



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"

DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

RIVISTA DI DIRITTO
TRIBUTARIO INTERNAZIONALE
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

Fondata da • *Founded by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da • *Editors*
ANDREA AMATUCCI E GIOVANNI PUOTI

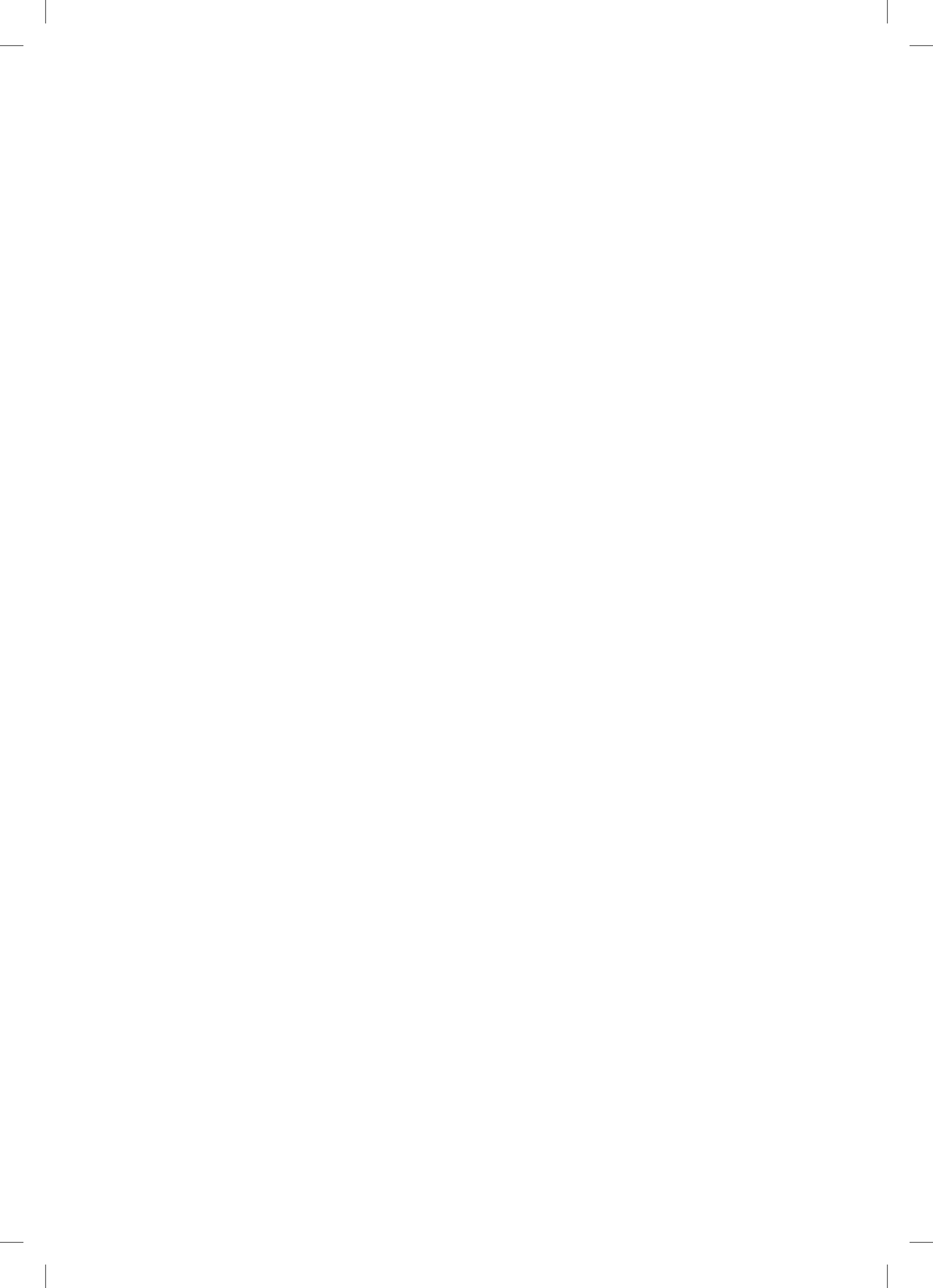
2004

gennaio-aprile

ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO



LIBRERIA DELLO STATO



Sezione I - Dottrina

Section I - Academic Writings

- **ANDREA AMATUCCI**
Aspetti tributari dell'allargamento dell'Unione europea 3
- **PIETRO 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 11
- **PETER J. WATTEL**
Giurisdizione in materia di imposta sulle società nell'U.E. e differenza tra filiali e sussidiarie; dislocazione distinta da discriminazione e disparità; un appello alla territorialità 35
- **M^a PILAR ALGUACIL MARÌ**
Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli Aiuti di Stato 51

Sezione II - Documenti commentati

Section II - Documents with explanatory notes

- **LUCIA BARONE**
2002-2003 CASE-LAW of the european court of justice in the field of vat (Abstract) 83
- **Corte di giustizia delle Comunità europee Rassegna della giurisprudenza in materia di Iva (anni 2002-2003)** 87

Sezione III - Appunti e Rassegne

Section III - Notes and surveys

- **GIOVANNA PETRILLO**
The grounds of the assessment in the Italian Statute of taxpayer's rights: some cues for a comparative analysis with the corresponding experience in Spain (abstract) 113

La motivazione dell'avviso di accertamento nello Statuto dei diritti del contribuente. Spunti per un'analisi comparatistica con la correlativa esperienza spagnola	117
• MADDALENA MARCHESI <i>The European taxation system of pension funds: a comparative exam (abstract)</i>	143
I regimi europei di tassazione dei fondi pensione: un esame comparato	145
• ANTONIO DE CICCO Accise: le nuove frontiere della tassazione tra ecocompatibilità e fiscalità	169
• MINISTERO ECONOMIA <i>General Assembly of IOTA (International Organization of Tax Administrations) - Prague, the Chzech Republic, 14-16 June 2004</i>	175
Assemblea Generale del Gruppo IOTA (International Organization of Tax Administrations) - Praga, Repubblica Ceca, 14-16 giugno 2004	181

SEZIONE I

DOTTRINA

Academic Writings



Aspetti tributari dell'allargamento dell'Unione europea

Prof. Andrea Amatucci*

1 - La prima fase (1973-81) di ampliamento (a Danimarca, Manda, Regno Unito e, successivamente, a Grecia) si è attuata nell'ambito del Mercato comune, cioè di una Unione doganale, caratterizzata principalmente dalla libera circolazione delle merci.

Si è trattato perciò di un significativo allargamento rispetto al numero esiguo dei Paesi fondatori però inserito in una fase iniziale del processo di integrazione delle aree economiche statali e dell'armonizzazione dei singoli ordinamenti nazionali. La seconda fase (1986) dell'ampliamento (a Spagna e Portogallo) si è realizzata nel contesto del Mercato Unico relativamente alle quattro libertà fondamentali di circolazione (di beni, servizi, persone e capitali), gettando le basi per la cooperazione in materia di politica estera. L'allargamento è risultato perciò limitato a soli due nuovi Paesi, però nell'ambito di un processo di integrazione e di armonizzazione sensibilmente più avanzato.

Il Consiglio europeo di Copenaghen ha stabilito nel 1993 che «l'adesione avrà luogo non appena un Paese associato sarà in grado di assumere gli obblighi connessi adempiendo le condizioni economiche e politiche richieste». Inoltre, ha anche definito i «criteri» i quali sono costituiti dalla stabilità istituzionale a garanzia della democrazia, del principio di legalità, dei diritti umani, dal rispetto e dalla tutela delle minoranze, da un'economia di mercato efficiente, dalle capacità di far fronte alle pressioni concorrenziali ed alle forze di mercato all'interno dell'Unione ed infine dalle capacità dei Paesi candidati di assumersi gli obblighi di tale appartenenza, compresa l'adesione agli obiettivi di un'Unione politica, economica e monetaria. La sempre maggiore rilevanza che ha *acquisito* il processo di ampliamento ha indotto il Consiglio europeo a stabilire le condizioni che devono essere raggiunte dai Paesi candidati già relativamente alla terza fase dell'allargamento.

Tale fase (1995) di ampliamento (ad Austria, Svezia e Finlandia) è riconducibile invece ad un numero di Paesi comunque ristretto e ad un grado certamente avanzato del processo di unificazione monetaria.

In coincidenza con tale fase è iniziato un quanto mai complesso ed articolato procedimento di preparazione alla quarta fase di allargamento ai Paesi dell'Est, considerando il numero notevole di essi e le particolari condizioni delle loro economie e legislazioni.

L'U.E. ha considerato, infatti, fine primario della quarta fase di allargamento la tutela dei propri valori e l'adozione integrale da parte dei nuovi Paesi delle regole, delle pratiche e dei presupposti che la caratterizzano cioè dell'*acquis* comunitario, di «ciò che è già stato conquistato». Si è mirato ad adattare le norme nazionali all'ordinamento comunitario in aggiunta alla realizzazione delle necessarie riforme economiche, politiche e sociali.

* Università Federico II di Napoli.

Il Consiglio europeo di Madrid del 1995 ha precisato che ciascun Paese candidato dovesse adeguare le strutture amministrative per consentire il rigoroso recepimento della normativa U.E. a livello nazionale e la sua corretta attuazione attraverso opportune strutture amministrative e giudiziarie, indispensabili per stabilire la fiducia reciproca intesa quale presupposto dell'adesione all'U.E.

In funzione della quarta fase dell'allargamento sono state rese più rigorose le condizioni che i Paesi candidati dovessero realizzare per poter aderire all'U.E..

Il Consiglio europeo di Helsinki del 1999 ha richiesto che i Paesi candidati «debbono condividere i valori e gli obiettivi dell'Unione europea quali sono sanciti dai Trattati».

Il vertice di Helsinki ha anche precisato che «i progressi nei negoziati devono andare di pari passo con quelli compiuti nell'integrazione dell'*acquis* nella legislazione e nell'effettiva attuazione ed esecuzione dello stesso».

Si è così affermato un parallelismo tra il procedimento negoziale tra l'U.E. ed i Paesi candidati ed il processo, sottoposto a periodici controlli, di recezione dell'*acquis* comunitario. La valutazione ha mirato ad agevolare i Paesi membri candidati nell'individuazione dei settori che richiedevano misure specifiche per l'attuazione dell'*acquis* comunitario.

Questa attività di preparazione dei Paesi candidati si è articolata attraverso specifici momenti. Gli «Accordi di associazione», stipulati tra l'U.E. ed i Paesi candidati sui temi del commercio, del dialogo politico, del ravvicinamento legislativo e di altri settori di cooperazione, hanno sortito effetti interessanti specialmente nell'ambito dell'industria, dell'ambiente, dei trasporti e delle dogane. Le «Relazioni periodiche», elaborate dalla Commissione e sottoposte al Consiglio dell'U.E., hanno consentito di evidenziare progressi compiuti ogni anno dai singoli Paesi candidati. I «Partenariati per l'adesione» hanno rilevato le priorità dei preparativi di ogni Paese candidato e le diverse forme di sostegno offerte dall'U.E.. Con il «Programma nazionale per l'adozione dell'*acquis*», i Paesi candidati hanno indicato come intendevano attuare le priorità del partenariato per l'adesione ed hanno stabilito un quadro dettagliato delle risorse umane e finanziarie. L'«Assistenza di preadesione» si è fondata su un sostegno allo sviluppo agricolo e rurale (SAPARD), su altre azioni cofinanziate insieme alla BEI e ad ulteriori istituti finanziari internazionali e sul programma PHARE, il quale risulta particolarmente interessante perché dal 1989 ha fornito assistenza ai Paesi candidati dell'Europa centrale ed orientale ed ha agevolato l'attuazione dell'*acquis*, utilizzando una dotazione annuale che attualmente è di un miliardo e 500 milioni di euro.

I «Negoziati» di adesione hanno precisato le condizioni di adesione all'U.E. per i singoli Paesi candidati ed il modo in cui ciascuno di essi avrebbe recepito l'*acquis* comunitario. Con la «Conferenza europea», responsabili governativi dei Paesi candidati e degli Stati membri dell'U.E. hanno trattato in termini costruttivi temi di politica estera, di sicurezza comune, di giustizia, di affari interni, di cooperazione regionale e di economia.

Il Consiglio europeo di Nizza del 2000 ha invitato i Paesi candidati «a proseguire con sollecitudine le riforme prodromiche all'adesione».

Nel 2001 è iniziata l'interessante procedura del «dialogo strutturato» attraverso il quale TUE, in preparazione degli obblighi che avrebbe imposto ai Paesi candidati, li ha sostenuti nella crescita delle loro capacità statistiche, di analisi e di programma-

zione, necessarie per elaborare le comuni strategie politiche. Nel 2001 i Paesi candidati hanno presentato i «Programmi Economici di Pre-Adesione», che evidenziavano l'evoluzione del processo di formazione di tale capacità di analisi e programmazione, condizione di partecipazione alle procedure di sorveglianza multilaterale da parte dell'U.E. In particolare la stabilità macroeconomica e finanziaria, le politiche di bilancio ed i regimi di cambio sono stati oggetto di studio in tale occasione.

Significativa è risultata la formazione di tali capacità da parte dei Paesi candidati. Su queste basi ed in virtù del vertice di Copenaghen del dicembre 2002 e del voto del Parlamento europeo del 9 aprile 2003, si è avviata l'attuale quarta fase di allargamento dell'U.E. (con decorrenza dal 1 maggio 2004, a Cipro, Malta, Ungheria, Repubblica Ceca, Polonia, Slovenia, Slovacchia, Estonia, Lettonia e Lituania). Questa fase si svolge allorché si è avviata la cooperazione sul piano economico e tecnico nonché nei settori della politica sociale, dell'occupazione, della giustizia, del diritto di asilo, dell'immigrazione, della politica estera, della sicurezza e della difesa.

2 - Tale intenso processo preparatorio ha ridimensionato, ma non ha risolto i problemi di divergenza tra le economie e gli ordinamenti giuridici dei dieci nuovi Paesi membri, rispetto ai quindici Paesi già membri dell'U.E. Questa verso l'Est costituisce pertanto la fase di ampliamento più significativa. Infatti, è la più rilevante sul piano quantitativo per le dimensioni, per numero di Paesi, per popolazione e per superficie. La popolazione è aumentata di circa il venticinque e la superficie di quasi il trenta per cento.

Rispetto alle precedenti tre fasi di allargamento, infatti, il peso economico dei nuovi Paesi membri non è altrettanto significativo. Ad avviso del Fondo monetario internazionale il contributo dei nuovi dieci Paesi membri al prodotto interno lordo totale dell'Unione, a parità di potere d'*acquisto*, non supera l'undici per cento.

In particolare, si prospetta un particolare tipo di circolazione del lavoro e del capitale tra il gruppo dei quindici Paesi già membri (Ovest) ed il gruppo dei nuovi dieci Paesi membri (Est).

Il lavoro è il fattore relativamente più rilevante nei nuovi dieci Paesi membri, mentre il capitale lo è nei quindici Paesi già membri.

Il capitale tende a spostarsi dai quindici Paesi già membri ai nuovi dieci Paesi membri. Il lavoro invece segue il percorso opposto e pertanto si dirige dai dieci nuovi Paesi membri verso i quindici Paesi già membri.

L'U.E. deve mirare a controllare tali flussi, favorendo la naturale tendenza dei lavoratori a restare nel Paese d'origine sicché, aumentando la ricchezza, essi possano trovare opportunità nuove nel proprio Paese.

Gli investimenti dovranno determinare l'apertura di nuovi mercati, delineando la grande opportunità economica e politica per l'Europa. L'allargamento dovrà contribuire a far emergere queste potenzialità mediante lo sviluppo degli scambi, l'intensificazione della crescita e la creazione di posti di lavoro in tutta l'U.E. allargata.

L'U.E. dovrà garantire una convergenza reale tra i nuovi dieci Paesi membri ed i quindici Paesi già membri, realizzando uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un elevato grado di competitività e di convergenza dei risultati economici, un notevole livello di protezione dell'ambiente

ed un miglioramento della qualità della vita, una coesione economica e sociale ed una solidarietà tra gli Stati membri.

Il coordinamento fra tutte le componenti, il riferimento a livello strutturale e territoriale, la carenza di discrepanze e di discontinuità e l'organicità rappresenteranno le condizioni di un efficace sviluppo economico dei nuovi dieci Paesi membri.

Costituirà uno strumento fondamentale rispetto a tali obiettivi il ravvicinamento delle legislazioni nazionali di tali Paesi.

L'allargamento non comporterà aumenti di spesa nell'ambito del bilancio dell'U.E. L'accordo raggiunto nell'aprile 1999 dal Consiglio di Berlino ha stabilito una spesa di 21 miliardi e 840 milioni di euro in sette anni per sostenere i Paesi candidati a prepararsi all'adesione ed una spesa quinquennale di 58 miliardi e 70 milioni di euro per l'allargamento dopo l'adesione. La spesa annuale per l'ampliamento non potrà superare il 16% delle entrate iscritte nel bilancio U.E.. Quindi si potrà destinare il rimanente 84% a tutti gli altri interventi che l'U.E. deciderà di finanziare.

3 - La fiscalità nazionale e comunitaria costituisce uno strumento fondamentale per realizzare tali obiettivi.

Le differenze tra i sistemi tributari dei nuovi dieci Paesi membri ed il loro effetto distorsivo dell'allocatione delle risorse assumono grande rilevanza nell'orientare i flussi di mercato.

Innanzitutto il processo di armonizzazione dei sistemi giuridici tributari dei nuovi quindici Paesi membri condiziona la realizzazione di tali obiettivi di un equilibrato ampliamento del Mercato interno o dell'Unione economica e monetaria. L'eliminazione dei principali ostacoli agli scambi, tuttavia, e la conseguente integrazione dei mercati sono agevolati dallo strumento fiscale. I sistemi tributari dei nuovi dieci Paesi membri, sulla base del principio di tassazione nel Paese di destinazione e del principio di non discriminazione fiscale, hanno già avviato il processo di recezione degli atti comunitari in materia tributaria per favorire la realizzazione di quegli obiettivi di politica economica.

Si realizzerà pertanto il coordinamento delle legislazioni tributarie nazionali, che si è attuato fundamentalmente con le due direttive del 1990 in materia di imposte dirette, e con numerose direttive in materia di imposte indirette. Ne consegue una netta distinzione tra gli ordinamenti giuridici tributari dei Paesi già membri dell'Unione europea e gli ordinamenti giuridici tributari dei Paesi membri per effetto dell'allargamento. I primi sono ad un identico processo avanzato di armonizzazione, mentre i secondi sono ovviamente ad un livello di semplice adeguamento a criteri preparatori ad un reale processo di armonizzazione. La differenza tra la situazione economica dei quindici Paesi già membri e la realtà economica dei nuovi dieci Paesi membri richiede il raggiungimento di un equilibrato processo di armonizzazione tra i venticinque sistemi giuridici nazionali tributari, al fine di eliminare le divergenze sul piano dello sviluppo economico tra due gruppi di Paesi.

4 - La tutela dell'ambiente induce a ritenere che le norme del Trattato impongono l'obiettivo del massimo livello non di produzione, bensì di benessere, il quale presuppone che il conseguimento degli obiettivi innanzi richiamati non deve compromettere la piena tutela dei valori della persona umana. Le economie esterne di

produzione impegnano la politica regionale di sviluppo attraverso contributi (sussidi) e regolamentazioni, cioè strumenti non pigouviani, per disincentivare la localizzazione nelle aree più deboli.

Il benessere dei cittadini costituisce il valore degno di massima tutela, la quale impone una disciplina specifica dell'attività del produttore cui ineriscono le diseconomie esterne, quale l'inquinamento. Nella logica degli strumenti pigouviani rientrano i tributi sulla quantità di merce prodotta dall'impresa inquinante o sull'impulso al quale si riferisce l'azione inquinante; invece, i contributi per l'installazione dei depuratori rappresentano gli strumenti non pigouviani. L'imposizione sulla collettività che fruisce di un'economia esterna è diretta a fornire all'Ente pubblico le risorse necessarie per finanziare il contributo, incentivo e perciò strumento non pigouviano, a favore del soggetto che ha effettuato la scelta la quale ha prodotto tali vantaggi.

Al contrario, l'imposizione, quale disincentivo, strumento pigouviano, grava sul soggetto che con il proprio comportamento provoca una diseconomia esterna, cioè una esternalità, quale l'inquinamento, affinché egli risarcisca la collettività per il danno prodotto da un'azione che non esprime l'esercizio di un diritto. Se invece il soggetto produce una diseconomia in quanto titolare di un diritto, il contributo a suo favore finanziato dall'imposizione sulla collettività costituisce un disincentivo a svolgere quell'attività dannosa.

La natura degli interessi tutelati in materia ambientale induce a ricercare il rapporto intercorrente tra questi ed il fondamentale strumento di politica economica.

La tutela dell'ambiente deve costituire un obiettivo primario dell'U.E. attraverso i propri atti comunitari di natura tributaria oggetto del processo di adattamento da parte degli ordinamenti dei nuovi dieci Paesi membri.

5 - La linea di demarcazione fra lecito risparmio d'imposta e l'elusione non è stabile e definita ma è il risultato della combinazione di due elementi: la metodologia interpretativa ed il livello di evoluzione del singolo ordinamento giuridico.

Gli strumenti volti a realizzare l'elusione sono in continua evoluzione poiché nel momento in cui ciascuno di essi è oggetto di norme che contengono clausole antielusive, particolari o settoriali, i contribuenti ne creano altre che sfuggono a tali previsioni normative.

Al contrario le clausole generali consentono di cogliere qualsiasi pratica elusiva. In tal senso è ininterrotto il procedimento attraverso il quale, appena è emanata una norma contenente una clausola antielusiva particolare o settoriale che reprime una pratica elusiva, immediatamente nasce un altro comportamento elusivo in sostituzione che sfugge all'efficacia debellante di quella norma.

L'elusione è un comportamento attraverso il quale sono rispettate le norme ma si profitta delle loro imperfezioni creando una scappatoia. In tal senso l'elusione è una conseguenza dell'esercizio dell'autonomia privata in funzione delle norme tributarie.

Si costruisce non il diritto in base al fatto, ma il fatto in base al diritto. Le strade più diffuse in generale per realizzare l'elusione sono rappresentate dalla frode alla legge tributaria, che è aggirata, e dall'abuso del diritto tributario attraverso l'esercizio di libertà negoziale. È evidente che la legge tributaria è elusa in quanto non si è estesa su alcune forme negoziali, cui il contribuente può accedere.

Egli utilizza uno strumento negoziale elusivo per deformare la realtà economica, sottraendola al presupposto.

Il fine di eludere il debito di imposta prevale sulle finalità economiche perseguite ed è caratterizzato da una fraudolenza intesa come anomalia e anormalità della combinazione negoziale utilizzata.

Il negozio fonte del reddito è assunto, a fini elusivi, come essenziale elemento qualificativo del presupposto il quale è considerato per mezzo del parametro negoziale e non del contenuto economico. Attraverso il negozio indiretto (*Schleichweg*), che è atipico, il soggetto utilizza una fattispecie negoziale tipica ai fini però diversi da quelli propri di essa. Il contribuente in tal modo consegue indirettamente un risultato che avrebbe potuto ottenere direttamente attraverso un diverso negozio che però costituisce presupposto d'imposta. In negozio indiretto assume in tal senso la natura di strumento elusivo.

La repressione dell'evasione e dell'elusione, che aumentano con l'ampliamento dello spazio del mercato interno, e la cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie costituiscono obiettivi fondamentali che si perseguono attraverso la recezione degli atti comunitari relativi da parte degli ordinamenti dei nuovi dieci Paesi membri.

6 - Fondamentale sarà il ruolo della produzione giuridica comunitaria in materia tributaria ai fini del conseguimento degli obiettivi fondamentali di politica economica e sociale, nel contesto di uno sviluppo armonioso.

Ogni Paese membro dispone di un diritto di veto contro l'emanazione di una norma comunitaria in materia tributaria.

Le differenze quantitative, che contribuiscono a definire le dimensioni dell'allargamento, determinano nuovi equilibri in seno alle Istituzioni europee e rendono più complessi i procedimenti decisionali in tale materia. Ovviamente costituisce un notevole ostacolo alla politica fiscale dell'U.E. allargata l'obbligo dell'unanimità in sede di votazione. Difatti è molto difficile che in un'Unione di venticinque Stati si raggiunga un accordo unanime nel settore così delicato come quello tributario.

I nuovi dieci Paesi membri hanno aderito all'U.E., anche per il considerevole sostegno finanziario durante e dopo il processo di convergenza (PAC, fondi strutturali, aiuti allo sviluppo, ecc.).

Un simile sistema eviterebbe inoltre la «coalizione orientale» dei nuovi dieci Paesi membri.

Per i quindici Paesi già Membri l'obiettivo primario del processo di allargamento rimane fundamentalmente politico.

I dieci nuovi Paesi membri, entrando successivamente nell'Unione monetaria, avranno diritto ad un rappresentante ciascuno nel Consiglio Direttivo della Banca Centrale Europeo e quindi ad un voto ciascuno nelle decisioni sui tassi di riferimento.

I nuovi dieci Paesi Membri dell'U.E., ad alta crescita ed inflazione strutturalmente più elevata, potrebbero esprimere comuni interessi di politica economica e monetaria diversi da quelli dei quindici Paesi preesistenti.

Nel parere del 26 gennaio 2000 «la riforma istituzionale al servizio dell'allargamento», la Commissione aveva annunciato il contributo dell'estensione del voto a maggioranza qualificata al settore tributario, oltre che a quello della sicurezza sociale.

È così del tutto evidente, a parere della Commissione, che l'Unione può affrontare questa sfida solamente potenziando l'efficienza del suo processo decisionale attraverso il più frequente ricorso al voto a maggioranza qualificata nella misura del Mercato Unico.

La maggiore efficienza si raggiunge attraverso la riduzione del campo di applicazione del voto all'unanimità, così come è ora previsto dal Trattato. E' opportuno il voto a maggioranza qualificata per gli strumenti che consentono il coordinamento delle norme nazionali.

Nel dicembre 2000, al vertice di Nizza, si sono poste le basi per rilevanti modifiche istituzionali, proponendo l'estensione del voto a maggioranza qualificata anche alla materia tributaria. Il Trattato di Nizza non ha modificato la regola dell'unanimità per la materia tributaria. L'efficienza del processo decisionale risulta dalla «probabilità di approvazione» di una norma in sede di Consiglio Europeo. Il Trattato di Nizza riduce tale probabilità dall'8,2 per cento del Consiglio con quindici Paesi già membri, al 2,1 con venticinque Paesi membri. Il procedimento a maggioranza semplice, sia in termini di voti che di popolazione, garantisce un'elevata efficienza decisionale per qualsiasi numero di Paesi.

