo mandante sono solidalmente responsabili dell'imposta” <sup>(114)</sup>.

Pertanto, da un raffronto tra gli articoli 201 e 205 emerge come, mentre quest'ultimo preveda la possibilità per gli Stati membri di individuare un soggetto corresponsabile con il debitore d'imposta, invece con il primo il legislatore europeo ha introdotto un obbligo in capo agli Stati membri di individuare una o più persone designate o riconosciute come debentrici.

Secondo profilo degno di nota ricavabile da questa ricostruzione è che, mentre per le situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204 si possono individuare le tre figure distinte del soggetto passivo non stabilito nello Stato in cui l'iva è dovuta, del rappresentante fiscale debitore d'imposta e del responsabile in solido per l'iva dovuta, al contrario, in materia di iva all'importazione si può individuare solo una cate-

---

<sup>(112)</sup> Art. 205, direttiva iva, cit.

<sup>(113)</sup> K. Spies, *Joint and Several Liability Rules in EU VAT Law*, cit., par. 3.3.

<sup>(114)</sup> Proposta di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, GU C 80, 5 ottobre 1973, 1-34.



goria, sia essa composta da più persone o da una sola e indipendente dalla soggettività passiva: debitore d'imposta.

Come visto sopra, sebbene agli Stati membri sia riconosciuta piena discrezionalità circa i soggetti da designare come debitori dell'imposta all'importazione<sup>(115)</sup>, tuttavia essi sono obbligati ad individuarne almeno uno<sup>(116)</sup>. In tal senso sembra deporre anche la sentenza in commento laddove essa espressamente chiarisce che dall'articolo 201 discende "che gli Stati membri devono designare almeno una persona come debitore di tale imposta"<sup>(117)</sup>. Opzionale è invece la scelta di chi individuare come debitore e se individuarne più d'uno.

Da questa ricostruzione emergerebbe che l'articolo 201 direttiva iva è preposto non tanto all'individuazione dei possibili coobbligati solidali bensì piuttosto all'individuazione dell'obbligato principale<sup>(118)</sup>. Pertanto, una volta implementata questa disposizione, se più soggetti sono individuati essi sono tutti debitori; se solo uno, esso è l'unico debitore.

Alla luce di ciò, le ripercussioni della sentenza in commento potrebbero riverberarsi ben oltre le attese. Ribadendo la propria giurisprudenza secondo cui "le disposizioni di una direttiva devono tuttavia essere attuate con un'efficacia cogente incontestabile, con la specificità, la precisione e la chiarezza necessarie per garantire pienamente la certezza del diritto"<sup>(119)</sup>, la CGE chiarisce che "incombe agli Stati membri, ai fini dell'attuazione dell'articolo 201 della direttiva iva, designare o riconoscere la persona o le persone debitorie dell'iva all'importazione mediante disposizioni nazionali sufficientemente chiare e precise, nel rispetto del principio della certezza del diritto"<sup>(120)</sup>.

Pertanto, la responsabilità per iva all'importazione deve essere stabilita, in modo esplicito e inequivocabile, da disposizioni nazionali che abbiano i requisiti menzionati. Al contrario, qualora si dovesse constatare che il legislatore nazionale non ha implementato nell'ordinamento domestico la disposizione di cui all'articolo 201 direttiva iva, allora esso sarebbe incorso in una violazione del principio di certezza del diritto.

Tuttavia, a ben vedere, una mancata implementazione di questa disposizione metterebbe in dubbio l'effettiva individuazione non solo dei coob-

---

<sup>(115)</sup> Considerando 43, direttiva iva, cit.

<sup>(116)</sup> Art. 201, direttiva iva, cit.

<sup>(117)</sup> CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 56.

<sup>(118)</sup> Da interpretare anche alla luce dei considerando 43 e 44 della direttiva iva, cit.

<sup>(119)</sup> CGUE, 24 ottobre 2013, causa C-151/12, Commissione/Spagna, punto 26 e giurisprudenza ivi citata.

<sup>(120)</sup> CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 62.

bligati ma, ancor prima, dell'obbligato principale (qualora si potesse effettivamente derivare una tale interpretazione dal disposto dell'articolo 201 iva).

Questa conclusione mette in luce come il recente *revirement* della suprema Corte di Cassazione possa rivelarsi estremamente pericoloso. Se, come detto, si ammette l'argomentazione secondo cui la responsabilità per iva all'importazione discende dall'articolo 201 direttiva iva e che essa non faccia distinzione tra obbligati principali e coobbligato in solido e che in sede d'importazione non sia individuabile alcun altro soggetto debitore d'imposta oltre quelli da individuare in attuazione dell'articolo 201 direttiva iva, allora, la Cassazione, ammettendo l'"assenza di specifiche ed inequivoche disposizioni nazionali" <sup>(121)</sup>, avrebbe di fatto implicitamente sancito l'assoluta assenza di qualsiasi debitore d'imposta per l'iva all'importazione nell'ordinamento domestico; così sancendo un pericoloso vuoto normativo.

5.1.4.1. - *Estensione dello scopo oggettivo che estende lo scopo soggettivo: persone indirettamente 'designate o riconosciute'*

Come riportato sopra, la CGE chiarisce che "incombe agli Stati membri, ai fini dell'attuazione dell'articolo 201 della direttiva iva, designare o riconoscere la persona o le persone debentrici dell'iva all'importazione mediante disposizioni nazionali sufficientemente chiare e precise" <sup>(122)</sup>. In ricezione di questa interpretazione la suprema Corte di Cassazione ha recentemente cambiato la propria costante impostazione e sancito che del mancato pagamento dell'iva all'importazione "risponde unicamente l'importatore e non anche il suo rappresentante indiretto, in assenza di specifiche ed inequivoche disposizioni nazionali che ne prevedano la responsabilità solidale" <sup>(123)</sup>.

A ben vedere, una siffatta impostazione domestica potrebbe essere foriera di gravi conseguenze. Da un lato, qualora si ammettesse l'impostazione, delineata nel paragrafo precedente, secondo cui l'articolo 201 direttiva iva, diversamente dall'articolo 205 direttiva iva, non avrebbe la funzione di individuare un coobbligato bensì l'obbligato o gli obbligati principali, il *revirement* degli ermellini condurrebbe a una grave lacuna normativa poiché non sarebbe possibile individuare il soggetto obbligato per l'iva all'importazione.

---

<sup>(121)</sup> Cass., n. 23526, cit., punto 2.9.

<sup>(122)</sup> CGUE, *U.I. Srl contro Agenzia delle Dogane e dei monopoli*, cit., punto 62.

<sup>(123)</sup> Cass., sez. V, 27 luglio 2022, n. 23526, punto 2.9.

D'altro lato, anche una diversa interpretazione del ruolo dell'art. 201 direttiva iva, non impedirebbe il sorgere, a seguito del recente cambio di orientamento della giurisprudenza di legittimità, di domande di risarcimento del danno o rimborso dell'indebitato da parte dei rappresentanti doganali indiretti ritenuti responsabili per il mancato pagamento dell'iva.

Il punto chiave verte allora sulla questione se siano o meno effettivamente rinvenibili nell'ordinamento giuridico nazionale specifiche ed inequivoche disposizioni che prevedano la responsabilità principale e solidale del rappresentante doganale indiretto per iva all'importazione. Così di fatto accertando se il recente orientamento della suprema Corte di Cassazione sia fondato o meno.

Due argomenti principali spingerebbero ad adottare un'impostazione critica della recente giurisprudenza degli ermellini.

In primo luogo, si potrebbe sostenere che, a ben vedere, nell'ordinamento domestico, la menzionata responsabilità del rappresentante doganale non discenderebbe solo da prassi amministrative bensì dal disposto normativo di cui alle menzionate disposizioni del tuld.

L'art. 34 tuld in combinato disposto con l'art. 38 tuld estendendo lo scopo oggettivo dell'obbligazione doganale oltre i dazi, indirettamente, ne estenderebbe anche lo scopo soggettivo. Segnatamente, l'obbligato doganale è obbligato per un'obbligazione doganale. Pertanto, il contenuto oggettivo di quell'obbligazione determina se esso sia obbligato anche per l'iva all'importazione. In tal senso, l'identificazione dei soggetti obbligati avverrebbe indirettamente, tramite l'ampliamento dell'oggetto dell'obbligazione. Da questo punto di vista, le disposizioni del tuld potrebbe ben essere lette come un'implementazione dell'art. 201 direttiva iva.

Secondo questa prima argomentazione, il legislatore domestico, anziché individuare nel d.p.r. iva i soggetti obbligati al pagamento dell'iva all'importazione, avrebbe cionondimeno ottenuto il medesimo risultato ampliando il contenuto dell'obbligazione doganale sì da farvi rientrare anche l'obbligazione per l'iva all'importazione. Così esso ha posto in capo all'obbligato doganale l'obbligazione di corrispondere l'iva all'importazione e in conseguenza ha di fatto individuato, per via indiretta, le persone 'designate' o 'riconosciute' come responsabili per la stessa.

E invero, la giurisprudenza di legittimità è stata costante nel sottolineare che l'impostazione domestica, interpretando congiuntamente gli artt. 201 direttiva iva e 34 tuld in combinato disposto con l'art. 201, par. 3, CDC, concludeva che il principio di diritto secondo cui dell'iva all'importazione risponde il dichiarante doganale "deriva anche dalla previsione di cui all'art. 201 della direttiva iva (2006/112/CE), secondo il

quale «All'importazione l'iva è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debentrici dallo Sato membro d'importazione», in raccordo con quella di cui all'art. 34, tuld secondo il quale «Si considerano “diritti doganali” tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di legge, in relazione alle operazioni doganali» e quindi dal collegamento tra queste disposizioni, unionale ed interna, con quella di cui all'art. 201, par. 3, CDC”<sup>(124)</sup>.

Pertanto, a dire della suprema Corte, “una simile conclusione, del resto, discende dall'intero sistema normativo”<sup>(125)</sup>. Con esso intendendosi quello che emerge dalla lettura combinata degli articoli 70, 71 e 201 direttiva iva da un lato; artt. 34, 38, 56 tuld e art. 64 CDC dall'altro. A sostegno di questa impostazione la Cassazione ricorda come la stessa giurisprudenza della Corte di giustizia “ha costantemente ritenuto entrambi i tributi soggetti al controllo e alla ripresa da parte dell'autorità doganale, e ciò anche nei confronti dello spedizioniere o del rappresentante”<sup>(126)</sup>.

A fronte di ciò, la ricostruita evoluzione giurisprudenziale che, allineandosi alla giurisprudenza e alla normativa unionale, ha progressivamente ristretto il profilo sostanziale dell'obbligazione doganale interna, andrebbe monitorata con cautela in quanto avrebbe come effetto quello di far venir meno la certezza del diritto. Segnatamente, una tale evoluzione giurisprudenziale, comportando un allineamento tra contenuto dell'obbligazione doganale come delineata dal legislatore nazionale con quella delineata dal legislatore europeo, necessiterebbe di un parallelo adeguamento del dettato normativo al fine di scongiurare l'assenza di chiara e certa individuazione dei soggetti debitori. L'espunzione dell'iva all'importazione dai diritti di confine comporta una restrizione dello scopo oggettivo dell'obbligazione doganale e di conseguenza esime il debitore doganale dall'obbligo di corrisponderla.

In definitiva, questa prima argomentazione metterebbe in luce il seguente rilievo: il rappresentante doganale indiretto non potrebbe essere ritenuto responsabile per l'iva all'importazione non in ragione della constatazione che la direttiva iva non sia stata *sufficientemente* implementata dal legislatore nazionale sì da arrecare pregiudizio al principio di certezza

---

<sup>(124)</sup> Cass., n. 11029/2021, cit., pp. 6-7.

<sup>(125)</sup> Cass., n. 31611, cit., punto 3.2.

<sup>(126)</sup> Cass., n. 31611, cit., punto 3.2. e giurisprudenza ivi citata: v. Corte di giustizia 19 febbraio 2019, in C-531/17, *Vetsch Int. Transporte GmbH*, in tema di esenzione dall'iva all'importazione in riferimento alla posizione del rappresentante indiretto; Corte di giustizia 10 giugno 2017, in C-571/15, *Wallenbom Transport SA*; Corte di giustizia 18 maggio 2017, in C-154/16, «*Latvijas Dzelzceļg*» *VAS*, con riguardo alla differente sorte dei tributi in caso di distruzione della merce.

del diritto, bensì a cause di un'erronea implementazione poiché l'effetto desiderato sarebbe ottenuto attraverso una scorretta delimitazione dello scopo oggettivo dell'obbligazione doganale la quale, conformemente al diritto europeo, può concernere solo ed esclusivamente i dazi doganali.

È dunque sul profilo doganale che va posta l'attenzione in quanto la CGE stronca definitivamente la definizione domestica di obbligazione doganale ed ogni suo risvolto.

Tanto premesso, va tuttavia notato che non sembra che siffatto panorama normativo, sebbene non conforme all'ordinamento europeo, minasse la certezza del diritto. In quest'ottica, le conclusioni della CGE avrebbero forse potuto trovare maggior fondamento giuridico non tanto in punto di certezza del diritto, quanto nella erronea ricezione del Regolamento che istituisce il codice doganale dell'Unione ovvero, ancora, relativamente all'inconsueta scelta di dare attuazione all'art. 201 della direttiva iva tramite l'adozione di una nozione ampia di obbligazione doganale nel codice doganale (art. 34 tuld).

Per queste ragioni, la decisione della CGE di risolvere la questione interpretativa, affrontata nella sentenza in commento, in forza del principio di certezza del diritto appare quanto meno dubbia poiché in vero il codice doganale nazionale individua chiaramente il soggetto coobbligato in solido per l'iva all'importazione, attraverso l'estensione del contenuto dell'obbligazione doganale.

Un secondo argomento che contraddice le preoccupazioni della CGE in punto di certezza di diritto e mette in dubbio la coerenza del recente *revirement* della CGE emerge dal raffronto tra la direttiva iva e la normativa domestica in sede di definizione delle operazioni imponibili. Mentre la prima, nel titolo dedicato all'"Oggetto e Ambito di Applicazione", all'art. 2, stipula che "sono soggette all'iva le operazioni seguenti: [omissis] d) le importazioni di beni"; invece, la disciplina domestica, al titolo "Operazioni Imponibili", all'art. 1, sancisce che "L'imposta sul valore aggiunto si applica [omissis] sulle importazioni da chiunque effettuate". Dunque, come è evidente, già nell'articolo dedicato all'ambito di applicazione, la disciplina italiana individuerebbe gli obbligati principali per l'operazione imponibile 'importazione'.

Poiché, come visto, in materia di responsabilità per iva all'importazione non appare possibile tracciare una distinzione tra debitore principale e coobbligati solidali, siffatta soluzione potrebbe sanare la problematica messa in luce dalla CGE nella sentenza in commento e scongiurare il pericolo di incompatibilità con il principio di certezza del diritto. Segnatamente, si potrebbe sostenere che la responsabilità del rappresentante

doganale indiretto non discenderebbe da un'inattendibile prassi amministrativa bensì dal disposto dell'art. 1, d.p.r. n. 633/iva.

Sebbene, da un lato, questa soluzione possa dimostrarsi utile, dall'altro, essa metterebbe in luce una questione interpretativa tanto nodale quanto controversa: l'assenza di definizione chiara e certa della dizione 'importazioni da chiunque effettuate'. Con questa domanda intendendosi mettere a fuoco in particolare la *querelle* circa la definizione del fatto generatore dell'obbligazione per iva all'importazione.

#### 6. - *Considerazioni Conclusive*

Quello della sfera di responsabilità del rappresentante doganale indiretto è un tema quanto mai attuale.

Basti pensare che questa figura ha un ruolo niente affatto secondario nell'architettura della recente riforma comunitaria dell'iva. L'*e-commerce package*, in tutte e tre le opzioni di metodo di riscossione dell'iva per le vendite di beni a distanza e da importare, fa riferimento al ruolo del rappresentante doganale indiretto. Esso è il soggetto che nel caso di opzione per l'IOSS sarà obbligato a presentare una dichiarazione doganale chiedendo l'esenzione da iva all'importazione (similmente al *plafond* iva). Anche nel caso di opzione per gli '*Special Arrangements for Declaration and Payment of Import VAT*' lo schema potrebbe essere usato dai rappresentanti doganali indiretti. In questo caso, l'importatore avrà già pagato l'iva al dichiarante doganale il quale sarà tenuto a versare l'iva all'importazione entro e non oltre il 16 del mese successivo.

Il tema del rappresentante indiretto è talmente centrale nella nuova riforma che è la stessa Commissione Europea nelle sue linee guida sul "*VAT e-commerce package*" a specificare che "*since import VAT is not considered as part of the customs debt, the person presenting the goods to customs only becomes liable for such VAT under the VAT Directive and not under the customs legislation.*"<sup>(127)</sup>.