La regola dell'unanimità poteva considerarsi opportuna prima della fase attuale dell'allargamento dell'Unione europea. Bisognerebbe che la materia fiscale si aggiungesse alle trenta materie che, in virtù del Trattato di Nizza, dovranno essere assunte non più all'unanimità, bensì a maggioranza qualificata, così come modificata dal medesimo Trattato relativamente alla «ponderazione dei voti» che spettano a ciascuno Stato membro.

Gli effetti favorevoli si produrrebbero, in particolare, nei confronti dell'esercizio delle quattro libertà, delle misure di carattere essenzialmente ecologico, delle norme relative alla lotta contro la frode, l'evasione e l'elusione e della cooperazione e assistenza reciproca tra le Amministrazioni finanziarie.

Le norme comunitarie tributarie, dirette ad eliminare gli ostacoli all'esercizio delle quattro libertà, dovrebbero essere approvate a maggioranza qualificata, con l'intento primario di eliminare la discriminazione e la doppia imposizione. Tali norme di coordinamento dovrebbero riguardare esclusivamente le situazioni a cui sono interessati più Stati membri e non dovrebbero determinare ripercussioni anche sulle situazioni puramente interne. Come osserva la Commissione, dovrebbe essere esteso il voto a maggioranza qualificata alle decisioni intese ad aggiornare e semplificare le norme comunitarie, così da eliminare le distorsioni di concorrenza ed assicurare l'applicazione uniforme, semplice e trasparente delle norme vigenti in materia fiscale. E' auspicabile che questo parere della Commissione, il quale è stato disatteso, sia accolto e che sia semplificato il procedimento delicato e complesso di produzione di atti comunitari che in materia tributaria sono necessari per eliminare le differenze tra le realtà economiche dei quindici Paesi già membri dell'Unione europea e dei nuovi dieci Paesi membri.



Il Modello di convenzione OCSE del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale

Pietro Selicato

SOMMARIO: 1. Il nuovo modello di accordo e l'attuale stato della cooperazione internazionale in materia fiscale - 2. Sovranità nazionale e cooperazione fiscale - 3. La reciprocità nel diritto internazionale - 4. ... e nei trattati in materia di cooperazione fiscale - 5. La reciprocità nel nuovo modello di accordo; 5.a) Struttura ed ambito di applicazione; 5.b) Oggetto e finalità; 5.c) Verifiche fiscali all'estero; 5.d) Possibilità di declinare le richieste; 5.e) Obblighi di riservatezza.

1. Il nuovo modello di accordo e l'attuale stato della cooperazione internazionale in materia fiscale

Nell'aprile del 2002 il *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information* dell'OCSE ha approvato, con l'adesione delle rappresentative di undici Stati e centri finanziari non membri¹, un modello di accordo finalizzato a favorire la cooperazione internazionale nella materia fiscale attraverso lo scambio di informazioni².

L'adesione all'Accordo³ da parte di un elevato numero di Stati e Territori non membri OCSE⁴ rappresenta un importante passo in avanti della politica di avvicinamento che gli Stati occidentali hanno intrapreso nei confronti dei paradisi fiscali considerati «non cooperanti». Esso, infatti, è direttamente rivolto a realizzare gli obiettivi stabiliti dall'OCSE nel suo Rapporto *Harmful tax competition: an emerging global issue*, del gennaio 1998, ove fu evidenziato che uno degli strumenti per contrastare gli Stati e territori che pongono in essere pratiche fiscali dannose è proprio l'introduzione di un efficace sistema di scambio di informazioni⁵, tale da infrangere la diffidenza tradizio-

¹ Si tratta di Aruba, Antille olandesi, Bahrain, Bermuda, Cipro, Isola di Man, Isole Cayman, Malta, Mauritius, San Marino e Seichelles.

² I testi integrali dell'Accordo ed il relativo commentario ufficiale sono reperibili sul sito <http://www.oecd.org>. Per ragioni di spazio si omette la pubblicazione del commentario.

³ Che d'ora in avanti sarà indicato come "Accordo" per distinguerlo dal modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, d'ora in avanti definito "Modello".

⁴ Come si dà atto nel Rapporto di aggiornamento *The Oecd's project on harmful tax practices: the 2004 Progress Report*, che l'OCSE ha pubblicato il 4 febbraio 2004, al nucleo originario degli undici Stati aderenti se ne sono aggiunti fino a tutto il 31 dicembre 2003 altri ventidue: Anguilla, Antigua, Barbuda, Bahamas, Belize, Isole Vergini britanniche, Isole Vergini U.S.A., Isole Cook, Repubblica Dominicana, Gibilterra, Grenada, Guernsey, Jersey, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Samoa, St. Christopher and Nevis, St. Lucia, St. Vincent and the Grenadines, Turks and Caicos e Vanuatu. Con queste adesioni, pertanto, il numero degli Stati o territori che hanno riconosciuto i principi OCSE in materia di effettivo scambio di informazioni e di trasparenza è passato da undici a trentatré.

⁵ Per un aggiornamento sullo stato di avanzamento di queste politiche si veda OECD, *Oecd project on harmful tax practices, Consolidated application note: Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes (Discussion draft of 10 July 2002)*, nonché il più recente *2004 Progress Report*, cit., entrambi disponibili nel sito <http://www.oecd.org>.

nalmente manifestata nei confronti di simili clausole dalle Autorità competenti degli Stati contraenti⁶.

È stato rilevato, tuttavia, che la piena efficacia di una rete di accordi in questa materia «rimarrà incerta fino a che non vorranno aderire al sistema paesi chiave esterni alla UE», sottolineando che la mancata adesione di tali soggetti rappresenta il «tallone d'Achille» di ogni sistema di scambio di informazioni realizzato su una vasta scala multilaterale e rende «difficile se non impossibile» il raggiungimento degli obiettivi che questo si propone⁷. Analoghe perplessità sono state manifestate recentemente anche in sede OCSE, ove si è riconosciuto che, non ostanti i notevoli progressi raggiunti, non è stato ancora realizzato un sistema di cooperazione globale che coinvolga nel processo in atto anche significativi centri finanziari che ne sono tuttora rimasti estranei⁸.

Secondo l'OCSE, il nuovo modello di accordo non è uno strumento obbligatorio⁹ ma costituisce una base minima per soddisfare gli scopi indicati nel Rapporto del 1998¹⁰, lasciando liberi gli Stati contraenti di adottare strumenti di diverso tipo purché comunque idonei a raggiungere il livello di cooperazione in esso previsto, se non livelli superiori. Pertanto, lo scopo dell'OCSE non è quello di imporre ai propri Stati membri un particolare strumento idoneo a raggiungere questi *standard* minimi¹¹ ma quello più limitato di disciplinare in modo compiuto una delle diverse soluzioni che consentono di realizzare tali scopi. Anzi, ad avviso del Gruppo di Lavoro che ha elaborato l'Accordo sarebbero altri gli strumenti (in particolare i trattati bilaterali contro le doppie imposizioni adottati in conformità al Modello OCSE) che consentono di raggiungere al meglio gli obiettivi stabiliti dall'OCSE in materia di contrasto ai c.d. «paradisi fiscali»¹².

Ad ogni modo, il nuovo Accordo costituisce la base per una autonoma e completa codificazione della disciplina dello scambio di informazioni che, secondo un'opinione diffusa e risalente nel tempo¹³, appare eterogenea, disorganica ed incompleta e, comunque, inidonea a raggiungere i propri obiettivi¹⁴.

Già sotto il profilo formale, va rilevato che le norme attualmente in vigore nella materia dello scambio di informazioni provengono da fonti diverse, che talvolta si so-

⁶ UCKMAR, *Trattati internazionali in materia tributaria*, in AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario, Annuario* (Padova, 2001), p. 401 ed ivi, sul punto, p. 411.

⁷ TANZI, *Globalizzazione e sistemi fiscali*, Arezzo, 2002, p. 99-100.

⁸ Per più ampi riferimenti cfr. OECD, *2004 Progress Report*, cit., par. 21.

⁹ Diversamente da quanto stabilito per il Modello OCSE di convenzione contro la doppia imposizione, che già nella sua prima stesura risalente al 1963 è stato considerato vincolante per gli Stati membri da una raccomandazione adottata il 30 luglio 1963, nella quale è fatto obbligo ai detti Stati di uniformarsi al Modello quando concludono o revisionano convenzioni bilaterali per eliminare le doppie imposizioni. In questo senso UCKMAR, *I trattati internazionali in materia tributaria*, in UCKMAR (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale* (Padova, 1999), p. 73 ed ivi, sul punto, p. 85.

¹⁰ Introduzione all'Accordo (punto 3).

¹¹ Anzi, il Gruppo di lavoro considera l'Accordo soltanto un punto di partenza da cui gli Stati membri OCSE e gli Stati e territori aderenti «*have to engage in an ongoing dialogue to work toward implementation of standard*» (introduzione all'Accordo, punto 4).

¹² Introduzione all'Accordo (punto 6).

¹³ SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, in "Boll. trib. inf.", 1990, 487 (Parte I) e 563 (Parte II), ed ivi, sul punto, Parte I, 488 ss.; ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, in UCKMAR (a cura di), *Corso ...*, cit., p. 891, in part. 918.

¹⁴ Una puntuale analisi degli ostacoli di origine giuridica ed economica che hanno impedito allo scambio di informazioni previsto dalle convenzioni attualmente in vigore di raggiungere un accettabile livello di efficacia è svolta da TANZI, *Globalizzazione ...*, cit., p. 94 ss..

vrappongono l'una all'altra: (i) in primo luogo, dai trattati bilaterali contro la doppia imposizione redatti in conformità al modello OCSE e, in particolare, dall'art. 26¹⁵ di tale Modello (ma anche ai modelli Usa¹⁶ e Onu¹⁷ che pure prevedono disposizioni di analogo tenore); (ii) in ambito comunitario, lo scambio di informazioni è disciplinato nella materia delle imposte dirette dalla direttiva n. 77/799/Cee del 19 dicembre 1977¹⁸; (iii) nella materia dell'Iva, il regolamento n. 1798/2003 del 7 ottobre 2003¹⁹ ha abrogato il previgente regolamento n. 218/92/Cee del 27 gennaio 1992 unificando all'interno di un unico testo normativo le basi giuridiche della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri U.E. in materia di Iva interna e intracomunitaria, in precedenza ripartite con notevoli problemi di coordinamento tra la direttiva 77/799 e il Regolamento 218/92²⁰.

Probabilmente, però, il precedente più simile, quanto ai contenuti, all'Accordo approvato nell'aprile del 2002 è la Convenzione multilaterale tra il Consiglio d'Europa e l'OCSE (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*)²¹, aperta alla firma il 25 gennaio 1988 ed entrata in vigore il 1° aprile 1995 in materia di mutua assistenza amministrativa in materia fiscale²². Con la Convenzione il nuovo modello di Accordo ha in comune sia l'oggetto, limitato all'aspetto della cooperazione internazionale, sia il carattere multilaterale²³. In effetti, la Convenzione, come l'Accordo, ha lo scopo di fornire agli Stati aderenti gli strumenti giuridici per ottenere assistenza amministrativa in materia fiscale in forme del tutto analoghe a quelle disciplinate nell'Accordo Anzi, la Convenzione contempla «modalità di scambio pressoché identiche» a quelle previste dalla Dir. n. 77/799/Cee²⁴.

¹⁵ UCKMAR, *Trattati internazionali ...*, cit., p. 417, definisce l'art. 26 «la principale disposizione del modello OECD designata a combattere la frode fiscale».

Sull'art. 26 del Modello OCSE la bibliografia è vastissima. *Ex multis*, si veda SACCHETTO, *L'evoluzione ...*, cit., Parte I, 491 ss.; ADONNINO, *Lo scambio di informazioni ...*, cit., p. 893 ss.; BARASSI, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in "Riv. Dir. Trib. Int.", 1999, n. 3, I, 90; PACE, *Sistema di comunicazione fiscale* (Torino, 2000), spec. p. 141 ss.; PEZZUTO, *Paradisi fiscali e finanziari* (Milano, 2001), p. 294 ss..

¹⁶ Sul modello di convenzione adottato dagli Stati Uniti si veda DOERNBERG – VAN RAAD, *The 1996 United States model income tax convention: analysis, commentary and comparison* (The Hague, 1997). Ad avviso di TANZI – ZEE, *Taxation in a borderless world: the role of information exchange*, in *Intertax*, 2000, Vol. 28, 58 ed ivi, sul punto, 60, osservano che il modello U.S.A. contiene previsioni molto più ampie del Modello OCSE.

¹⁷ Su questo argomento cfr. GARCIA PRATS, *Exchange of information under article 26 of the UN model tax convention*, in *IBFD, Bull. – Tax treaty monitor*, 1999, Dec., 541. In argomento anche DEL GIUDICE, *La doppia imposizione sui redditi*, in *Il fisco*, 2003, n. 25, inserto al fasc. 2, spec. 3911 ss. ed ivi 3918, ovi si osserva che lo schema Onu non ha recepito l'estensione del campo di applicazione dell'art. 26 a tutte le imposte interne, limitandosi a consentire lo scambio di informazioni per le sole imposte disciplinate dal trattato e non, come stabilito dall'art. 26 del Modello OCSE, per tutte le imposte del sistema fiscale interno di ciascuno Stato contraente.

¹⁸ L'ambito di applicazione della direttiva n. 77/799 era stato esteso all'Iva con la direttiva n. 79/1070/Cee del 6 dicembre 1979 ed a talune accise con direttiva n. 92/12/CEE del 25 febbraio 1992. La recente direttiva n. 2003/93/Ce del 7 ottobre 2003 ne ha limitata l'applicazione alle imposte dirette ed alle imposte sui premi assicurativi.

¹⁹ Emanato su proposta della Commissione Com(2001) 294 def. presentata il 18 giugno 2001.

²⁰ Resta tuttora applicabile all'IVA la direttiva n. 76/308/CEE del 15 marzo 1976 sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte e altre misure, da ultimo modificata dalla direttiva n. 2001/44/CE.

²¹ In breve, d'ora in avanti, la "Convenzione".

²² Il testo della bozza di convenzione è pubblicato in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, I, 168; il commentario del progetto elaborato dalle stesse Organizzazioni redigenti, OECD, *Commentary on the provisions of the Convention*, è pubblicato ivi, 339 ss..

²³ In verità, mentre la Convenzione ha un esclusivo carattere multilaterale, il nuovo Accordo è presentato tanto in versione bilaterale quanto in versione multilaterale (cfr. Introduzione, punto 4).

²⁴ Per questa valutazione si veda ADONNINO, *Lo scambio di informazioni ...*, cit., p. 904. In senso analogo già INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, *Opinion Statement on draft convention on mutual administrative assistance in tax matters*, in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.", 1987, I, 394 ed ivi 395. Notano TANZI – ZEE, *Taxation in a borderless world ...*, cit., 60, che la Convenzione del 1988 prevede un oggetto anche più ampio della Direttiva Cee del 1977, includendo la disciplina delle verifiche fiscali simultanee.

Nondimeno, essa prevede (art. 27) una esplicita subordinazione dell'efficacia delle proprie disposizioni a quelle contenute, da un lato, «*in existing or future international agreements or other arrangements between the parties*» (comma 1°) e, dall'altro, per gli Stati membri dell'Unione europea, in «*the common rules in force in that Community*» (comma 2°)²⁵, tale da rendere scarsamente efficace la sua disciplina²⁶.

Ma non sembra che sia stata la limitata efficacia delle sue norme a costituire il principale ostacolo ad una diffusa adesione alla Convenzione²⁷. Piuttosto, importanti istituzioni nazionali ed internazionali²⁸ hanno mosso articolate critiche alle sue norme ritenendo che la stessa comportasse un'espansione eccessiva della sovranità degli Stati che vi avessero aderito conferendo loro ampi poteri nell'esercizio della propria potestà tributaria nell'ambito di un ordinamento straniero²⁹.

Scendendo nel dettaglio dei rilievi mossi, risulta che la Convenzione è stata considerata uno strumento di confusione rispetto agli accordi già esistenti³⁰ e che non ha tenuto conto in modo adeguato dei diritti individuali riconosciuti dalle leggi nazionali di alcuni dei suddetti Stati. In particolare, le critiche³¹ si basavano sui seguenti motivi:

I) *Scarsa protezione del segreto industriale interno*: in una prima osservazione si sottolinea che la Convenzione permette la comunicazione da uno Stato ad un altro di informazioni private costituenti segreto senza assicurarne il rispetto alla stregua dei criteri codificati in alcuni degli Stati membri.

II) *Eccessività delle misure approntate per lo scambio di informazioni*: è stato rilevato, inoltre, che lo scambio di informazioni disciplinato dal Capitolo III, Sezione I, in particolare lo scambio spontaneo disciplinato nell'art. 7, della Convenzione «*far exceeds the necessary requirements*» e pone a carico degli Stati aderenti obblighi contrari ai diritti fondamentali che la legge nazionale di alcuni Stati membri (ad esempio quella tedesca) riconosce ai loro cittadini. Per di più, si nota, lo scambio automatico previsto

²⁵ Molto diverso, invece, è il tenore dell'art. 12 dell'Accordo, che, nell'evidente intento di assicurare una copertura quanto più ampia possibile, prevede che le possibilità di assistenza ivi previste «*do not limit, nor are they limited by, those contained in existing international agreements between contracting parties*».

²⁶ BAVILA, *Some issues on the exchange of information between revenue authorities*, in "Dir. Prat. Trib. Int.", 2001, 271 ed ivi, spec., 275, ove si sostiene che «*this provision, however, seems to be formulated in too wide terms*».

²⁷ Ad oggi soltanto otto Stati hanno ratificato la Convenzione: si tratta, oltre agli Stati Uniti, di Danimarca, Finlandia, Islanda, Norvegia, Olanda, Polonia, Svezia. In argomento WISSELINK, *International exchange of information between European and other countries*, in "EC Tax Review", 1997, 108.

²⁸ Decisamente negativo è il giudizio della INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, *Opinion Statement ...*, cit., 394 ss.; articolate critiche sono state formulate anche da BUNDESSTEUERBERATERKAMMER (BONN) - KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREMANDER (VIENNA) - SWEIZERISCHEN TREUHANDUND REVISIONSKAMMER (ZURIGO), *Opinion Statement on draft convention on mutual administrative assistance in tax matters*, ivi, 397.

²⁹ Si ha, dunque, l'impressione, che tali critiche fossero basate sul diffuso convincimento che, in virtù di una determinata interpretazione del concetto di sovranità, il diritto dello Stato a promuovere in un altro Stato, anche in sede giudiziaria, azioni a tutela del proprio interesse fiscale pregiudicherebbe uno dei diritti fondamentali dei soggetti dell'ordinamento internazionale. Il rapporto tra esercizio del potere impositivo e sovranità statale è stato ricostruito da SACCHETTO, *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978, p. 88 ss., ove ampi riferimenti alla dottrina, anche straniera che si richiama al concetto di sovranità per escludere l'esistenza di un diritto siffatto, la formulazione dell'ipotesi che l'impiego di tale concetto «non sia pertinente o quanto meno sia usato in modo ultroneo» (ivi, p. 91) e la precisazione che «l'impossibilità per lo Stato di svolgere direttamente atti che siano manifestazione della propria potestà d'imposizione nel territorio straniero è specificazione del più generale principio del divieto di esercizio extraterritoriale delle potestà dello Stato» (ivi, p. 95-96). Per Una remota analisi del concetto di sovranità fiscale si veda SALVIOLI, *Le doppie imposte in diritto internazionale*, Napoli, 1914, p. 15 ss., spec. p. 31-37.

³⁰ Per questa valutazione cfr. INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, *Opinion Statement ...*, cit., 395, in part. par. 3.1, ove si sottolinea che «*it has not been demonstrated that existing instruments are inadequate*».

³¹ Riportate con analisi puntuale dalla BUNDESSTEUERBERATERKAMMER, op. cit., p. 397-399 ma presenti anche in INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, *Opinion Statement ...*, cit., 394 ss..

dall'art. 6 della Convenzione potrebbe generare fughe di notizie riguardanti informazioni irrilevanti ai fini fiscali.

III) *Assenza di adeguata protezione legale*: altra critica riguarda il fatto che la mutua assistenza è prevista dalla Convenzione come procedura di carattere puramente amministrativo e non disciplina alcuna forma di tutela giurisdizionale contro gli abusi delle amministrazioni coinvolte; non ostante quanto preannunciato dal preambolo, nemmeno gli artt. 21 e 23 della Convenzione sono sufficienti ad assicurare ai contribuenti.

IV) *Carattere multilaterale dell'accordo*: per questa sua caratteristica, la Convenzione pone su un piano di completa parità nella soggezione agli obblighi di comunicazione in essa sanciti tutti gli Stati membri del Consiglio d'Europa e dell'OCSE, sebbene le singole disposizioni nazionali contengano condizioni legali notevolmente difformi, in particolare nelle aree della protezione dei dati, del segreto fiscale e della tutela giurisdizionale³².

Come è agevole constatare, le obiezioni che hanno giustificato la mancata adesione di molti Stati alla Convenzione tra Consiglio d'Europa e OCSE erano basate, da un lato, su una visione (ormai non più attuale) dello scambio di informazioni come strumento diretto in via principale (se non esclusiva) al contrasto della doppia imposizione e non (anche) al contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale internazionale³³; dall'altro, erano ispirate dal convincimento che i segreti industriali e commerciali fossero patrimonio inalienabile degli Stati-nazione e che le regole protezionistiche all'uopo dettate dai regimi giuridici interni dovessero prevalere su ogni altro interesse, a maggior ragione straniero.

Sul piano dell'efficacia, poi, è stata probabilmente la stessa limitatissima adesione alla Convenzione che, come prontamente posto in luce dalla dottrina³⁴, ne ha costituito la più grave pecca, poiché questa, coprendo un'area così ristretta, ha finito per penalizzare proprio gli Stati che l'avevano sottoscritta, favorendo l'allocatione della ricchezza in aree nelle quali non operavano accordi di tal fatta.

A ben vedere, preoccupazioni analoghe a quella da ultimo enunciata sono, ancora oggi, alla base delle norme che subordinano l'entrata a pieno regime della recente direttiva n. 2003/48/CE del 3 giugno 2003 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi³⁵ che, ai punti (18) e (24), del suo preambolo consente all'Austria, al Belgio ed al Lussemburgo di differire il nuovo sistema di scambio automatico di informazioni in essa previsto e sostituirlo con un regime

³² Al contrario, ad avviso di BUNDESSTEUERBERATERKAMMER, op. cit., p. 399, «*a multilateral convention presupposes an extensive legal harmonisation, at least in three of the areas mentioned and is therefore in view of the present situation of legal development still premature and should be rejected*».

³³ Sotto questo profilo, invero, il giudizio della dottrina non è concorde. Si veda, sul punto, ADONNINO, *Cooperazione amministrativa e modalità di scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali nazionali*, in "Tributi", 1995, n. 8, 821, ove si sottolinea che la Convenzione può essere considerata «strumento diretto ad assicurare l'efficace attuazione delle legislazioni fiscali nazionali».

³⁴ Sotto questo profilo, rilevanti critiche alla Convenzione sono state mosse da SACCHETTO, *L'evoluzione ...*, cit., Parte I, 499-500, il quale ha notato che «il risultato davvero paradossale» dell'adozione di un simile schema «sarebbe che i santuari dell'evasione vedrebbero rafforzati i propri privilegi».

³⁵ Tra i primi commenti si veda VALENTE – PEIROLI, *La proposta di direttiva sulla tassazione del risparmio nell'U.E.*, in Corr. Trib., 2001, 2704; COMI – GIGANTINO, *La direttiva UE sulla tassazione dei redditi da risparmio: ritorno al passato tra questioni ancora aperte e prospettive future*, in "Fisc. Int.", 2003, 61; MIGNARRI, *La definitiva approvazione della Direttiva comunitaria sulla fiscalità del risparmio*, in "Il Fisco", 2003, 13814.

alternativo di ritenute alla fonte con aliquote crescenti nel tempo da devolvere per i tre quarti allo Stato in cui risiede il percipiente³⁶ fino all'adozione da parte di alcuni Stati terzi (Stati Uniti, Svizzera, Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino) e dei pertinenti territori dipendenti e associati degli Stati Membri «di misure equivalenti o identiche a quelle contemplate dalla presente direttiva»³⁷.

Del resto, anche dopo le ripetute modifiche apportate nel tempo alla originaria versione del 1963³⁸, lo stesso art. 26 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni è stato giudicato in più di un'occasione insufficiente a dare una risposta completa al problema della cooperazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti, proprio a causa dei molteplici limiti che esso prevede nell'interesse dello Stato destinatario della richiesta³⁹. E nemmeno la disciplina dello scambio di informazioni operante nell'ambito dell'Unione europea in forza della direttiva n. 77/799 viene valutata positivamente sul piano della effettività, poiché anch'essa viene resa scarsamente efficace dalla previsione di ampie aree di discrezionalità nell'evasione delle richieste da parte degli Stati destinatari⁴⁰.

L'OCSE, pertanto, ha predisposto lo schema di accordo in esame per far fronte ad una specifica esigenza: quella di realizzare un effettivo scambio di informazioni contrastando l'assenza di trasparenza (interna ed esterna) che caratterizza i sistemi giuridici di alcuni Stati o Territori non membri con uno strumento dotato di maggiore forza nei

³⁶ Va ricordato che da fonti governative italiane sono state formulate immediate riserve in ordine alla possibilità offerta alla Svizzera di sostituire senza alcun limite di tempo la ritenuta allo scambio di informazioni. Sul punto MANZITTI, *Intervento al seminario sulla regolamentazione dei centri finanziari offshore*, Milano, Bocconi, 21 maggio 2004 (su cui riferisce CRISCIONE, *Manzitti all'attacco dell'euroritenuta*, in "Sole 24 Ore", 22 maggio 2004), il quale segnala che l'equivalenza tra ritenuta e scambio di informazioni previsto nella direttiva costituisce la legittimazione di comportamenti illeciti di varia natura, che vanno dall'evasione fiscale al terrorismo ed appare: a) inutile, in quanto presenta tali e tante lacune da poter essere agevolmente elusa e da non essere in grado di raggiungere il suo scopo; b) dannosa, perché riduce in misura rilevante il gettito tributario degli Stati *onshore* e rallenta il processo di superamento del segreto bancario avviato con grande difficoltà. Severe critiche sotto il profilo tecnico all'articolato della Dir. 2003/48/CE sono mosse da VANISTENDAEL, *La direttiva sul risparmio nel processo di armonizzazione fiscale*, relazione al IV convegno di fiscalità internazionale «*Spring in Naples*», in corso di pubbl. su questa Rivista. Sui problemi generati dall'interpretazione della nozione di beneficiario effettivo si veda BAGNARDI, *Il concetto di beneficiario effettivo nella Direttiva sulla tassazione del risparmio*, in "Dir. Prat. Trib. Int.", 2003, 185.

³⁷ Il par. 24 del preambolo della Dir. 2003/48/CE è tassativo nel prevedere che la stessa sia applicata solo «a decorrere dalla stessa data di applicazione di tali misure ad opera di tutti i suddetti stati e territori».

³⁸ Sulle diverse modifiche subite dal testo originario dell'art. 26 del Modello si veda ADONNINO, *Lo scambio di informazioni ...*, cit., spec. p. 897 ss.; PACE, *Sistema di comunicazione fiscale*, cit., p. 160 ss.; PEZZUTO, *Paradisi fiscali e finanziari*, cit. p. 296 ss.. Con particolare riferimento alle modifiche approvate dall'OCSE il 23 ottobre 1997, cfr. MANGANELLI, *Gli emendamenti al modello OCSE e al relativo commentario approvati nel 1997*, in "Riv. dir. Trib.", 1998, IV, 343. Sulle modifiche approvate il 29 aprile 2000, si veda SACCARDO, *Le recenti modifiche alla Convenzione-tipo dell'OCSE e al Commentario*, ivi, 2000, IV, 261.

³⁹ Per simili valutazioni si veda SACCHETTO, *L'evoluzione ...*, cit., Parte II, 566; ADONNINO, *Lo scambio di informazioni ...*, cit., 918, ove si afferma che «non soddisfano adeguatamente né gli interessi degli Stati né gli interessi dei contribuenti»; più recentemente, nello stesso senso, PEZZUTO, *Paradisi fiscali e finanziari*, cit., p. 305, nonché TOSI, *La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali*, in "Il Fisco", 2001, 11731 ed ivi 11736-11737.

⁴⁰ Così, ancora, PEZZUTO, *Paradisi fiscali e finanziari*, cit., p. 307. Segnala tuttavia ADONNINO, *Lo scambio di informazioni ...*, cit., p. 918, che la Direttiva n. 77/799/Cee, la Convenzione Consiglio d'Europa/OCSE del 1988 ed il Regolamento n. 218/92/Cee contengono senza dubbio disposizioni più analitiche di quelle contenute nell'art. 26 del Modello OCSE, il che, ad avviso dell'Autore, «è già indice di una maggiore considerazione del problema». Esprime l'opinione che «le vecchie Direttive 76/308/CEE e 77/799/CEE devono tuttavia essere aggiornate e rafforzate» GRAU RUIZ, *Lo scambio di informazioni tra la Spagna e gli altri Stati membri dell'Ue*, in "Riv. Dir. Trib. Int.", 2003, 114 ed ivi nt. 13, ove si osserva che, in base agli articoli 94 e K.1 del Trattato di Amsterdam, i principali problemi da risolvere a questo riguardo sono la mancanza di mezzi amministrativi, le differenze procedurali e organizzative, la qualità e la quantità di informazioni disponibili nei diversi paesi, l'equilibrio strutturale delle richieste, le differenze delle legislazioni nazionali da applicare.

rapporti tra le parti contraenti e di una disciplina più dettagliata della cooperazione a fini fiscali. Lo scopo è, pertanto, profondamente diverso da quello che aveva ispirato la Convenzione del 1988 tra Consiglio d'Europa e OCSE. Infatti, mentre quest'ultima tendeva a costituire un'area di più stretta collaborazione tra Paesi aventi già una consolidata tradizione in materia di cooperazione, il nuovo Accordo si propone di attrarre all'interno di un sistema minimo di scambio di informazioni quegli Stati o territori che ne sono rimasti da sempre estranei e di far acquisire così agli Stati membri dell'OCSE dati e notizie utili per contrastare le forme di evasione ed elusione fiscale internazionale realizzate mediante la localizzazione negli Stati terzi della ricchezza tassabile.

D'altra parte, la conclusione di un trattato contro la doppia imposizione secondo il Modello OCSE, influendo non soltanto sui profili formali dell'imposizione ma anche, attraverso la distribuzione delle basi imponibili tra gli Stati contraenti, sulla struttura dei sistemi tributari interni e, per tale via, sulle politiche fiscali di questi e sul gettito conseguente, potrebbe rappresentare un obiettivo fin troppo ambizioso da perseguire nei rapporti con Stati o Territori aventi regimi fiscali privilegiati (per definizione non cooperanti), i quali non sempre sono disposti a sacrificare la loro sovranità tributaria fino al punto di introdurre norme che limitano o escludono il loro potere di comprendere o di escludere determinate fattispecie dall'ambito della loro giurisdizione fiscale. Si noti che, di norma, l'interesse di simili Stati a mantenere il proprio potere impositivo su determinati indici di ricchezza a carattere transnazionale nasce dalla loro volontà di assoggettarli ai propri regimi fiscali interni, normalmente più favorevoli al contribuente rispetto ai regimi cui gli stessi indici sarebbero soggetti in altri Stati, ed attrarre così investimenti nel loro territorio. A questa esigenza non sempre si adatta il modello di convenzione del tipo OCSE che, almeno in prevalenza, radica il potere d'imposizione nello Stato della residenza⁴¹.

2. Sovranità nazionale e cooperazione fiscale

Dalle esposte considerazioni si ricava la netta impressione che la problematica dello scambio di informazioni si sia da tempo arenata su una contraddizione di fondo: in un'economia fortemente globalizzata come quella attuale le informazioni sui movimenti internazionali della ricchezza costituiscono un elemento indispensabile per consentire allo Stato in cui risiede il contribuente di realizzare in modo corretto la

⁴¹ In questo senso UCKMAR, *Trattati internazionali ...*, cit., p. 415-416. In senso analogo cfr. MARINO, *La residenza*, in UCKMAR, *Corso ...*, cit., p. 208, che, alludendo agli effetti derogatori prodotti dai trattati Modello OCSE sui regimi fiscali interni basati sul principio *world wide*, parla di regimi fiscali «semiterritoriali». Per un'analisi degli accordi contro la doppia imposizione scaturiti dal trattato stipulato nel 1971 (c.d. «Patto Andino») tra i principali Stati dell'America latina, molti dei quali basati sul criterio della fonte, cfr. ancora UCKMAR, *Trattati internazionali ...*, cit., p. 420 ss.

Da certe posizioni, tuttavia, si ritiene che gli accordi bilaterali in materia fiscale possano favorire le relazioni commerciali tra gli Stati contraenti, nell'interesse degli stessi Paesi «emergenti». Per una simile visione si veda DEL GIUDICE, *La doppia imposizione sui redditi*, cit., 3913-3914, ove si segnalano i vantaggi che deriverebbero, specialmente in termini di opportunità per questi ultimi Stati, dalla stipula di accordi tendenti a eliminare la doppia imposizione. Per un concreto riferimento a clausole convenzionali (quali quelle che prevedono il c.d. «*matching credit*») tendenti ad assicurare ai detti Stati «il conseguimento dell'obiettivo di politica economica che essi si prefiggono», cfr. VOGEL, *Il diritto internazionale tributario*, in AMATUCCI, *Annuario*, cit., p. 365 ed ivi p. 389.

funzione accertatrice⁴² nell'ambito di un sistema fiscale improntato al criterio *world wide*⁴³; d'altro canto, fino a quando vi saranno Stati che conserveranno il segreto bancario e l'anonimato nel possesso dei titoli e delle partecipazioni sarà facile (molto di più di quanto non lo fosse nel passato⁴⁴) spostare la ricchezza dove non potrà essere individuata dalle autorità fiscali dello Stato di residenza.

Da questa contraddizione non si esce se non attraverso due opposte soluzioni: o si rinuncia ad assoggettare a imposizione la ricchezza prodotta o trasferita all'estero optando per sistemi di tassazione basati su criteri di stretta territorialità⁴⁵ o si sviluppa una politica di accordi volta a creare le condizioni per ottenere le informazioni necessarie ad applicare in modo corretto il criterio della tassazione su base mondiale. Poiché la prima soluzione, almeno allo stato attuale non pare praticabile⁴⁶, non resta che verificare le possibilità che si realizzi la seconda.

⁴² Dopo il contributo di TREMONTI – VITALETTI, *La fiera delle tasse. Stati nazionali e mercato globale nell'età del consumismo*, Bologna, 1991, spec. P. 53 ss., altri Autori hanno fatto riferimento alle conseguenze fiscali della frattura che si è creata nella catena Stato-territorio-ricchezza. In argomento MURARO, *Alla ricerca dell'equità tributaria: dalle scritture ai problemi attuali*, in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.", 1998, I, 358; GALLO, *Sviluppo, occupazione e competitività*, in "Rass. Trib.", 1999, 967, spec. 970-972, nonché ID., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, ivi, 2000, 725, spec. 726-728. Nello stesso Senso LUPI, *L'Amministrazione finanziaria alla prova della globalizzazione*, ivi, 1999, 1127, spec. 1132 ss., ove si sottolinea la necessità di valutare anche le implicazioni amministrative del fenomeno. Con specifico riferimento alle accresciute esigenze generate dall'internazionalizzazione dell'economia nella materia dello scambio di informazioni si veda BAVILA, *Some issues ...*, cit., 272. Per un'analisi molto più risalente nel passato dei problemi fiscali della globalizzazione si veda SALVIOLI, *Le doppie imposte ...*, cit., p. 1, che apre la sua introduzione osservando come già a quell'epoca «fatto importantissimo nell'economia moderna è l'internazionalizzarsi dei capitali, il cosmopolitismo delle banche e delle borse. I prestiti di Stato e le grandi operazioni finanziarie varcano le barriere nazionali, ed hanno per mercato il mondo intero».

⁴³ Secondo VOGEL, *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 374, i sistemi fiscali che sottopongono a imposizione il reddito prodotto anche all'estero da parte di soggetti residenti sono basati sul «principio del reddito mondiale» o «della ultraterritorialità».

⁴⁴ In Europa, una forte spinta in questo senso è stata data dalle misure di *deregulation* valutaria introdotte da tutti gli Stati Membri a seguito della direttiva n. 88/361/Cee del 24 giugno 1988 (adottata dal Consiglio sulla base dell'art. 67 del Trattato istitutivo della Comunità Europea) ed ampliate dall'art. 73B (art. 58 nella nuova numerazione), inserito nello stesso Trattato dagli accordi sottoscritti a Maastricht il 7 febbraio 1992 e ratificati dall'Italia con legge 3 novembre 1992 n. 454, grazie alle quali la circolazione internazionale dei capitali, a decorrere dal 1° gennaio 1994, è stata completamente liberalizzata, anche per i movimenti da e per gli Stati terzi. Ad avviso di ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in UCKMAR (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale* (Padova, 1999), 657 ed ivi, sul punto, p. 699, la soppressione delle restrizioni ai movimenti dei capitali all'interno degli Stati membri sarebbe stata elevata ad «obiettivo storico» dalle norme comunitarie anzidetate siccome ritenuta indispensabile a garantire il rispetto delle libertà fondamentali e la realizzazione del mercato unico.

⁴⁵ Ancora secondo VOGEL, op., *loco*, ult. cit., gli Stati che sottopongono ad imposta solo i redditi prodotti all'interno del proprio territorio seguono il «principio della fonte» o «territoriale», tenendo presente, però, che il termine «territorialità» ha molti significati e andrebbe quindi, se possibile, evitato. Per una puntuale analisi dei diversi criteri di collegamento cfr. LUPI, *Territorialità del tributo*, in "Enc. Giur.", Vol. XXXI, Roma, 1994. Per una recente elaborazione basata sul criterio della fonte cfr. Kemmeren, *Origin-based double tax conventions and import neutrality*, in "Riv. Dir. Trib. Int.", 2001, n. 2, 103.

⁴⁶ Per un richiamo ai termini dell'antica disputa cfr. ancora VOGEL, op. ult. cit., p. 375 ss., ove, pur esprimendosi l'opinione che il «principio della fonte» meriterebbe il primato rispetto al «principio del reddito mondiale» non solo sotto il profilo dell'efficienza economica ma anche sotto il profilo dell'equità, si osserva che il secondo è quello attualmente prevalente. Del resto, la dottrina italiana ha posto bene in evidenza come l'art. 53 della nostra Costituzione abbia legittimato lo Stato «a sottoporre ad imposizione anche fattispecie avvenute all'estero». Così SACCHETTO, *Territorialità (diritto tributario)*, in "Enc. Dir.", Vol. XLIV (Milano, 1992), 303, ed ivi 315 Per un'analisi più approfondita ed aggiornata dello stesso Autore si veda anche ID., *L'evoluzione del principio della territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel paese di residenza*, in "Riv. Dir. Trib. Int.", 2001, n. 2, 35 e, per le conclusioni, 57, ove si sottolinea come la preferenza per l'introduzione di sistemi di tassazione basati sul criterio della fonte ha come presupposto un assetto internazionale, puramente utopistico, regolato dalle sole leggi di mercato e ruota intorno all'idea che la fiscalità sia solo un fattore della produzione e non abbia carattere redistributivo. Con riferimento ad una supposta esistenza di limiti generali di diritto internazionale in relazione alla imposizione di determinate categorie di soggetti o di presupposti, è stato osservato, da parte di CROXATTO, *Diritto internazionale tributario*, in "Digesto", IV ed., Disc. Priv., Sez. Comm., Vol. IV, Torino, 1989, 640, nonché in "Rass. Trib." 1989, I, 447 ed ivi, sul punto, 451, che «appare pertanto fondato ritenere che non si tratti di un limite imposto dal diritto internazionale bensì di una autolimitazione da parte degli Stati».

Da questo punto di vista, va osservato che – ferma restando la legittimità della tassazione su base mondiale – la norma tributaria, al pari di ogni altra legge nazionale, non è efficace se non all'interno dei confini dello Stato⁴⁷. Per tale motivo, in assenza di uno specifico obbligo assunto in un accordo internazionale, non è possibile per lo Stato impositore esercitare in un altro Stato le attività strumentali alla realizzazione del tributo (accessi, ispezioni e verifiche, controlli incrociati, informazioni bancarie, ecc.) rientranti nei poteri istruttori che ad esso normalmente competono nel proprio territorio⁴⁸, a meno che tale altro Stato non gli presti la sua collaborazione.

Ciò si verifica perché la comunità degli Stati si presenta come una «società paritaria»⁴⁹, costituita da un insieme di soggetti originari e sovrani, non sottoposti all'autorità di altri soggetti che, rispetto ad essi, si trovino in posizione di supremazia. E, fatte salve isolate e remote eccezioni⁵⁰, neanche nel diritto tributario è stata accertata l'esistenza di un principio che sancisca il dovere di uno Stato di collaborare con altri Stati nell'accertamento e nella riscossione dei tributi⁵¹. È stata teorizzata, per contro, l'esistenza di un «principio di non collaborazione fiscale»⁵² cui è stato attribuito il carattere di norma del diritto internazionale generale avente la sua fonte nella consuetudine⁵³. Tale prin-

⁴⁷ Nel passato, tale assunto è stato ricondotto al principio di esclusività della legge tributaria da MICHELI, *Legge (diritto tributario)*, in "Enc. Dir.", Vol. XXIII, 1973, 1079 ed ivi 1092. Sul punto si veda, altresì, SACCHETTO, *Territorialità ...*, cit., 304.

⁴⁸ Sul punto BAVILA, *Some issues ...*, cit., 277, che in nt. 14 si richiama al principio di sovranità per giustificare il fatto che «none of the international agreements under discussion gives the competent authorities of the requesting State a right to be present in the requested country to participate in the investigations». Nel nostro diritto interno l'analisi del fondamento di tali poteri è stata sviluppata in prevalenza su due direttrici: da un lato quella del carattere strumentale di tali poteri rispetto all'attività di accertamento; dall'altro (e più in generale) quella dei rapporti tra l'esercizio dei poteri di indagine e la tutela delle libertà fondamentali dell'individuo. In tema MICALI, *L'attività istruttoria tributaria* (Milano, 2001); SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in "Digesto", IV ed., Disc. Priv. Sez. Comm., Vol. XI, Torino, 1995, 193; VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili sanciti dalla Costituzione* (Milano, 2001). Per la trasposizione di tali questioni sulla materia dello scambio di informazioni cfr. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra le Amministrazioni finanziarie*, in "Rass. Trib.", 1999, 49.

⁴⁹ La definizione è di DURANTE, *Trattato – c) Diritto vigente*, in "Enc. Dir.", XLIV, Milano, 1992, 1368 ed ivi, sul punto, 1369.

⁵⁰ MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in "Dir. Prat. Trib." 1965, I, 217, anche in ID., *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, p. 41 e seguenti, ipotizzò che dai principi di sovranità ma soprattutto di libertà e uguaglianza degli Stati potesse derivare l'obbligo di ciascuno Stato di prestare la propria attività per soddisfare la pretesa tributaria straniera; per una critica a questa impostazione si veda SACCHETTO, *Tutela all'estero ...*, cit., p. 106 ss.

⁵¹ CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, p. 90; SACCHETTO, *Tutela all'estero ...*, cit., p. 57 ss. e p. 72 ss.; ID., *L'evoluzione ...*, cit., Parte I, 488; TOSI, *La collaborazione ...*, cit., 11732.

⁵² Per una puntuale ricostruzione dell'evoluzione del pensiero dottrinale su questo punto cfr. SACCHETTO, *Tutela all'estero ...*, cit., p. 57 ss., ove, tuttavia, si prendono le distanze da una acritica assunzione di tale principio e si suggerisce di effettuarne una ricognizione che tenga conto « dell'esatta individuazione del contenuto, della latitudine e degli effetti che ad esso possono essere attribuiti nel contesto dell'attuale realtà sociale internazionale » (ivi, p. 60), pervenendosi alla conclusione (p. 88 e p. 124) che se è vero che non esiste un obbligo internazionale alla collaborazione, non esisterebbe neppure un obbligo alla non collaborazione. Interessanti osservazioni vengono formulate da BARASSI, *Lo scambio di informazioni ...*, cit., 133-135, per teorizzare un collegamento tra il principio di reciprocità codificato nel par. 2 dell'art. 26 del Modello OCSE ed i principi di sovranità e di territorialità in senso formale.

⁵³ I principi del diritto internazionale non scritto sono stati considerati di grande rilievo in campo tributario da UDINA, *Diritto internazionale tributario*, in "Nss. D.I.", Vol. V, Torino, 1960, 932, ed ivi 935; per puntuali critiche in ordine alla rilevanza concreta di singoli principi, si veda, tuttavia, CROXATTO, *Diritto internazionale ...*, cit., 452 ss.. Da altra parte della dottrina, invece di ricercare la valenza tributaria di alcuni principi generali del diritto internazionale consuetudinario si preferisce ricostruire il panorama normativo internazionale attraverso un'indagine comparata tra i vari sistemi costituzionali, estraendo da questi indirizzi interpretativi suscettibili di essere utilizzati nell'applicazione delle norme interne. In questo senso si veda UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario internazionale*, Padova, 1999, *passim*; BARASSI, *La comparazione nel diritto tributario*, ed. provv., Bergamo, 2002, spec. p. 73 ss.). Per una completa disamina dei caratteri delle norme del diritto internazionale generale si veda CONFORTI, *Diritto internazionale*, Napoli, 2002, p. 35 ss..

cipio, pur se inadeguato al livello di integrazione attualmente raggiunto dalla comunità internazionale, viene ritenuto tuttora operante⁵⁴ e si considera derogato soltanto dalle limitazioni di sovranità cui gli Stati espressamente consentono aderendo ad accordi internazionali recepiti con norme di legge che ne introducono i precetti all'interno degli ordinamenti nazionali⁵⁵.

Per questi motivi la disciplina della cooperazione internazionale in materia fiscale si è sviluppata fin dalle origini secondo logiche negoziali ed è stata utilizzata spesso come contropartita di reciproche concessioni⁵⁶ nell'ambito di trattati bilaterali che, non a caso, hanno avuto ad oggetto la cooperazione amministrativa prima ancora del contrasto alla doppia imposizione⁵⁷.

3. La reciprocità nel diritto internazionale

Il principio di reciprocità, riconosciuto come principio generale del diritto internazionale, è considerato dalla dottrina «il denominatore comune che mantiene l'equilibrio tra gli Stati mediante una correlazione tra diritti e obbligazioni di origine consuetudinaria o convenzionale»⁵⁸.

In particolare, accogliendo un diffuso orientamento di origine austro-tedesca⁵⁹ alquanto criticato dalla dottrina italiana⁶⁰, che analizza il diritto internazionale generale in un'ottica dinamica e consensualistica, il concetto di reciprocità viene considerato parte integrante ed essenziale della consuetudine internazionale. Da questo particolare angolo visuale, la reciprocità dei consensi si fonde con la reciprocità degli obblighi dando vita, in modo generalmente tacito, ad una pretesa che giustifica la formazione di una regola comune⁶¹. Da parte della stessa fonte è stato osservato che reciprocità e uguaglianza sono due facce della stessa medaglia e corrispondono alla diversa posizione degli Stati rispetto alla consuetudine⁶²; anzi, la reciprocità e, prima ancora l'aspet-

⁵⁴ LUPI, *Territorialità ...*, cit., 2.

⁵⁵ Sui problemi dell'adattamento del diritto interno ai trattati internazionali cfr. CONFORTI, *Diritto internazionale*, cit., p. 301 ss. e, in part. p. 316 ss., nonché D'ATENA, *Adattamento del diritto interno al diritto internazionale*, in "Enc. Giur.", Vol. I, Roma, 1988. Per i particolari aspetti dell'adattamento del diritto interno al diritto tributario comunitario derivato sia consentito rinviare a SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.", 1990, II, p. 66.

⁵⁶ SACCHETTO, *L'evoluzione ...*, cit., Parte I, 488.

⁵⁷ Per questo specifico rilievo si veda BARASSI, *Lo scambio di informazioni ...*, cit., 92. Per una sintesi dei precedenti storici della collaborazione fiscale cfr. SACCHETTO, *L'evoluzione ...*, cit., Parte I, 490.

⁵⁸ La definizione è di FRIGO, *La reciprocità nell'evoluzione del diritto del commercio internazionale*, in "Comun. Studi", 1992, 428.

⁵⁹ Per riferimenti TUNKIN, *Droit international public. Problèmes théoriques*, Parigi, 1965, p. 76; VAN HOOFF, *Rethinking the sources of international law*, Deventer, 1983.

⁶⁰ Sul punto, si veda ARANGIO RUIZ, *Consuetudine – III) Consuetudine internazionale*, in "Enc. Giur.", Vol. VIII, Roma, 1988, spec. 5-7, nonché CONDORELLI, *Consuetudine internazionale*, in "Digesto", IV Ed., Disc. Pubbl. Vol. III, Torino, 1989, 490 ed ivi al par. 12 (508 ss.), ove si nota che «sul piano della logica, però, la concezione volontaristica deve essere rigettata perché non è in armonia con la prassi internazionale». Precisa tuttavia l'Autore che, per poter considerare sorta una certa consuetudine internazionale, «se un'accettazione unanime non è certamente richiesta, un'accoglienza largamente favorevole resta tuttavia necessaria».

⁶¹ Così CAMPIGLIO, *Consuetudini e usi internazionali: il fattore di reciprocità*, in "AA.VV.", *Studi in ricordo di Antonio Filippo Panzera* (Bari, 1995), Vol. I, p. 25 ss. ed ivi p. 26-27 (ove, in nt. 9 ulteriori riferimenti alla dottrina straniera), nonché, per le conclusioni riportate nel testo, p. 31.

⁶² CAMPIGLIO, *Consuetudini ...*, cit., p. 35.

tativa di reciprocità, operano a livello metagiuridico⁶³, sono espressione di interessi statali ed ispirano gran parte dei comportamenti degli Stati⁶⁴.

In generale, i trattati hanno carattere reciproco e ciò si deve presumere nella interpretazione di tutte le clausole in essi contenute⁶⁵. Negli accordi internazionali la reciprocità è stata sempre considerata come una componente naturale della nozione stessa di trattato⁶⁶ ed una conseguenza diretta del principio della sovrana uguaglianza degli Stati⁶⁷, fino al punto che la prassi stentava perfino ad ammettere trattati multilaterali per la difficoltà di riscontrare in simili accordi la presenza di obblighi diretti e reciproci tra Stato e Stato⁶⁸. Questa prospettazione trova sicuramente una parte del suo fondamento nella finalità di autoregolamentazione basata sul mutuo consenso che al trattato si attribuisce⁶⁹ e viene sintetizzata nella definizione di «un comportamento o un trattamento uguale o equivalente al quale due o più Stati si obbligano vicendevolmente ad attenersi»⁷⁰.

Inoltre, il concetto di reciprocità viene assunto nell'ordinamento interno di alcuni Stati a sostegno di norme che legittimano comportamenti contrastanti con il diritto dei trattati (c.d. «contromisure»)⁷¹. Un esempio in questo senso è dato dall'art. 55 della Costituzione francese, a mente del quale «i trattati o accordi regolarmente ratificati o approvati hanno ... un'autorità superiore a quella della legge, con riserva per ogni accordo o trattato, della sua applicazione ad opera dell'altra parte». L'art. 11 della nostra Costituzione, anche se in termini più sfumati (e, in un certo senso, ribaltati), non si esprime in modo molto diverso, prevedendo che «la Repubblica ... consente in condizioni di parità con gli altri Stati alle limitazioni di sovranità ...». Al riguardo si è ritenuto che la norma in questione abbia inteso collegare la nozione di «parità» a quella di «sovranità», assicurando all'Italia una posizione di «uguaglianza sovrana» nelle relazioni internazionali⁷².

Anche la Convenzione di Vienna del 1969 sul diritto dei trattati, infine, si richiama alla nozione di reciprocità quando prevede negli artt. 60-62 che qualora uno Stato contraente non abbia adempiuto agli obblighi derivanti da un trattato l'altro Stato contraente (o gli altri Stati contraenti, nel caso di trattati multilaterali) può

⁶³ CAMPIGLIO, *Consuetudini ...*, cit., p. 40. Su questo assunto concorda SPATAFORA, *La reciprocità nella giurisdizione obbligatoria della Corte internazionale di giustizia* (Milano, 2001), spec. p. 126. In questo senso già QUADRI, *Diritto internazionale pubblico*, Napoli, 1968 (rist. 1976), p. 230, ove si osserva che «la reciprocità crea un semplice equilibrio meccanico, non un equilibrio giuridicamente rilevante», precisandosi, peraltro, che «ciò non significa che la reciprocità non costituisca un potente fattore di formazione del diritto», ma che, tutto al più, esso resta «un fattore di spontanea osservanza». *Contra* FRIGO, op. cit., 431.