Cionondimeno, si fa notare come il rappresentante doganale indiretto dovrà anche in questo caso presentare una dichiarazione doganale in cui indicherà anche il numero di identificazione IOSS sulla base del quale si

---

<sup>(127)</sup> *European Commission, "Explanatory Notes on VAT E-Commerce Rules" (Directorate-General Taxation And Customs Union Indirect Taxation and Tax administration Value Added Tax, September 2020); European Commission, "Special Procedures – Title VII UCC/ 'Guidance for MSs and Trade'" (Brussels, February 26, 2020), 49, TAXUD/A2/SPE (2020), [https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/union-customs-code/ucc-guidance-documents\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/union-customs-code/ucc-guidance-documents_en).*

richiede l'importazione in esenzione da iva. Ciò metterebbe in rilievo la questione circa l'interrogativo se un eventuale errore circa il mancato o inesatto pagamento dell'iva all'importazione debba rientrare tra le responsabilità del rappresentante doganale indiretto anche in assenza di specifica legislazione nazionale.

Tanto rilevato, nel presente commento si è messo in evidenza come la questione affrontata dalla Corte di giustizia sia il frutto di un'impostazione domestica alquanto peculiare. Per un verso, essa potrebbe essere ascritta alla discrepanza tra lo scopo sostanziale della nozione di obbligazione doganale come delineata dal legislatore nazionale e quella più stringente postulata dal Codice Doganale dell'Unione.

Peraltro, si è messo in luce come, in quest'ottica, un'interpretazione evolutiva, volta a ricucire questo strappo tra le due nozioni, implicherebbe l'espunzione dell'iva all'importazione dal contenuto sostanziale dell'obbligazione doganale interna. Questa evoluzione giurisprudenziale, se, da un lato, avrebbe come risultato quello di allineare la sfera oggettiva delle nozioni di obbligazione doganale interna e unionale, per altro verso, indirettamente, potrebbe minare la certezza del diritto poiché, restringendo l'oggetto dell'obbligazione doganale, il debitore doganale non sarebbe più obbligato per l'iva all'importazione. Con ciò arrecando un *vulnus* alla certezza del diritto, all'integrità del sistema e minacciando l'interesse alla riscossione dell'iva all'importazione.

Eguale, la decisione della CGE di risolvere la questione interpretativa, affrontata nella sentenza in commento, in forza del principio di certezza del diritto appare dubbia anche sotto un profilo strettamente iva. Invero sembrerebbe che la normativa nazionale iva, all'articolo 1, individui il soggetto obbligato per l'iva all'importazione in chiunque effettui l'importazione medesima.

Inoltre, si è evidenziato come la menzionata evoluzione giurisprudenziale pur avendo progressivamente scisso l'obbligazione doganale da quella iva abbia, ciononostante, ascritto in capo all'obbligato doganale l'obbligazione per il pagamento dell'iva all'importazione. Tuttavia, non potendo fare discendere tale obbligo dal profilo sostanziale dell'obbligazione, la giurisprudenza di legittimità ha spostato il fuoco sul profilo procedimentale, enfatizzando la ratio di economicità procedimentale.

Ciononostante, quest'impostazione non può prescindere dalla coincidenza dei fatti generatori. Essa implica dunque una esatta identificazione degli stessi e una accurata delineazione del momento impositivo. Purtroppo, è questo il profilo di maggior fragilità di questa impostazione, in quanto appare particolarmente complesso identificare i fatti generatori delle due diverse

obbligazioni doganale e iva. Peraltro, siffatto approccio appare ancora più controverso, quando si sia in presenza di una dichiarazione di intenti.

Ulteriore aspetto che rende questa sentenza degna di essere attentamente monitorata nei suoi potenziali risvolti futuri è la constatazione che, contrariamente alle apparenze, ad una più attenta analisi, la portata della sentenza della CGE potrebbe non essere limitata al solo profilo dei corresponsabili in solido bensì estendersi anche a quello dell'obbligato principale. Infatti, sembra che, diversamente dall'art. 205 direttiva iva, l'art. 201 direttiva iva non distingua tra obbligati principali e coobbligati in solido.

Infine, appare opportuno mettere in luce un ultimo profilo che potrebbe rivelarsi particolarmente importante a seguito della sentenza della Corte in commento. È innegabile che l'impostazione delle corti e dell'amministrazione domestica abbiano generato oneri fiscali in capo ai rappresentanti doganali indiretti che sono spesso rimasti debitori dell'obbligazione di pagare l'iva dovuta all'importazione e le relative sanzioni in solido con il rappresentato. Qualora la sentenza in commento fosse da interpretare nel senso indicato dalla recente sentenza della suprema Corte di Cassazione, sarebbe evidente come alcuni soggetti giuridici siano stati ingiustamente gravati da obbligazioni fiscali delle quali non avrebbero mai dovuto essere ritenuti responsabili in poiché assente alcun fondamento giuridico nell'ordinamento italiano. L'interrogativo che sorge è dunque se il diritto europeo riconosca in capo a questi soggetto un diritto al risarcimento del danno o al rimborso dell'indebito<sup>(128)</sup>.

SERGIO MESSINA (\*) (\*\*)

*Research and teaching associate and doctoral candidate  
in the Doctoral Program in International Business Taxation  
at WU Vienna University of Economics and Business*

---

<sup>(128)</sup> *Francovich e Bonifaci* [CGUE, 19 novembre 1991, cause riunite C-6 e 9/90, *Francovich e Bonifaci*, ECLI:EU:C:1991:428]. [su cui CGUE, 5 marzo 1996, cause riunite C-46 e 48/93, *Brasserie du Pêcheur e Factortame*, ECLI:EU:C:1996:79]. [CGUE, 12 dicembre 2006, causa C-446/04, *FII Group Litigation*, ECLI:EU:C:20].

(\*) *Institute for Austrian and International Tax Law. This research is supported by the Austrian Science Fund (FWF): Doc 92-G.*

(\*\*) Componente del Centro di ricerca di diritto tributario europeo, *Ius Fiscale Europaeum* – IFE, Università Suor Orsola Benincasa.



CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA, Sez. VIII,  
13 gennaio 2022, causa C-363/20

Pres. e Rel. Avv. G. Pitruzzella

*Casi eccezionali – Rappresentazione veritiera e corretta – Disapplicazione della norma contabile – Determinazione della base imponibile sulla base del principio della derivazione rafforzata – Disapplicazione del principio contabile ai fini della determinazione della base imponibile per contrasto con gli artt. 2, par. 3 e 31 della IV Direttiva 78/660/CEE.*

(*Omissis*).

**La rappresentazione veritiera e corretta quale criterio della  
determinazione della base imponibile delle società?**

**Abstract:** La sentenza in commento si occupa del rapporto che sussiste tra la clausola della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria ed economica prevista negli artt. 2, par. 3 e 31 della IV Direttiva 78/660/CEE e la determinazione della base imponibile dell'imposta sulle società. Pur ammettendo che il diritto dell'Unione Europea non impone l'armonizzazione dell'imposta sui redditi delle società delle società, i Giudici di Lussemburgo precisano che laddove la determinazione della base imponibile delle società si ispiri al modello della dipendenza dall'utile contabile, la disapplicazione della norma contabile può (in casi eccezionali) incidere sul bilancio e, conseguentemente, condizionare la base imponibile. Il presente articolo si occupa di valutare l'impatto dei principi espressi dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea nell'ordinamento giuridico interno.

SOMMARIO: 1. La sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea del 13 gennaio 2022 (causa C-363/20) – 2. Il *dictum* della sentenza ed i limiti della sindacabilità delle norme interne da parte della Corte di Giustizia dell'Unione Europea – 3. La *true and fair view* e la regola prevista dall'art. 2423, comma 5°, c.c. – 4. La derivazione rafforzata per gli *OIC adopter* e l'ambito di applicabilità dall'art. 2423, comma 5°, c.c. – 5. La sindacabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria delle scelte di bilancio – 6. Le conclusioni.

1. - *La sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea del 13 gennaio 2022 (causa C-363/20)*

L'arresto in commento presenta numerosi profili di interesse per l'importanza delle questioni trattate.

Tra di esse si segnala il principio di diritto espresso dai Giudici di Lussemburgo in merito al rapporto che sussiste, negli ordinamenti europei in cui vige la dipendenza del reddito di impresa dall'utile di civilistico, tra la determinazione della base imponibile delle società e la disposizione che, in applicazione degli artt. 2, par. 3 e 31 della IV Direttiva 78/660/CEE,

consente, in casi eccezionali, agli amministratori di derogare una specifica disposizione di diritto contabile al fine della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria ed economica.

La vicenda trae origine da una contestazione dell'Amministrazione finanziaria ungherese relativa all'imputazione temporale dei ricavi da *royalties*.

Da quel che si apprende dalla lettura della sentenza<sup>(1)</sup>, la società, dopo una prima contestazione dell'Amministrazione finanziaria, aveva presentato una dichiarazione integrativa relativa ai due periodi di imposta coinvolti.

Nonostante ciò, era stato emesso l'atto con cui si recuperavano maggiori imposte e si irrogavano sanzioni amministrative per infedele dichiarazione.

Avverso tale atto, la società ricorreva sostenendo, tra l'altro, la correttezza dell'imputazione temporale delle *royalties* in quanto la base imponibile si era adeguata all'applicazione della norma di bilancio interna che consentiva la disapplicazione della norma contabile sulla competenza a seguito del manifestarsi di una causa eccezionale al fine della rappresentazione veritiera e corretta.

Tale posizione si scontrava con l'art. 1 della legge ungherese relativa all'imposta sulle società<sup>(2)</sup>, che, pur prevedendo che le regole di determinazione della base imponibile dovessero interpretarsi "tenendo conto delle disposizioni della legge sulla contabilità e in conformità con le stesse", statuiva che "le deroghe alle prescrizioni della legge sulla contabilità destinate a garantire il rispetto del principio del quadro fedele" non potevano "comportare modifiche dell'importo dell'imposta dovuta".

Da ciò, il rinvio pregiudiziale per effetto del quale la Corte di giustizia dell'Unione Europea ha dovuto valutare il rispetto da parte della norma tributaria ungherese degli artt. 2, par. 3 e 31 della IV Direttiva 78/660/CEE<sup>(3)</sup>.

---

(1) Per una puntuale ricostruzione del fatto si rinvia a R. Szudoczky, B. Károlyi, *Case C-363/20 MARCAS MC v Nemzeti Adó- és Vámhatóság Fellebbviteli Igazgatósága*, Ad in AA.VV. a cura di G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer, A. Storck, *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2021: Series on International Tax Law*, Volume 132, 2022, 33 ss.

(2) L'articolo 1, paragrafo 5, dell'a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (L. n. LXXXI del 1996).

(3) La Direttiva 78/660/CEE del Consiglio del 25 luglio 1978 è stata modificata dalla Direttiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 18 giugno 2003.

Per essere più precisi, il giudice del rinvio dubitava della coerenza della legge ungherese con i suddetti articoli 2 e 31 interpretati alla luce dei principi del giusto procedimento (art. 47 della Carta di Nizza), dei principi generali della certezza del diritto, di tutela del legittimo affidamento e di proporzionalità: ciò perché le norme di bilancio interpretate alla luce di tali principi europei avrebbero dovuto imporre all'Amministrazione finanziaria che contesta l'imputazione temporale di un elemento di reddito di estendere la sua ispezione anche a tutti i periodi di imposta coinvolti al fine di tener conto delle dichiarazioni integrative presentate e di valutare la condotta del contribuente alla luce del principio di proporzionalità per la quantificazione delle sanzioni amministrative.

I giudici, dopo aver affermato che il diritto dell'Unione Europea non ha armonizzato né il settore dei controlli fiscali (punto n. 39) né quello delle imposte dirette (punti 41 e 42), hanno precisato che esso non esclude che i bilanci siano utilizzati a base di riferimento per il calcolo delle imposte sulle società.

In tale evenienza, gli artt. 2, par. 3, e 31 della IV Dir. non ostano al potere dell'Amministrazione tributaria di "contestare" talune scritture contabili di una società per il motivo che queste ultime non rispettano i principi della completezza e dell'autonomia dei periodi d'imposta, salvo che il loro mancato rispetto non costituisca una deroga eccezionale necessaria per garantire il rispetto del principio del quadro fedele. Deroga la cui giustificazione deve trovare spazio nella nota integrativa e che non si deve prestare alla "ripartizione del risultato economico dell'impresa interessata su più esercizi al fine di ottimizzare l'imposizione" ossia, in ultima analisi, alla produzione di un danno per l'Erario.

Alla luce di tale pronuncia, sembra che la Corte di giustizia consideri la legge ungherese sul reddito delle società non in linea con il diritto dell'Unione Europea in quanto, da un lato, adotta il modello di derivazione e, dall'altro lato, disapplica *ex lege* la clausola del "quadro fedele" ai fini della determinazione del reddito di impresa.

Pertanto, in presenza di un caso eccezionale che giustifica la *doverosa* disapplicazione della norma di bilancio/principio contabile i suoi effetti si riflettono anche sulla determinazione delle base imponibile, a patto che la condotta del contribuente non abbia causato un danno all'Erario e purché il comportamento della società sia stato trasparente mediante l'indicazione in nota integrativa dei motivi alla base di una consimile scelta da parte degli amministratori.

La pronuncia risulta di tutto rilievo in quanto il principio espresso coinvolge gli ordinamenti in cui vige il principio di derivazione del reddito di impresa dall'utile di bilancio<sup>(4)</sup>.

Ed in tal senso, la pronuncia ha un impatto molto ampio in quanto, seppur in assenza di base imponibile unica a livello europeo a causa dell'arenarsi della proposta della Commissione di direttiva<sup>(5)</sup>, la deriva-

---

<sup>(4)</sup> A seguito delle modifiche del 2007 e del 2016, l'art. 83 t.u.i.r. dispone che la base imponibile delle società si determini in forza del principio della *derivazione rafforzata* per taluni soggetti.

Per essere più precisi, OIC *adopter* diversi dalle micro imprese, e coloro che redigono il bilancio sulla base dei principi contabili internazionali determinano la base imponibile "anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili". Pertanto, la base imponibile si atteggia in modo differente a seconda che si tratti di una micro-impresa (per la quali valgono i criteri giuridico-formali delle norme del t.u.i.r.), IAS/IFRS *adopter* per cui valgono i principi contabili internazionali e, per ultimo, gli OIC *adopter*. Per questi ultimi, la base imponibile è determinata *anche* sulla base dei principi contabili nazionali ossia, in ultima analisi, sulla base della disciplina del codice civile e della Direttiva 2013/34/UE che la ispira.

Su tali aspetti, si veda Si veda G. Marino, *L'Ires nel contesto della tassazione delle società nella UE: bilanci e prospettive*, in *Rass. trib.*, 2015, 131; G. Melis, R. Tiscini, *La tassazione del reddito di impresa: problemi attuali e prospettive di riforma in chiave comparatistica*, in *Rass. trib.*, 2014, 97; M. Grandinetti, *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34*, Wolters Kluwer (UK), 2016.

<sup>(5)</sup> Pur in assenza di un obbligo sancito dai Trattati dell'Unione europea di procedere verso l'armonizzazione dell'imposizione delle società, la Commissione ha finanziato numerosi studi scientifici per verificare se le differenze tra le normative interne sull'imposta sulle società comportassero una distorsione della concorrenza e, in caso di risposta positiva, per individuare quali meccanismi avrebbero potuto risolvere il problema. In materia si sono succeduti il rapporto *Neumark* (1962), il *Memorandum d'armonizzazione delle imposte dirette* (1967), il *Rapporto Van den Tempel* (1970), il *Rapporto Burke* (1980) che, con differenti sfumature, evidenziavano come lo *status quo* limitasse l'efficienza del mercato comune (C. Sacchetto, *Politiche Comunitarie (VII Politica fiscale)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXV, 1990, 2). Dopodiché, vi sono stati il *Rapporto Ruding* (1992), la comunicazione del 1996 in occasione del Consiglio Ecofin di Verona, *La fiscalità nell'Unione Europea*, COM 546 def. 22.10.1996 (c.d. Promemoria Monti), la Risoluzione del Consiglio, n. 2061 del 3 dicembre 1997 che ha approvato il Codice di Condotta, lo studio del 1999 della Commissione Europea denominato *Company Taxation in the Internal Market* cui è seguita una comunicazione nel 2001.

In tale sede è emersa la proposta relativa all'utilizzo di una unica base imponibile consolidata (CCCTB) quale strumento per rendere più efficiente, più efficace e più semplice il mercato comune. I gruppi di società (di capitali) che operano a livello internazionale avrebbero potuto determinare la base imponibile in forza di regole autonome rispetto al bilancio e valevoli in tutto lo spazio della Comunità europea (si possono trovare gli studi e le comunicazioni della Commissione Europea all'indirizzo [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm)). Lo scopo dichiarato di questa proposta era altresì quello di prevedere una disciplina in grado di limitare l'evasione e l'elusione dell'imposta sulle società che, secondo la proposta, erano favorite da una compresenza di più regole per la determinazione della base imponibile presenti nello spazio europeo.

zione parziale risulta un modello di determinazione del reddito delle società estremamente diffuso a livello dell'Unione Europea.