⁶⁴ CAMPIGLIO, *Consuetudini ...*, cit., p. 43.

⁶⁵ QUADRI, *Diritto internazionale pubblico*, cit., p. 207.

⁶⁶ CAMPIGLIO, *Il principio di reciprocità nel diritto dei trattati* (Padova, 1995), p. 60.

⁶⁷ SPATAFORA, *La reciprocità ...*, cit., spec. p. 57 ss.. Nello stesso senso anche CONDORELLI, op. cit., 490, ove, fermo restando quanto già precisato in ordine all'obbligatorietà del diritto consuetudinario, si afferma che «i trattati internazionali – come del resto le norme consuetudinarie – rispondono perfettamente al descritto modello di “coordinazione” (e non di “subordinazione”)» e formano «un diritto di “autonomia”, cioè ... un diritto che i membri della società internazionale si danno essi stessi: non certo un diritto d' “eteronomia” (cioè un diritto imposto da altri)».

⁶⁸ CAMPIGLIO, *Il principio di reciprocità ...*, cit., p. 62.

⁶⁹ DURANTE, *Trattato ...*, cit., 1370.

⁷⁰ FRIGO, op. cit., 418.

⁷¹ CONFORTI, *Diritto internazionale*, cit., 389-390.

⁷² Questa è l'opinione di MAZZIOTTI DI CELSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, Parte II, Milano, 1985, p. 153 ss. e, sul punto, p. 158-159, ove si fa richiamo al concetto di *sovereign equality* elaborato con riferimento all'equilibrio di forze tra gli Stati aderenti all'Onu.

dichiarare la sospensione o l'estinzione degli effetti del trattato nei confronti dello Stato inadempiente⁷³.

Dal punto di vista della sua struttura, la nozione in esame si presta a diverse classificazioni, potendosi distinguere la reciprocità «formale» (o nella vigenza delle norme) da quella cosiddetta «materiale» (o nel contenuto delle stesse)⁷⁴. Mentre la prima riguarda esclusivamente la simmetria delle posizioni delle parti come disciplinata all'interno di un determinato trattato o di una determinata clausola di questo, la seconda attiene all'assetto concreto degli interessi che gli Stati contraenti definiscono con il trattato. La reciprocità materiale, poi, può essere «interna» oppure «esterna», a seconda che il corrispettivo o l'equivalente figuri nello stesso testo dell'accordo o si desuma al di fuori di esso⁷⁵ da un complesso di condizioni codificate anche in altri trattati (c.d. «accordi di scambio»)⁷⁶.

4. ... e nei trattati in materia di cooperazione fiscale

Nelle elaborazioni dottrinali della seconda metà del secolo scorso, i caratteri della cooperazione amministrativa in materia fiscale sono descritti in termini alquanto diversi. In una prima definizione, essa viene indicata 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»⁷⁷. Successivamente, avuto riguardo al più ampio ambito della collaborazione internazionale tra Pubbliche Amministrazioni, non soltanto in materia fiscale, è stata inclusa in questa nozione ogni «attività che viene svolta da uno Stato per consentire ad un altro di raggiungere le proprie finalità amministrative»⁷⁸. Da ultimo, nell'evidente tentativo di mediare tra le due precedenti definizioni, ne è stata coniata una terza nella quale la collaborazione internazionale tributaria è stata configurata come «attività posta in essere dagli Stati al fine di permettere di raggiungere scopi di natura tributaria di un altro Stato ed esplicantesi attraverso strumenti di natura amministrativa o giurisdizionale»⁷⁹.

Va notato che soltanto nella prima delle tre definizioni appena citate viene fatto un esplicito riferimento alla reciprocità⁸⁰, che invece è totalmente assente nella seconda⁸¹.

⁷³ In argomento DURANTE, *Trattato ...*, cit., 1387-1388. nonché GAJA, *Trattati internazionali*, in "Digesto", IV ed., Disc. Pubbl., Vol. XV, Torino, 1999, 344 ed ivi 363 ss.

⁷⁴ Così, ancora, CAMPIGLIO, *Il principio di reciprocità ...*, cit., p. 48 ss.

⁷⁵ CAMPIGLIO, op., loco, ult. cit.

⁷⁶ CAMPIGLIO, op. ult. cit., p. 52-53. Anche con riferimento alle consuetudini internazionali, la stessa CAMPIGLIO, *Consuetudini ...*, cit., p. 33, ha posto in evidenza che gli Stati possono accettare limitazioni alla loro sovranità non soltanto quando intendono riservarsi al possibilità di pretendere in futuro il medesimo trattamento ma anche quando si aspettano di poter ottenere l'acquiescenza altrui «in ordine ad una pretesa da loro avanzata in altro settore del diritto».

⁷⁷ UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, in FEDOZZI - ROMANO, *Trattato di diritto internazionale*, Padova, 1949, p. 428.

⁷⁸ BISCOTTINI, *Diritto amministrativo internazionale*, Milano, 1966, Vol. I, p. 153 e Vol. II, p. 433.

⁷⁹ SACCHETTO, *Tutela all'estero ...*, cit., p. 209.

⁸⁰ Pare, anzi, che l'Udina attribuisca alla reciprocità il valore di un obbligo giuridico e, in forza di ciò, la elevi ad elemento essenziale della nozione.

⁸¹ Invero, la definizione del Biscottini, forse per la più ampia prospettiva dalla quale è stata elaborata e per le sue finalità più descrittive che ricostruttive, non si sofferma esplicitamente sulla necessità di istituire un nesso di reciprocità tra l'attività di collaborazione prestata da uno Stato ed il suo diritto ad ottenere analoghe prestazioni dallo Stato in favore del quale tale attività è stata svolta, ma nemmeno esclude che un simile nesso possa o debba sussistere.

La terza e più recente definizione, in coerenza con l'impostazione apertamente «unilaterale» da cui proviene⁸², si colloca in una posizione intermedia tra le due precedenti e, da un lato, tende a svalutare il ruolo della condizione della reciprocità, dall'altro, pone in evidenza l'eccessiva ampiezza di una definizione basata unicamente sulla identità dei fini perseguiti dai diversi Stati attraverso la cooperazione fiscale.

A ben vedere, una soluzione più idonea a rappresentare l'essenza del fenomeno della cooperazione amministrativa in materia fiscale può scaturire solo dall'articolata nozione di reciprocità che è scaturita dall'analisi condotta nell'ambito del diritto internazionale, i cui termini essenziali sono stati riassunti nel paragrafo che precede. Da questo punto di vista, va sottolineato che nei trattati in materia di cooperazione fiscale è sempre presente una reciprocità di tipo «formale», poiché gli obblighi ivi disciplinati hanno sempre carattere bilaterale. Piuttosto, non è detto che sia sempre presente una reciprocità «materiale» (o, come sopra definita, nell'applicazione delle norme) di tipo «interno», poiché, in concreto, uno soltanto degli Stati contraenti potrebbe avere interesse ad avanzare la richiesta di cooperazione prevista in un trattato bilaterale. Nondimeno, un concreto riferimento al criterio della reciprocità non dovrebbe mai mancare in un trattato di tal fatta, quanto meno con riguardo ad una nozione di reciprocità «materiale» di tipo «esterno»⁸³.

Non sembra, invece, che possa essere presa in seria considerazione al fine di confutare la necessaria esistenza di una condizione di reciprocità nella cooperazione fiscale (quanto meno nella più vasta accezione del termine sopra precisata) l'ipotesi di norme interne (o di prassi consolidate in sede amministrativa) che disciplinano in via unilaterale la collaborazione di uno Stato in favore di altri Stati⁸⁴. Ciò in quanto, in primo luogo, tale ipotesi è quasi del tutto sconosciuta nell'esperienza concreta, sì da potersi ritenere un mero «caso di scuola»; in secondo luogo, anche laddove si riscontrasse l'esistenza di simili norme o comportamenti, si dovrebbe indagare sull'esistenza di una sottostante reciprocità «materiale», quanto meno di carattere «esterno». In altri termini, anche lo Stato non direttamente interessato alla cooperazione, per ottenere altri e diversi vantaggi, potrebbe aderire ad un accordo in questa materia pur sapendo *a priori* che, vuoi per la struttura del proprio sistema impositivo (in ipotesi basato sul criterio di stretta territorialità) vuoi per l'assenza o per il modesto rilievo della localizzazione in altri Stati di attività tassabili, ne farebbe un uso scarso o nullo.

Ad ogni buon conto, le norme delle convenzioni bilaterali modello OCSE che disciplinano la materia della cooperazione amministrativa, seguendo un principio consolidato nelle relazioni internazionali, sono espressamente ispirate al principio

⁸² Anche in altre parti del suo lavoro (come, ad esempio in quella già richiamata relativa alla ricostruzione della portata del principio di non collaborazione), il Sacchetto individua nella legge interna la principale fonte regolatrice di talune relazioni tra gli Stati.

⁸³ A conferma di quanto esposto nel testo, va sottolineato che da molto tempo la dottrina ha manifestato insoddisfazione nei confronti delle tesi che si richiamavano esclusivamente al criterio di reciprocità «formale» nella definizione dei limiti alla cooperazione internazionale in materia fiscale. Per questa analisi si veda ATIK, *The problem of reciprocity in transnational enforcement of tax judgements*, in "Yale journal of world public order", 1981, Vol. 8, 156 ss.

⁸⁴ È a queste ipotesi che si richiama SACCHETTO, *Tutela all'estero ...*, cit., p. 208-209 per ridimensionare la definizione data dall'Udina, probabilmente prendendo in considerazione una nozione ristretta del concetto di reciprocità.

della reciprocità⁸⁵, che in *subiecta materia* viene inteso come l'obbligo di uno Stato di prestare assistenza ad un altro Stato solo in quanto il primo possa esigere dal secondo altrettanta assistenza nella stessa materia, così che l'attuazione del diritto interno di ciascuno Stato diviene il fine comune di entrambi gli Stati contraenti⁸⁶. Del resto, è considerato come pacifico che anche le regole relative alla distribuzione della sovranità impositiva inserite nelle convenzioni contro la doppia imposizione conformi al modello OCSE siano basate sul principio in questione⁸⁷.

Va detto che in questo campo il contenuto di tale nozione è stato ricondotto non solo ad aspetti meramente giuridici ma anche a profili di carattere pratico ed economico-politico che costituiscono un rilevante limite all'efficacia degli accordi internazionali e che, prima ancora, ne condizionano la stessa conclusione. La teoria economica⁸⁸ ha ritenuto, infatti, che un efficace sistema di scambio di informazioni si deve basare, oltre che su norme chiare e costi di transazione minimi, sull'esistenza di un equilibrio tra gli incentivi che i partecipanti possono acquisire a seguito dell'accordo. Da parte della medesima fonte⁸⁹, con un'immagine molto diretta, la situazione sottostante all'accordo sullo scambio di informazioni è stata accostata al baratto: l'accordo viene concluso e mantiene la sua efficacia se gli Stati che vi aderiscono attribuiscono un pari valore al vantaggio che può derivare loro dalla disponibilità degli altri Stati contraenti a fornire le informazioni.

Del resto, anche nell'interpretazione del correlato principio giuridico si è sostenuto che la reciprocità richiesta nello scambio di informazioni deve essere analizzata sotto un profilo quantitativo oltre che qualitativo poiché l'efficacia della relativa previsione è in funzione non soltanto dei limiti legali ed amministrativi imposti dalle leggi dei due Stati contraenti, ma anche dal volume delle informazioni effettivamente scambiate e, in ultima analisi, la predisposizione dei meccanismi che consentono di rendere disponibili le informazioni richieste dipende dalla volontà politica degli Stati contraenti⁹⁰.

Di norma, nell'art. 26 dei trattati bilaterali conformi al modello OCSE la nozione di reciprocità viene presa in considerazione nella sua accezione sia «formale» che «materiale», poiché esso disciplina interessi identici e contrapposti: ciascuno Stato

⁸⁵ Il Commentario all'art. 26 del Modello OCSE (par. 1) afferma al riguardo che «*the Contracting States have a growing interest in the reciprocal supply of information*». Espliciti riferimenti in tal senso si rinvencono in PEZZUTO, *Paradisi fiscali e finanziari*, cit. p. 299. È opinione comune, peraltro, che analogo criterio trovi applicazione anche nella direttiva 77/799/Cee (in particolare nell'art. 8, comma 3) e nella Convenzione del 1988 tra Consiglio d'Europa e OCSE (art. 21). In questo senso BAVILA, *Some issues ...*, cit., 291-292. Per analoghe riflessioni riferite al Modello ONU cfr. GARCIA PRATS, *Exchange of information ...*, cit., 545-546. Un generale richiamo alla reciprocità come principio che «presiede quasi tutti gli accordi di cooperazione tra Stati» è fatto da ADONNINO, *La cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie*, in «AA.VV.», *Studi per i settanta anni di Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, 1997, pag. 31 del dattiloscritto.

⁸⁶ Così BARASSI, *Lo scambio di informazioni ...*, cit., 90, che a questo scopo si richiama a UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 430.

⁸⁷ Su questo punto cfr. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 251 e 258. Per una recente conferma si veda Cass. Civ., sez. V Trib., sent. 8 marzo 2002 n. 3410, in Foro It., 2002, I, 988, ove, a proposito dell'inclusione dell'Ilor tra le imposte comprese nell'area di applicazione della convenzione tra l'Italia e gli Stati Uniti, è stata esclusa la correttezza di un'interpretazione in questo senso poiché «avrebbe prodotto uno squilibrio e rotto la reciprocità delle prestazioni tra le parti contraenti».

⁸⁸ TANZI, *Globalizzazione ...*, cit., p. 94 ss.

⁸⁹ Ancora TANZI, *Globalizzazione ...*, cit., p. 95.

⁹⁰ In questo stesso senso, GARCIA PRATS, *Exchange of information ...*, cit., 546, osserva che «*the absence of a reciprocal interest in the use of such provision renders it of little practical value*».

contraente accetta di subire limitazioni alla propria sovranità soltanto a condizione di potere a sua volta pretendere dall'altro Stato il medesimo comportamento⁹¹. La dottrina ha evidenziato i rilevanti limiti che genera sulla effettività della cooperazione il rispetto della condizione di reciprocità così come è stata disciplinata dall'art. 26, fino al punto di notare che, dal punto di vista della posizione soggettiva tutelata, esso non introduce uno strumento di tutela per i contribuenti ma dà luogo al riconoscimento di una facoltà unilaterale degli Stati contraenti⁹².

È stato anche rilevato che l'applicazione del principio di reciprocità secondo gli schemi codificati nell'art. 26 del Modello OCSE può comportare, nella pratica, notevoli limitazioni alla realizzazione di un effettivo scambio di informazioni quando la disciplina riguardante questa materia si innesta su giurisdizioni molto differenti⁹³. Anche in ambito europeo, ove pure è da tempo in atto un processo di ravvicinamento delle legislazioni dei singoli Stati membri⁹⁴, è stata ravvisata l'esigenza di superare la limitazione che in questo senso prevede la Direttiva n. 77/799/Cee⁹⁵.

Sta di fatto, poi, che, per l'intenso processo di internazionalizzazione in atto all'interno dell'Unione Europea, le Amministrazioni finanziarie nazionali stanno lavorando insieme come se fossero uno Stato solo. In questo contesto, il concetto tradizionale di reciprocità viene anche ritenuto insufficiente allo scopo di costituire il criterio regolatore delle norme in materia di scambio di informazioni e ad esso si preferisce quello di «mutualità»⁹⁶, senza dubbio più impegnativo poiché non subordina l'obbligo dello Stato cui è richiesto lo scambio delle informazioni ad una corrispondente e contestuale manifestazione di disponibilità da parte dello Stato membro che formula la richiesta.

Va precisato, da ultimo, che negli accordi internazionali concernenti lo scambio di informazioni il concetto di reciprocità non viene in evidenza unicamente negli scambi cosiddetti «a richiesta», con riferimento ai quali il suo richiamo è più immediato in considerazione della correlazione diretta che si instaura tra l'adesione alla richiesta e

⁹¹ A dire il vero, secondo l'OECD, *Oecd project on harmful tax practices, Consolidated application note ...*, cit., punto C, par. 45, il principio di reciprocità nel particolare contesto dello scambio di informazioni deve essere inteso nel più ristretto senso che «*a requested State is not required to obtain and provide information that the applicant State would not be able to obtain under similar circumstances under its own laws for purposes of enforcing its own tax law*».

⁹² PEZZUTO, *Paradisi fiscali e finanziari*, cit. p. 299-300.

⁹³ Il Commentario al Modello (Art. 26, par. 18) sottolinea in proposito come «*if the structure of the information systems of two Contracting States is very different ... the Contracting States exchange very little information or perhaps none at all*». Il problema ha assunto grande rilievo anche all'interno della Comunità europea. Sul punto, SACCHETTO, *L'evoluzione ...*, cit., Parte II, 566, che avverte come «*le disposizioni dettate dalla necessità di non creare flussi di informazione a senso unico o comunque poco rispettose del principio di reciprocità rischiano di ratificare l'attuale situazione di divario non solo legislativo ma anche di efficacia oggi esistente tra i vari ordinamenti della Comunità*». Sul punto si veda, altresì, TANZI, *Globalizzazione ...*, cit., p. 94. BAVILA, *Some issues ...*, cit., 291.

⁹⁴ Per la differenza nel diritto comunitario della nozioni di «armonizzazione» e «ravvicinamento» si veda SAULLE, *Ravvicinamento delle legislazioni (diritto comunitario)*, in «Enc. Dir.», Agg. II, Milano, 1998, 899.

⁹⁵ Sul punto si veda BAVILA, *Some issues ...*, cit., 292, ove si ricorda che la Commissione Europea, fin dal febbraio 1989, aveva proposto di modificare la Direttiva per prevedere che la mancanza di reciprocità non potesse costituire ostacolo allo scambio di informazioni. Né la situazione è cambiata dopo la pubblicazione della direttiva n. 2004/56/CE del 21 aprile 2004, che ha sì sostituito l'art. 8, par. 1, della Dir. N. 77/799/CEE, ma ha comunque lasciato in vita la facoltà di ogni Stato membro di non dare corso alle richieste di informazioni che gli siano pervenute «se la legislazione o la prassi amministrativa di tale Stato non consente all'autorità competente di condurre tali indagini o di raccogliere le informazioni richieste».

⁹⁶ Così GRAU RUIZ, *Lo scambio di informazioni tra la Spagna e gli altri Stati membri dell'Ue*, cit., 114, ove si osserva che in questa situazione «la tradizionale reciprocità non è sufficiente, ed è richiesta la mutualità, che implica un maggiore livello di collegamento tra Amministrazioni finanziarie».

l'aspettativa di un'analogia disponibilità futura dello Stato richiedente. Anche negli scambi «automatici» gli Stati contraenti concordano preventivamente (nel trattato o con separati accordi amministrativi) le categorie di atti che vi sono soggette ed i contenuti delle informazioni da trasmettere, operando a monte una valutazione della convenienza ad accettare l'accordo; analogamente, negli scambi «spontanei» essi negoziano le fattispecie nelle quali si assoggettano all'obbligo di trasmettere agli altri Stati contraenti i dati entrati nella loro disponibilità aspettandosi un analogo comportamento degli altri Stati contraenti.

5. La reciprocità nel nuovo modello di accordo

Come già visto, i singoli Stati possano accedere ad accordi di cooperazione con altri Stati anche in assenza di una condizione di reciprocità «materiale» di tipo meramente «interno». Ciò avviene quando essi, pur non avendo interesse a far valere in via di reciprocità analoghe pretese⁹⁷, si trovano sotto l'influenza politica o economica di una grande potenza internazionale⁹⁸. Ad esempio, gli Stati non OCSE potrebbero aderire a convenzioni per lo scambio di informazioni con gli Stati OCSE perché interessati ad intrattenere relazioni diplomatiche e commerciali con essi⁹⁹, oppure perché intenzionati a non dare copertura alle nuove forme di criminalità e di terrorismo internazionale che si annidano nelle giurisdizioni non trasparenti¹⁰⁰.

Per questi motivi, il Gruppo di lavoro dell'OCSE, sulla scorta delle indicazioni del Rapporto presentato nel giugno 2000 al Consiglio dei ministri degli Stati membri dal Comitato Affari Fiscali¹⁰¹, si è orientato a predisporre un modello di accordo sulla materia dello scambio di informazioni che, nel rispetto di determinati contenuti minimi, presentasse livelli di effettività tali da assicurare in concreto agli Stati membri il raggiungimento degli obiettivi stabiliti dall'OCSE nel suo Rapporto del 1998.

Per raggiungere l'obiettivo stabilito, il Gruppo di lavoro ha inciso notevolmente sulle clausole dell'Accordo, prevedendo condizioni particolarmente significative ai

⁹⁷ È questo il caso degli Stati che tassano i redditi sulla base di criteri di stretta territorialità (sono molti tra questi gli Stati non membri OCSE), che non hanno la necessità di assumere informazioni sulle attività svolte all'estero dei loro residenti.

⁹⁸ Per queste considerazioni CAMPIGLIO, *Consuetudini internazionali: il fattore di reciprocità*, in AA.VV., *Studi in onore di Antonio Filippo Panzera* (Bari, 1995), Vol. I, p. 25 ss. ed ivi p. 32-33.

⁹⁹ In questo senso SACCHETTO, *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in SACCHETTO – ALEMANNI, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, 1 ed ivi 7 ove si sottolinea che «un'importante funzione dei trattati (in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio) è quella di servire come strumenti della politica commerciale» e si evidenzia come «le reciproche concessioni fiscali vengono negoziate su un sistema di *do ut des*».

¹⁰⁰ Da questo punto di vista, non è da escludere che la massiccia adesione all'Accordo ricordato *supra* alla nt. 4 sia stata la conseguenza dei recenti tragici fatti dell'11 settembre 2001. Sui recenti collegamenti tra i paradisi fiscali e finanziari ed il terrorismo internazionale cfr. DAM, *The financial front of the war on terrorism. The next phase delivered to the Council on foreign relations*, in "Il Fisco", 2002, 10248.

¹⁰¹ OCSE, *Towards Global Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. Sulla base di tale Rapporto il Consiglio, con apposite raccomandazioni, ha invitato il Comitato Affari Fiscali a predisporre le linee guida (c.d. «*application notes*») necessarie per assistere gli Stati membri e non membri nell'accertamento della eventuale natura dannosa dei loro regimi fiscali e per stabilire come rimuovere le norme interne di tale natura. Al Par. 15 del Rapporto del 2000 si precisa che «*the application notes also are expected to assist co-operative jurisdictions and other non-member economies in eliminating their harmful tax practices*». Nel più recente OECD, *Project on harmful tax practices ...*, cit., par. 13, si soggiunge, poi, che «*the application notes should prove useful in analysing preferential regimes in other non-OECD economies*».

fini anzidetti ed altamente innovative non solo rispetto alla disciplina prevista dall'art. 26 del Modello ma anche alla Direttiva n. 77/799/Cee ed alla Convenzione tra il Consiglio d'Europa e l'OCSE del 1988.

5.a) *Struttura ed ambito di applicazione*

Il primo elemento di rilievo che emerge dalla lettura del nuovo Accordo è costituito dalla notevole articolazione del suo testo normativo, che, diversamente dalla maggior parte delle precedenti norme convenzionali e comunitarie, fornisce una dettagliata disciplina dei casi in cui lo scambio viene consentito e dei relativi limiti nonché delle procedure da rispettare nell'acquisizione delle informazioni¹⁰².

Inoltre, il testo del nuovo Accordo è stato predisposto sia in versione bilaterale sia in versione multilaterale. Il documento pubblicato reca affiancate, per ciascun articolo, le due versioni, quando vi siano differenze fra l'una e l'altra; altrimenti, riporta un unico testo utilizzabile per entrambe le versioni (art. 5) ovvero esclude la versione bilaterale quando non è necessaria (art. 11 e 14).

Il Gruppo di lavoro precisa¹⁰³ che non si tratta di un trattato «multilaterale» nel senso tradizionale del termine¹⁰⁴ ma piuttosto di uno strumento rivolto a creare con un unico atto un sistema integrato di trattati bilaterali, in modo tale da vincolare ciascuno dei Paesi aderenti alla c.d. cooperazione «*vis-à-vis*» solo nei confronti di quegli Stati verso i quali si sia espressamente impegnato mediante il proprio atto di ratifica¹⁰⁵. Tale prospettiva viene accreditata dalla lettura dell'art. 15, par. 2, dell'Accordo (versione multilaterale), nel quale si prevede la possibilità che uno Stato contraente specifichi espressamente nei confronti di quale degli altri Stati contraenti esso intende ritenersi vincolato al rispetto dell'Accordo¹⁰⁶. Questa clausola potrebbe essere utilizzata, ad esempio, da Stati non membri OCSE che desiderino impegnarsi allo scambio di informazioni soltanto nei confronti dei soli Stati membri firmatari dell'Accordo.

Va poi sottolineato che, anche da un più ampio punto di vista, la stessa pratica dei trattati bilaterali non è più considerata sufficiente a soddisfare le esigenze di integrazione sviluppatesi nei rapporti internazionali poiché la si ritiene affetta dal limite di distribuire i vantaggi che derivano dai singoli accordi in misura proporzionale alla forza degli Stati contraenti in un determinato momento. Molto più efficaci sono ritenuti invece i trattati multilaterali o gli atti normativi delle Comunità di Stati (segnatamente dell'Unione Europea), poiché coprono in modo uniforme e con maggiore forza vincolante aree territoriali più vaste. In quest'ultima direzione, come già ricordato, si registra un notevole incremento nel numero e nell'ambito di applicazione dei provvedimenti in materia di cooperazione amministrativa assunti dalle Istituzioni dell'Unione europea.

¹⁰² A dire il vero, anche il Modello Consiglio d'Europa/OCSE presenta caratteristiche analoghe, ma, per la sua scarsa diffusione, ha un'importanza estremamente modesta nella disciplina complessiva della materia.

¹⁰³ Introduzione, par. 5.

¹⁰⁴ Per questa definizione si veda DURANTE, *Trattato ...*, cit., 1385. Sulle maggiori opportunità offerte da trattati multilaterali in materia di scambio di informazioni cfr. GARCIA PRATS, *Exchange of information ...*, cit., 543; ADONNINO, *Lo scambio di informazioni ...*, cit., p. 894; BARASSI, *Lo scambio di informazioni ...*, cit., 92.

¹⁰⁵ In questo modo, lo schema consente di superare i problemi di *overlapping* posti in evidenza da BAVILA, *Some issues ...*, cit., 275 con riferimento alla sovrapposizione di diversi trattati bilaterali aventi il medesimo oggetto.

¹⁰⁶ Da tale previsione sembra poter desumere la natura «chiusa» (e non «aperta») della versione multilaterale dell'Accordo. Sul punto DURANTE, *Trattato ...*, cit., 1385.

Tenuto conto dell'estraneità all'OCSE dei potenziali soggetti aderenti, è molto importante che l'Accordo preveda espressamente il carattere vincolante del suo Commentario, facendone esplicita menzione in una sua clausola (ad esempio nell'art. 4, comma 2, che, nel testo base dell'Accordo, contiene una norma interpretativa di carattere generale)¹⁰⁷. In questo modo si attribuirebbe al Commentario un valore anche maggiore di quello che, normalmente, esso spiega nei confronti degli stessi Stati aderenti. In effetti, le raccomandazioni emanate ai sensi dell'art. 5, comma 1, lettera b), del Trattato istitutivo dell'OCSE (alle quali sarebbero assimilabili i commentari ai modelli di accordo) sono considerate obbligatorie per gli Stati membri¹⁰⁸ ma non hanno la natura vincolante che caratterizza invece le decisioni di cui alla lettera a) dello stesso art. 5¹⁰⁹.

In mancanza di tale esplicito richiamo, troverebbero applicazione le normali regole in materia di interpretazione dei trattati¹¹⁰. Ciò rischierebbe di aumentare la conflittualità tra le Parti contraenti e potrebbe agevolare gli Stati non OCSE nell'elusione delle norme dell'Accordo vanificandone il principale obiettivo.

Sul punto delle imposte comprese, l'art. 3 dell'Accordo lascia alle Parti contraenti ampi margini di discrezionalità, anche se nella sua notevole ampiezza lascia intravedere un certo allineamento all'evoluzione intervenuta nell'Art. 26 del Modello OCSE¹¹¹. La versione bilaterale non precisa nemmeno quali siano le imposte da comprendere lasciando intendere, pertanto, che vi sia la massima libertà delle Parti contraenti nella loro determinazione¹¹².

Degna di nota è anche l'estensione dello scambio di informazioni alla materia della riscossione, espressamente consentita dall'art. 1 dell'Accordo. Questa attività non è ancora disciplinata dall'art. 26 del Modello OCSE¹¹³. Tuttavia, tra le proposte di modifica pubblicate il 2 ottobre 2001 ed approvate nel corso del 2002¹¹⁴ è compresa anche l'introduzione di un nuovo art. 27 del Modello in materia di «Assistenza nella esazione delle imposte»¹¹⁵.

¹⁰⁷ Così si suggerisce esplicitamente al par. 7 dell'introduzione all'Accordo.

¹⁰⁸ FANTOZZI - VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, in "Digesto", IV ed., Disc. Priv., Sez. Comm. (Torino, 1990), 181, p. 30 dell'estratto.

¹⁰⁹ MELIS, *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, in "Rass. trib.", 1995, 1992, ove, anche alla luce dell'art. 18, lettera c), dello stesso Trattato, si ritiene, con più generale riferimento ad ogni specie di raccomandazione, che queste obblighino gli Stati membri «soltanto a verificare l'opportunità della raccomandazione stessa». Nello stesso senso anche ID., *L'interpretazione nel diritto tributario* (Padova, 2003), p. 622 ss.

¹¹⁰ Sul problema dell'interpretazione dei trattati, in generale, cfr. QUADRI, *Diritto internazionale pubblico*, cit., spec. p. 182-189, nonché CONFORTI, *Diritto internazionale*, cit., spec. p. 97-104. Per la materia fiscale cfr. FANTOZZI - VOGEL, *Doppia imposizione ...*, cit.; MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., p. 587; GIULIANI, *La interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, in UCKMAR (a cura di), *Corso ...*, cit., p. 289.

¹¹¹ Sul punto si veda MANGANELLI, *Gli emendamenti ...*, cit.; SACCARDO, *Le recenti modifiche ...*, cit.

¹¹² Il par. 9 del Commentario, infatti, pur affermando in apertura che tali accordi "will cover, at minimum, the same four categories of direct taxes (i.e., taxes on income or profit, taxes on capital, taxes on net wealth, and estate, inheritance or gift taxes)", avverte subito dopo che le Parti contraenti possono sempre accordarsi per escluderne una o più.

¹¹³ A tal proposito, il par. 3 del Commentario al Modello rinvia espressamente alla Convenzione Consiglio d'Europa/OCSE del 1988, ipotizzando altresì la possibilità che questa materia formi oggetto di un separato accordo sulla base del modello di convenzione bilaterale in materia di mutua assistenza amministrativa adottato dalla stessa OCSE il 29 giugno 1979 ovvero che, d'accordo tra le Parti contraenti, sia disciplinato all'interno di una convenzione contro le doppie imposizioni conforme al Modello.

¹¹⁴ OECD, *Draft contents of the 2002 update to the Model Tax Convention*, per estratto in Riv. Dir. Trib., 2002, 166, con nota di PAPOTTI, *Le proposte di modifica alla Convenzione-tipo dell'OCSE e al Commentario ufficiale agli artt. 1 e 23*, in "Riv. Dir. Trib.", 2002, IV, 173. Il testo integrale è reperibile sul sito <http://www.oecd.org/>.

¹¹⁵ In argomento PAPOTTI, *Le proposte di modifica ...*, cit., spec. 175-179.

5.b) Oggetto e finalità

L'art. 1 dell'Accordo impone agli Stati contraenti di scambiarsi attraverso lo scambio di informazioni¹¹⁶ l'assistenza «prevedibilmente rilevante»¹¹⁷ per l'Amministrazione e per l'applicazione delle leggi della Parte richiedente. Con tale indicazione l'Accordo intende conferire allo scambio di informazioni la massima estensione possibile¹¹⁸ ed assicurare che le richieste non siano rifiutate quando un definitivo accertamento della loro utilità può essere effettuato soltanto al momento in cui esse vengono acquisite dallo Stato richiedente¹¹⁹. Su questo punto, la previsione dell'art. 26 del Modello è decisamente più restrittiva poiché, anche nella versione del 2000, impone che le informazioni siano «necessarie» per applicare le previsioni della Convenzione o delle norme concernenti le imposte applicate dagli Stati contraenti¹²⁰.

La norma, inoltre, stabilisce che i diritti alla riservatezza ed alle garanzie procedurali assicurati ai singoli dalle leggi o dalla prassi amministrativa dello Stato cui è rivolta la richiesta restano applicabili soltanto a condizione che essi «non impediscano o ritardino indebitamente» l'effettivo scambio di informazioni. In questo modo l'Accordo persegue l'intento di operare un bilanciamento tra i diritti dei soggetti coinvolti e l'esigenza di realizzare un effettivo scambio di informazioni e di evitare che le Parti contraenti possano indebitamente impedire o ritardare lo scambio adducendo l'esigenza di tutelare le garanzie riconosciute dalle norme interne dello Stato cui è presentata la richiesta¹²¹.

Questa previsione è decisamente più impegnativa di quella contenuta nell'art. 26 del Modello. Anzi, la lettera b), comma 2°, di tale articolo afferma esattamente il contrario, prevedendo che le informazioni non possono essere scambiate in contrasto con le norme e le disposizioni amministrative interne di entrambi gli Stati contraenti¹²². Analoghe disposizioni sono contenute nell'art. 8 della stessa direttiva n. 77/799/

¹¹⁶ L'unica forma di scambio disciplinata dall'Accordo (art. 5) è lo scambio su richiesta. Non viene regolata la possibilità di scambi spontanei o automatici. Sul punto v. par. 39 del Commentario.

¹¹⁷ Nel testo inglese, «foreseeably relevant».

¹¹⁸ Il par. 3 del Commentario precisa che il parametro della «prevedibile rilevanza» è rivolto a chiarire che le Parti contraenti non hanno la libertà di «engage in fishing expeditions» o di richiedere informazioni «that is unlikely to be relevant for the tax affairs of a given taxpayer».

¹¹⁹ Commentario, par. 4. A questo scopo è orientato il richiamo alla mera «prevedibilità» dell'informazione.

¹²⁰ Peraltro, nel Commentario al Modello (art. 26, par. 5) si nota che alcuni Stati sostituiscono il termine «necessary» con quello di «relevant» ritenendolo più indicato ad esprimere il senso di tale previsione. Secondo il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE entrambi i termini possono essere utilizzati. Certamente, tuttavia, il concetto di necessità è più limitativo di quello di mera rilevanza dell'informazione e l'impiego del primo fa emergere una più ridotta disponibilità degli stati contraenti a consentire lo scambio. È proprio per questo motivo che GARCIA PRATS, *Exchange of information ...*, cit., 544, mette in evidenza l'opportunità di adottare in occasione dei rinnovi delle diverse convenzioni bilaterali il termine «relevant» sottolineando come «this would avoid inaccurate interpretations enabling some countries to place obstacles in the way of mutual administrative collaboration contemplated».

¹²¹ Il par. 6 del Commentario sollecita le Parti contraenti, per evitare future difficoltà di applicazione, a fare in modo che le informazioni richieste in base all'Accordo possano essere ottenute il più rapidamente possibile assicurando nel contempo adeguata protezione dei diritti dei contribuenti.

¹²² La lettera b) del comma 2, di tale articolo afferma, infatti, che «in no case shall the provision of paragraph 1 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation ... b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State ...». Su questo punto, il Commentario all'art. 26 del Modello (par. 14) precisa che «Contracting State is not bound to go beyond its own internal laws and administrative practice in putting information at disposal of the other Contracting State». Ad avviso dell'OCSE, poi, lo scambio non può avvenire quando le informazioni non possono essere ottenute, oltre che per espreso impedimento dell'ordinamento interno, anche «in the normal course of administration of the requested State» (ivi, par. 15). Con questa espressione il Commentario, allo scopo di non imporre eccessivi aggravii organizzativi agli Stati contraenti, intende consentire lo scambio soltanto «if it is in the possession of the tax authorities or can be obtained by them in the normal procedure of tax determination». È evidente che quest'ultima limitazione non si presta ad essere impiegata nei confronti di Stati con sistemi fiscali rudimentali o estremamente semplificati, nei quali l'attività di accertamento è molto ridotta.

CEE¹²³, mentre l'art. 4 della Convenzione OCSE/Consiglio d'Europa del 1988 utilizza il parametro della «*foreseeable relevance*» recepito nel nuovo Accordo¹²⁴.

Il motivo di tale più ampia previsione è insito nella situazione di squilibrio che, di norma, esiste tra gli ordinamenti delle giurisdizioni considerate «paradisi fiscali» e quelli degli Stati membri dell'OCSE tra i quali l'Accordo è destinato ad operare: se infatti nell'Accordo fosse stata mantenuta una clausola di tenore simile a quelle contenute nel Modello e nella Direttiva, entrambe basate sul criterio della stretta reciprocità¹²⁵, sarebbe stata, di fatto, impedita qualsiasi richiesta di informazioni nei confronti di tali giurisdizioni, che di solito dispongono di norme molto rigide a tutela della riservatezza dei loro residenti.

Va precisato che l'art. 1 dell'Accordo prevede che possano formare oggetto di scambio le informazioni presumibilmente rilevanti per qualunque tipo di applicazione delle norme tributarie nazionali delle Parti e, dunque, non soltanto in sede di accertamento e riscossione ma anche nelle indagini e nei procedimenti giurisdizionali in materia fiscale. Ciò permette di considerare ammissibile lo scambio anche per finalità connesse all'espletamento di procedimenti giurisdizionali in ambito penale tributario¹²⁶ anche in assenza di specifici ed ulteriori accordi in materia di cooperazione giudiziaria¹²⁷.

5.c) Verifiche fiscali all'estero

L'Accordo contiene una apposita disposizione (Art. 6) in materia di verifiche fiscali all'estero, che il Modello non prevede. In questo modo, l'Accordo introduce una consistente apertura verso strumenti più avanzati di cooperazione, a tutto vantaggio dell'efficacia del risultato che si propone.

A questo scopo, la norma prevede due distinte ipotesi: a) la presenza nel territorio di uno Stato contraente di rappresentanti dell'Autorità fiscale dell'altro Stato per audizioni di contribuenti o visure di documenti (art. 6, par. 1); b) la presenza nel territorio di uno Stato contraente di rappresentanti dell'Autorità fiscale dell'altro Stato

¹²³ In argomento BURGIO, *Le comunità europee e l'evasione fiscale internazionale*, in "Dir. Prat. Trib.", 1984, I, 820 ed ivi, sul punto, 832 ss., nonché SACCHETTO, *L'evoluzione...*, cit., Parte II, 565-566. Secondo ADONNINO, *Cooperazione amministrativa ...*, cit., 59, l'espressione «per motivi di fatto e di diritto» contenuta nella Direttiva avrebbe una portata più ampia di quella corrispondente contenuta nel modello OCSE. Vi è anche chi ritiene che l'art. 5 preveda la possibilità dello Stato destinatario della richiesta di opporre allo Stato richiedente un rifiuto motivato anche per motivi diversi da quelli indicati nell'art. 8, rendendo così estremamente vasta l'area delle ipotesi di inapplicabilità della Direttiva. In tal senso BURGIO, op. cit., 832-833.

¹²⁴ Sul punto si veda il par. 4 del commentario all'Accordo, nonché il par. 48 del Commentario alla Convenzione del 1988.

¹²⁵ Secondo l'OCSE, *Consolidated application note on harmful tax practices* del 10 luglio 2002 (par. 45), «*the principle of reciprocity, in this context, provides that a requested State is not required to obtain and provide information that the applicant State would not be able to obtain under similar circumstances under its own laws for purposes of enforcing its own tax laws*». In tema BARASSI, *Lo scambio di informazioni ...*, cit., 133 ss..

¹²⁶ È questo ciò che emerge dal par. 40 del Commentario, che, illustrando l'art. 5, par. 1, dell'Accordo, stabilisce, in forma molto esplicita e con formulazione priva di ogni riferimento alla discrezionalità, che «*information must be exchanged for both civil and criminal matters*».

¹²⁷ Va sottolineato che nella prassi delle relazioni internazionali che si è sviluppata in ambito europeo si preferisce fare ricorso comunque alle commissioni rogatorie per ragioni di cautela processuale, sebbene tanto nelle norme della direttiva n. 77/799/CEE quanto in quelle più recenti del regolamento CE n. 1798/2003 vi sia spazio per un'estensione all'impiego penale delle risultanze acquisite in sede di cooperazione amministrativa. Su questi aspetti cfr. PEZZUTO, *Paradisi ...*, cit. p. 338-346

per assistere ad una verifica fiscale condotta dall'Autorità fiscale dello Stato ospitante (art. 6, par. 2).

Resta fermo, però, che la decisione sull'accoglimento di simili richieste è rimessa alla discrezionalità dello Stato al quale sono rivolte¹²⁸, che le richieste devono essere chiaramente motivate¹²⁹ e che dopo l'accoglimento delle stesse siano rispettate le procedure stabilite dallo Stato cui sono rivolte¹³⁰. L'ipotesi indicata nel par. 1 richiede anche il consenso scritto delle persone interessate.

A ben vedere, l'art. 6 della direttiva n. 77/799/CEE stabilisce già da tempo la possibilità dei funzionari dello Stato richiedente di collaborare all'acquisizione delle informazioni recandosi personalmente nello Stato richiesto, anche se la subordina ad espliciti accordi tra le Amministrazioni interessate¹³¹. Non è, dunque, la possibilità di eseguire le attività all'interno del territorio di un altro Stato il reale elemento di novità dell'Accordo. Colpiscono, piuttosto, la notevole autonomia che la norma (quanto meno il par. 1) riconosce ai rappresentanti incaricati di eseguire l'accesso¹³² e la circostanza che l'Accordo contiene l'intera disciplina dello strumento e non necessita di ulteriori manifestazioni di volontà o integrazioni di disciplina. In entrambi i profili di novità si rileva una forte orientamento dell'accordo alla tutela degli interessi degli Stati richiedenti che, come già ampiamente rilevato, sono di norma i Paesi dell'area OCSE.

Secondo il Commentario¹³³, la norma va in aiuto delle piccole giurisdizioni, che non dispongono di risorse sufficienti a gestire le richieste di informazioni provenienti dagli Stati contraenti. In realtà, pare che, ancora una volta, essa si collochi in quel contesto di ampliata cooperazione teso a favorire principalmente gli Stati «importatori» di informazioni migliorando i parametri di effettività dello scambio.

5.d) Possibilità di declinare le richieste

L'art. 7 dell'Accordo disciplina le ipotesi in presenza delle quali la richiesta di assistenza può essere discrezionalmente, ma motivatamente, rifiutata. Va sottolineato che, secondo il Commentario, il rifiuto deve essere attentamente valutato e lo Stato destinatario della richiesta deve comunicarne i motivi allo Stato richiedente¹³⁴. Sul punto del rifiuto, la diversità dell'Accordo in esame rispetto alle altre forme di cooperazione già esistenti è molto evidente e pone in luce il deciso cambiamento di prospettiva assunto dall'OCSE in ordine al problema della reciprocità negli accordi con gli Stati terzi.

¹²⁸ Commentario, par. 66 (con riferimento alle verbalizzazioni di testimonianze ed alle consultazioni di registri contabili di cui al comma 1°) e par. 67 (con riferimento alle ispezioni fiscali di cui all'art. 6, comma 2°).

¹²⁹ Par. 68 del Commentario.

¹³⁰ Art. 6, comma 3°, e par. 70 del Commentario.

¹³¹ Le nostre norme interne (l'art. 31, comma 3°, D.P.R. n. 600/73 in materia di accertamento delle imposte sui redditi, dopo le modifiche apportate dal D.P.R. n. 506/82) dispongono con criteri di generalità che l'Amministrazione finanziaria italiana, al fine di corrispondere all'obbligo di fornire le informazioni richieste dagli altri Stati europei, «può autorizzare la presenza sul territorio dello Stato di funzionari delle Amministrazioni fiscali degli altri Stati membri».

¹³² Il par. 66 del Commentario ammette che l'Autorità fiscale dello Stato ospitante possa (e non debba necessariamente) partecipare a tutte le attività di acquisizione delle informazioni svolte dallo Stato richiedente nel suo territorio.

¹³³ Ancora al par. 66.

¹³⁴ Commentario, par. 71.

Infatti, la stessa Convenzione tra Consiglio d'Europa e OCSE del 1988 mantiene un perfetto equilibrio di forze tra le parti contraenti, prevedendo nel Capitolo IV («*Provisions relating to all forms of assistance*») tra le cause che impediscono di dare corso alle richieste le limitazioni generali derivanti dalle norme interne sulla tutela dei diritti dei contribuenti¹³⁵ e quelle basate sul principio di stretta reciprocità, presenti nella Direttiva 77/799/Cee e nell'art. 26 del Modello OCSE¹³⁶. La Convenzione, in aggiunta a quanto indicati nel paragrafo 2 del Modello OCSE, stabilisce che lo Stato cui è diretta la richiesta può rifiutare l'informazione se la comunicazione può contrastare con «i propri interessi essenziali»¹³⁷, se può portare ad applicare nello Stato richiedente un'imposizione «contraria ai principi impositivi generalmente accettati»¹³⁸ o se l'assistenza richiesta condurrebbe ad una discriminazione tra un cittadino dello Stato cui è diretta la richiesta ed i cittadini dello Stato richiedente¹³⁹.

Nessuna di tali limitazioni è prevista nel nuovo Accordo. Anzi, l'art. 7 del nuovo Accordo, nel delineare le cause che legittimano l'esclusione dell'assistenza, disciplina in modo del tutto particolare le cause che legittimano uno Stato contraente a rifiutare l'assistenza richiesta, rivisitando completamente i casi già presenti nell'art. 26 del Modello OCSE.

Di notevole rilievo ai fini che qui interessano è la norma in cui viene stabilito che lo Stato destinatario della richiesta non è tenuto a darvi corso se questa è contraria alle leggi del solo Stato richiedente¹⁴⁰. Così facendo, pertanto, il nuovo accordo legittima la richiesta di informazioni anche se questa contrasta con le leggi dello Stato cui la stessa è rivolta. Nell'art. 26 del Modello OCSE, invece, sulla base di un criterio di stretta reciprocità, viene escluso il diritto di uno Stato di ottenere da un altro Stato informazioni che non sarebbero ottenibili né secondo il diritto interno dello Stato cui la richiesta è rivolta né secondo il diritto interno dello Stato richiedente. È evidente, pertanto, la notevole incisività della procedura prevista dall'Accordo rispetto a quella disciplinata dal Modello¹⁴¹.

In definitiva, mentre tutta l'attuale regolamentazione in materia di scambio di informazioni appare rivolta soprattutto alla tutela degli interessi dello Stato destinatario della richiesta¹⁴², il nuovo Accordo sembra orientato a soddisfare concretamente gli interessi degli Stati richiedenti.

¹³⁵ L'OCSE, *Commentary on the provisions of the Convention*, cit., sub art. 21, par. 186, ivi, 374, sottolinea che «*the rights and safeguards of persons under national laws and administrative practices are not reduced in any way by the convention*».

¹³⁶ Ad avviso dell'OCSE, *Commentary* ..., cit., sub art. 1, par. 10, ivi, 340, la previsione di tali norme (in particolare quelle in materia di reciprocità) «*is also a factor in the development of mutual assistance because a State which wishes to draw more benefits from the Convention will be encouraged to offer more extensive assistance to other States*».

¹³⁷ Il Modello Consiglio d'Europa/OCSE fa uso del termine «*essential interest*» tanto alla lettera (b) quanto alla lettera (d) dell'art. 21, par. 2. Sul punto ADONNINO, *Lo scambio di informazioni* ..., cit., p. 910-911. Il Commentario del detto modello (par. 191) afferma che la citata norma non fornisce alcuna definizione del concetto rinviando la sua interpretazione ad ogni singolo caso concreto. Tuttavia, il par. 199 dello stesso Commentario afferma che tale previsione «*concerns the vital interests of the State itself*», lasciando intendere che gli «*essential interests*» che possono precludere lo scambio sono quelli in grado di compromettere la stessa sopravvivenza dello Stato destinatario della richiesta.

¹³⁸ Art. 21, par. 2, lettera (e) del Modello di Convenzione. Sul punto, il Commentario (par. 200) afferma in modo molto generico che «*this might be the case, for instance, where the requested State considers that taxation in the applicant State is confiscatory or where it considers that the taxpayer's punishment for the tax offence would be excessive*».

¹³⁹ Art. 21, par. 2, lettera (f) del Modello di Convenzione. Il Commentario (par. 203) precisa in proposito che questa restrizione deve applicarsi tanto ai profili procedurali quanto ai profili sostanziali del tributo.

¹⁴⁰ Art. 7, par. 1, dell'Accordo, sul quale v. par. 72 del Commentario.

¹⁴¹ Il par. 82 del Commentario precisa che il secondo periodo del par. 2 dell'art. 7 «*overrides any domestic laws or practices that may treat information as a trade, business industrial, commercial or professional secret or trade process*».

¹⁴² È da condividere l'opinione espressa in questo senso da ADONNINO, *Lo scambio di informazioni* ..., cit., p. 917.

5.e) *Obblighi di riservatezza*

La disciplina della riservatezza delle informazioni scambiate tra gli Stati contraenti ha avuto sempre un rilievo centrale nel dibattito concernente la disciplina della cooperazione fiscale internazionale ed ha subito nel tempo una forte evoluzione per l'esigenza di fornire ai privati le garanzie necessarie ad assicurare un'adeguata protezione di interessi normalmente protetti in ambito domestico¹⁴³. In effetti, mentre nell'art. 26 del Modello OCSE del 1963 la segretezza delle informazioni era tutelata in modo molto rigoroso prevedendo che queste dovessero essere trattate dallo Stato ricevente nel rispetto delle norme del segreto vigenti nello Stato di origine¹⁴⁴, nella versione del 1977 (rimasta su questo punto immutata) tale rigore è stato attenuato, prevedendosi che le informazioni devono essere trattate come segrete secondo le leggi dello Stato ricevente¹⁴⁵. Analoghe disposizioni sono previste dall'art. 7 della Direttiva n. 77/799/CEE, il quale, tuttavia, mantiene nel suo par. 2 una sorta di clausola di salvaguardia a favore degli Stati membri che prevedono per i loro scopi interni limiti più severi di quelli dello Stato membro richiedente¹⁴⁶.

Come già ricordato¹⁴⁷, molto meno garantista è la Convenzione tra il Consiglio d'Europa e l'OCSE del 1988, la quale, sotto questo particolare profilo, «ha suscitato non poche preoccupazioni per la scarsa tutela offerta ai diritti dei contribuenti»¹⁴⁸.

Tenuto conto dello specifico scopo a cui è diretto, l'Accordo realizza un accettabile compromesso tra i diritti delle persone che si trovano nello Stato che riceve la richiesta e l'esigenza di un effettivo scambio di informazioni¹⁴⁹. Su questo punto, esso sembra mantenersi sulla linea tracciata dall'art. 26 del Modello OCSE. Anzi, prevede l'ulteriore cautela che la rivelazione dell'informazione ricevuta a soggetti terzi deve essere subordinata al consenso scritto dello Stato che l'ha fornita¹⁵⁰.

Diversamente dall'art. 26 del Modello OCSE, l'art. 8 dell'Accordo considera le informazioni ricevute da uno degli Stati contraenti come «confidenziali»¹⁵¹, senza fare alcun riferimento alla legislazione interna degli Stati contraenti¹⁵². Ciò contribuisce ad accreditare l'idea che il termine «confidenziale» utilizzato dall'art. 8 dell'Accordo, sicuramente più blando di quello di «segreto» utilizzato dall'art. 26 del Modello

¹⁴³ Sul punto FEDELE, *Prospettive e sviluppi ...*, cit., 51.

¹⁴⁴ Secondo ADONNINO, *Lo scambio di informazioni ...*, cit., p. 912, il Modello del 1963 «dava una garanzia assoluta di protezione del segreto».

¹⁴⁵ ADONNINO, *Lo scambio di informazioni ...*, cit., p. 912, rileva che la nuova versione prevede «una protezione della segretezza non più assoluta ma relativa», osservando, peraltro, che tale riduzione di protezione «si accompagna con il limite ulteriore secondo cui le informazioni possono essere comunicate solamente a determinate persone e possono essere comunicate solamente a determinate persone». In senso analogo BAVILA, *Some issues ...*, cit., 301.