A titolo di esempio, oltre al sistema italiano (il cui Governo è intervenuto con la produzione di memorie nel processo in questione), si pensi al sistema francese<sup>(6)</sup>, al sistema spagnolo<sup>(7)</sup> oppure a quello tedesco<sup>(8)</sup>.

---

Il gettito proveniente da tale nuova imposta poi sarebbe stato suddiviso tra i diversi Stati in cui le società controllate hanno sede sulla base di aliquote determinate dalle rispettive normative interne. Dopo numerose consultazioni e ulteriori studi finalizzati alla verifica se i principi contabili internazionali potessero rappresentare un punto di partenza per la determinazione dell'unica base imponibile, nel giugno del 2016 la Commissione ha rilanciato il progetto con una proposta di direttiva ai sensi dell'art. 115 TFUE.

La Commissione ha previsto di modificare l'imposizione sulle società in due tappe. In primo luogo, si propone al Consiglio di approvare una direttiva che disciplina la base imponibile comune (CCTB).

Dopodiché, la Commissione suggerisce di istituire una base imponibile relativa ai gruppi (CCCTB) a cui seguirebbe una ripartizione dell'utile sulla base di indicatori presuntivi secondo il metodo del "formulary apportionment".

La proposta di CCTB, sebbene rivitalizzata dal Consiglio dell'Unione Europea del 27 novembre 2019, ha recentemente lasciato il passo alla Direttiva ATAD 1 e 2 che, pur proponendo qualche regola che ha l'effetto di armonizzare alcuni specifici aspetti della base imponibile (per es. nel caso della deducibilità degli interessi passivi) si preoccupa, essenzialmente, di evitare l'erosione della base imponibile delle imposte dirette dallo Stato in cui la ricchezza viene prodotta attraverso l'istituzione di una unica exit tax, una unica norma sull'abuso del diritto nonché l'eliminazione dei disallineamenti da ibridi.

La proposta di CCTB si trova in <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-deeper-and-fairer-internal-market-with-a-strengthened-industrial-base-taxation/file-common-corporate-tax-base-ctb/12-2016>.

Il documento di compromesso del 27 novembre 2019 si trova in <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14291-2019-INIT/it/pdf>.

Infine, la Commissione UE, con una recente comunicazione, ha delineato le linee guida future per promuovere una tassazione più equa e più efficace delle società di capitali. Più precisamente, entro il 2023 la Commissione si impegna ad avanzare una proposta per istituire una base imponibile comune per le società europee facenti parte di un gruppo multinazionale al fine di ripartire tra gli Stati membri il gettito tassato sulla base delle aliquote dell'imposta sul reddito delle società previste da ogni Stato membro. Il progetto denominato "Business in Europe: Framework for Income Taxation" (c.d. BEFIT) mira, quindi, a creare un codice unico della tassazione delle imprese per l'Unione Europea consentendo così una più equa allocazione dei diritti di imposizione fra Stati membri ([https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_21\\_2430](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_21_2430)).

<sup>(6)</sup> A. De Bissy, *Comptabilité et fiscalité: Du résultat comptable au résultat fiscal*, Lexis Nexis, Paris, 2016, spec. 9-33 ss.; si veda altresì R. Jaune, *Accounting and Taxation: France*, France, in AA.VV., *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, A comparative Approach* (a cura di M. Grandinetti), Wolter Kluwer, 2016, 102; S. Sambou, *Les relations entre comptabilité et fiscalité: vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique?*, L'Harmattan, Paris, 2014. R. Jaune, *Accounting and Taxation: France*, in AA.VV., *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, A comparative Approach* (a cura di M. Grandinetti), Wolter Kluwer, 2016, 101; M. Cozian, F. Deboissy, M. Chadefaux, *Précis de Fiscalité des Entreprises*, 41 ed., Lexis Nexis, Paris, 2017, 74.

Anche se la derivazione viene declinata nei vari ordinamenti giuridici interni in modo più o meno ampio<sup>(9)</sup>, la sentenza in questione dà un monito ai legislatori tributari nazionali che applicano il principio di derivazione ma prevedono l'automatica inibizione dei principi generali di determinazione del bilancio.

Stando al contenuto della pronuncia, essi acquisiscono una valenza di portata generale nell'ambito della determinazione della base imponibile, sempreché la loro applicazione non si sia prestata a condotte elusive o evasive e cioè sempreché non si prestino alla produzione di un danno Erariale.

Luogo privilegiato per l'applicazione della pronuncia della Corte di giustizia è l'insieme delle regole sulla competenza la cui errata applicazione può comportare una violazione che non determina un danno all'Erario in quanto alla base imponibile inferiore di un periodo di imposta può corrispondere una base imponibile superiore di altro periodo<sup>(10)</sup>.

2. - *Il dictum della sentenza ed i limiti della sindacabilità delle norme interne da parte della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.*

Prima di analizzare i riflessi interni della pronuncia in commento occorre soffermarsi, seppur rapidamente, sul contenuto della motivazione della sentenza e, in particolare, sul criterio di collegamento che essa valorizza tra la fattispecie ed il diritto dell'Unione Europea.

---

(7) I. Jiménez Compaired, J. Martínez, M.L. Ruiz Baña, *Impuesto sobre Sociedades*, in AA.VV. *Manual de derecho tributario: parte Especial*, a cura di J.M. Queralt, J.M. Tejerizo López, J.A. Martínez, 2022, 333-434; G.M. Luchena Mozo, *El impuesto sobre sociedades*, in AA.VV. *Manual de Derecho Tributario: parte especial* a cura di L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S.M. González, 2018, 181-234; F.J. Cañal García, *El impuesto sobre sociedades*, in AA.VV. *Manual de Derecho Tributario: parte especial* (a cura di) L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González, 2018, 235-266.

(8) Il sistema tedesco presenta una derivazione meno marcata ma pur sempre indiretta in quanto i principi contabili possono comunque rappresentare un canone interpretativo. Anche in questo caso, la limitazione è dovuta ai differenti obiettivi perseguiti dalla norma contabile rispetto a quella fiscale. Su tali aspetti si veda A. Eggert, *Accounting and Taxation: Germany*, M. Grandinetti, *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34*, Wolters Kluwer (UK), 2016, 115 ss.

(9) Per una rapida panoramica delle regole sulla determinazione del reddito delle società nell'Unione Europea si veda AA.VV., *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, Ed. D. Endres e al., Kluwer Law International, Amsterdam, 159 ss.

(10) Si tenga presente che lo "spostamento" della base imponibile può non coincidere con l'assenza di danno all'Erario. Si pensi, ad esempio, ad un ricavo che è imputato in un periodo in cui la società è in perdita invece che in un periodo in cui il soggetto passivo produce un reddito.

Il caso di specie, infatti, si presenta di estremo interesse in quanto si tratta di materia non assegnata alla competenza del diritto dell'Unione Europea ed in quanto il giudice segue un percorso ben distinto dalle prospettazioni di parte in cui si chiedeva di valutare la compatibilità di una norma sostanziale con taluni diritti procedurali ed in materia di sanzioni garantiti dal diritto dell'Unione Europea: il diritto ad un giusto procedimento (art. 47 della Carta di Nizza), alla certezza del diritto, alla tutela del legittimo affidamento e di proporzionalità.

Leggendo il cuore della motivazione (parr. 44/49) risulta evidente che il ragionamento esula da tali tematiche essendo tutto incentrato sul rapporto tra la IV Direttiva e la norma interna.

Innanzitutto, la Corte ricorda che in forza dell'art. 2, p. 3, IV Direttiva i conti annuali devono fornire un quadro fedele della situazione patrimoniale, di quella finanziaria nonché del risultato economico della società (p. 44). Quadro fedele inteso come applicazione dei principi contabili generali compreso quello della competenza, salvo la presenza di casi eccezionali in cui essi non devono essere applicati in forza della rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria ai sensi dell'art. 31, p. 2, IV Direttiva (p. 47).

La conclusione è quella già descritta nel paragrafo precedente: in forza degli artt. 2, par. 3 e 31 della IV Direttiva non osta alla sindacabilità delle scritture contabili da parte dell'Amministrazione tributaria di uno Stato membro che contesta talune scritture contabili di una società per il motivo che queste ultime non rispettano i principi della completezza e dell'autonomia dei periodi d'imposta, contenuti nella normativa di tale Stato membro, anche se tutti gli altri principi contabili previsti da detta normativa sono rispettati, ove tale mancato rispetto non costituisca una deroga eccezionale e necessaria per garantire il rispetto del principio del quadro fedele, indicata nell'allegato dei conti annuali e debitamente motivata, specificando l'influenza che essa ha sulla situazione patrimoniale, su quella finanziaria e sul risultato economico.

La dottrina che si è occupata della sentenza<sup>(11)</sup> dubita della correttezza della soluzione della Corte per il fatto che la legislazione sulle imposte sulle società non è oggetto di armonizzazione. Peraltro, anche se la sentenza avesse focalizzato il suo intervento sulla violazione dei diritti garantiti dalla Carta di Nizza, anche tale operazione difficilmente sarebbe stata esente da critiche in quanto essi possono essere invocati solo ai fini

---

(11) R. Szudoczky e B. Károlyi, *op. cit.*, 33 ss.

dell'attuazione del diritto dell'Unione Europea ai sensi dell'art. 51 della Carta<sup>(12)</sup>.

Sebbene sia complesso giustificare la pronuncia in commento alla luce dei limiti imposti dalla competenza del diritto dell'Unione Europea<sup>(13)</sup>, il ragionamento della Corte di Giustizia presenta, a mio avviso, una certa linearità: il diritto contabile è materia di competenza del diritto dell'Unione Europea, conseguentemente, laddove la determinazione del reddito delle società si ispiri alle regole contabili, esso si assoggetta alla sindacabilità del giudice di Lussemburgo.

In tal senso, sembra che la motivazione della sentenza possa trovare una sua collocazione sistematica nel fenomeno della "sovratrasposizione" delle direttive<sup>(14)</sup>.

Si tratta di un ampliamento "volontario" dell'applicazione di una direttiva da parte dello Stato Membro ad ambiti non coperti dalla competenza dei Trattati che, usualmente, è necessario per evitare contrasti con principi costituzionali interni.

Tale ampliamento è ritenuto legittimo dalla Corte di giustizia se non vi è conflitto con il diritto dell'Unione Europea<sup>(15)</sup>. Se tale condizione è rispettata, i Giudici di Lussemburgo ritengono che il legislatore interno abbia implicitamente accettato di interpretare tale porzione del diritto in conformità alla norma secondaria europea<sup>(16)</sup>.

---

(12) Difatti, proprio con riferimento all'ambito di applicazione delle disposizioni della Carta, il secondo comma dell'art. 51 chiarisce che essa si applichi "esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione", nel rispetto dei "limiti delle competenze conferite all'Unione nei trattati" e non "estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze dell'Unione, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei trattati".

(13) In merito alla tassazione delle società, "this field belongs to the competence of the Member States, which nevertheless must be exercised in conformity with EU law (...) the only potential connection where the Member State might implement EU law is related to the Directives that prescribe certain accounting principles. This harmonization does not deal with tax law in the strict sense" (così, R. Szudoczky e B. Károlyi, *op. cit.*, 33 ss.). Peraltro, l'autore si prodiga nel verificare se, nel contesto fattuale oggetto del processo, invocare la sola direttiva sia sufficiente per affermare l'attuazione del diritto dell'Unione Europea oppure se sia possibile fare leva sui principi contenuti nella Carta di Nizza o nei Trattati per stabilire una connessione tra il caso concreto e gli scopi del diritto eurounionale.

(14) Definisce il fenomeno in tal modo P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2022, 38.

(15) EC Court of Justice, 17 July 1997. Case C-28/95 A. *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam*; EC Court of Justice, 18 October 1990. Cases C-297/88 and C-197/89, *Massam Dzodzi v Belgian State*.

(16) La sovratrasposizione delle direttive (che non confligga con esse) "ne amplia l'ambito di applicazione per effetto di scelte di politica legislativa nazionale e, come si è



Nel caso di specie, appare evidente che il meccanismo della dipendenza del reddito delle società dai principi contabili (e quindi dal diritto dell'Unione Europea) trova la sua *ratio* nell'art. 53 Cost. laddove l'utile di esercizio rappresenta la forza economica effettiva delle società<sup>(17)</sup>.

Inoltre, la stessa Corte è pienamente consapevole di tale ampliamento affermando esplicitamente che esso non si generi alcun conflitto con il diritto dell'Unione Europea<sup>(18)</sup> (par. 41).

### 3. - *La true and fair view e la regola prevista dall'art. 2423, comma 5°, c.c.*

La dottrina giuscommerzialista italiana individua con il postulato della *correttezza*, che risale alla IV Direttiva comunitaria, la necessità che il bilancio di esercizio fornisca una *true and fair view* della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio nella prospettiva della continuità dell'attività<sup>(19)</sup>.

La rappresentazione veritiera e corretta coincide con l'applicazione delle disposizioni in tema di bilancio e dei principi contabili ad esse riferiti<sup>(20)</sup>.

Se però la loro applicazione non consente al bilancio di rappresentare la situazione veritiera e corretta, l'amministratore li deve obbligatoriamente

detto, anche al fine di evitare possibili contrasti con i principi costituzionali" (Così P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2022, 39).

<sup>(17)</sup> Mi rendo conto che tale frase andrebbe argomentata in modo più approfondito. Tuttavia, non essendo questo il luogo per affrontare in modo compiuto una tematica così complessa, si rinvia per un approfondimento ai seguenti autori: A. Giovannini, *Bilancio civile e variazioni fiscali*, in *Riv. dir. fin.*, 1993; E. Nuzzo, *Ricostruzione del contenuto dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in *Giur. comm.*, 1985; G. Zizzo, *Regole generali sulla determinazione del reddito di impresa*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche* (a cura di F. Tesauro), Torino, Utet, 1994, 484; Id., in AA.VV., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale* (a cura di G. Falsitta), IX ed., Cedam, Padova, 2016; Id., *Il principio di derivazione a dieci anni dall'introduzione dell'Ires*, in *Rass. trib.*, 2014; A. Vicini Ronchetti, *Il principio di derivazione ai fini Irap: conseguenze in termini di base imponibile e riflessioni sistematiche*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2009; per ultimo, A. Poddighe, *Il principio di competenza tra diritto contabile e diritto tributario nella prospettiva interna e sovranazionale*, Milano, 2021.

<sup>(18)</sup> "(...) sebbene la quarta direttiva non abbia per oggetto di fissare le condizioni alle quali i conti annuali delle società possono o devono servire come fondamento per la determinazione, da parte delle autorità fiscali degli Stati membri, della base imponibile e dell'importo delle imposte, quali l'imposta sulle società di cui trattasi nel procedimento principale, non è, per contro, affatto escluso che i conti annuali possano essere utilizzati come base di riferimento da parte degli Stati membri per fini fiscali (sentenza del 7 gennaio 2003, BIAO, C-306/99, EU:C:2003:3, punto 70)".

<sup>(19)</sup> L. De Angelis, *Elementi di diritto contabile*, Giuffrè, V ed., Milano, 2019, 40.

<sup>(20)</sup> Si veda l'IOC n. 11 in cui si afferma "l'espressione «*true and fair view*» è la risultante dell'applicazione dei postulati del bilancio d'esercizio e di tutti gli altri principi di maggior dettaglio, enunciati nel rispetto di detti postulati, che riguardano le singole fattispecie".

te disapplicare<sup>(21)</sup>, pena l'esistenza di un vizio del bilancio e la conseguente nullità della delibera di approvazione<sup>(22)</sup>.

In coerenza con la disciplina europea, l'art. 2423, comma 5°, c.c.<sup>(23)</sup> dispone che se, in casi *eccezionali*, l'applicazione di una norma contabile sia incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, essa non deve essere applicata.

Inoltre, in una consimile evenienza, gli amministratori devono indicare nella nota integrativa le motivazioni della deroga e l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico<sup>(24)</sup>.

Tra le circostanze eccezionali non figurano quelle che mirano ad attuare le c.d. politiche di bilancio come, per esempio, minimizzare le perdite, oppure far evidenziare maggiori risultati oppure ancora ridurre gli oneri fiscali<sup>(25)</sup>.

I casi eccezionali cui l'art. 2423, comma 5°, c.c. fa riferimento, possono influenzare l'applicazione di tutte le regole di redazione del bilancio ivi compreso il principio della competenza economica<sup>(26)</sup>.

Infine, tale deroga si distingue da quella prevista dall'art. 2423-*bis*, comma 2°, c.c. che consente il passaggio dall'uno all'altro criterio alternativo di valutazione previsto dal legislatore, in presenza di casi eccezionali.

Quest'ultima, secondo la dottrina, è una deroga facoltativa con la conseguenza che non si pone un problema di "disapplicazione" ai sensi dell'art. 2423, comma 5°, c.c., in caso di modifica del criterio di valutazione all'interno di quelli consentiti dalla legge nelle alternative previste dall'art. 2426 c.c.<sup>(27)</sup>.

---

<sup>(21)</sup> M. Ventrone, *La disapplicazione obbligatoria delle disposizioni sul bilancio*, in *La disciplina giuridica del bilancio di esercizio*, a cura di L.A. Bianchi, Milano, in *Il Sole 24Ore*, collana Diritto degli affari, 2001, 73 ss.

<sup>(22)</sup> G.B. Colombo, *Il bilancio d'esercizio*, nel *Trattato delle società per azioni*, diretto da G.B. Colombo, R. Portale, Torino, Utet, 1994, 7, I, 332 ss.

<sup>(23)</sup> L'art. 2423, comma 5°, c.c. modificato dal d.lgs. n. 139 del 2015, attuativo della Direttiva 2013/34/UE, riprende quanto sancito all'art. 2, par. 3 e all'art. 31 della IV Direttiva 78/660/CEE.

<sup>(24)</sup> Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

<sup>(25)</sup> L. De Angelis, *Elementi di diritto contabile*, V Ed., Giuffrè, Milano, 2019, 40.

<sup>(26)</sup> Sull'ambito di applicabilità della deroga si veda G.B. Colombo, *Il Bilancio di esercizio*, in *Trattato delle società per azioni*, diretto da G.B. Colombo, R. Portale, Utet, 1994, 331, G. Strampelli, *Commento all'art. 2423 c.c.*, in AA.VV., *Le società per azioni. Codice civile e norme complementari* (a cura di M. Campobasso, V. Cariello, U. Tombari), Milano, 2016, Tomo I, 2183 c.c. M. Di Sarli, *La continuità dei bilanci*, Milano, Egea, 2018, 98 ss.

<sup>(27)</sup> Per tali aspetti si veda C. Cincotti, *Politiche di bilancio e limiti al sindacato*

4. - *La derivazione rafforzata per gli OIC adopter e l'ambito di applicabilità dall'art. 2423, comma 5°, c.c.*

L'art. 83 t.u.i.r. prevede che la base imponibile dei c.d. OIC *adopter* si determini *anche* in forza dei principi contabili con riferimento alla qualificazione, all'imputazione temporale ed alla classificazione di bilancio.

Completa tale disposizione, l'art. 4, comma 7-*quinquies*, D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 che specifica che il Mef, con decreto, possa limitare l'applicazione di un nuovo principio contabile nazionale ai fini della determinazione della base imponibile I.Re.S. (28).

Volendo andare all'essenza della c.d. *derivazione rafforzata* per come è stata modellata dagli interventi regolamentari, essa presenta la sua carica innovativa rispetto al precedente sistema principalmente in relazione alle regole di imputazione temporale dei componenti di reddito, giacché il sistema del t.u.i.r. risultava "chiuso" rispetto alle norme del codice civile e pressoché esaustivo.

Con la riforma del 2016 si assiste ad una dipendenza del reddito di impresa dai principi contabili con una intensità variabile a seconda che si tratti di operazioni di esterna gestione o di operazioni di interna gestione (29).

Per le prime, la derivazione della base imponibile dai principi contabili è estremamente ampia; viceversa, per le operazioni di interna gestione rimane in piedi il precedente assetto intriso di logiche giuridico-formali; e ciò in quanto i DM hanno spesso sancito un rinvio alle norme del t.u.i.r. (30).

*giudiziario*, in *Giur. Comm.*, 2021, 91; *La disapplicazione obbligatoria delle disposizioni sul bilancio*, in *La disciplina giuridica del bilancio di esercizio*, a cura di L.A. Bianchi, Milano, in *Il Sole 24Ore*, collana Diritto degli affari, 2001, 73 ss., 80.

(28) Il d.m. 3 agosto 2017 su occupa di individuare quali disposizioni dei d.m. 2009 e 2011 si debbano applicare ai fini della determinazione della base imponibile degli OIC *adopter*.

(29) Appartengono alla c.d. competenza esterna le operazioni economiche che inseriscono/escludono i beni acquisiti o ceduti nel/dal patrimonio dell'impresa. Viceversa, le regole sulla competenza interna servono a distribuire il concorso reddituale tra più periodi di imposta di una operazione economica già avvenuta nel passato (ammortamenti o rimanenze) o che avverrà in futuro (accantonamenti). Esse, dunque, si distinguono dalle prime, in quanto la competenza interna individua il concorso quantitativo di un elemento di reddito al reddito di impresa mediante un procedimento valutativo di stima o congetturale (F. Crovato, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi. La pianificazione fiscale del contribuente tra competenza, cassa e pluriennalità*, Cedam, Padova, 1996, 177).

(30) Su tale aspetto, si rinvia a G. Zizzo, *Regole generali sulla determinazione del reddito di impresa*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche* (a cura di F. Tesauro), Torino, Utet, 1994, 484; P. Boria, *L'Interesse fiscale*, Giappichelli, Torino, 2002, 132 ss.; G.

In altri termini, il meccanismo della determinazione della base imponibile sposa, in partenza, le logiche contabili sul presupposto che la forza economica delle imprese coincida con l'utile di bilancio, ma, successivamente, si snoda attraverso una serie di variazioni le cui *rationes* fanno riferimento alla "tutela" di ulteriori interessi tributari: la prevenzione dell'elusione e dell'evasione e della certezza dei rapporti giuridici. Oltre a ciò, vi sono alcune norme tributarie che si caratterizzano per la funzione extrafiscale di potenziamento delle imprese.

Coerentemente con la legge delega che presentava scarni principi generali tributari a cui la *derivazione rafforzata* si sarebbe dovuta ispirare<sup>(31)</sup> (divieto di doppia deduzione di componenti negativi e di nessuna tassazione di componenti positivi), né l'art. 83 t.u.i.r. né i DM 2009, 2011 e 2017 si occupano, come nel caso della citata legge ungherese, dei riflessi fiscali dell'applicazione dei principi generali di diritto contabile.

Tuttavia, appare innegabile che tali principi generali possano giocare un ruolo importante nella determinazione della base imponibile.

Laddove operi la derivazione assoluta (con riferimento, ad esempio, a gran parte delle regole di imputazione temporale dei costi e dei ricavi), in assenza di alcuna disposizione di segno contrario, risulta applicabile la potenziale deroga sancita dall'art. 2423, comma 5°, c.c., anche perché i principi contabili spesso fanno riferimento alla clausola del quadro fedele<sup>(32)</sup>.

---

Falsitta, *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Milano, 1985, 19; A. Giovannini, *Bilancio civile e variazioni fiscali*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1993, I, 616; R. Lupi, *La determinazione del reddito e patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributario*, in *Rass. trib.*, 1990, I, 709; A. Poddighe, *Il principio di competenza tra diritto contabile e diritto tributario nella prospettiva interna e sovranazionale*, Milano, 2021, 8 ss.

Per tale aspetto si veda anche la sentenza della Corte Costituzionale n. 262/2020. In tale pronuncia, dopo aver affermato che il legislatore può "prevedere limiti alla deducibilità dei costi, anche se effettivamente sostenuti nell'ambito di un'attività d'impresa", la Consulta ha precisato che "forme di deducibilità parziale o forfetaria si devono giustificare in termini di proporzionalità e ragionevolezza, come ad esempio al fine di: a) evitare indebite deduzioni di spese di dubbia inerenza; b) evitare ingenti costi di accertamento; c) prevenire fenomeni di evasione o elusione". Peraltro, conclude la Corte Costituzionale, tali deroghe "possono rispondere anche a finalità extrafiscali, ma sempre riferibili a specifici valori costituzionali".

<sup>(31)</sup> Mi riferisco all'art. 1, comma 60°, l. n. 244/2007 (in materia di *derivazione rafforzata* oer gli IAS/IFRS *adopter*) il cui contenuto è stato ripreso nel art. 3, d.m. 2009 e che, per effetto del d.m. 2017 si estendono anche agli OIC *adopter*.

<sup>(32)</sup> A titolo di esempio, si veda OIC n. 15 in materia di Crediti. In tale principio è specificato che "la titolarità dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito è trasferita e con essa sono trasferiti sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito. Merita

Viceversa, la deroga di cui all'art. 2423, comma 5°, c.c. appare inibita con riferimento alle operazioni di interna gestione e alle ipotesi in cui i criteri dell'art. 2, DM 2009 non consentono ai costi ed ai ricavi di essere imputati seguendo la logica della competenza economica (si pensi, ad esempio, alle norme che continuano a far coincidere la deducibilità di un costo all'atto del suo sostenimento).

5. - *La sindacabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria delle scelte di bilancio*

In linea del tutto generale, si può affermare che il potere di sindacare l'applicazione delle regole contabili per la formazione del bilancio da parte dell'Amministrazione finanziaria ed al fine di rideterminare la base imponibile dipende dal ruolo che giocano i principi contabili nella costruzione della fattispecie tributaria ossia, in ultima analisi, dal modello scelto dal legislatore per la tassazione delle società (derivazione assoluta, derivazione parziale o doppio binario).

Se la disposizione tributaria assume l'utile di bilancio quale "mero fatto" ai fini della determinazione del reddito di impresa, il potere di sindacare le scelte compiute in sede di redazione di bilancio è inibito all'Agenzia delle Entrate.

Se, invece, il legislatore tributario si riferisce alla necessità che il principio contabile sia "correttamente" applicato oppure se manca una disposizione specifica tributaria, l'Agenzia delle Entrate ha il potere di sindacare il risultato di bilancio al fine della rettifica dell'imposta sulle società<sup>(33)</sup>.

Seguendo questa impostazione, la Giurisprudenza di legittimità distingue tra *derivazione semplice* e *derivazione rafforzata*<sup>(34)</sup>. Nella prima fattispecie, la disciplina di bilancio è il presupposto dell'applicazione della norma tributaria. Conseguentemente, il legislatore tributario "non entra

---

rilevare che, salvo casi eccezionali, il trasferimento dei rischi implica anche il trasferimento dei benefici".

<sup>(33)</sup> Così G. Franson, *Manuale di diritto tributario*, Parte Speciale, (a cura di) P. Russo, Milano, 2009, 186; D. Stevanato, *Dal "principio di derivazione" alla diretta rilevanza dei principi contabili internazionali nella determinazione del reddito fiscale*, in *Dialoghi trib.*, 2008, 72; G. Tinelli, *Il reddito di impresa nel diritto tributario. Principi generali*, Milano, 1991; G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, II ed., 2014, 575.

Per l'adesione a tale impostazione si veda la Circ. n. 73/1994 e Corte Cass. n. 7885/2016 sulla capitalizzazione di un onere ex art. 102, comma 6°, t.u.i.r.; Corte Cass. n. 377/2006 in merito all'art. 108, comma 3°, t.u.i.r. e Corte Cass. n. 8292/2003 e Corte Cass. n. 11240/2002 sulla classificazione di bilancio.

<sup>(34)</sup> Corte Cass., ord. Sez. V, 13 agosto 2020, n. 17011.

nel merito delle valutazioni effettuate dal redattore del bilancio per giungere al dato del risultato (utile o perdita) del bilancio, assunto quale “mero fatto” ai fini della determinazione del reddito di impresa”, salvo quando la specifica norma tributaria dia rilevanza ai “principi contabili”.

Viceversa, nella *derivazione rafforzata* il legislatore tributario “attuа un vero e proprio rinvio, anche in deroga alle disposizioni del t.u.i.r., ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili”. Pertanto, i principi contabili sono collocati dal legislatore “all’interno del precetto della disposizione normativa nazionale in questione (della quale non sarebbe altrimenti individuabile il senso e la portata derogatoria dei successivi articoli della medesima sezione), oltre che di quella *comunitaria* dalla quale essa deriva e fa sì che l’Amministrazione finanziaria possa accertarne la corretta applicazione e che la loro interpretazione ed applicazione costituisca anche una questione di diritto, quindi non necessariamente di mero fatto”<sup>(35)</sup>.

In questo contesto, risulta controversa la questione relativa alla sindacabilità delle scelte di bilancio ad opera dell’Amministrazione finanziaria laddove un principio contabile non preveda un criterio direttivo univoco per la contabilizzazione di un elemento di reddito.

Se da un punto di vista civilistico, ogni alternativa contabile è in linea con l’obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta, l’Amministrazione finanziaria ritiene che tale scelta possa essere contestata laddove sia giustificata dal perseguimento di vantaggi fiscali indebiti<sup>(36)</sup>.

La tesi dell’Amministrazione finanziaria non è condivisibile.

Con la *derivazione rafforzata* il legislatore tributario ha scelto di promuovere un diverso bilanciamento degli interessi che ispirano le norme sul reddito di impresa. La riforma si caratterizza, infatti, per conferire una maggiore coerenza tra utile di bilancio e forza economica incisa dal prelievo che comporta, tra l’altro, un minore sacrificio in termini di adempimenti burocratici, a fronte di una retrocessione degli interessi della pre-

---

<sup>(35)</sup> Da ciò sembrerebbe che la Corte di Cassazione ritenga che i principi contabili, per il tramite del rinvio di cui all’art. 83, comma 2°, t.u.i.r. siano fonti del diritto tributario primario con consegue la possibilità di addurre la violazione delle regole IAS/IFRS come motivo del ricorso per cassazione *ex art.* 360, comma 1°, n. 3, c.p.c.

<sup>(36)</sup> “(...) Qualora i principi contabili internazionali consentano di effettuare scelte meramente discrezionali senza prevedere un criterio direttivo, l’amministrazione finanziaria potrà sindacare le opzioni adottate che, sulla base di specifici fatti e circostanze, risultino finalizzate al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali” (Circ. n. 7/2011, 3.1). La circolare si riferisce all’applicazione della *derivazione rafforzata* in relazione ai soggetti IAS/IFRS *adopter*, ma i principi si possono estendere anche alla derivazione che coinvolge gli OIC *adopter*.

venzione dell'evasione e dell'elusione nonché della certezza dei rapporti giuridici.

Conseguentemente, la contestazione da parte dell'Amministrazione di una condotta coerente con una delle alternative ammesse dalle regole contabili si traduce in una ponderazione gli interessi fiscali in gioco in modo distonico rispetto alla *ratio* della derivazione<sup>(37)</sup>.

Nell'ambito della derivazione rafforzata, lo spazio di sindacabilità del bilancio si riduce rispetto alla precedente *dipendenza parziale* e l'Amministrazione finanziaria si deve limitare a sindacare la rispondenza delle scelte di gestione con la rappresentazione contabile in bilancio<sup>(38)</sup>.

Queste considerazioni hanno valore essenzialmente in relazione alla c.d. competenza esterna le cui regole sono ispirate principalmente alla derivazione è rafforzata.

Viceversa, in relazione alla c.d. competenza interna, tale contestazione è possibile solo ove la regola del t.u.i.r. rinvia all'applicazione del principio contabile.

In queste ultime limitate ipotesi, ad avviso di chi scrive, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di sindacare la modifica "facoltativa" dei criteri di valutazione ai sensi dell'art. 2423-*bis*, comma 2°, c.c., se essa è stata posta al solo fine di sottrarsi all'obbligo impositivo.

A differenza di quanto previsto dall'art. 2423, comma 5°, c.c., la modifica del criterio di valutazione non si traduce in una deroga obbligatoria di specifiche regole contabili, con la conseguenza che il sindacato non inciderebbe sull'interesse tributario alla base della derivazione rafforzata della maggior coerenza dell'imposizione societaria sulla forza economica della società.

In tal senso, l'Amministrazione finanziaria potrebbe contestare che non sussistono i casi eccezionali per la modifica del criterio di valutazione se essa è, nei fatti, funzionale a diminuire il carico fiscale.

Rapportando quanto osservato alla sindacabilità dell'applicazione della clausola di cui all'art. 2423, comma 5°, c.c., occorre distinguere tra le ipotesi in cui opera la competenza esterna e la competenza interna.

---

(37) Così I. Vacca, A. Garcea, *Il principio "substance over form": profili di diritto tributario*, in AA.VV., *Il principio substance over form. Profili contabili, civilistici e tributari* (a cura di F. Gallo, G. Scognamiglio), Milano, 2012, 178. Contro tale interpretazione che, nella sostanza, consente all'Agenzia delle entrate di reinterpretare i criteri di redazione del bilancio si veda M. Beghin, *Gli ammortamenti tecnici dei beni materiali dopo la legge finanziaria 2008*, in *Finanziaria 2008* (a cura di G. Franson), in *Quaderni della rivista di diritto tributario*, Milano, 32 ss.).