¹⁴⁶ In questo caso si prevede che nessuno Stato membro può essere obbligato a fornire informazioni a norma della Direttiva «qualora lo Stato cui le informazioni sono fornite non si impegni a rispettare detti limiti più severi». Sul punto cfr. ancora ADONNINO, *Lo scambio di informazioni ...*, cit., p. 913.

¹⁴⁷ Si veda a tal proposito *supra*, par. 1.

¹⁴⁸ Così SACCHETTO, *L'evoluzione ...*, cit., Parte II, 499.

¹⁴⁹ Per tale valutazione si veda, a proposito dell'art. 1, il par. 6 del Commentario all'Accordo.

¹⁵⁰ Art. 8, ultima frase, sul quale v. par. 97 del Commentario.

¹⁵¹ Il Par. 94 del Commentario precisa che alcuni Stati contraenti potrebbero preferire di utilizzare il termine «segreto» in luogo del termine «confidenziale», considerando i due termini come sinonimi.

¹⁵² Nemmeno il Commentario fornisce maggiori ragguagli in proposito. Unico ausilio è fornito al par. 94, ove si evidenzia che «*Respect for the confidentiality of information is necessary to protect the legitimate interest of taxpayers*».

OCSE, vada interpretato in modo autonomo, alla luce delle finalità complessive dell'Accordo e nel rispetto dei criteri dell'ermeneutica normalmente adottati nel diritto internazionale (tributario).

Ancora in analogia con l'art. 26 del Modello, l'art. 8 dell'Accordo limita l'uso delle informazioni da parte delle persone o autorità che ne vengono legittimamente in possesso a seguito dello scambio al solo scopo dell'accertamento e della riscossione in relazione alle imposte indicate nel precedente art. 3.

Anche su questo punto l'Accordo è apertamente ispirato al criterio della reciprocità «formale»¹⁵³. Tuttavia, se si ricorda quanto sia sbilanciato l'interesse ad acquisire le informazioni, l'abbassamento del livello di protezione delle informazioni non può che andare, ancora una volta, a vantaggio dei soli Stati contraenti titolari di tale interesse.

¹⁵³ Il par. 94 del Commentario sottolinea al riguardo che «Mutual assistance between competent authorities is only feasible if each is assured that the other will treat with proper confidence the information, which it obtains in the course of their co-operation».

Giurisdizione in materia di imposta sulle società nell'U.E. e differenza tra filiali e sussidiarie; dislocazione distinta da discriminazione e disparità; un appello alla territorialità

Peter J. Wattel*

1. I temi

L'obiettivo del presente articolo è di analizzare (i) se la normativa CE prevede che le sussidiarie (residenti ai fini fiscali) e le filiali (non residenti ai fini fiscali) delle società non residenti siano trattate esattamente allo stesso modo ai fini dell'imposta sulle società nello Stato della fonte e nello Stato di residenza e (ii) se (gruppi di) contribuenti che scelgono di essere soggetti a diverse giurisdizioni fiscali sono nella stessa posizione di (gruppi di) contribuenti che sono soggetti ad una sola giurisdizione fiscale.

Finora, la Corte di giustizia delle Comunità europee (di seguito «C. giust. CE» o «la Corte») richiede allo Stato della fonte di accordare alle filiali di società non residenti lo stesso trattamento fiscale delle società residenti (quali le sussidiarie locali di società madri estere), anche se ciò significa, come nel caso *Saint Gobain*¹, concedere alla filiale di una società non residente dei benefici che un trattato fiscale con uno Stato terzo limita esplicitamente ai residenti. Inoltre, la Corte finora richiede allo Stato d'origine di trattare i contribuenti che si spostano all'estero nello stesso modo in cui sono trattati i contribuenti che fanno un investimento simile nel proprio paese.

Tuttavia, prima o poi, la Corte dovrà riconoscere che le filiali e le sussidiarie non sono uguali sotto tutti i punti di vista, e che essere soggetto a due o più ordinamenti tributari non è la stessa cosa che essere soggetti ad una sola giurisdizione (almeno non se la sovranità fiscale nazionale significa qualcosa e il rinvio alla Corte non rappresenta soltanto una formalità). Bisognerà riconoscere che esiste un quarto concetto, diverso da quelli di discriminazione, restrizione e disparità, vale a dire la «dislocazione», e bisognerà riconoscere che le differenze nel diritto civile e societario tra filiali e sussidiarie (soprattutto l'assenza o la presenza di una soggettività fiscale separata e la responsabilità dei debiti fiscali) possono giustificare differenze di trattamento fiscale.

Sfortunatamente, l'attuale diritto tributario internazionale ignora in larga misura le differenze tra filiali e sussidiarie nel diritto civile, e lo fa in maniera incoerente, se

* Avvocato generale presso la Corte Suprema dei Paesi Bassi (*Hoge Raad der Nederlanden*) e Professore di diritto tributario europeo presso l'Università di Amsterdam. Il presente articolo costituisce una versione rielaborata di una presentazione fatta all'edizione 2003 del Meeting di fiscalità internazionale di Napoli *Spring in Naples*, 23-24 aprile 2003, sul tema *La Tassazione dei Gruppi multinazionali di imprese*.

¹ Causa C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain contro Finanzamt Aachen-Innenstadt*, [1999] Racc. I-6161.

non addirittura opportunistica. Gli esempi più rilevanti di tale inosservanza fiscale della realtà del diritto civile sono (i) la norma – incompleta e incoerente – della fittizia indipendenza/contabilità separata dell'articolo 7(2) del Modello di Convenzione fiscale dell'OCSE, che prevede che le filiali e le loro sedi centrali estere fingano di essere entità giuridiche separate che hanno rapporti di assoluta indipendenza l'una dall'altra (ma senza riconoscere «i debiti interni») e, (ii) al contrario, la legislazione delle CFC² che ignora la soggettività giuridica separata delle sussidiarie estere, fingendo in un modo o nell'altro che si tratti di filiali ai fini di assoggettarne ad imposta gli utili correnti (ma senza importarne le perdite).

Il problema sorge quando si tratta di stabilire come occorre affrontare, dal punto di vista della normativa CE, questi due problemi relativi a (i) le differenze fiscali tra filiali e sussidiarie, e (ii) la frammentazione territoriale (dislocazione) di un operatore economico, o quanto meno della sua base imponibile.

Utilizzerò i termini «filiale» e «stabile organizzazione» come sinonimi.

2. Le attuali distinzioni del diritto tributario internazionale tra sussidiarie e filiali

Il diritto tributario internazionale consolidato non tratta nello stesso modo le filiali estere e le sussidiarie estere. Opera almeno nove distinzioni tra filiali (stabili organizzazioni) e sussidiarie. Tali differenze vengono elencate di seguito: cinque differenze dal punto di vista dello Stato fonte, tre dal punto di vista dello Stato di origine e una da entrambi i punti di vista. Ho cercato di essere più o meno esaustivo, ma temo di non esserlo stato.

2.1 Differenze dal punto di vista dello Stato della fonte (Stato della filiale o sussidiaria):

(i) Nesso

È necessario che un investimento o un'attività all'estero abbiano una certa consistenza e durata per poterli qualificare come stabile organizzazione e poter quindi essere oggetto di tassazione nello Stato della fonte beneficiando dell'eliminazione della doppia imposizione nello Stato di origine. Il concetto di «stabile organizzazione» è stato sviluppato ai fini dell'allocazione degli utili a livello internazionale; rappresenta un nesso per la ripartizione della giurisdizione fiscale. Quanto alla soggettività tributaria di una sussidiaria, d'altra parte, non è richiesta alcuna consistenza particolare: la semplice residenza o persino semplicemente l'atto costitutivo costituiscono un nesso sufficiente per la tassazione.

(ii) Imposta sui conferimenti

Il conferimento di attività ad una filiale non è soggetto ad imposta sui conferimenti nello Stato della fonte. Tale imposta può essere applicata nello Stato d'origine

² CFC = *Controlled Foreign Companies* – Società controllate estere.

della società se detto Stato applica l'imposta e se il denaro necessario al finanziamento della filiale è stato raccolto mediante l'emissione di azioni. La capitalizzazione di una sussidiaria può essere soggetta ad imposta sui conferimenti nello Stato ospite se detto Stato applica tale imposta³.

(iii) Ritenuta d'acconto sui dividendi

La distribuzione degli utili da parte di una sussidiaria alla propria società madre è assoggettata a ritenuta d'acconto sui dividendi nello Stato della sussidiaria a meno che un trattato fiscale o la Direttiva CE «Madri-figlie» non proibisca l'applicazione di tale imposta; il rimpatrio degli utili da una filiale alla propria sede centrale non costituisce una distribuzione degli utili e pertanto non è soggetta a tale ritenuta d'acconto (ai fini di un equo trattamento economico, tuttavia, alcuni Stati in cui sono situate le filiali applicano un'imposta sugli utili della filiale al momento del trasferimento all'estero di detti utili, o una ritenuta d'acconto secondaria sulla distribuzione da parte della sede centrale estera degli utili della filiale, ma entrambi questi sistemi sono vietati dal Modello di Convenzione fiscale OCSE);

(iv) Residenza: accesso ai trattati fiscali, allo sgravio unilaterale e ai benefici fiscali interni

Si tratta della differenza di maggior rilievo dal punto di vista della legislazione CE. Una filiale non è considerata residente ai fini fiscali nello Stato ospite, mentre una sussidiaria costituita o gestita localmente è considerata residente. Le conseguenze di tale distinzione sono che:

– una filiale non ha accesso ai trattati fiscali conclusi dallo Stato interessato (i trattati fiscali limitano il campo di applicazione ai residenti di uno degli Stati contraenti); d'altra parte una sussidiaria ha invece accesso e quindi beneficia dell'eliminazione della doppia imposizione per il reddito proveniente da uno Stato terzo. Nel caso *Saint Gobain*⁴, la Corte non ha riconosciuto questa differenza; ha richiesto allo Stato della filiale di estendere alle filiali benefici simili al credito o all'esenzione previsti dal trattato per i dividendi provenienti da uno Stato terzo ricevuti da sussidiarie residenti. Apparentemente, nessuno ha fatto osservare alla Corte che indirettamente una filiale ha accesso ai trattati fiscali, e cioè al trattato tra lo Stato terzo e lo Stato di residenza della società di cui la filiale è residente, e che occorre prendere in considerazione anche il trattato fiscale tra lo Stato della filiale e lo Stato della sede centrale, per cui è troppo semplice affermare che soltanto lo Stato della filiale è responsabile dell'eliminazione della doppia imposizione sul reddito passivo dello Stato terzo nei confronti della società, soprattutto se lo Stato della sede centrale applica il metodo del credito per la prevenzione della doppia imposizione degli utili della filiale⁵;

³ FARMER-LYAL, *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford 1994, Prefazione, la considerano «... come un'imposta perversa, che avrebbe dovuto essere abolita da tempo».

⁴ Causa C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain contro Finanzamt Aachen-Innenstadt*, [1999] RACC. I-6161.

⁵ Vedi TERRA-WATTEL, *European Tax Law*, Kluwer Law International, London/The Hague/New York, terza edizione, p. 91.

– una filiale (non residente) viene tassata soltanto sugli utili provenienti dallo Stato di appartenenza (obbligazione tributaria limitata); d'altra parte una sussidiaria è soggetta ad un'obbligazione tributaria illimitata ed è pertanto tassata sugli utili mondiali (si spera con l'eliminazione bilaterale o unilaterale della doppia imposizione per gli utili di fonte estera). Nel caso *Futura Participations*⁶ la Corte ha sostenuto, in maniera piuttosto sconcertante, che non si può ritenere che tale sistema, «che è conforme al principio fiscale di territorialità», comporti alcuna discriminazione vietata dal Trattato CE;

– poiché una filiale solitamente non ha accesso ai trattati fiscali, non le verrà di regola nemmeno concessa la prevenzione unilaterale della doppia imposizione internazionale per il reddito passivo proveniente da Stati terzi. Nel caso *Saint Gobain*, la Corte ha considerato incompatibile con il diritto comunitario l'assenza di credito o esenzione unilaterale per i dividendi provenienti da uno Stato terzo ricevuti da una filiale. Vorrei nuovamente far osservare che si sarebbe dovuta considerare la prevenzione della doppia imposizione tra lo Stato della sede centrale e il terzo Stato e tra lo Stato della sede centrale e lo Stato della filiale;

– una filiale (non residente) spesso non beneficia automaticamente degli stessi benefici fiscali previsti per un residente. Ad esempio, nel caso *Avoir fiscal*,⁷ il credito imputato dalla Francia è stato rifiutato alle filiali di società non residenti, sebbene i dividendi a cui si riferiva il credito, fossero attribuibili e tassati in capo alla filiale francese; nel caso *Commerzbank*,⁸ il supplemento del rimborso di imposta è stato rifiutato alla filiale britannica di una banca tedesca perché non era residente né aveva la nazionalità; e nel caso *Royal Bank of Scotland*,⁹ potevano usufruire dell'aliquota fiscale privilegiata per le banche soltanto le banche residenti e non le filiali di banche estere.

(v) Accesso al regime dei redditi di gruppo

Le filiali, a differenza delle sussidiarie, non possono essere ammesse a beneficiare delle agevolazioni di gruppo o dei piani di unità fiscale (intesi ad eliminare le fattispecie imponibili intrasocietarie e una gestione eccessivamente onerosa nell'ambito di gruppi di imprese associate). Tuttavia, attualmente gli Stati membri tengono spesso conto della legislazione CE, e ammettono le filiali di società costituite in altri Stati membri a beneficiare di tali regimi. Ma il caso *ICI*¹⁰ riguardava un piano di gruppo del Regno Unito che aveva erroneamente rifiutato il consolidamento degli utili e delle perdite *interne* ad un consorzio britannico nel caso avessero avuto troppe sussidiarie estere, e i casi *Metallgesellschaft* e *Hoechst*¹¹ erano relativi ad un regime di consolidamento ai fini dell'acconto dell'imposta sulle società (*advance corporation tax*) che era stata negata ai gruppi di società con società madri estere.

⁶ Causa C-250/95, *Futura Participations SA*, [1997] RACC. I-2471.

⁷ Causa 270/83, *Commissione contro Francia (Avoir fiscal)*, [1986] RACC. 0273.

⁸ Causa C-330/91, *Commerzbank AG*, [1993] RACC. I-4017.

⁹ Causa C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, [1999] RACC. I-2651.

¹⁰ Causa C-264/96, *Imperial Chemical Industries PLC contro Kenneth Hall Colmer*, [1998] RACC. I-4695.

¹¹ Cause congiunte C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd a.o. e Hoechst AG a.o.*, [2001] RACC., I-1727.

2.2 Differenze dal punto di vista dello Stato d'origine (Stato della sede centrale o della società madre):

(vi) Costi finanziari a livello di società madre/sede centrale

I costi, sostenuti da una società non residente per finanziare una filiale, sono deducibili nello Stato della filiale. Al contrario, i costi sostenuti da una società madre estera per il finanziamento della propria sussidiaria locale, spesso non sono deducibili nello Stato della sussidiaria (costringendo così i gruppi a «ridurre il debito» per permettere alla sussidiaria di richiedere il prestito localmente, presumibilmente a costi più elevati), e probabilmente non sono deducibili nello Stato della società madre se quest'ultimo esenta le distribuzioni di dividendi in capo alla società madre. Lo Stato della sussidiaria riterrà che la sussidiaria non è il debitore e che gli interessi non sono pagati da un contribuente soggetto alla giurisdizione fiscale dello Stato della sussidiaria, mentre lo Stato della società madre riterrà che non è possibile che gli sia richiesto di accettare deduzioni che sono effettivamente collegate agli utili prodotti e tassati nello Stato della sussidiaria ed esentati nello Stato della società madre. E' ancora pendente dinanzi alla Corte il caso *Bosal Holding*¹² nel quale l'olandese *Hoge Raad* faceva domanda di pronuncia pregiudiziale in merito alla seguente questione: se gli articoli 43 e 48 del Trattato CE si oppongano a che lo Stato della società madre rifiuti la deduzione dei costi sostenuti a livello di società madre per il finanziamento di sussidiarie che producono soltanto utili imponibili fuori dalla giurisdizione fiscale dello Stato della società madre.

(vii) Compensazione delle perdite; importazione temporanea delle perdite della filiale

Le perdite sostenute dalle filiali estere attualmente vengono compensate con gli utili della sede centrale e pertanto riducono l'imponibile della società nel proprio Stato di residenza. Tali deduzioni sono tuttavia recuperate negli anni successivi in quanto, se le perdite precedentemente dedotte non sono recuperate, non è possibile beneficiare dell'eliminazione della doppia imposizione.¹³ Al contrario, le perdite subite da una sussidiaria estera non possono essere compensate con gli utili della società madre (non saranno «importate» nello Stato di residenza, nemmeno in via temporanea); tali perdite dovranno essere riportate negli esercizi fiscali in cui la sussidiaria estera ha utili con cui compensarle. Pertanto, se l'investimento estero è incanalato attraverso una sussidiaria locale, le possibilità di compensazione delle perdite sono ripartite per persona giuridica. Dinanzi alla C. giust. CE è pendente una questione in cui la stessa è stata invitata a pronunciarsi in via pregiudiziale dalla Corte Suprema di Giustizia

¹² La sentenza è stata emanata il 18/9/03 Causa C-168/01, *Bosal Holding BV contro Staatssecretaris van Financiën*. All'epoca della presentazione della presente relazione il caso era ancora pendente; le Conclusioni dell'Avvocato generale Alber sono state pubblicate il 24 settembre 2002.

¹³ Alcuni Stati di residenza applicano un termine di prescrizione entro il quale le perdite delle filiali estere temporaneamente importate devono essere compensate dai successivi utili delle filiali (e pertanto la deduzione delle perdite nello Stato di residenza deve essere recuperata) solitamente di cinque anni. Dopo cinque anni, le perdite delle filiali non compensate saranno reinserite negli utili imponibili della società. Se nello Stato di residenza non viene applicato alcun limite di prescrizione e la filiale estera viene liquidata dopo aver subito delle perdite, tali perdite estere saranno state importate in maniera definitiva dallo Stato di residenza della società.

(Inghilterra e Galles) nel caso *Marks & Spencer*¹⁴, concernente perdite, subite dalle sussidiarie francese, tedesca e belga del gruppo *Marks & Spencer* con sede nel Regno Unito. Il gruppo *Marks & Spencer* sostiene che il Regno Unito dovrebbe consentire la deduzione di tali perdite delle sussidiarie da parte della società madre britannica, dal momento che ammette la deduzione delle perdite delle filiali estere e (attraverso regimi di tassazione di gruppo) delle perdite delle sussidiarie britanniche.

(viii) Differimento

Gli utili delle filiali estere sono attualmente tassati dallo Stato di residenza della società (con l'eliminazione bilaterale o unilaterale della doppia imposizione). Al contrario, gli utili di una sussidiaria estera saranno assoggettati ad imposta nello Stato della società madre soltanto dopo essere stati distribuiti come dividendi alla società madre (salvo i casi in cui si applichi qualche forma di legislazione relativa alle CFC¹⁵). Ciò comporta notevoli sfasamenti nella tempistica dell'imposizione, che assumono particolare rilievo se lo Stato della società madre applica un sistema di credito invece di un sistema di esenzione per prevenire la doppia imposizione, e l'aliquota fiscale dello Stato della sussidiaria è inferiore all'aliquota dello Stato della società madre.

2.3 Differenze da entrambi i punti di vista:

(ix) Pagamenti «interni»

Interessi, canoni e canoni di locazione tra le sussidiarie e le loro società madri sono considerate deducibili/imponibili ai fini fiscali, a condizione che soddisfino lo standard della libera concorrenza dell'OCSE (ovvero rapporti analoghi a quelli di due società non collegate), poiché scaturiscono da un contratto civilistico (prestito, accordo di licenza, *leasing*, ecc.) tra due persone legalmente indipendenti. Pagamenti simili tra filiali e le loro sedi centrali, d'altra parte, non sono generalmente accettati come deducibili/imponibili in quanto in base al diritto civile una società non può essere debitore né avere un contratto con se stessa. La *Hoge Raad* olandese, ad esempio, accetta la deduzione di pagamenti di interessi dagli utili di una filiale soltanto se la società (sede centrale) non ha fornito denaro alla filiale dal capitale proprio, ma lo ha preso in prestito da terzi.¹⁶

Prima o poi, tutte queste differenze saranno contestate dinanzi alla Corte se non si intraprende un'azione a livello comunitario.

¹⁴ Non sono riuscito a trovare il numero di causa sul sito della Corte, ma gli avvocati tributaristi britannici che hanno partecipato alla terza Conferenza internazionale di diritto tributario a Rust, Austria, 6-10 giugno 2003, mi hanno assicurato che il caso era stato appena presentato alla Corte.

¹⁵ La legislazione sulle CFC ha come obiettivo fondamentale il reddito di fonte estera, occultato in entità controllate situate in giurisdizioni estere con regimi privilegiati; il risultato è che gli utili delle CFC vengono tassati come se la CFC fosse una filiale e cioè in pratica in capo alla società madre. Il meccanismo può risultare intricato (attribuzione alla società madre di un utile presuntivo, presunta trasparenza della sussidiaria, presunta distribuzione di dividendi, necessità di aggiustamento al valore di mercato a livello della società madre), ma il risultato è che gli utili della sussidiaria vengono tassati in capo alla società madre (con esenzione dalla doppia imposizione nella misura in cui c'è stata tassazione nello Stato della sussidiaria).

¹⁶ *Hoge Raad der Nederlanden*, 7 Maggio 1997, n. 30 294, BNB 1997/263.

3. Valutazione delle differenze dal punto di vista della legislazione CE

3.1 Criteri di valutazione

La libertà di stabilimento (Articoli 43-48 del Trattato CE) richiede innanzitutto la non-discriminazione da parte dello Stato ospite della filiale o della sussidiaria (uguaglianza del mercato) e la non limitazione da parte dello Stato ospite della società (madre) (accesso e uscita dal mercato). Una differenza di trattamento fiscale tra la situazione interna e la situazione transfrontaliera o qualunque altra limitazione (Stato di residenza), e tra un residente e un non residente (Stato ospite) può essere giustificata soltanto da differenze obiettive della situazione di fatto,¹⁷ o da esigenze imperative di interesse pubblico (come, in ambito fiscale, la necessità di combattere la frode e l'abuso, la necessità di supervisione fiscale, e la salvaguardia della coerenza del sistema fiscale), a condizione che la misura restrittiva sia adeguata e proporzionata a tal fine.¹⁸ In secondo luogo, la libertà di stabilimento concede agli operatori economici la libertà di scelta della forma giuridica, vale a dire la libertà di scelta tra un'agenzia, una filiale e una sussidiaria. Anche a questo riguardo, soltanto differenze obiettive tra le forme giuridiche possono giustificare differenze nel trattamento fiscale. L'unica differenza di questo tipo può essere quella che una filiale (e un'agenzia) non è una persona giuridica separata, ma parte della società di cui è filiale.

La libertà di stabilimento è, pertanto, una libertà complessa in quanto contiene due norme di non discriminazione e non restrizione, e le filiali e le sussidiarie rientrano in entrambe: né l'attraversamento delle frontiere, né la scelta della forma giuridica con la quale viene attraversata la frontiera, possono essere limitate senza ragioni imperative di interesse pubblico.

3.2 Le filiali e le sussidiarie sono comparabili?

Nel caso *Schumacker*¹⁹ e nel recente caso *De Groot*,²⁰ la Corte ha sfortunatamente assunto una posizione secondo cui i residenti e i non residenti non sono, in linea di principio, in una situazione comparabile ai fini dell'imposizione diretta (secondo me, le ragioni che espone a giustificazione della sua posizione e del fatto che non tiene in considerazione il requisito del trattamento nazionale da parte dello Stato ospite non sono affatto convincenti), ma evidentemente in questi casi la Corte pensava unicamente a persone fisiche e soltanto ad un diverso trattamento dei non residenti in relazione agli sgravi fiscali personali come gli sgravi per oneri familiari. Ovviamente, non sono in gioco le persone fisiche e gli sgravi personali quando si discutono le conseguenze fiscali degli investimenti all'estero attraverso una filiale di una società non residente o di una sussidiaria residente di una società madre estera.

La libertà di forma giuridica, secondo me, non significa che non possono esistere differenze nell'imposizione di una stabile organizzazione e l'imposizione di

¹⁷ Causa C-107/94, *Asscher*, [1996] RACC. I-3089.

¹⁸ Causa C-55/94, *Reinhard Gebhard*, [1995] RACC. 4165.

¹⁹ Causa C-279/93, *Roland Schumacker*, [1995] RACC. I-0225.

²⁰ Causa C-385/00, *De Groot contro Staatssecretaris van Financiën*, del 12 dicembre 2002.

una sussidiaria locale, ma soltanto che tali differenze dovrebbero essere generate e spiegate dal fatto che una filiale non è una persona giuridica indipendente, al contrario di una sussidiaria. Se non esistessero differenze, la libertà di scelta sarebbe priva di significato, dal momento che è impossibile operare una scelta sensata tra due cose assolutamente identiche sotto tutti i punti di vista. Ritengo pertanto che la libertà di scelta tra una sussidiaria e una filiale non sia limitata dal fatto che una società madre non residente non è soggetta agli obblighi previsti per la sua sussidiaria mentre una sede centrale non residente è responsabile per gli obblighi da essa assunti in relazione alle operazioni della sua filiale, a condizione che lo stesso valga anche per le corrispondenti situazioni interne. Questa differenza fondamentale di posizioni legali (soggettività) di una società sussidiaria e di una filiale comporterà naturalmente differenze di tassazione. Ed è proprio questo il motivo per cui in un caso viene scelta una forma, e in altri casi un'altra; è questo che rende significativa la scelta di un'adeguata forma giuridica. Ad esempio, se si prevedono perdite iniziali, si può scegliere la forma di filiale per gli investimenti esteri, poiché tale forma permette generalmente la compensazione delle perdite con gli utili nazionali della sede centrale. Se la scelta operata è fiscalmente meno favorevole per un determinato aspetto, non si può sostenere su quell'aspetto che l'ineguaglianza legata alla differenza di forma giuridica ostacoli la libertà di scelta. Una scelta comporta delle conseguenze, altrimenti non è una scelta. Perciò, filiali e sussidiarie non rappresentano casi totalmente uguali.