(38) M. Grandinetti, *Il principio di derivazione nell'I.Re.S.*, Cedam, Padova, 2016, 198.

Nelle prime, tale disposizione, anche per il costante rinvio dei principi contabili, si atteggia come una deroga obbligatoria anche in relazione alla determinazione della base imponibile in merito alle ipotesi di derivazione assoluta, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di sindacare l'esistenza dell'evento eccezionale e del suo riflesso nel bilancio.

Viceversa, in relazione alla competenza interna, sino alla sentenza della Corte di giustizia oggetto del presente commento, tale rinvio era inibito.

#### 6. - *Le conclusioni*

Il principio espresso dalla sentenza della Corte di giustizia è senza dubbio in grado di incidere negli ordinamenti giuridici in cui vige il meccanismo della dipendenza della base imponibile dall'utile di bilancio.

Tale dipendenza si traduce, nei fatti, in un recepimento del diritto dell'Unione Europea al fine della costruzione della base imponibile, pur in assenza di un obbligo di armonizzazione<sup>(39)</sup>.

In assenza di alcuna deroga specifica, il rinvio dell'art. 83 t.u.i.r. alle regole contabili per i c.d. Oic *adopter* include anche i principi generali del diritto contabile che sono statuiti, in primo luogo, nella Direttiva bilanci.

Già da prima della sentenza, in merito alle ipotesi di derivazione assoluta (principalmente riferite alle regole di imputazione temporale dei costi e dei ricavi), la deroga prevista dall'art. 2423, comma 5°, c.c., che attua gli artt. 2, par. 3 e 31, Dir. 78/660/CEE, rappresenta uno dei canoni per la determinazione della base imponibile.

Altrimenti detto, così come l'art. 2423, comma 5°, c.c. impone agli amministratori la disapplicazione di specifiche regole contabili al fine della rappresentazione veritiera e corretta, tale disposizione concorre a determinazione la base imponibile delle società.

In questo contesto, l'Amministrazione finanziaria può sindacare la natura di evento eccezionale che determina l'applicazione della deroga, il suo riflesso sul bilancio oppure la mancata indicazione in nota integrativa delle motivazioni che hanno determinato l'applicazione di tale clausola.

Peraltro, giudizio civilistico sulla nullità del bilancio e quello tributario sull'infedeltà della dichiarazione si porrebbero in rapporto di continenza

---

<sup>(39)</sup> Il rinvio ai principi contabili per gli OIC *adopter* condiviso in numerose legislazioni europee determina una sorta di armonizzazione "silenziosa" delle basi imponibili in seno all'Unione Europea. Per tali aspetti, si veda G. Marino, *L'Ires nel contesto della tassazione delle società nella UE: bilanci e prospettive*, in *Rass. trib.*, 2015, 131; G. Melis, R. Tiscini, *La tassazione del reddito di impresa: problemi attuali e prospettive di riforma in chiave comparatistica*, in *Rass. trib.*, 2014, 97.



in quanto una deroga non giustificata dalla eccezionalità del caso darebbe luogo sia ad un vizio di bilancio (ed alla conseguente nullità dell'assemblea che lo approva) sia ad un recupero d'imposta.

Se quanto osservato è corretto, la novità della sentenza si apprezza con riferimento alle norme sulla competenza interna ancora ispirate, per gli OIC *adopter*, alle logiche giuridico-formali.

Infatti, esse, alla stregua della normativa ungherese, prevedono un autonomo sistema di imputazione temporale rispetto ai principi contabili che esclude l'applicazione dei principi generali di redazione di bilancio.

In tali casi, e pur in assenza di un obbligo unionale di armonizzare l'imposizione sul reddito delle società, la logica giuridico-formale sembra cedere all'applicabilità del *dictum* del Giudice di Lussemburgo.

E ciò a patto che l'evento eccezionale sia giustificato in nota integrativa e non abbia provocato alcun danno all'Erario.

A tale proposito, nel nostro ordinamento giuridico la violazione di una delle regole sulla competenza può non determinare né il recupero di imposta né l'applicazione della sanzione per infedele dichiarazione. Infatti, in assenza di un danno erariale per l'errata imputazione di un costo o di un ricavo si applica una sanzione fissa<sup>(40)</sup>.

---

<sup>(40)</sup> Il nuovo art. 1, comma 4°, d.lgs. n. 471 del 1997 prevede che la sanzione per infedele dichiarazione si riduca di un terzo "quando (...) l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente". La norma conclude disponendo che "se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250".

Peraltro, con il d.lgs. n. 158 del 2015 è stato aggiunto all'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000 il comma 1-*bis*, in forza del quale, ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, "non si tiene conto (...) della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza (...)" (Si veda, A. Perrone, *La nuova disciplina dei reati tributari: luci ed ombre di una riforma appena varata*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, III, 61 ss.).

Tale innovazione, da un lato, ha limitato la non punibilità alla sola ipotesi di dichiarazione infedele (B. Santamaria, *I nuovi reati tributari e le violazioni amministrative. Procedure di accertamento*, Aracne, Roma, 2016, 62), ma, dall'altro lato, non sembra determinare più alcuna punibilità per chi ha commesso un errore di competenza (C. Nocerino, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015* (a cura di C. Nocerino, S. Putinati), Giappichelli, Torino, 2015, 86). Si rinvia anche a A. Poddighe, *La competenza economica tra i principi contabili e il sistema sanzionatorio: la prevalenza della sostanza sulla forma*, in *Giur. imp.*, 2019.

Tali disposizioni contribuiscono a focalizzare il sistema repressivo tributario intorno alla salvaguardia del credito erariale. Su questi aspetti si veda T. Tassani, *Confisca e recupero dell'imposta evasa: profili procedurali e processuali*, in *Rass. trib.*, 2015, 1385 ss.; A. Giovannini, *Identità di oggetto dell'obbligazione d'imposta e della confisca nei reati di evasione*, in *Rass. trib.*, 2014; F. Pistolesi, *Il principio del doppio binario e l'utilizzabilità delle prove penali nel processo tributario*, in AA.VV., *Fisco e Reato*, Pisa, 2016, 202.

In conclusione, sembra che la Corte di giustizia sia promotrice di una sorta di armonizzazione con riferimento alla determinazione della base imponibile delle società e ciò non può che essere accolto con favore in quanto, come ha spesso evidenziato la Commissione Europea, le differenze tra i vari ordinamenti giuridici rappresentano un limite al rafforzamento del mercato unico.

ANDREA PODDIGHE

CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA, Sez. II,  
15 settembre 2022, causa C-705/20

Fossil (Gibraltar) Ltd. contro *Commissioner of Income Tax* – Pres. A. Prechal –  
Avv. Gen. J. Kokott

*Nella determinazione di quanto dovuto in sede di recupero dell'esenzione fiscale su interessi e royalties prevista dall'ordinamento di Gibilterra e dichiarata aiuto di Stato incompatibile con l'art. 107 TFUE, occorre tener conto dell'imposta assolta dai beneficiari nello Stato della fonte qualora i suddetti proventi siano stati prodotti all'estero. È necessario, tuttavia, accertare che le imprese coinvolte avessero effettivamente diritto di fruire del credito d'imposta per le imposte assolte all'estero nell'annualità in cui i proventi, inizialmente esenti, avrebbero dovuto essere assoggettati ad imposizione.*

(*Omissis*).

**Recupero di aiuti attuati mediante misure fiscali e rilevanza  
delle imposte assolte all'estero**

**Abstract:** La pronuncia è stata emessa a seguito di rinvio pregiudiziale. Il giudizio *a quo* ha ad oggetto il recupero dell'esenzione fiscale su interessi e royalties prevista dall'ordinamento di Gibilterra e dichiarata aiuto di Stato incompatibile da parte della Commissione UE. In particolare, la Corte di giustizia si pronuncia sulla possibilità di detrarre, dall'importo oggetto di recupero, l'imposta assolta, nello Stato della fonte, su dividendi e interessi prodotti all'estero. Secondo i Giudici europei tale detrazione è legittima poiché non si può impedire ai beneficiari di avvalersi, in sede di recupero, di detrazioni e deduzioni previste dalla legislazione nazionale, purché essi ne avessero effettivamente diritto nel periodo d'imposta nel quale i redditi avrebbero dovuto essere tassati. Inoltre, il credito d'imposta non costituisce, a sua volta, un aiuto di Stato, perché è una norma generale compresa nel sistema di riferimento e non presenta profili di selettività.

SOMMARIO: 1. La fattispecie – 2. Il recupero dell'aiuto di Stato di natura fiscale tra regolamentazione e prassi della Commissione – 3. Le implicazioni dell'eventuale disconoscimento dell'applicabilità del credito per imposte estere e la (condivisibile) conclusione della Corte – 4. Recupero dell'aiuto, ordinamento nazionale e "tassazione retroattiva" – 5. Il credito d'imposta per imposte assolte all'estero come misura generale.

1. - *La fattispecie*

Con l'emanazione dell'*Income Tax Act* del 2010 (ITA 2010), è stata introdotta, nell'ordinamento di Gibilterra, una nuova legge relativa all'imposta sul reddito. In tale ambito è stata disposta un'esenzione<sup>(1)</sup> per gli

---

<sup>(1)</sup> All'interno della "Decisione (UE) 2019/700 della Commissione del 19 dicembre 2018 relativa all'aiuto di Stato SA.34914 (2013/C) attuato dal Regno Unito in relazione al

interessi derivanti da prestiti infragruppo e per le *royalties*, a prescindere che si trattasse di redditi di fonte interna o estera.

A seguito di una denuncia presentata dalla Spagna nell'ottobre 2013, la Commissione UE ha avviato un procedimento di indagine formale quando le norme erano già state modificate – *pro-futuro* – prevedendosi l'imponibilità dei suddetti proventi con una aliquota generale del dieci per cento. Il procedimento si è concluso con la declaratoria di incompatibilità dell'esenzione con il divieto di aiuti di Stato e la Commissione UE ne ha ordinato il recupero.

Allo scopo di eseguire il comando unionale, l'amministrazione finanziaria nazionale ha “*modificato l'ITA 2010 per consentire la tassazione retroattiva dei redditi derivanti da royalties percepiti tra il 1° gennaio 2011 e il 31 dicembre 2013*”. Per determinare l'importo oggetto di recupero, l'autorità fiscale di Gibilterra intendeva applicare la norma, in vigore nel periodo d'imposta in cui la società aveva beneficiato dell'esenzione, relativa al diritto della contribuente di detrarre, dall'imposta dovuta, quella assolta all'estero sugli elementi di reddito inizialmente esenti. La Commissione europea è stata prontamente informata della necessità di ridurre l'importo da recuperare tenendo conto delle imposte pagate nello Stato della fonte, ma essa ha tuttavia negato il diritto della beneficiaria di utilizzare il credito, poiché la tassazione – statunitense, nella specie – sulle società controllate estere, rispondeva, secondo la Commissione, ad una logica fiscale propria – la lotta contro le frodi – e non avrebbe dovuto incidere sul metodo di calcolo dell'aiuto da recuperare.

Uniformatasi alle indicazioni della Commissione UE, l'amministrazione finanziaria di Gibilterra ha notificato a Fossil gli atti finalizzati al recupero integrale degli aiuti, atti impugnati dalla società di fronte al giudice del rinvio.

Quest'ultimo ha chiesto alla Corte di giustizia se si ponesse in contrasto, con la decisione della Commissione, la concessione, da parte dell'autorità tributaria di Gibilterra, al beneficiario dell'aiuto da recuperare, del credito d'imposta per le imposte assolute all'estero sugli elementi di reddito oggetto della misura dichiarata incompatibile *ex art. 107 TFUE*.

La sentenza in commento è stata emessa, dunque, a seguito di un rinvio pregiudiziale disposto nella controversia nazionale avente ad oggetto il recupero dell'aiuto fiscale e non, viceversa, nell'ambito di un giudizio di

---

regime di tassazione delle imprese a Gibilterra”, notificata con il numero C(2018) 7848 – GU 2019, L 119, 151, la misura viene definita come “*esenzione fiscale*” (considerando n. 2) o “*esenzione implicita*” (considerando n. 93).

impugnazione della decisione unionale che ha dichiarato la norma interna aiuto di Stato vietato<sup>(2)</sup>.

2. - *Il recupero dell'aiuto di Stato di natura fiscale tra regolamentazione e prassi della Commissione*

Non previsto espressamente dai Trattati europei, il diritto della Commissione di imporre allo Stato membro il recupero dell'aiuto incompatibile<sup>(3)</sup> è stato sancito per la prima volta nel 1973<sup>(4)</sup> dalla Corte di giustizia.

Essa ne ha confermato la vigenza nella giurisprudenza successiva, spiegando come la soppressione di un aiuto e il correlato recupero sono la logica conseguenza dell'accertamento della sua illegittimità e mirano al ripristino della situazione precedente<sup>(5)</sup>. Con la restituzione, infatti, il beneficiario è privato del vantaggio di cui aveva fruito sul mercato rispetto ai suoi concorrenti.

Attualmente, invece, il recupero ha una base normativa: l'art. 16, Reg. n. 1589/2015 prevede che qualora il procedimento di fronte alla Commissione UE si concluda con una decisione negativa relativa ad un aiuto illegale, la Commissione stessa impone contestualmente<sup>(6)</sup> allo Stato membro di provvedere senza indugio al recupero dell'aiuto, adottando tutte le

<sup>(2)</sup> Il giudizio, inizialmente pendente di fronte al Tribunale UE con il numero T-508/19, è stato definito con la sentenza del 6 aprile 2022, con cui la decisione è stata confermata quanto alla natura di aiuti incompatibili delle esenzioni, applicate tra l'1 gennaio 2011 e il 30 giugno 2013, su interessi infragruppo e *royalties*. La decisione della Commissione è stata viceversa annullata nella parte in cui qualificava come aiuti incompatibili quelli concessi mediante rulings dal Regno Unito a cinque imprese di Gibilterra.

<sup>(3)</sup> Sul tema del recupero degli aiuti di Stato, v. A. Quattrocchi, *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, Milano, 2020, 321 ss.; M. Orlandi, *Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nel diritto dell'Unione Europea*, Roma, 2018, 379 ss.; V. Di Bucci, *Gli atti di recupero di aiuti illegali e il contenzioso davanti ai giudici nazionali*, in A. Di Pietro, A. Mondini (a cura di), *Aiuti di Stato fiscali e giurisdizioni nazionali: problemi attuali*, Bari, 2015, 96; M. Afonso, *Recovery of fiscal State aid*, in A. Rust, C. Micheau, *State aid and tax law*, Alphen aan den Rijn, 2013, 57.

<sup>(4)</sup> Cfr. Corte di giustizia, 12 luglio 1973, causa C-70/72, Commissione c. Germania. V. A. Fantozzi, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di giustizia e alle decisioni della Commissione UE*, in *Rass. trib.*, 2003, 2261.

<sup>(5)</sup> V. Corte di giustizia CE, 21 marzo 1990, causa C-142/87, Belgio c. Commissione, punto 66; Corte di giustizia CE, 4 aprile 1995, causa C-350/93, Commissione c. Italia, punto 21.

<sup>(6)</sup> Secondo la giurisprudenza precedente al regolamento (v. Corte di giustizia CE, 14 settembre 1994, cause riunite C-278/92, C-279/92 e C-280/92, Spagna c. Commissione) quando la decisione di recupero è contenuta nel medesimo atto della decisione negativa, la Commissione non è tenuta ad assolvere ad uno specifico onere di motivazione, atteso che il recupero è la logica conseguenza della declaratoria di incompatibilità dell'aiuto.

misure necessarie disponibili nell'ordinamento nazionale. Tuttavia, per quanto il recupero rimanga sottoposto alle norme di diritto interno, queste ultime non potranno essere invocate per sottrarsi; in caso di assenza di norme procedurali idonee, queste dovranno essere introdotte e formulate in modo tale da non rendere praticamente impossibile il ripristino dello *status quo ante*.

La Commissione ha costantemente assicurato alla fase di recupero degli aiuti un elevato grado di attenzione. Dopo le prime *guidelines* del 2007 (7), nel corso del 2019 ha adottato una nuova comunicazione (8), nella quale, in ragione dell'evoluzione della prassi seguita, da un lato sono stati puntualizzati alcuni aspetti di notevole rilievo – tra i quali la portata dei principi generali dell'Unione, della certezza del diritto, del principio dell'affidamento, etc. – e dall'altro è stato dedicato apposito spazio al recupero delle misure di carattere fiscale.

In particolare, per quanto interessa in questa sede, richiamando la sentenza della Corte di giustizia relativa al caso *Unicredito Italiano* (9), la Commissione ha sottolineato che nell'ipotesi di misure fiscali dichiarate illegali e incompatibili, l'obiettivo del recupero è il “*ritorno alla situazione che si sarebbe verificata se le operazioni in esame si fossero realizzate senza la riduzione di imposta*” e “*di conseguenza lo Stato membro interessato deve calcolare l'importo corretto dell'imposta che l'impresa avrebbe dovuto versare senza la misura di aiuto illegale*” (10).

Il compito rimesso allo Stato membro interessato è dunque quello di procedere alla riliquidazione del tributo dovuto a fronte dell'identità del presupposto tassato e ferma restando l'applicabilità di deduzioni e detrazioni già legittimamente spettanti in base al diritto nazionale, internazionale o previste dalla decisione di recupero (11).

---

(7) Commissione Europea, *Comunicazione – Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali e incompatibili*, 2007/C 272/05, in G.U.U.E. 15 novembre 2007, C 272/5.

(8) Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione sul recupero degli aiuti di Stato illegali e incompatibili* (2019/C 247/01), in G.U.U.E., 23 luglio 2019, C 247/1. In dottrina v. J. Blockx, *New State aid recovery notice*, in *Eur. State aid law quart.*, 2019, 4, 540.

(9) Corte di giustizia UE, 15 dicembre 2005, causa C-148/04, *Unicredito Italiano*, punto 120.

(10) Commissione Europea, *comunicazione* (2019/C 247/01), cit., punto 106.

(11) La comunicazione stabilisce alcune limitazioni relative agli sgravi, stabilendo che: *i*) non devono comportare nuovi aiuti; *ii*) devono riguardare tutti i contribuenti allo stesso modo; *iii*) devono essere previsti ed applicabili in base ad una norma in vigore al momento della concessione dell'aiuto incompatibile; *iv*) le imprese aventi diritto agli sgravi devono beneficiarne automaticamente, nel senso di non essere richiesta, per la loro applicazione, un'autorizzazione da parte dello Stato membro o l'attivazione, in tempo utile, di un'opzione

A questo ultimo riguardo la Comunicazione prevede che la quantificazione debba basarsi sul contegno fiscale effettivamente tenuto dal beneficiario nel periodo d'imposta interessato, senza prendere in considerazione scelte alternative ipotetiche che sarebbero state disponibili. Rilevano “*se del caso, solo deduzioni applicabili automaticamente previste dal diritto nazionale e internazionale, o dalla decisione di recupero: ad esempio*” – spiega la Commissione – “*se lo Stato membro attua la decisione di recupero aumentando la base imponibile del beneficiario dell'aiuto, si potrebbero comunque applicare in linea di principio altri sgravi fiscali che erano già disponibili al momento del pagamento della prima imposta*”.

3. - *Le implicazioni dell'eventuale disconoscimento dell'applicabilità del credito per imposte estere e la (condivisibile) conclusione della Corte*

La sentenza in commento è di particolare rilievo se si considerano le implicazioni dell'eventuale diniego del diritto di fruire, in sede di recupero, del credito d'imposta per le imposte assolute all'estero.

Può essere svolto, al riguardo, un triplice ordine di considerazioni.

Sotto un primo profilo, il disconoscimento dell'imposta assolta nello Stato della fonte può determinare un problema di (definitiva) doppia imposizione, inizialmente non sussistente in ragione dell'esenzione riservata ad interessi e *royalties* (di fonte estera, in questo caso). Per questo motivo, la reviviscenza dell'obbligo fiscale non può che essere accompagnata dall'altrettanto doverosa applicazione di quegli istituti (come appunto il credito d'imposta) conseguenti all'imponibilità e all'effettiva tassazione estera di una voce di reddito. D'altra parte, la (sopravvenuta) imponibilità dei proventi non ne determina di regola – in questo come in altri casi relativi a Stati diversi – un differente trattamento sul piano convenzionale. È lo Stato della residenza, ove l'obbligo fiscale è illimitato, a doversi far carico dell'eliminazione – o quantomeno dell'attenuazione – della doppia imposizione.

Tale argomento è stato tuttavia respinto dalla Commissione<sup>(12)</sup> sul presupposto della deducibilità dell'interesse o del canone in capo al soggetto estero pagatore. Il rilievo non appare, tuttavia, risolutivo, poiché la deduzione avviene, formalmente, in capo ad un soggetto differente rispetto al contribuente di Gibilterra che ha subito l'imposizione all'estero.

---

da parte del contribuente. Cfr. Commissione Europea, comunicazione (2019/C 247/01), cit., nota 122.

<sup>(12)</sup> V. punto 107 della Decisione 2019/700.

Né può obiettarsi che la detrazione dell'imposta assolta all'estero non possa annoverarsi tra le “*deduzioni applicabili automaticamente*” (13). Invero, in disparte della comprensività del lessico unionale – nel quale la detrazione è certamente inclusa – non sarebbe sostenibile che il credito sia scomputabile non sempre e comunque e a priori – come, esemplificando, una *no tax area* predeterminata per legge – ma solo a talune condizioni previste dalla legislazione interna (come la definitività dell'imposta pagata nei confronti dello Stato estero, l'applicazione di soglie commisurate al rapporto tra reddito estero e reddito complessivo, etc.). Se si adottasse un siffatto approccio si rischierebbe di vanificare l'obiettivo della Comunicazione del 2019, vale a dire assicurare che il beneficiario sopporti, in sede di recupero, un sacrificio del tutto analogo a quello che sarebbe stato patito se i redditi fossero stati tassati sin da principio (14).

Va poi considerato – ed è questo un terzo aspetto meritevole di essere sottolineato – che il mancato riconoscimento del credito d'imposta per le imposte assolte all'estero, determinando un aggravio, non comporta un ripristino della situazione anteriore alla lesione della concorrenza. Anzi, al contrario, rischia di rivelarsi lesivo esso stesso, perché determina un onere a carico del soggetto inizialmente beneficiato, ponendolo in una situazione peggiore rispetto agli altri contribuenti, potendo egli contare su minori risorse e dunque inferiori *chances* di espandere la propria presenza sul mercato. Ancor prima che a livello fiscale, è sul piano del diritto della concorrenza – di cui l'art. 107 TFUE è espressione e presidio – che dunque non appare giustificabile il diniego della detrazione delle imposte estere (15).

Le considerazioni che precedono assumono valenza generale e la disamina della Corte, ancorata al contenuto della decisione 2019/700/UE, ne coglie i tratti essenziali laddove subordina l'applicabilità della detrazione a quella che potrebbe definirsi una “condizione di effettività”. Essa

---

(13) Commissione europea, Comunicazione 2019/C 247/01, nota 122, punto iii).

(14) Nelle conclusioni dell'Avvocato generale J. Kokott, si rileva che l'applicazione del credito non sia automatica, perché le condizioni per poterne legittimamente fruire devono essere dimostrate dal contribuente, ma ciò, condivisibilmente, non è considerato preclusivo, perché è quanto avverrebbe “*per l'imputazione (di) un credito d'imposta diverso o (per) l'imputazione di altre perdite emerse successivamente*” (punti 45-47).

(15) Ciò, salvo considerare tale diniego come una sanzione impropria a carico del beneficiario dell'aiuto (ciò che può escludersi perché il recupero non assolve ad una funzione punitiva. Al più, è l'obbligo di corrispondere interessi sull'importo oggetto di recupero il rimedio per far gravare sul beneficiario il costo del denaro che altrimenti avrebbe dovuto procurarsi accedendo al credito per il periodo corrispondente tra il momento in cui l'imposta non è stata versata e quello della retrocessione del *quantum*).



sottolinea<sup>(16)</sup>, infatti, che il recupero dell'aiuto è senza dubbio diretto ad eliminare la distorsione della concorrenza causata dal vantaggio concorrenziale determinato dall'aiuto illegale. Tuttavia, per quanto lo Stato membro debba eseguire la decisione di recupero per renderne effettivo il contenuto, non può impedire ai beneficiari di avvalersi delle deduzioni e delle detrazioni previste dal diritto nazionale, qualora sia comprovato che essi ne avessero diritto nel momento in cui gli elementi di reddito dovevano essere tassati (e non lo sono stati per via dell'esenzione fiscale dichiarata incompatibile).

La sentenza è dunque pienamente condivisibile, perché se i redditi fossero stati tassati sin da principio la Fossil avrebbe potuto beneficiare del credito d'imposta per l'imposta assolta nello Stato della fonte: negarlo avrebbe significato determinare a suo carico un ingiustificato aggravio che il ripristino dello *status quo ante* non può tollerare<sup>(17)</sup>.

#### 4. - *Recupero dell'aiuto, ordinamento nazionale e "tassazione retroattiva"*

Per quanto nel caso di nostro interesse la decisione della Commissione UE nulla prevedesse sulla detrazione delle imposte assolte all'estero, la pronuncia della Corte consente di leggere in ottica restrittiva le prerogative della Commissione con riguardo all'indicazione, all'interno delle decisioni negative, di criteri specifici in punto di recupero degli aiuti incompatibili<sup>(18)</sup>.

Si salvaguarda maggiormente, in tal modo, la rilevanza dell'ordinamento nazionale – ciò che costituisce il perno dell'art. 16 del regolamento n. 1589/2015 – in una fase patologica che non solo è stata determinata dalle scelte illegittime dell'ordinamento stesso, ma alla quale è solo quest'ultimo a poter porre rimedio (sprovvista essendo, la Commissione, di azione diretta di recupero nei confronti del beneficiario).

---

<sup>(16)</sup> Si v. il punto 52 della sentenza.

<sup>(17)</sup> Secondo l'Avvocato generale l'imputazione delle imposte assolte all'estero non costituisce nemmeno una misura compensativa applicata nell'ottica di eludere il recupero: *"Una siffatta elusione sarebbe peraltro ipotizzabile in termini di tempo solo se l'art. 37 fosse stato adottato successivamente all'adozione di tale decisione, al fine di rendere inoperanti le conseguenze giuridiche ivi previste (ossia la tassazione retroattiva). Non mi pare che questo sia il caso. Una disposizione preesistente, non contestata dalla Commissione nella decisione, difficilmente può essere definita un'elusione della decisione. Tutt'al più potrebbe costituire essa stessa un aiuto"* (v. punto 49 delle Conclusioni).

<sup>(18)</sup> Su questo profilo, come abbiamo visto, la Comunicazione del 2019 era intervenuta laddove, rinviando all'ordinamento interno, faceva pur salve eventuali deduzioni previste nella decisione stessa.

Nella visione della Corte, dunque, il rinvio al diritto interno, preservando l'applicabilità del credito d'imposta, assicura la piena legalità dell'imposizione.

Potrebbe ravvisarsi un effetto-paradosso: nell'introdurre il regime di favore dichiarato incompatibile, l'intento ordinamentale era sollevare l'impresa da un onere altrimenti gravante su di essa. Ma questo aspetto – che spiega, peraltro, la proattività degli Stati nell'impugnare le decisioni negative (anche se, dopotutto, da esse scaturisce gettito nuovo<sup>(19)</sup>) – non può impedire che una volta dichiarato il contrasto di una norma interna con l'art. 107 TFUE, la determinazione del *quantum* dovuto dal beneficiario debba avvenire sulla base delle norme che avrebbero dovuto essere applicate fin da principio (e alle quali lo Stato intendeva sottrarre il beneficiario).

La pronuncia si rivela dunque d'interesse perché contribuisce alla corretta qualificazione dell'oggetto del recupero di aiuti attuati mediante misure fiscali.

Nel momento in cui si riconosce l'applicabilità del credito d'imposta per le imposte assolute all'estero si può sostenere, infatti, che oggetto del recupero non è, sul piano formale, un importo "equivalente" o "corrispondente" all'imposta in allora non assolta dal contribuente – in altri termini una somma rappresentativa di quanto abbia beneficiato il destinatario dell'aiuto – ma proprio l'imposta che egli avrebbe dovuto assolvere se la misura vietata non fosse stata applicata.

Si trae, quindi, che il recupero di aiuti fiscali incompatibili possieda, secondo la Corte, piena natura tributaria.

Nella fattispecie, non sembra che tale conclusione debba scaturire solo dal riferimento esplicito (punto 21 della sentenza) alla "tassazione retroattiva" posta in essere dall'ordinamento di Gibilterra in attuazione della decisione negativa, ma è corroborato dalla considerazione secondo la quale occorre letteralmente riliquidare il tributo in capo al beneficiario in base alle pertinenti disposizioni applicabili<sup>(20)</sup>.

---

(19) Il caso emblematico è quello relativo all'impugnativa, da parte dell'Irlanda, della decisione emessa dalla Commissione europea in relazione agli aiuti concessi alla *Apple* [decisione (UE) 2017/1283 della Commissione, del 30 agosto 2016, caso deciso da Tribunale UE, 15 luglio 2020, causa T-778/16 e T-892/16, in questa *Rivista*, con nota di A. Quattrocchi, *Il caso Apple nel quadro della rilevanza dei tax rulings nella disciplina del divieto di aiuti di Stato*, 2021, II, 833].

(20) D'Altra parte, nello stesso dispositivo della sentenza si fa riferimento alla possibilità di imputare le imposte assolute all'estero a "quelle di cui quest'ultimo è debitore a Gibilterra", dunque si conferma esplicitamente che il recupero ha ad oggetto l'imposta.

L'Avvocato generale, nelle sue conclusioni, aveva segnalato che “*non (fosse) necessario risolvere in questa occasione se il diritto dell'Unione possa effettivamente esigere una imposizione retroattiva di redditi non legalmente imponibili finora (... la questione può) essere lasciat(a) irrisolt(a) poiché la ricorrente non chiede la non imposizione di tali redditi, bensì l'imputazione dell'imposta versata negli Stati Uniti a tali redditi derivanti da royalties*” e aggiungeva che “*L'articolo 16, paragrafo 1, del regolamento 2015/1589 vieta il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto dell'Unione. Orbene, una tassazione retroattiva priva di fondamento normativo con riferimento a fatti generatori dell'imposta già realizzati potrebbe eventualmente essere contraria ai principi generali dello Stato di diritto (come, ad esempio, la certezza del diritto, la determinatezza, la legittimità)*” (21).

Si dubita che le ipotesi di recupero di aiuti fiscali debbano necessariamente essere ricostruite in termini di tassazione retroattiva per poter essere qualificate come momenti di attuazione del rapporto d'imposta.

Al riguardo, con riferimento all'ordinamento italiano, va ricordato che la Corte costituzionale (22), pronunciandosi sull'asserita illegittimità delle disposizioni speciali volte al recupero dell'esenzione triennale da imposte sui redditi riservata alle società c.d. “municipalizzate” (23), ha esaminato la possibilità che esse realizzassero una forma di tassazione retroattiva non ammessa dall'ordinamento.

In tale occasione, la Corte (rel. prof. F. Gallo) ha statuito che “*il prelievo fiscale denunciato dal giudice a quo non viola il principio di capacità contributiva, in quanto costituisce un recupero dell'ammontare dell'esenzione fiscale indebitamente concessa e non è effetto di un'ulteriore imposta ad efficacia retroattiva (...). Data l'inapplicabilità nell'ordinamento interno delle esenzioni fiscali incompatibili con l'ordinamento comunitario, il recupero delle somme corrispondenti ai benefici fiscali indebitamente concessi comporta la sottoposizione ad imposta di redditi che (contrariamente a quanto affermato dal rimettente) all'epoca della loro formazione erano già imponibili*”.

(21) Cfr. Conclusioni Avvocato Generale causa C-705/20, punti 33-34 e nota 12.

(22) Corte Cost., ord. 6 febbraio 2009, n. 36.

(23) L'art. 3, comma 70°, l. n. 549/1995 aveva previsto, per le società a prevalente capitale pubblico, l'applicazione, per un periodo transitorio di tre anni, di un'esenzione dall'imposta sul reddito (in allora Irpeg), dichiarata aiuto di Stato vietato (Commissione europea, 5 giugno 2002, n. 193). Sul tema v. R. Miceli, *Società miste e diritto tributario: questioni aperte*, in *Rass. trib.*, 2006, 796; A. Quattrocchi, *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, cit., 166 ss.

La declaratoria di incompatibilità retroagisce quindi al momento dell'entrata in vigore del trattamento fiscale sottrattivo e impone all'amministrazione finanziaria nazionale, nonché al giudice interno, di applicare le disposizioni fiscali escludendo quella di favore (perché in contrasto con l'ordinamento UE).

In tal modo, il perimetro applicativo del regime ordinario si riepande e, di per sé solo, è in grado di generare l'obbligo tributario non assolto, senza che debba configurarsi il sopravvenire di un'imposizione retroattiva che trovi la sua fonte nella decisione negativa o nell'eventuale norma attuativa di essa (prova ne sia che, in alcune ipotesi di recupero di aiuti di natura tributaria, l'amministrazione finanziaria italiana ha provveduto senza la previa introduzione di una norma apposita<sup>(24)</sup>, dovendosi escludere che ciò potesse o possa comportare una violazione del principio di legalità di cui all'art. 23 Cost.)<sup>(25)</sup>.