Tuttavia, come già osservato, il diritto tributario internazionale vigente stabilisce in parte che una filiale è un'entità giuridica separata, addirittura un'entità giuridica *indipendente* dalla società di cui è parte (lo standard della libera concorrenza: art. 7(2) del Modello di Convenzione fiscale OCSE). Questo standard di libera concorrenza è assolutamente fittizio (filiale e sede centrale *non* sono, d'altra parte, totalmente separate e indipendenti), ma fornisce alle Amministrazioni fiscali e ai contribuenti un criterio più o meno obiettivo per la ripartizione di profitti e perdite internazionali, soprattutto ai fini della determinazione dei prezzi di trasferimento, tra una sede centrale e le sue filiali. La finzione della libera concorrenza (contabilità separata) viene mantenuta soltanto fino ad un certo punto: solo nella misura in cui è necessaria per la determinazione e la ripartizione degli utili internazionali. Una filiale *non* è riconosciuta come detentore separato di diritti e obblighi legali ai fini fiscali (non può, ad esempio, pagare interessi deducibili alla propria sede centrale), né in qualità di residente, né come destinatario di un trattato fiscale. Viceversa, la legislazione CFC e i piani di consolidamento del gruppo negano la separazione giuridica tra la società madre e le sue sussidiarie; sostengono che le CFC e le sussidiarie nazionali sono filiali. Continuiamo ad essere incoerenti per quanto concerne le differenze giuridiche e la comparabilità economica, talvolta negando la personalità giuridica separata e a volte facendo affidamento sulla stessa.

Ciò è incongruente, e in tal modo gli Stati membri rendono più complicato per se stessi sostenere che filiali e sussidiarie non sono legalmente la stessa cosa. Sostenendo che le filiali *sono* più o meno entità separate o che le CFC o le sussidiarie nazionali sono filiali, gli Stati membri forniscono alla Corte un argomento che le consente di non accettare le differenze tra filiali e sussidiarie; un argomento che definirei «l'ammocimento *Wielockx*»: chi sostiene che una situazione non è diversa, non può pretendere

poi che essa sia diversa (nel caso *Wielockx*,²¹ la Corte non ha accettato il fatto che i Paesi Bassi si basassero sulla necessità di mantenere la coerenza del proprio sistema fiscale; ha ritenuto che gli stessi Paesi Bassi avessero rinunciato a tale coerenza concludendo un trattato fiscale bilaterale con l'altro Stato membro interessato. La Corte aveva palesemente torto²² sulle questioni di diritto tributario (internazionale) nel caso *Wielockx*, ma il ragionamento di base era evidente: gli Stati membri non possono essere (in)coerenti in maniera selettiva o operare distinzioni in maniera selettiva: devono essere coerenti quando prendono decisioni e applicano norme restrittive che tentano di giustificare sulla base del requisito imperativo dell'interesse pubblico.

Al posto della Corte, sarei indeciso sul livello di comparabilità delle sussidiarie e delle filiali estere dal punto di vista del diritto tributario internazionale, nonché sulla comparabilità delle situazioni transfrontaliere e di quelle interne, come nel caso di piani di consolidamento di gruppo. Cosa vuole il diritto tributario internazionale? La risposta, con tutta probabilità è: ogni Stato vuole ottenere quella che considera la propria equa fetta di torta (e cioè gli utili mondiali di gruppi che svolgono in qualche modo la propria attività nell'ambito della loro giurisdizione). Alla luce di questo obiettivo, è irrilevante che gli Stati siano incoerenti nel trattamento fiscale di residenti e non residenti, filiali e sussidiarie, reddito di fonte estera e reddito di fonte interna, ecc. La legislazione CE, tuttavia, ha molti altri obiettivi, quali la libertà di movimento delle persone. Se io fossi la Corte, vorrei che il legislatore CE mi guidasse nell'interpretazione delle norme. E se io fossi gli Stati membri, elaborerei queste norme, perché la ripartizione internazionale della base imponibile e della potestà tributaria sono troppo importanti per essere lasciati alla C. giust. CE, che non ha esperienza nel settore e, sebbene arrivi sovente ad una decisione accettabile, compie a volte, per arrivare a tale decisione, errori imbarazzanti dal punto di vista del diritto tributario (internazionale) o persino della legislazione CE, il principale dei quali consiste nel fatto che si attribuisce erroneamente l'inesistente potere di interpretare i trattati fiscali bilaterali e il diritto tributario nazionale. La sua – secondo me *ultra vires* – interpretazione dei trattati fiscali e del diritto tributario nazionale tende a mostrare una limitata comprensione dei problemi, della loro importanza politica, e dei meccanismi di allocazione della base imponibile ed eliminazione della doppia imposizione.

Finora, la Corte non ha accettato differenze di trattamento tra filiali e sussidiarie. Il caso tipico è il caso *Saint-Gobain*²³, già più volte menzionato, in cui anche la Corte nega, in certa misura, le differenze obiettive tra filiali e sussidiarie, quali la possibilità per una filiale – a differenza di una sussidiaria – di accedere ai trattati fiscali dello Stato della propria sede centrale.

La questione fondamentale resta: *in che misura* la legislazione CE ci obbliga a considerare uguali ai fini fiscali filiali e sussidiarie? Il caso *Bosal* (che sarà analizzato di seguito), ancora pendente, può chiarire le idee della Corte su questo tema e il caso *Marks & Spencer* (che sarà anch'esso analizzato di seguito) obbligherà probabilmente la Corte ad operare delle scelte. Qualunque sia la risposta, il risultato non dovrebbe essere che i contribuenti possono arbitrariamente scegliere a caso e cambiare i criteri di

²¹ Causa C-80/94, *Wielockx*, [1995] RACC. I-249.

²² Vedi TERRA-WATTEL, *European Tax Law*, cit., p. 75/76.

²³ Causa C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain contro Finanzamt Aachen-Innenstadt*, [1999] RACC. I-6161.

paragone in base alla propria convenienza. Non soltanto gli Stati membri, ma anche i contribuenti, sono tenuti ad essere coerenti. Finora, nella giurisprudenza della Corte sembra emergere una tendenza da parte dei contribuenti a pretendere che le proprie filiali siano trattate come sussidiarie quando sono in gioco la determinazione degli utili e l'accesso ai benefici convenzionali o nazionali mentre, al contrario, vogliono che le sussidiarie siano trattate come filiali se si tratta di compensazione delle perdite o di allocazione di costi finanziari. Personalmente ritengo, tuttavia, che non si possa fare valere un'assimilazione ai fini della determinazione degli utili e un'altra per la compensazione delle perdite. O si accettano le conseguenze della scelta di una specifica forma giuridica, o si accetta che non venga riconosciuta alcuna differenza.

3.3 *Dislocazione (frammentazione) distinta da discriminazione e disparità*

Se una società si estende oltre frontiera, sotto forma di filiale o sussidiaria estera, rimane nella stessa posizione, dal punto di vista fiscale, di una società che non si espone a due giurisdizioni sovrane in materia di tassazione?

In primo luogo: quando un contribuente va all'estero, sorge la necessità di evitare la doppia imposizione, dal momento che questi sarà assoggettato ad imposta sul reddito prodotto all'estero una volta nello Stato della fonte (principio della tassazione alla fonte) e una volta nello Stato di residenza (principio della tassazione in base alla residenza). Poiché non esiste alcuna norma comunitaria in materia, gli Stati membri sono liberi di applicare sia il principio della residenza (tassazione del reddito mondiale; obbligazione tributaria illimitata) ai propri residenti sia il principio della fonte (obbligazione tributaria limitata, soltanto per redditi originati all'interno del proprio territorio) ai non residenti, sebbene ciò sia incoerente (potrebbero anche applicare la tassazione del reddito mondiale ai non residenti o almeno ai residenti della CE, o un sistema rigido di territorialità). La necessità di evitare la doppia imposizione non esiste per i contribuenti che investono nel loro Stato di origine, semplicemente perché in detta situazione non si verifica la doppia imposizione. Ovviamente, la doppia imposizione internazionale e il farraginoso meccanismo per l'eliminazione o almeno la riduzione della stessa costituiscono un ostacolo per gli spostamenti all'estero. Tuttavia, la legislazione comunitaria non prevede alcuna norma che stabilisca quale dei due Stati debba evitare la doppia imposizione. In particolare la libera circolazione delle persone non implica che si debba operare una scelta tra il principio della fonte e il principio di residenza. Peggio ancora: non c'è nessuna norma all'interno della legislazione comunitaria che proibisca la doppia imposizione intracomunitaria. Sebbene l'articolo 293 (secondo capoverso) del Trattato CE preveda negoziati bilaterali tra Stati membri, esso non è di applicabilità immediata²⁴ e non prevede alcuna disposizione né per i casi in cui detti negoziati non siano avviati, né per i casi in cui permanga la doppia imposizione. In particolare non dice quale dei due Stati interessati debba adottare delle misure a riguardo. Evidentemente²⁵ la Corte segue il principio OCSE secondo il quale il principio della fonte prevale su quello di residenza e, pertanto, lo Stato di residenza dovrebbe estende-

²⁴ Causa C-336/96, *époux Gilly*, [1998] ECR I-2793.

²⁵ Causa C-336/96, *époux Gilly*, [1998] ECR I-2793, e Causa C-385/00, *De Groot contro Staatsecretaris van Financiën*, del 12 dicembre 2002.

re l'esenzione per evitare la doppia imposizione (diritto del paese della fonte), ma non è chiaro su quale disposizione o principio legislativo comunitario si basi tale posizione. Non sono in grado di reperire alcuna norma o principio del genere all'interno della legislazione comunitaria. Per quanto è di mia conoscenza, la legislazione comunitaria attualmente non evita la doppia imposizione. In mancanza di trattati fiscali bilaterali e di norme unilaterali di esenzione per il paese di residenza, il nostro povero contribuente che si trasferisce all'estero ed è colpito dalla doppia imposizione internazionale non può fare affidamento su nessuna disposizione della legislazione comunitaria.

Pertanto, nell'ambito del mercato interno, che non è affatto un mercato interno per quel che concerne l'imposizione diretta, vi è una differenza oggettiva tra un contribuente che rimane nel proprio paese d'origine e un contribuente che si espone a due giurisdizioni fiscali: a differenza del primo contribuente, il secondo è assoggettato ad imposta in due giurisdizioni, senza che questo (doppio) assoggettamento o le conseguenze che ne derivano siano in qualche modo presi in considerazione dalla legislazione comunitaria. Uno dei fenomeni veramente sorprendenti che si riscontrano nella giurisprudenza della Corte²⁶ è che quest'ultima prevede che gli Stati membri applichino le loro convenzioni per evitare la doppia imposizione o le loro norme unilaterali in maniera specifica e dettagliata, ma senza spiegare da dove tragga origine la competenza ad operare in questo modo, dal momento che non potrebbe intervenire a favore del contribuente se non esistessero le convenzioni o le norme unilaterali sull'esenzione. Non riesco a comprendere come la legislazione comunitaria possa richiedere che uno Stato eviti la doppia imposizione secondo certe modalità su alcune questioni specifiche quando la stessa legislazione CE non richiede che in primo luogo detto Stato eviti la doppia imposizione (con effetto immediato).

In secondo luogo, un contribuente che si reca all'estero fa sì che la sua base imponibile sia compartimentalizzata (frammentata). Entrambi gli Stati divideranno la base imponibile totale in nazionale ed estera. Ciò può comportare una riduzione delle possibilità di compensare le perdite: anche le perdite risultano compartimentalizzate in due giurisdizioni. Invece di una singola base imponibile in una giurisdizione fiscale (che automaticamente pareggia i risultati positivi e negativi), la base imponibile e la potestà tributaria vanno distribuite su due Stati, facendo scaturire il problema di quale risultanza attribuire a quale Stato. Una causa pendente della C. giust. CE, a cui fa riferimento il *Bundesfinanzhof* della Germania²⁷, riguarda il seguente problema: se la legislazione comunitaria impedisca agli Stati membri di contenere le perdite, le spese, i costi ... derivanti da proprietà immobiliari nella giurisdizione fiscale nella quale queste ultime sono situate e che assoggetta a tassazione il reddito derivante da dette proprietà (ne consegue che il contribuente, che vive in Germania e che subisce una perdita da proprietà immobiliare derivante dalla propria abitazione in Francia, non è in condizione di compensare detta perdita con il reddito imponibile interno. Dovrà aspettare che la proprietà immobiliare in Francia generi risultati positivi per poter compensare la precedente perdita francese. Al contrario, un tedesco che subisce una perdita da una proprietà immobiliare in Germania può dedurre detta perdita da altri redditi interni correnti). Vorrei sottolineare che, in linea di principio, è del tutto corretto che una norma tributaria nazionale o bi-

²⁶ Soprattutto nella Causa C-385/00, *De Groot conro Staatsecretaris van Financiën*, del 12 dicembre 2002.

²⁷ *Bundesfinanzhof*, I. Senat, nr IR 13/02. *Vorinstanz* (Tribunale di primo grado): FG (*Finanzgericht*; Tribunale finanziario) Neustadt (Weinstraße), 16 maggio 2001 (I K 1148/01). Fonte: sito internet del *Bundesfinanzhof*.

laterale stabilisca che, se un determinato reddito non è soggetto a tassazione o è esente in una giurisdizione, anche i costi o le perdite che ne derivano siano esclusi dalla base imponibile o siano esenti. Se i Paesi Bassi esentano gli utili realizzati dalla sussidiaria all'estero e ivi tassati, anche dopo che essi siano stati distribuiti alla società madre sita nei Paesi Bassi, allora è estremamente coerente non consentire la deduzione dei costi sostenuti da detta società madre per finanziarie la sussidiaria. Se la Germania esenta il reddito immobiliare prodotto all'estero, allora è estremamente coerente non consentire la detrazione dalla base imponibile nazionale delle perdite prodotte all'estero dalla stessa proprietà immobiliare. Tuttavia, queste norme sostanzialmente corrette e coerenti creano un ostacolo rispetto alla situazione esclusivamente interna (rispettivamente utili delle sussidiarie interne o perdite interne derivanti da proprietà immobiliare). Questa frammentazione territoriale della base imponibile, in particolar modo della possibilità di compensare le perdite, costituisce una situazione preoccupante soprattutto per i gruppi multinazionali di società localizzate in piccoli mercati interni, e che pertanto hanno una base imponibile interna limitata. Questo ostacolo non è una discriminazione aperta o velata in base alla nazionalità, né è una disparità tra legislazioni nazionali, perché se la legislazione nazionale venisse uniformata, la frammentazione persisterebbe. Si tratta di una distinzione sulla base della territorialità e della distribuzione del reddito a livello di giurisdizione. Nella *Causa Futura*²⁸ la Corte ha fatto riferimento al «principio fiscale della territorialità», a cui ha evidentemente aderito, ma non è chiaro il motivo di tale posizione. Prima d'allora non si era mai fatto riferimento a questo principio.

Ancora una volta, si può concludere che esiste una differenza oggettiva tra un contribuente che investe nel proprio paese e un contribuente che si espone a due giurisdizioni fiscali: finché non esistono norme comunitarie sulle imposte dirette, la sua base imponibile è frammentata tra due giurisdizioni, facendogli perdere la possibilità di compensare le perdite e, in generale, la possibilità di pareggiare profitti e costi.

Un contribuente che decide di dividersi formando due o più persone giuridiche per investire all'estero, aggiunge una frammentazione giuridica in più rispetto alla frammentazione territoriale della base imponibile.

Dal mio punto di vista, dato l'attuale *acquis* comunitario nel campo delle imposte dirette (immaginario) e la corrispondente sovranità fiscale degli Stati membri nella divisione della potestà tributaria, la Corte può fare molto poco per le conseguenze fiscali di tale frammentazione territoriale della base imponibile all'interno del cosiddetto mercato interno.

4. Due distinzioni/frammentazioni specifiche

4.1 I costi del finanziamento delle sussidiarie per la società madre (causa *Bosal Holding*)

È ancora pendente dinanzi alla Corte la causa *Bosal Holding*²⁹, riguardante il rifiuto dei Paesi Bassi di dedurre le spese di finanziamento sostenute da una società madre per le sussidiarie nella misura in cui dette sussidiarie ricavano profitti non imponibili nei

²⁸ Causa C-250/95, *Futura Participations SA*, [1997] ECR I-2471.

²⁹ Causa C-168/01, *Bosal Holding BV contro Staatsecretariat van Financiën*; le Conclusioni dell'Avvocato Generale Alber sono state pubblicate il 24 settembre 2002.

Paesi Bassi. Questa norma si attiene in maniera rigida e coerente al principio della territorialità (e quindi della frammentazione della base imponibile): se gli utili della sussidiaria sono imponibili nei Paesi Bassi, allora i costi corrispondenti sono deducibili; se gli utili non sono assoggettati a tassazione, allora i costi corrispondenti non sono deducibili. La differenza rispetto ad una filiale è la seguente: se una società dei Paesi Bassi apre una filiale nello Stato B, finanziandola tramite un prestito, allora i costi del finanziamento, attribuibili alla filiale, sono deducibili sia nei Paesi Bassi (dal reddito mondiale, che include gli utili della filiale) che nello Stato B (dal reddito prodotto nel paese della fonte: gli utili della filiale). Lo Stato B tasserà l'utile netto e i Paesi Bassi concederanno l'esenzione dalla doppia imposizione per il reddito che ha avuto origine nello Stato B. Tuttavia, l'ammontare degli utili nello Stato B per il quale è concessa l'esenzione dalla doppia imposizione, viene ridotto in misura corrispondente al costo del finanziamento: ovviamente l'esenzione viene concessa sulla base netta, perché anche i Paesi Bassi avrebbero applicato l'imposta sugli utili di provenienza estera soltanto su base netta, se non avessero concesso l'esenzione. Pertanto alla deduzione dal reddito mondiale dei costi collegati alla filiale, concessa dai Paesi Bassi, corrisponde un'esenzione dalla doppia imposizione ridotta (o pari a zero). L'effetto combinato che ne deriva è che il costo del finanziamento della filiale nello Stato B in definitiva è caricato soltanto sulla filiale dello Stato B: il costo del finanziamento della filiale è imputato alla giurisdizione della filiale, e questa giurisdizione concederà la deduzione dagli utili della filiale nell'ambito del proprio territorio. Al contrario, se la società dei Paesi Bassi costituisce un'attività secondaria nello Stato B avviando o acquisendo una sussidiaria locale,³⁰ e la finanzia tramite un prestito, gli interessi non sono deducibili nei Paesi Bassi ma, diversamente dalla filiale, gli interessi sul finanziamento non sono deducibili neanche nello Stato B, perché (i) la società madre nei Paesi Bassi che paga gli interessi non è assoggettata a imposta nello Stato B, e (ii) la sussidiaria nello Stato B, sebbene sia soggetta a imposta nello Stato B, non paga gli interessi. D'altra parte, gli utili derivati dalla sussidiaria dello Stato B non sono assoggettati a tassazione nello Stato della società madre, nemmeno dopo la loro distribuzione, poiché i Paesi Bassi concedono l'esenzione di partecipazione per i dividendi «qualificati». Pertanto, nel caso del rimpatrio dei profitti di una sussidiaria, l'esenzione è concessa su base lorda, ma i costi riferibili non sono deducibili e, nel caso di una filiale, i costi sono deducibili ma l'esenzione è concessa su base netta. In definitiva, il risultato è lo stesso in entrambi i casi: la doppia imposizione internazionale è evitata su base netta, la qual cosa è corretta, giacché i profitti esteri sono o dovrebbero essere anch'essi tassati su base netta. I costi del finanziamento in entrambi i casi sono imputati alla giurisdizione nella quale i profitti correlati sono prodotti e tassati (Stato B). Il problema scaturisce dal fatto che, nel caso di una filiale, l'altra giurisdizione accetta l'imputazione dei costi (lo Stato B accorderà la deduzione), mentre nel caso di una sussidiaria, lo Stato B non concederà tale deduzione, poiché gli interessi non sono pagati dalla sussidiaria (sfasamento nell'imputazione dei costi ai contribuenti). Pertanto, nel caso di una sussidiaria che non ricava utili imponibili nei Paesi Bassi, i costi del finanziamento non sono deducibili in nessun luogo.

³⁰ Una *holding* al 100% è quella maggiormente raffrontabile alla filiale. La libertà di stabilimento è già applicabile alle *holding* minori, purché la società madre ne detenga il controllo. Si veda la Causa C-251/98, *Baars contro Inspecteur der belastingen*, [2000] ECR I-2787.

Da quanto esposto sembra scaturire una restrizione della libertà di stabilimento. In qualità di Stato della società madre, molti Paesi in un modo o nell'altro limitano la deduzione dei costi relativi alle sussidiarie che non ricavano utili imponibili all'interno dello Stato, sostenendo, sulla base del principio della territorialità, che detti costi dovrebbero essere imputati alla giurisdizione nella quale gli utili vengono realizzati (lo Stato della sussidiaria). Questo ragionamento è intrinsecamente corretto. Tuttavia, molti Stati non sono – come al solito – coerenti nel loro ragionamento non appena la coerenza comporta per loro dei costi: in qualità di Stati della sussidiaria essi non accettano questa imputazione di costi, sostenendo che il debitore non è assoggettato alla loro giurisdizione fiscale.

Pertanto, non è chiaro a quale dei due Stati spetterebbe la responsabilità di rimuovere la restrizione: entrambi sono incoerenti. Il principio della territorialità e il principio della coerenza fiscale sembrano indicare lo Stato della sussidiaria, ma questo è un approccio economico, molto difficile da attuare giuridicamente, in quanto il debitore non è la sussidiaria, ma la società madre. Vorrei sottolineare che la Corte non può impedire agli Stati membri un'imputazione dei costi territoriale, corretta dal punto di vista economico, ma può chiedere agli stessi di essere coerenti: può richiedere che i Paesi Bassi, se non sono il paese della società madre ma della sussidiaria, accettino il proprio ragionamento e pertanto consentano la deduzione dagli utili della sussidiaria, dei costi sostenuti dalla società madre estera per il finanziamento di detta sussidiaria. Ovviamente, lo Stato della sussidiaria può chiedere delle prove attestanti che tali costi siano stati sostenuti e non siano stati dedotti altrove.

Il calendario della C. giust. CE prevede che delle risposte preliminari relative alla causa *Bosal* siano rese note il 18 settembre 2003.

4.2 Agevolazioni di gruppo per compensare le perdite di sussidiarie estere (causa *Marks & Spencer*)?

La causa *Marks & Spencer* riguarda le perdite subite dalle sussidiarie francese, tedesca e belga del gruppo *Marks & Spencer* con sede nel Regno Unito. È interessante da parecchi punti di vista, uno dei quali è che, diversamente dalla giurisprudenza precedente, non riguarda una filiale la cui sede principale vuole essere considerata come residente (pertanto come sussidiaria), ma viceversa un gruppo di società che vuole che le proprie sussidiarie siano trattate come filiali. Il gruppo voleva dedurre le perdite estere dagli utili realizzati dal gruppo nel RU (la società madre), come se le perdite delle sussidiarie estere fossero perdite di una filiale estera, o come se fossero perdite di sussidiarie nazionali (agevolazioni di gruppo). Pertanto, il gruppo *Marks & Spencer* ha effettuato due confronti: con filiali estere e con sussidiarie interne aventi diritto all'inserimento in uno schema di agevolazioni di gruppo. In entrambi i casi, le perdite della sussidiaria potevano essere dedotte contestualmente dagli utili della società madre. Tuttavia, i Commissari speciali³¹ non hanno considerato una sussidiaria francese (tedesca o belga) o le sue perdite paragonabili rispettivamente ad una sussidiaria del RU o alle perdite realizzate nel RU ai fini delle agevolazioni di gruppo, dal momento che la prima non è sottoposta a imposizione nel RU, mentre la seconda lo è. Neanche il confronto con la filiale ha funzionato, dal momento che una filiale non è una per-

³¹ Commissari speciali Dr. J.F. AVERY JONES CBE e M. GAMMIE Q.C. in sessione privata a Londra il 25 e 26 novembre 2002 sul caso *Marks & Spencer PLC* contro D. HALSEY (*H.M. Inspector of taxes*).

sona giuridica separata e non solo le perdite della filiale, ma anche gli utili della filiale sono comunemente «importati» nella base imponibile della società del RU, mentre sebbene le perdite di una sussidiaria estera siano escluse dalla base imponibile nel RU, lo sono anche gli utili della sussidiaria estera: essi non possono essere sottoposti a tassazione neanche nel RU (a meno che non si applichi la legislazione del RU in materia di CFC, e non è questo il caso). Il contribuente ha presentato appello alla Alta Corte, che ha inoltrato il caso alla C. giust. CE³².

Non mi convince la tesi che, al pari delle perdite di una sussidiaria, anche gli utili di una sussidiaria non siano sottoposti a imposizione nel RU. La qual cosa non corrisponde neanche a verità, dal momento che dopo la distribuzione alla società madre nel RU, gli utili di una sussidiaria estera sono sottoposti a imposizione nel RU (il RU non esenta gli utili di provenienza estera e la distribuzione degli utili da parte di sussidiarie estere, ma semplicemente prevede il rimborso dei crediti se e nella misura in cui l'imposta è stata pagata nella giurisdizione estera). Pertanto, il RU potrebbe applicare un sistema in base al quale le perdite di una sussidiaria estera sono «importate» così come le perdite di una filiale estera e successivamente rifiutare il credito per l'imposta estera finché la perdita «importata» non sia stata recuperata tramite utili successivi. Né mi convince l'argomentazione contraria secondo la quale tale sistema non funzionerebbe correttamente e allo stesso modo che per una filiale estera, dal momento che una sussidiaria estera, diversamente che una filiale, può evitare di distribuire i propri utili (differimento); non mi convince perché il RU potrebbe estendere la propria legislazione CFC agli utili delle sussidiarie estere che precedentemente hanno trasferito le perdite alle società madri nel RU. Sono tuttavia d'accordo sul fatto che tutto ciò risulti tristemente farraginoso (ma allora: tutto il sistema di credito di imposta a molteplici livelli risulta tristemente farraginoso).

4.3 *Stretta osservanza del principio della territorialità*

Ritengo che la parità di mercato tra una filiale estera e una sussidiaria estera sia da ricercare piuttosto nella direzione opposta. Sugerirei che lo Stato di residenza non tenga in nessuna considerazione i risultati. All'interno dell'U.E., dovrebbe essere applicato rigidamente il principio della territorialità della tassazione degli utili societari, sulla base della destinazione economica dei risultati. Ciò comporterebbe un'esenzione di base nello Stato di residenza di tutti i risultati positivi e negativi sia delle sussidiarie che delle filiali, e comporterebbe l'imputazione territoriale dei costi, sostenuti all'interno di un gruppo, in base a criteri economici piuttosto che giuridici. Pertanto: imputazione dei costi effettuata a livello di società madre alla sussidiaria estera se tali costi finanziano la sussidiaria; e nessuna «importazione» né degli utili né delle perdite delle filiali estere. Ciò sarebbe in perfetta sintonia con la finzione dell'indipendenza e con la norma della contabilità separata di cui all'art. 7(2) del Modello OCSE di Convenzione fiscale, porrebbe termine alle complicate differenze fiscali a livello internazionale tra filiali e sussidiarie almeno ai fini dell'imposizione societaria.