La logica conseguenza di quanto sin qui esposto sarebbe – lo si segnala per completezza – l'attribuzione al giudice tributario della giurisdizione sulle controversie relative all'impugnazione di atti di recupero di aiuti di Stato di natura fiscale. Sennonché, allo scopo di disporre di una disciplina organica per il recupero degli aiuti di Stato attuati sotto qualsiasi forma –

---

<sup>(24)</sup> Nel caso delle agevolazioni concesse, dall'ordinamento italiano, per gli investimenti innovativi nei settori della siderurgia, della cantieristica navale, delle fibre sintetiche ed automobilistico, dichiarate aiuti incompatibili (Commissione Europea, Decisione 13 maggio 1998, (1998/1434/CE), il mancato intervento del legislatore ha spinto l'amministrazione finanziaria a ritenere applicabili le ordinarie procedure fiscali e ad emanare istruzioni con le quali si stabiliva di ricorrere, ai fini del recupero, a provvedimenti emessi nella forma degli accertamenti parziali *ex art. 41-bis*, d.p.r. n. 600 del 1973. Si v. Min. Fin. circ. 15 settembre 1998, n. 218/E.

<sup>(25)</sup> Per completezza va rilevato che questa conclusione può ritenersi valevole anche quando il recupero dell'aiuto fiscale venga effettuato dopo che siano spirati i termini di decadenza dell'amministrazione dalla potestà di accertamento. Il principio di effettività proprio del diritto unionale determina infatti che la norma interna che introduce il termine debba essere disapplicata (v. Cass. 19 novembre 2010, n. 23418, punto 9, in relazione ad un termine di prescrizione). Sulla natura fiscale dell'oggetto del recupero di aiuti attribuiti mediante norme tributarie v. L. Del Federico, *Le controversie sul recupero degli aiuti di Stato nella giustizia tributaria italiana: profili critici, orientamenti giurisprudenziali e linee evolutive*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 599; P. Russo, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 2004, 247. *Contra*, C. Glendi, *Recuperi di aiuti di Stato nella legislazione anticrisi*, in *Corr. trib.*, 2009, 997, secondo cui la logica sottesa al recupero – il ripristino della concorrenza – si pone su un piano differente rispetto al fondamento del prelievo tributario, vale a dire il concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva; F. Tesaurò, *Giurisdizione tributaria e diritto comunitario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, 465. Analogamente, A. Pace, *Le agevolazioni fiscali: profili procedurali e processuali*, Torino, 2012, 127.

sovvenzioni e sgravi fiscali – taluni ordinamenti<sup>(26)</sup>, come quello italiano, hanno ritenuto di non distinguere più i recuperi in base all'oggetto della misura, attribuendo la giurisdizione sugli atti ad un unico giudice in via esclusiva (nel caso italiano quello amministrativo<sup>(27)</sup>, scelta che ha destato perplessità<sup>(28)</sup> e che appare meritevole di ripensamento per ragioni di coerenza ordinamentale).

5. - *Il credito d'imposta per imposte assolte all'estero come misura generale*

L'ultimo profilo esaminato dalla sentenza riguarda l'eventualità che a poter essere qualificato come aiuto di Stato sia, in sé e per sé considerato, il credito d'imposta per imposte assolte all'estero previsto, come misura unilaterale, dall'art. 37 della legge di riforma della tassazione delle imprese aventi sede nel territorio di Gibilterra.

Tale disamina, oltre che coerente con quanto contenuto nella domanda pregiudiziale, appare in linea con quanto indicato dalla Commissione nella Comunicazione del 2019, laddove si precisa che gli sgravi applicati in sede di recupero non devono comportare a loro volta nuovi aiuti<sup>(29)</sup>.

Richiamate le proprie prerogative interpretative in materia di aiuti di Stato e i requisiti necessari affinché una misura possa essere qualificata come tale, la Corte di giustizia rammenta, in particolare, che affinché una misura sia qualificata come aiuto vietato essa deve essere selettiva<sup>(30)</sup>. Ciò, come è noto, comporta l'individuazione del sistema di riferimento, ossia il

---

<sup>(26)</sup> Cfr. J. Blockx, *New State Aid Recovery Notice*, cit., 540 si riferisce a Paesi Bassi, Slovacchia e Finlandia.

<sup>(27)</sup> Si v. art. 49, l. n. 234/2012, norma riferita, in ogni caso, ai (soli) recuperi conseguenti a decisioni negative, con conseguente individuazione di aree residuali nelle quali la giurisdizione tributaria può dirsi comunque operante. Sul tema v. S. Fiorentino, *Controllo sugli aiuti di Stato incompatibili, illegali e abusivi: ruolo attuale del giudice tributario*, in G. Ragucci, F.V. Albertini (a cura di), *Costituzione, legge, tributi: Scritti in onore di Gianfranco Gaffuri*, Milano, 2018, 278; Id., *Aiuti di Stato fiscali: giurisdizione del giudice amministrativo e giurisdizione tributaria*, in M. Basilavecchia, L. Del Federico, A. Pace, C. Verrigni (a cura di), *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi e europei*, Torino, 2016, 455. Più di recente, A. Quattrocchi, *Il recupero degli aiuti di Stato tra giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo e (residua) giurisdizione tributaria*, in A. Guidara (a cura di), in *Specificità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, 388.

<sup>(28)</sup> M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e norme di tutela*, Torino, 2013, 331.

<sup>(29)</sup> Commissione europea, comunicazione 2019/C 247/01, nota 122, punto ii).

<sup>(30)</sup> Sulla selettività v. L. De Broe, *The State Aid Selectivity-Test in Corporate Tax Matters*, in *EC Tax Reviews*, 2018, 6, 285; R. Ismer, S. Piotrowski, *The selectivity of tax measures: a tale of two consistencies*, in *Intertax*, 2015, 559.

regime fiscale «normale» applicabile nello Stato membro interessato e la successiva dimostrazione che la misura fiscale di cui trattasi deroghi al medesimo, introducendo differenziazioni tra operatori che si trovino, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da tale sistema, in una situazione fattuale e giuridica comparabile. Da ultimo, occorre che la deroga non sia giustificata dalla struttura del sistema tributario o dai suoi principi basilari.

La Commissione europea ha avuto modo di soffermarsi sul rapporto tra doppia imposizione e aiuti di Stato già nella Comunicazione del 1998<sup>(31)</sup>, laddove ha rilevato come tra le cause di giustificazione della deroga al sistema di riferimento rientrano gli obiettivi “interni al sistema” e non quelli esterni (la c.d. extrafiscalità, come le finalità sociali perseguite da talune misure fiscali). In questo quadro, la tassazione di un'impresa una sola volta, tenendo conto del carico fiscale sopportato in un altro Stato, *si presume* essere una regola logica del sistema tributario (risulta necessaria, di conseguenza, una valutazione in concreto).

Nella successiva comunicazione del 2016<sup>(32)</sup>, valorizzando la giurisprudenza unionale<sup>(33)</sup>, questa linea interpretativa è stata confermata introducendosi un esplicito riferimento alla necessità di evitare la doppia imposizione. Tuttavia, allo scopo di prevenire abusi, è stato precisato che le misure devono essere proporzionate e non eccedenti quanto necessario a raggiungere l'obiettivo, spettando agli Stati membri introdurre e far applicare procedure di controllo e di vigilanza per garantire la coerenza delle deroghe con la logica e la struttura generale del sistema tributario.

La sentenza in commento, esaminando la questione, con alcuni passaggi certamente assertivi statuisce che nell'ambito della fiscalità non armonizzata la determinazione delle caratteristiche costitutive di ogni imposta rientra nel potere discrezionale degli Stati membri, nel rispetto della loro autonomia fiscale, dovendo tale potere, in ogni caso, essere esercitato nel rispetto del diritto UE.

Ciò vale, in particolare, per le disposizioni relative alla base imponibile e al fatto generatore del tributo<sup>(34)</sup>.

---

<sup>(31)</sup> Commissione europea, *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, 10 febbraio 1998, 98/C 384/03, punto 26.

<sup>(32)</sup> Commissione europea, *Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea*, 19 luglio 2016, 2016/C 262/01, punti 139-140.

<sup>(33)</sup> Corte di giustizia UE, 8 settembre 2011, *Paint Graphos e altri*, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, punto 74.

<sup>(34)</sup> Corte di giustizia UE, 16 marzo 2021, C-562/19, Commissione/Polonia, punto 38.

Tali caratteristiche costitutive definiscono quindi, in linea di principio, il sistema di riferimento o il regime fiscale «normale», a partire dal quale occorre analizzare, conformemente alla giurisprudenza<sup>(35)</sup>, il requisito della selettività. In questo quadro, stabilire quali siano le imposte estere che possono essere imputate al debito fiscale nazionale e a quali condizioni, costituisce una decisione di carattere generale che rientra nel potere discrezionale degli Stati membri, purché non si riveli discriminatoria.

Il credito d'imposta appare, nella fattispecie, una misura di carattere ordinario, applicabile alla generalità dei contribuenti che soddisfino il requisito della residenza fiscale – cosicché siano soggetti ad un obbligo tributario riferito a tutti i redditi ovunque prodotti – e che disponendo di redditi di fonte estera abbiano assolto, nello Stato della fonte, un'imposizione effettiva e definitiva.

A ben vedere, quindi, la pronuncia non colloca il credito d'imposta nella terza fase dell'esame della selettività, quello della verifica della giustificazione della deroga, ma direttamente nella prima, l'individuazione del sistema di riferimento.

La pronuncia, poi, conferma un certo rigore della Corte nel mantenere fermo che il sistema di riferimento debba essere tratto, ai fini della valutazione della selettività, esclusivamente dalla legislazione nazionale.

È un appiccio, questo, che guardando a pronunce immediatamente successive potrà rivelarsi sì confermato ma, per vero, un po' massimalista: si pensi alla sentenza emessa in relazione al caso *FCA-Lussemburgo*<sup>(36)</sup>, nella quale, in estrema sintesi, si è ritenuto corretto che per la determinazione del prezzo di libera concorrenza dovessero essere prese in considerazione norme e prassi esclusivamente nazionali, tralasciando le indicazioni dell'OCSE.

Per quanto paiano discutibili e anacronistiche nel contenuto<sup>(37)</sup>, le conclusioni cui giunge la Corte in questi casi sono del tutto necessitate,

---

<sup>(35)</sup> Corte di giustizia UE, 19 dicembre 2018, C-374/17, *A-Brauerei*, punto 36, annotata da R. Federico, *Sentenza "A-brauerei" C-374/17 o sulla sordità selettiva della Corte di Giustizia*, in *Studi Tributari europei*, 2018, 8, II, 13; Corte di giustizia UE, 21 settembre 2016, C-20/15 e C-21/15, *Commissione/World Duty Free Group e a.*, punto 57.

<sup>(36)</sup> Corte di giustizia UE, 8 novembre 2022, C-885/19 P e C-892/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe*.

<sup>(37)</sup> Si v., al riguardo, M. Bernatt, L. Grzejdziak, *Selectivity of State aid and progressive turnover taxes – Leaving the door (too) wide open? Commission v. Poland*, in *Common Market Law Review*, 2022, 194, che avevano stigmatizzato una certa assertività di Corte di giustizia, C-562/19 nel punto in cui si valorizzava l'autonomia impositiva degli Stati membri, senza che la Corte motivasse adeguatamente la conclusione.

alla luce del contesto attuale, sul quale l'integrazione negativa, in ultima analisi, può difficilmente incidere.

Non è un caso che la Corte, nella pronuncia da ultimo citata, abbia richiamato il principio di legalità dell'imposizione, sottolineando che esso è incluso nell'ordinamento giuridico dell'Unione in quanto principio generale del diritto<sup>(38)</sup>.

Questa impostazione – che recepisce, nella sentenza in commento, le conclusioni dell'Avvocato Generale<sup>(39)</sup> – ridimensiona la rilevanza, nell'ambito della disciplina degli aiuti di Stato, delle ipotesi di selettività di fatto, ma è da ritenere che nella fattispecie tale selettività nemmeno ricorra, perché due contribuenti residenti, che abbiano beneficiato parimenti di esenzione su interessi e *royalties*, il primo su proventi di fonte estera ivi tassati e il secondo di fonte interna non tassati alla fonte, non si trovano nella medesima situazione, senza che da ciò ne derivi selettività o discriminazione.

ANDREA QUATTROCCHI

*Ricercatore di Diritto tributario*

*Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano, Facoltà di Economia*

---

<sup>(38)</sup> Il principio esige che l'obbligo di pagare un'imposta, nonché tutti gli elementi chiave che definiscono le caratteristiche fondamentali della stessa, siano determinati per legge, dovendo il soggetto passivo essere in grado di prevedere e calcolare l'importo dell'imposta dovuta e stabilire il momento in cui essa diverrà esigibile.

<sup>(39)</sup> Nelle Conclusioni (punti 60-63) l'Avvocato J. Kokott aveva sottolineato, con condivisibile pragmatismo, che *“il fatto che tale decisione di principio riguardi «solo» le imprese che operano in contesto transfrontaliero, che sono cioè interessate da due giurisdizioni fiscali, è inerente alla natura intrinseca della circostanza”*, dunque non può esserne dedotto alcun carattere selettivo. Inoltre, per i Paesi che non siano dotati di una rete di convenzioni internazionali, le misure unilaterali – come l'art. 37 ITA – rappresentano il *“canale consueto per evitare la doppia imposizione”*.



## INDICE ANNUALE 2022

---

### EDITORIALE

ANDREA AMATUCCI, <i>La componente economica sorta nella ratio delle norme giuridiche tributarie degli ordinamenti tedesco ed italiano</i> .....	961
---	-----

### DOTTRINA

ROBERTA ALFANO, <i>Limiti alla potestà di azione del legislatore tributario nazionale, poteri di esecuzione della commissione e ruolo dei comitati consultivi per i tributi armonizzati. Il caso italiano dell'esenzione accise a favore del carburante per imbarcazioni da diporto</i> .....	29
FABRIZIO AMATUCCI, <i>Il superamento dei limiti di decadenza e prescrizione in materia tributaria secondo gli orientamenti della corte di giustizia UE</i> .....	5
LORENZO BIANCHI, <i>I sussidi (fiscali) ambientali dannosi: tra problematiche definitorie e spinte all'armonizzazione sovranazionale</i> .....	1357
FILIPPO CASTAGNARI, <i>Taxpayer's right of effective participation in the procedure. A compared analysis among OECD mutual agreement procedure (MAP), European arbitration convention (EAC) and EU Directive no. 1852/2017 on alternative dispute resolution mechanisms (EU DRD)</i> .....	491
LUCA CERIONI, <i>The determination of tax residence of cross-border active individuals within the EU: time for a final clarification</i> .....	1390
ANNA RITA CIARCIA, <i>Sull'applicabilità del principio di proporzionalità alle sanzioni doganali</i> .....	82
ALBERTO COMELLI, <i>La "realtà economica e commerciale" quale "criterio fondamentale" per l'applicazione della disciplina dell'iva</i> .....	99
ALESSANDRO D'AMELIO, <i>Abuse Of Law In The European Union And The Danish Cases: Lux Facta Est?</i> .....	967
FRANCESCO FARRI, <i>Il tramonto del binomio "residenza – stabile organizzazione" come criterio di collegamento territoriale per i redditi delle imprese multinazionali</i> ....	517
ALESSIA FIDELANGELI, FEDERICO GALLI, <i>The use of AI technologies in the tax law domain: an interdisciplinary Analysis</i> .....	118
JULIANE KOKOTT, <i>Brevi riflessioni sui rapporti tra principi costituzionali e principi del diritto internazionale in materia tributaria</i> .....	588
JULIANA MIDORI KUTEKEN, MICHELL PRZEPIORKA, <i>Brazilian approach to tax Havens: Increased withholding tax regime and tax policy justifications</i> .....	1039

INDICE ANNUALE 2022	1809
RAPHAEL ASSEF LAVEZ, <i>Taxpayers' rights and tax audits: the right to be heard and to access documents under European Union Law</i> .....	57
GABRIELE LIBERATORE, <i>La cooperazione fiscale comunitaria: debole longa manus della sovranità fiscale</i> .....	599
ALEJANDRO JIMÉNEZ LÓPEZ, <i>Joint audits following the adoption of DAC 7 and its national implementation</i> .....	1426
ANTONIO MARINELLO, <i>Diritto al silenzio e sistema tributario: il processo di osmosi tra Corti europee e Corti nazionali innalza lo standard di tutela del contribuente</i> .....	629
GIUSEPPE MELIS, <i>Osservazioni di un tributarista sullo schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva (UE) 2019/2121 sulle operazioni societarie transfrontaliere</i> .....	1459
MARIA PIA NASTRI, <i>Spunti di riflessione in tema di tutela del legittimo affidamento del contribuente. Profili nazionali ed europei</i> .....	1054
GREGORIO PIRAN, MATTEO PIVA, <i>Il progetto ICAP: verso un approccio globale alla cooperative compliance?</i> .....	164
GIOVANNI PITRUZZELLA, <i>Dati fiscali e diritti fondamentali</i> .....	666
ANDREA LAURA RICCARDI SACCHI, <i>La crisis de la imposición a la renta y otras modalidades de imposición en el contexto internacional. Algunas reflexiones sobre la imposición a la renta societaria desde Latinoamérica</i> .....	1496
PAOLO STIZZA, <i>Profili evolutivi della dottrina Schumacker nell'ambito della determinazione della capacità contributiva "soggettiva"</i> .....	187
BENJAMÍN SEVILLA BERNABÉU, <i>Tax Avoidance And Its Human Rights Implications</i>	678
CLAUDIO SCIANCALEPORE, <i>Profili sostanziali e procedurali dei "joint audits" nel diritto sovranazionale e domestico</i> .....	1507
CARLOS E. WEFER H., <i>La inmunidad fiscal intergubernamental en el Derecho comparado. Especial referencia al caso de Venezuela</i> .....	1081