³² Non è stato possibile trovare il numero della causa sul sito Internet della Corte, ma gli avvocati del RU che partecipavano alla 3ª Conferenza sul diritto tributario internazionale a Rust, Austria, dal 6 al 10 giugno 2003, mi hanno assicurato che il caso è stato inoltrato.

Ovviamente, creerebbe dei nuovi problemi, specialmente problemi relativi ai criteri (non paritari) di ripartizione economica, ma almeno questi non sarebbero esacerbati dalla discutibile compatibilità con la legislazione comunitaria.

5. Conclusione

Se auspichiamo un mercato interno nell'ambito della CE e allo stesso tempo il mantenimento della sovranità fiscale, cioè la frammentazione della base imponibile di (gruppi di) società internazionali su 15 giurisdizioni (fra poco 25), allora sembra che sia possibile contare solo su un metodo coerente di ripartizione del potere impositivo ed eliminazione della doppia imposizione: il metodo dell'esenzione della base imponibile, sulla base di un rigido principio di territorialità (diritto del paese di origine), che prevede l'imputazione dei costi sulla base di criteri economici e storici (causali) piuttosto che criteri giuridici. In conseguenza della scelta di criteri di ripartizione dei costi di natura economica piuttosto che giuridica, occorrerebbe ammettere i pagamenti di interessi, canoni e locazioni finanziarie «interni» tra filiale e sede centrale (sotto il rigido controllo dei principi di libera concorrenza e anti-abuso). Qualunque risultanza imputabile ad un'altra giurisdizione, in quanto ivi originatasi, non dovrebbe essere tenuta in alcuna considerazione nello Stato d'origine. Pertanto, i risultati di una filiale dovrebbero essere esclusi dalla base imponibile della società nello Stato d'origine. Inoltre, lo Stato della sussidiaria dovrebbe concedere la deduzione dei costi legalmente sostenuti dalla società madre nello Stato della stessa, ma effettivamente collegati al (finanziamento) della capacità di reddito della sussidiaria (purché questi costi non siano deducibili altrove, specificamente non nello Stato della società madre).

Affinché questo bel progetto possa realizzarsi, sarà necessario che la finzione di libera concorrenza e la norma di contabilità separata siano ancora più ampie delle attuali. Ciò può risultare molto complicato da realizzare, dal momento che è sempre più difficile, nell'attuale contesto di attività commerciali integrate e globalizzate e di crescenti *branding*, registrazione di brevetti, specializzazione, investimenti immateriali e virtualizzazione, trovare qualcosa che lontanamente assomigli ad un «prezzo comparabile di libero mercato» (CUP) o ad un margine di profitto comparabile. Pertanto, è probabile che alla fine la necessità economica spingerà gli Stati membri verso la *Home State Taxation* – HST – (principio dell'imposizione nello Stato d'origine)³³ o addirittura verso la *Common Base Taxation* – CBT – (tassazione su base comune),³⁴ ovvero: verso un *formula apportionment* (ripartizione programmata) tra i diversi Stati membri del profitto totale di un gruppo CE di società, come è stato già fatto per diversi anni negli Stati Uniti d'America. La HST costituirebbe anche una valida risposta per la sentenza della C. giust. CE sul caso *Marks & Spencer*, a favore dell'estensione alle sussidiarie stabilite in altri Stati membri CE della tassazione dei gruppi applicata in base alla legislazione interna.

³³ Si veda in particolare S.O. LODIN - M. GAMMIE, *Home State Taxation*, IBFD Research Department, Amsterdam 2001, e il documento di lavoro dello staff della Commissione CE «La tassazione delle società nel mercato interno», COM (2001) 582 def.

³⁴ Per la sintesi e il confronto con le altre opzioni si veda: TERRA-WATTEL, *European Tax law*, cit., p. 202-207.

Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli Aiuti di Stato *

M^a Pilar Alguacil Mari^{**}

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. Le linee fondamentali del trattamento fiscale delle cooperative in Europa; 2.1. Formulazione del problema. Diversi livelli di trattamento; 2.2. Le norme di adeguamento tecnico nell'Imposta sulle società; 2.2.1. Norme di "adeguamento" del sistema tributario; 2.2.2. Le misure di "salvaguardia" in relazione alle distorsioni causate dal mercato; 2.2.2.1. Flessibilizzazione dei requisiti per il regime fiscale speciale; 2.2.2.2. Strumenti cooperativi tutelati dalla legislazione fiscale; 2.2.2.3. Altri strumenti fiscali che promuovono i finanziamenti; 2.3. Le norme considerate "incentivanti" - 3. Compatibilità del trattamento con la normativa europea in materia di "Aiuti di Stato"; 3.1. Applicabilità del concetto di "Aiuto di Stato"; 3.1.1. Il concetto di "impresa" nelle cooperative; 3.1.2. Le norme fiscali che potrebbero essere qualificate come "Aiuti di Stato"; 3.1.2.1. Carattere di vantaggio selettivo; 3.1.2.2. Effetto rilevante ai fini della concorrenza; 3.2. Compatibilità: trattamento come eccezione.

1. Introduzione

È ricorrente l'accusa rivolta al regime fiscale delle cooperative di determinare uno status vantaggioso per questo tipo di entità, il quale, a sua volta, comporta una concorrenza sleale nei confronti delle altre tipologie¹. Il carattere innocuo di tale regime è stato difeso, d'altra parte, in virtù della debole concorrenza realizzata da queste imprese, date le limitazioni imposte dal loro statuto giuridico. Il problema, sebbene di vecchia data, assume nuovo interesse in considerazione della confluenza, negli ultimi tempi, di varie circostanze.

Da una parte, occorre ricordare la maggiore permissività attuale, in numerose legislazioni europee, rispetto alle attività delle cooperative, nonché la progressiva eliminazione, in alcuni di tali regimi fiscali, di quelli che sono stati qualificati "requisiti di povertà"², e che permettevano di limitare i benefici di detto regime soltanto ad Entità marginali, o con scarsa competitività effettiva. Questa differenza nella struttura giuridica ha favorito, inoltre, in congiunzione con le forze stesse del mercato – che ha dato luogo a processi di concentrazione – la presenza sul mercato di cooperative di dimensioni maggiori e più competitive.

* Il presente articolo costituisce il risultato di una ricerca realizzata nell'ambito del progetto BJU2001-3155, finanziato dal Ministero della Scienza e della Tecnologia, di cui l'autrice è membro ricercatore.

** Professore T.U. Diritto finanziario e tributario - Università di Valencia (Spagna).

¹ Sul tema, v. DE LUIS ESTEBAN, J.M. in *Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas*, in "Hacienda Pública española", n. 93, p. 91-92; PANIAGUA ZURERA, M., *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*. Mc. Graw Hill, Madrid, 1997.

² In tal senso, PÉREZ ROYO, in *Propuestas en relación al futuro régimen fiscal de las cooperativas* CIRIEC-España, numero straordinario, Valencia, 1987; BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, in *La protección fiscal de las cooperativas*, in "Crónica Tributaria", n. 21, pp. 147-148.

D'altra parte, si osserva che la Commissione europea ha posto, negli ultimi anni, una maggiore enfasi sul controllo relativo agli aiuti di Stato in materia fiscale. E certamente, il suddetto regime permetterebbe, più facilmente dell'invocazione del principio di uguaglianza stabilito dalle Costituzioni dei paesi membri, di valutare gli effetti di tali regimi sulla concorrenza tra imprese in base a criteri giuridici, nonché trarre conseguenze precise e operative da tale valutazione.

In molti paesi europei, le cooperative godono di un regime fiscale proprio, o almeno di alcune clausole speciali in relazione al trattamento fiscale. Ciò che rende la loro situazione particolare, alla luce del regime degli aiuti di Stato, è che da una parte, tali disposizioni si riferiscono specificamente ad una categoria di imprese in virtù della loro forma giuridica; dall'altra, alcune di esse sono considerate incentivi o benefici fiscali. Inoltre, tali benefici sono stabiliti in ragione dei fini sociali o di solidarietà perseguiti da tali entità e che costituiscono, in alcuni casi, valori o principi costituzionali dello Stato e, di fatto, in Italia, Spagna, Portogallo e Grecia nella Costituzione è stato incluso un dovere specifico di promozione del cooperativismo³.

Occorre, infine, segnalare che la recente regolamentazione della Società Cooperativa europea⁴ può promuovere (e indubbiamente tale è il suo obiettivo) il carattere transnazionale dell'attività di questo tipo di Entità e ciò, se si intende evitare il "forum shopping", favorirà un ravvicinamento del trattamento fiscale dei paesi membri nei confronti di queste entità, e evidenzierà l'esistenza o meno di norme qualificabili come aiuti di Stato di natura fiscale. Inoltre, sebbene attualmente sia prevista l'applicazione del regime fiscale del paese della sede sociale, si potrebbe pensare – come si sta pensando di fare per la Società europea⁵ – alla possibilità di un trattamento fiscale unico per questo tipo di Entità.

2. Le linee fondamentali del trattamento fiscale delle cooperative in Europa

Si ritiene generalmente che esistano due tendenze per lo sviluppo del cooperativismo in Europa che si possono identificare, in maniera schematica, con i Paesi del nord e quelli del sud, e tra questi più specificamente Italia, Spagna e Portogallo. Questo diverso sviluppo si è manifestato, oltre che nella realtà dell'attività di tali istituzioni, da una parte nella sua regolamentazione sostanziale o commerciale e, dall'altra, ma in stretta relazione, con il suo trattamento fiscale.

Così, nei Paesi del nord, le cooperative hanno funzionato in maniera più simile al resto delle Entità commerciali, con una maggiore flessibilità di alcuni principi coope-

³ Cfr. art. 45 della Costituzione italiana del 1947; art. 129.2 della Costituzione spagnola del 1978; articoli 61, 80 e 85 della Costituzione portoghese del 1976; e art. 12.5 e 6 della Costituzione greca del 1975.

⁴ Regolamento (CE) n. 1435/2003 del Consiglio, del 22 luglio 2003, relativo allo Statuto della società cooperativa europea (SCE), pubblicato in G.U. L 207, del 18.8.2003, p. 1. Contemporaneamente è stata approvata la Direttiva 2003/72 del Consiglio, con la quale si completa lo Statuto della Società cooperativa europea per quanto riguarda il coinvolgimento dei lavoratori (G.U. L 207 del 18 agosto 2003, p. 25).

⁵ Ciò viene evidenziato nella Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale su *Politica fiscale nell'Unione europea – Priorità per gli anni a venire* del 23 maggio 2001 (COM(2001) 260 def., p. 17 della versione spagnola). V. al riguardo VILLAR EZCURRA, M. *Balance y perspectivas en fiscalidad comunitaria: nuevas prioridades de Política Fiscal* Canarias Fiscal, n. 21, settembre 2001.

rativi e un certo rilassamento del loro carattere di mutualità⁶. Esiste una concezione più imprenditoriale dell'uso della forma cooperativa, che tende quindi ad essere redditizia in sé e ciò si traduce, in ambito fiscale, in un trattamento tendente soprattutto alla neutralità rispetto alle altre imprese. Al contrario, nei paesi del sud si pone maggiormente l'accento sul carattere di "società di persone" e sulla natura solidale, nonché sui fini ed obiettivi di carattere sociale perseguiti. Pertanto, l'applicazione dei principi cooperativi risulta più rigida e ciò, ai fini fiscali, comporta, da un lato, la necessità di proteggere il fenomeno per evitare i danni che possano derivare dal confronto con l'economia di mercato e, dall'altro, giustifica la convenienza della sua incentivazione.

La maggior parte dei paesi dispone di una regolamentazione specifica per questo tipo di entità nella quale si recepiscono, con maggiore o minore intensità, i principi cooperativi formulati dall'ACI. I più importanti, ai fini che ci riguardano, sono: principio democratico, principio a porta aperta o a capitale variabile, remunerazione limitata sul capitale e distribuzione delle eccedenze in base alle operazioni realizzate con la cooperativa e non in base al capitale apportato. E inoltre il carattere di mutualità, che presuppone la duplice qualità di socio/utente, e la prevalenza delle operazioni realizzate con i soci rispetto ai non soci.

Se si assumono questi principi, si creano importanti differenze rispetto alle società di capitali che cercheremo di riassumere nei seguenti aspetti:

In primo luogo, comportano una diversa strutturazione giuridica della società, che si riflette soprattutto nella struttura della proprietà dei soci sulla cooperativa, nonché sulla qualificazione giuridica ed economica delle operazioni tra la cooperativa e i soci. Differenziazione che non sempre si riflette nel regime fiscale, che viene tendenzialmente assimilato a quello delle società di capitale. Questa diversa struttura comporta evidenti vantaggi per la società, ma presenta come svantaggi la scarsa incentivazione dell'apporto di capitale e la precarietà del finanziamento autonomo che, a sua volta, comporta difficoltà per l'accesso ai finanziamenti esterni.

In secondo luogo, le cooperative perseguono determinati fini sociali⁷. Più precisamente, la loro peculiare struttura influisce sulla coesione sociale e le rende maggiormente in grado di agire a livello regionale e settoriale in maniera proficua, internalizzando i costi sociali e restituendo output positivi⁸.

⁶ Ad esempio, in Germania sono ammesse liberamente le operazioni con terzi. Nei Paesi Bassi, (articoli da 53 a 63 del Titolo III del Libro II del Codice civile olandese), sebbene gli utili debbano essere distribuiti proporzionalmente, non esiste l'obbligatorietà di costituire riserve; non esistono soci non membri, ma è possibile operare liberamente con non membri. E la liquidazione della cooperativa si fa come qualunque altro tipo di società. In Austria, secondo la Legge sulle cooperative del 9 aprile 1873, è possibile la partecipazione della cooperativa in entità commerciali, a beneficio dei membri; gli utili vengono destinati a quanto stabilito dai membri nello Statuto o nell'Assemblea (art. 5 della legge). Non esistono riserve obbligatorie. Per quanto concerne il principio democratico, esso è applicato come regola generale, salvo il caso in cui lo statuto disponga diversamente (art. 27.2 della legge) e, se previsto dallo statuto, sono permesse le operazioni con terzi. Infine, in caso di liquidazione, i risultati positivi sono distribuiti secondo le norme dello Statuto.

⁷ Sul tema, si rinvia il lettore alle pagine 954 e ss. del nostro lavoro *Beneficios tributarios de las cooperativas tras la ley estatal 27/1999*, pubblicato nella "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", n. 262, 2001, e alla bibliografia ivi citata.

⁸ In tal senso, PONS ALBENTOSA, L., *Por un Estatuto fiscal cooperativo: una alternativa a planteamientos tradicionales*, nella Rivista quadrimestrale del CIRIEC, numero straordinario di ottobre 1987 sulla Fiscalità delle cooperative, pp. 88-89.

2.1. Formulazione del problema. Diversi livelli di trattamento

Potremmo classificare le diverse norme di regolamentazione del regime fiscale delle cooperative nei Paesi europei in norme “tecniche” e norme “incentivanti”. Si può parlare di norme “tecniche” o “di rettifica” nei seguenti casi: in primo luogo, quelle la cui finalità e struttura cerca di adattare la struttura impositiva ai tratti caratteristici specifici delle cooperative, tenendo conto delle loro peculiarità, nel tentativo di garantire un trattamento non discriminatorio rispetto a quello stabilito per le società di capitali, per le quali sembra sia stato pensato il regime generale. Si tratta quindi delle *norme intese a evitare le distorsioni che sarebbero causate dal sistema fiscale*. In secondo luogo troviamo quelle il cui fine è, anche in questo caso, quello di favorire l’uguaglianza della posizione delle cooperative rispetto alle possibili *distorsioni che possono essere causate non dal sistema fiscale, ma dal funzionamento stesso del mercato*, che con i suoi meccanismi favorisce le società di capitali.

Su un altro piano si trovano le norme “di incentivazione”, molto meno frequenti. Sebbene soltanto Italia, Portogallo e Spagna abbiano un regime globale di trattamento preferenziale per le cooperative, esistono alcuni meccanismi di incentivazione più o meno isolati in molti paesi europei. In ogni caso, possono essere qualificate come tali quelle che, prevedendo un trattamento differente rispetto ad altre forme di società per gli stessi casi, comportano un onere generale inferiore.

2.2. Le norme di adeguamento tecnico nell’Imposta sulle società

2.2.1. Norme di “adeguamento” del sistema tributario

L’adeguamento del sistema tributario assume maggiore importanza in relazione all’imposta sul reddito delle società e, in materia di cooperative, il punto cruciale della questione è l’imputazione e la qualificazione fiscale delle stesse, rispetto alla società e al socio. Su questo terreno, nelle società di capitali, l’interposizione della forma societaria e il suo riflesso tributario sull’onere dell’imposta sulle società crea determinati effetti: in primo luogo, normalmente, gli utili distribuiti al socio (o la plusvalenza generata dalla cessione delle partecipazioni) non sono considerati come reddito di impresa, ma come redditi da investimenti finanziari, e cioè redditi da capitale mobiliare. D’altra parte, l’imposta normalmente consegue l’obiettivo di gravare in origine sugli utili non distribuiti; per quanto riguarda quelli distribuiti, nella misura in cui si considera l’imposta come “acconto” di quella che grava sui soci, si può determinare, in questo caso, un effetto di maggiore imposizione, che viene normalmente denominata “doppia imposizione”.

I meccanismi di azione delle cooperative sono molto diversi da quelli delle società di investimento, e ciò assume particolare rilievo per quanto attiene agli utili derivati dalla società da operazioni con i soci, data la “doppia condizione” di questi ultimi di soci e utenti e/o imprenditori, e cioè di soggetti che partecipano all’attività. Poiché la cooperativa agisce come “intermediario” di tale azione, gli utili di cui sopra sono costituiti, in realtà, dalle eccedenze ottenute meno le spese generali e quelle specifiche generate dall’operazione, nonché dai versamenti addizionali alle riserve obbligatorie. Detti utili, in questo caso, si ripartiscono tra i soci in due fasi: in primo luogo, nel prezzo pagato o nello

sconto praticato sull'acquisto da parte del socio; e in secondo luogo, mediante il ristorno che, teoricamente, costituisce il risultato dell'errore di calcolo rispetto al prezzo ottenuto sul mercato (nell'operazione esterna al socio) e/o le spese e le riserve generate⁹.

Diversa è la situazione per gli *utili derivati da operazioni con terzi*, che costituiscono un utile di impresa della cooperativa¹⁰, poiché la stessa non agisce come intermediaria dei soci, sebbene sia certo che, anche in questo caso, la situazione non è uguale a quella delle società di capitali. E ciò in quanto detti utili devono essere distribuiti o imputati in ogni caso in proporzione alle operazioni realizzate dai soci. D'altra parte, in alcuni casi, nel tentativo di preservare la natura cooperativa, se ne impedisce o limita la distribuzione, destinando tali utili a riserve indivisibili; sia necessariamente in base alla legislazione commerciale, sia come requisito per beneficiare del regime fiscale speciale.

È possibile raggruppare in quattro grandi blocchi la maniera in cui i diversi sistemi fiscali hanno trattato il problema degli utili delle cooperative¹¹:

1. Regimi che applicano alle cooperative le norme generali dell'Imposta sulle società e ignorano le loro peculiarità

È questo il caso dell'Irlanda¹², che applica il regime fiscale comune a tutte le cooperative. Costituisce la regola generale anche in altri paesi, come l'Austria o la Grecia, nei quali la maggior parte delle cooperative sono assoggettate ad imposta nello stesso modo delle società di investimento, tranne determinate cooperative per le quali è previsto un trattamento specifico.

2. Regimi che applicano il metodo dell'esenzione alle cooperative

L'esenzione trova il suo complemento sia nel sistema della "trasparenza" (con l'imputazione ai soci dei risultati ottenuti direttamente dalla cooperativa), sia esentando unicamente i risultati delle operazioni con i soci, i quali pagano l'imposta solo sugli utili distribuiti, a titolo di dividendo. Tale trattamento è generalmente previsto solo per determinate cooperative, solitamente quelle agricole o, in ogni caso, di produzione in settori concreti. Solo il Portogallo prevede questo regime per le Cooperative di consumo¹³.

Solitamente alla trasparenza si unisce una rigida applicazione del principio di esclusività, e cioè la norma si applica unicamente quando tali cooperative svolgono la

⁹ In tal senso, BASSI, *Dividendi e ristorni nelle società cooperative*, in "Quaderni di giurisprudenza commerciale", n. 23, Milano 1979, pp. 1 e ss.; FAJARDO, G., *La gestión económica de la cooperativa: responsabilidad de los socios*, Tecnos, 1997, pp. 137 e 138; TONELLI, *Cooperativa, impresa mutualistica, scopi extraeconomici*, in "Giurisprudenza commerciale", 1979, II, p. 398; COLANTONIO, G., *Cooperative e loro consorzi nel diritto tributario*, in "Digesto" 4^a ed. Sez. Commerciale, vol. IV Utet, Torino, 1989, p. 142 e ss.

¹⁰ Per la differenza tra utile (prodotto in operazioni con non soci) e eccedenza (prodotto in operazioni con soci), si consulti FAJARDO, G. *La gestión económica...*, op.cit., pp. 155 e ss.; SIMONETTO, *Il lucro dell'impresa cooperativa, utile e risparmio di spesa*, "Riviste delle Società", 1970, pp. 254-255; BUCCI "Utili ed ristorni", "Giurisprudenza Commerciale", 1976, II, p. 407; VINCENT CHULIÁ, F., *Comentario a la Ley General de cooperativas*, Edersa, Madrid, 1994, vol. 3^a, p. 350.

¹¹ Si rinvia il lettore a ESPAGNE, F., *Le régime fiscal des coopératives européennes*, CECOP, Cahier 2, 1999; HIGHER COUNCIL FOR CO-OPERATION 2000, *Co-operative movements in the European Union*, DIES/30 gennaio 2001.

¹² L'Irlanda ha abolito i benefici fiscali precedentemente previsti per le cooperative negli anni '90 giustificando la perdita del carattere di cooperativa da queste subita con l'aumento delle dimensioni e della loro competitività. Lo stesso è avvenuto nei Paesi Bassi.

¹³ In base all'art. 13.1.c) dello Statuto fiscale delle cooperative del 1998.

propria attività solo con i soci, come avviene in Austria per determinate cooperative agricole e vitivinicole¹⁴, in Grecia per le cooperative agricole¹⁵ e in Germania per le cooperative agricole¹⁶: in pratica per le cooperative che svolgono la propria attività in un “circuitto chiuso” con i soci.

Anche nel caso di applicazione unicamente ai risultati derivati da operazioni con soci, solitamente la legislazione tributaria stabilisce un tetto o limite per le operazioni con terzi, come avviene in Francia¹⁷, in cui tale metodo è previsto per determinate cooperative agricole, edilizie, etc. In Portogallo, tale regime viene considerato “speciale”, e si applica alle cooperative di consumo, solidarietà sociale ecc, nonché alle altre qualora si verificano condizioni di prevalenza considerevole di partecipazione di soci lavoratori nell’attività¹⁸. In Italia è prevista l’esenzione dall’IRPEG¹⁹, totale o parziale, per determinate cooperative agricole e di pesca, nonché per quelle di lavoro associato a forte contenuto mutualistico²⁰. In Spagna si applica soltanto alle Unioni e Federazioni di cooperative²¹, ma non alle cooperative di primo grado.

In questi casi la non imposizione del ristorno (distribuito o meno) in capo alla cooperativa fa sì che gli effetti economici di questo metodo siano molto simili a quello di seguito descritto.

3. Regimi che permettono la deduzione del ristorno dalla base imponibile dell’imposta sulle cooperative

Premessa necessaria di tale trattamento è che tutti gli utili della cooperativa siano assoggettati ad imposta sulle società. Tale regime sembra maggiormente utilizzato del precedente da cooperative di servizi, di consumo e assimilate. La deduzione del ristorno nella determinazione della base imponibile costituisce la norma generale con differenti articolazioni tecniche, per le cooperative in Germania²², Dani-

¹⁴ È previsto per le cooperative agricole le cui operazioni consistano nell’uso congiunto di attrezzature agricole e per le vitivinicole, quando commercializzano soltanto prodotti propri.

¹⁵ Le cooperative agricole sono esenti dall’Imposta sulle società (art. 43.2 L. n. 2169/93). D’altra parte, l’art. 1.2 della L. n. 1667/86, stabilisce la regola dell’esclusività per i soci.

¹⁶ Come previsto nella sez. 5.n. 14 KStG.

¹⁷ Sebbene in Francia le cooperative siano generalmente assoggettate all’Imposta sulle società (art. 206-1 del Codice generale delle imposte), sono esenti da imposta le cooperative di artigiani, di trasporti, marittime, quando soddisfano i requisiti previsti nella L. n. 83-657 del 20 luglio 1983, ad esclusione degli utili ottenuti da operazioni con non soci (art. 207-1,3 del Codice). Sono inoltre esenti, tranne per alcune operazioni, le cooperative di costruzione, di affitti ridotti, di acquisto ed attrezzature agricole, nonché quelle agricole di produzione, distribuzione e vendita (artt. 201.1 e 3 del Codice).

¹⁸ In effetti, l’art. 13 dello Statuto fiscale delle cooperative (L. n. 85/98) prevede detto regime per le cooperative agricole, culturali, di consumo, di costruzione e di edilizia e di solidarietà sociale. Si applica anche alle rimanenti qualora risulti che nel complesso il 75% delle persone che lavorano per la stessa siano soci, e il 75% dei membri della cooperativa forniscano servizi alla stessa.

¹⁹ Non dall’IRAP. Vedi art. 45 D.L. 15 dicembre 1997, n. 446.

²⁰ Art. 10 e 11 del D.P.R. n. 601/73. Si stabilisce un regime speciale per le cooperative di lavoro (oltre che di quelle agricole e di pesca) nell’art. 11 D.P.R. 601/73, come modificato dalla legge del 13 maggio 1999, n. 133. V. FANTOZZI, A., *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in “Rivista di Diritto tributario”, vol. IX, 1999, p. 423 e ss.

²¹ A queste si applica il regime delle Entità parzialmente esenti (artt. 133 e ss. LIS), che prevede l’esenzione degli utili derivanti dalla sua