### RUBRICHE

GIUSEPPE CORASANITI (a cura di), <i>Convenzioni internazionali</i> .....	247, 701, 1134, 1585
MARIA GIUSEPPINA VALENTE, FRANCO ROCCATAGLIATA, <i>Fiscalità dell'Unione europea</i> .....	257, 711, 1143, 1594
DANIELE MANDELLI (a cura di), <i>Internet</i> .....	281, 730, 1163, 1614
GIOACCHINO GALIZIA (a cura di), <i>Rassegna della Corte di giustizia europea</i> .....	290, 735, 1166, 1617

**COMMENTO ALLA GIURISPRUDENZA EUROPEA ED INTERNAZIONALE  
IN MATERIA TRIBUTARIA**

ROBERTA ALFANO, <i>Iva e scuole nuoto: ancora un chiarimento della Corte di giustizia in tema di attività didattiche</i> .....	752
LORENZO AQUARO, RAFFAELE VILLA, <i>Discriminatorio il trattamento fiscale dei fondi esteri secondo i principi del diritto dell'UE</i> .....	1176
FEDERICO BERTOCCHI, <i>Il giudizio di comparabilità: evoluzione dei criteri interpretativi della Corte di giustizia dell'Unione europea alla luce della recente giurisprudenza in materia di fondi d'investimento "aperti" e "chiusi"</i> .....	1193
GIANLUIGI BIZIOLI, DANIELE MOLOGNI, <i>La sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea sul monitoraggio fiscale spagnolo. Comparabilità, svantaggio, giustificazione e proporzionalità della normativa sub iudice e possibili riflessi sulla disciplina italiana</i> .....	1625
FRANCESCO CANNAS, <i>La Corte di giustizia si pronuncia sull'identificazione del fornitore e sul diritto alla detrazione dell'iva pagata "a monte"</i> .....	310
FRANCESCO CANNAS, <i>Brevi riflessioni sul rapporto tra i principi di competenza e capacità contributiva alla luce della più recente giurisprudenza eurolunitaria</i> .....	1219
FILIPPO ALESSANDRO CIMINO, <i>La presunzione di reddito sottratto a tassazione per gli investimenti nei paradisi fiscali: la Corte di Cassazione afferma la retroattività della norma che sancisce il raddoppio dei termini per l'accertamento e per l'irrogazione delle sanzioni</i> .....	326
CLARA FARELLA, <i>La compatibilità della normativa sui prezzi di trasferimento con la libertà di stabilimento nuovamente al vaglio della Corte di giustizia</i> .....	346
CLARA FARELLA, <i>Causa Airbnb: gli obblighi informativi fiscali per le piattaforme digitali non limitano la libera prestazione di servizi</i> .....	1652
FRANCESCA FASSÓ, <i>Il ruolo della Corte di giustizia nell'interpretazione del diritto europeo: riflessioni a margine di una recente pronuncia in tema di assicurazione diretta diversa dall'assicurazione sulla vita</i> .....	360
ADRIANO FAZIO, <i>Libertà fondamentali e divieto di aiuti di stato: due presidi alternativi (e complementari) per la tutela del mercato comune europeo</i> .....	374
SIMONE FERRUCCI, <i>Riflessioni diffuse in tema di fiscalità dei compensi percepiti da modelle e società di model management non residenti</i> .....	1673
MARA FIERRO, <i>Il criterio di selettività negli aiuti di Stato: World Duty Free Group SA e Regno di Spagna contro Commissione Europea</i> .....	770
MARA FIERRO, <i>La ritenuta alla fonte sui dividendi in uscita versata da un soggetto non residenti e il principio della libera circolazione dei capitali: ACC Silicones Ltd contro Bundeszentralamt für Steuern</i> .....	1702
SILVIA GIORGI, <i>Iva e svolgimento di un'attività economica nelle procedure fallimen-</i>	

INDICE ANNUALE 2022	1811
<i>tari: il Caso BE (C-182/20) nella ricostruzione sostanzialista della Corte di giustizia</i> .....	788
KATIA GUARINI, <i>Rimborso iva a soggetti passivi stabiliti in uno altro Stato membro tra principio di neutralità e dovere di buona amministrazione</i> .....	804
DOMENICO IMPARATO, <i>Principi in tema di aiuti di Stato e applicazione temporale del diritto europeo alla prova di indennizzi statali concessi in virtù di clausola compromissoria pre-adesione: incertezze e riflessioni sulla linea interpretativa della Corte di giustizia</i> .....	1238
MICHELE IPPOLITO, <i>Gli effetti del sequestro e della confisca delle merci introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione europea sull'obbligazione doganale, iva e accise</i> .....	1716
RICCARDO LANCIA, <i>La deducibilità degli oneri finanziari nelle operazioni transfrontaliere: il caso Lexel AB contro Skatteverket tra mutato quadro normativo europeo, pianificazione fiscale aggressiva e nuovi orizzonti internazionali</i> .....	819
SILVIA MARINONI, <i>Cooperazione amministrativa in materia fiscale: contenuto della richiesta di informazione ed effettività della tutela</i> .....	1252
ALESSANDRA MEREU, <i>L'autoriciclaggio e il criterio della identità/diversità dei fatti</i> .....	397
SERGIO MESSINA, <i>Iva all'importazione e responsabilità del rappresentante doganale indiretto: la Corte di giustizia ribalta la giurisprudenza della Corte di cassazione</i> .....	1736
JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, <i>Regole di deducibilità degli interessi e diritto dell'Unione europea alla luce del caso Lexel</i> .....	410
SARA PRANDI, <i>Il riciclaggio di proventi da reato fiscale: la Cassazione (ancora divisa) in tema di quantificazione del profitto confiscabile</i> .....	858
ANDREA PODDIGHE, <i>La rappresentazione veritiera e corretta quale criterio della determinazione della base imponibile delle società?</i> .....	1776
GIUSEPPE ROCCO, <i>La soggettività iva nella gestione pubblica dei parcheggi e la rilevanza iva delle penalità</i> .....	1277
STEFANO M. RONCO, <i>Cooperazione amministrativa iva e tutela del contribuente: limiti dell'armonizzazione ed autonomia procedurale degli Stati membri</i> .....	882
ANDREA QUATTROCCHI, <i>Le misure cautelari per crediti fiscali esteri tra disciplina unionale e prerogative del giudice nazionale</i> .....	422
ANDREA QUATTROCCHI, <i>Recupero di aiuti attuati mediante misure fiscali e rilevanza delle imposte assolute all'estero</i> .....	1794
VIVIANA SALERNO, <i>La nozione di regime di aiuti di Stato in materia fiscale e la prassi amministrativa contra legem: la Corte di giustizia riapre la questione della selettività del regime belga sugli utili in eccesso</i> .....	1299

CLAUDIO SCIANCALEPORE, <i>Omessa esibizione documentale e preclusione probatoria nel rimborso dell'iva a soggetti non residenti</i> .....	435
MARIO TENORE, <i>La Corte di giustizia dell'Unione Europea ritorna sulla comparabilità dei fondi esteri: pochi i dubbi e molte le certezze sull'incompatibilità della disciplina italiana</i> .....	1320
ALESSIA TOMO, <i>La "forza centripeta" del diritto alla protezione dei dati personali: la Corte di giustizia sulla rilevanza in ambito tributario dei principi di proporzionalità, accountability e inimizzazione</i> .....	908
JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN, <i>El Tribunal Supremo de España considera que no es posible tramitar un procedimiento amistoso previsto en un Convenio de Doble Imposición o en el Convenio de arbitraje en materia tributaria tras la regularización fiscal basada en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria</i> .....	936
ALESSANDRO TURINA, <i>Evasione e principio di neutralità nell'Imposta sul Valore Aggiunto. Percorsi giurisprudenziali fra conferme e questioni aperte</i> .....	462

#### RECENSIONI

JOSHUA POWNALL MONTOYA, <i>Global Minimum Taxation? An Analysis of the Global Anti-Base Erosion Initiatives</i> .....	477
SAM VAN DER VLUGT, <i>History and taxation: the dialectic relationship between taxation and the political balance of power: 2021 EATLP Congress 3 – 4 June 2021</i> .....	1341

## MANIFESTO EDITORIALE PER DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

Al fine di rendere maggiormente trasparente la politica editoriale, la redazione rende pubblici i criteri in base ai quali vengono selezionati i contributi da inserire nella rivista “*Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*” a partire dal n. 1-2020.

Questo manifesto può essere di ausilio agli autori che intendano inviarc i loro lavori e ai revisori, che si atterranno a questi criteri per determinare quali lavori potranno essere pubblicati nella nostra rivista. Sebbene l’esito positivo della revisione costituisca un presupposto necessario per la pubblicazione di tutti i lavori nella rivista, la scelta definitiva in merito alla pubblicazione, ivi compresa la tempistica, è riservata alla direzione.

I contributi pubblicabili nella rivista – redatti nelle lingue italiana, inglese e spagnola – devono:

1. Avere carattere scientifico, rispettando la metodologia in comune uso alle scienze giuridiche e consentendo di verificare l’originalità del contributo e le fonti su cui esso si basa.

2. Avere ad oggetto l’analisi giuridica del fenomeno impositivo con particolare attenzione per le tematiche di rilevanza internazionale, transnazionale e sovranazionale del diritto tributario.

Nel caso in cui l’analisi di tali tematiche abbia carattere accessorio rispetto all’oggetto principale, la redazione si riserva di trasmettere i suddetti contributi alla rivista “*Diritto e Pratica Tributaria*”.

3. Apportare un contributo dottrinale originale allo studio delle tematiche inerenti il diritto tributario internazionale, comparato e sovranazionale.

In presenza di un carattere dottrinale prevalente, l’analisi del contributo giurisprudenziale avrà carattere accessorio e lo studio sarà pubblicato nella parte prima della rivista. A questi fini è apprezzata un’analisi completa della dottrina e selettiva della giurisprudenza rilevante.

In presenza di un carattere dottrinale accessorio, l’analisi avrà funzione strumentale alla ricostruzione del contributo giurisprudenziale e lo studio sarà pubblicato nella parte seconda della rivista. A questi fini è apprezzata un’analisi selettiva della dottrina e completa della giurisprudenza rilevante.

In entrambi i casi, stante la vocazione internazionale della rivista, si incoraggia la pubblicazione di contributi che tengano in debita considerazione l’analisi dottrinale e giurisprudenziale nelle varie lingue.

Le revisioni saranno svolte in conformità con gli standards internazio-

nali della *double-blind peer-review* da professori di diritto tributario con specializzazione nelle materie del diritto tributario internazionale, comparato e sovranazionale, nonché da esperti di chiara fama con caratteristiche equivalenti secondo il rispetto degli standards internazionali.

L'attribuzione dei contributi ai revisori terrà conto della specifica competenza sugli aspetti oggetto di analisi e dell'assenza di possibili conflitti di interesse.

Infine, ferma restando la necessità di un'analisi a carattere teorico-scientifico per ciascun contributo, la ulteriore considerazione di aspetti relativi all'applicazione pratica sarà considerata un utile complemento ai fini della pubblicazione.

La Direzione

## EDITORIAL GUIDELINES FOR DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

To further transparency on editorial policies, the Editorial Board has decided to make public starting from issue no. 1-2020 the guidelines based on which papers are selected and published on “Diritto e pratica tributaria internazionale”.

These guidelines are meant to help authors who intend to send their papers to the scientific committee as well as reviewers who must follow them in order to assess which papers are eligible for publication. Although a positive review represents a necessary requirement for a paper to be published, the final decision is held by the Editorial Board, which will also determine the timing of the publication.

In order to be eligible for publication, (Italian, English and Spanish) papers must:

1. have a theoretical approach, respecting the well-established research methodology that is adopted in law studies, and also allow the reader to appreciate the sources and the novelty of the paper;

2. analyze a legal subject with a specific focus on its international ramifications on Tax Law. If the international aspects of the analysis are not as significant, the Editorial Board will consider whether to send the paper to the journal *Diritto e Pratica Tributaria*;

3. make an original scientific contribution to analyze and research a specific issue of International Tax Law.

The analysis can adopt a more empirical research approach, with only minor references to previous case law, in which case the paper will be published in the first part of the issue. In this instance, a wide and thorough selection of other research papers is appreciated.

Alternatively, the analysis can adopt a more practical approach by focusing on relevant case law, with only minor references to other research papers, in which case the paper will be published in the second part of the issue. In this instance, a wide and thorough selection of relevant case-law is appreciated.

In both cases, given the international approach of the journal, authors are always encouraged to take into account in their analysis the contribution made to the subject by foreign and international research and case-law.

Papers are reviewed with the internationally adopted *double-blind peer-review* standard by Tax Law professors, specialized in International



Taxation, and by renowned scholars with similar qualification according to international standards.

Papers are assigned to the reviewers by taking into account the specific subject of the analysis, while also avoiding potential conflicts of interest.

Lastly, although the paper must have theoretical relevance, its practical applications will also be considered as a further merit for publication.

The Editorial Board

## MANIFIESTO EDITORIAL DE DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

Con el fin de hacer más transparente la política editorial, la redacción hace público los criterios en base a los cuales se seleccionan las contribuciones que se publican en la Revista “Diritto e Pratica Tributaria Internazionale” a partir del n. 1-2020.

El presente manifiesto pretende servir de guía tanto para los autores que nos hacen llegar sus aportes como para los revisores, quienes tendrán en cuenta dichos criterios para determinar cuáles obras serán publicadas en nuestra revista.

Si bien el éxito positivo de la revisión constituye un presupuesto necesario para la publicación de todos los trabajos en la revista, la elección definitiva en merito a la publicación, incluso el tiempo, está reservada a la dirección.

Las contribuciones admisibles pueden ser redactadas en lengua italiana, inglés o español y deben cumplir los siguientes requisitos:

1. Tener carácter científico, respetando la metodología de uso común en las ciencias jurídicas y permitiendo verificar la originalidad del aporte y las fuentes en las cuales se basa.

2. Tener por objeto el análisis jurídico del fenómeno tributario, con especial atención a los temas de relevancia internacional, transnacional y supranacional del derecho tributario.

En el caso de que el análisis de estos temas sea accesorio al tema principal, la redacción se reserva el derecho de transmitir tales aportes a la revista “Diritto e Pratica Tributaria”.

3. Realizar un aporte doctrinario original al estudio de las cuestiones inherentes al derecho tributario internacional, comparado y supranacional.

En presencia de un carácter doctrinario predominante, el análisis del aporte jurisprudencial tendrá carácter accesorio y el estudio se publicará en la primera parte de la revista. A estos efectos, será relevante el análisis completo y selectivo de la jurisprudencia relevante.

En el caso que el aporte muestre un carácter doctrinario accesorio, el análisis tendrá una función instrumental a la reconstrucción del aporte jurisprudencial y, en tal sentido, el estudio será publicado en la segunda parte de la revista. A estos efectos, será relevante el análisis selectivo de la doctrina y la jurisprudencia pertinente.

En ambos casos, dada la vocación internacional de la revista, se incentiva la publicación de contribuciones que tengan en cuenta el análisis doctrinal y jurisprudencial en los distintos idiomas.

Las revisiones serán realizadas de conformidad con los estándares internacionales de *double-blind peer-review* y llevadas a cabo por profesores de derecho tributario con especialización en las materias de derecho tributario internacional, comparado y supranacional, así como por reconocidos expertos con características equivalentes y de conformidad a dichos estándares internacionales.

La atribución de los aportes a los revisores tendrá en cuenta la experiencia específica sobre los aspectos analizados y la inexistencia de posibles conflictos de interés.

Por último, sin perjuicio de la necesidad de realizar un análisis de carácter teórico-científico de cada uno de los aportes, la consideración de aspectos relacionados con la aplicación práctica se considerará un complemento útil a los efectos de su publicación.

La Dirección

L'estratto che stai consultando  
fa parte del volume in vendita  
su **ShopWKI**,  
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

**UTET**<sup>®</sup>  
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX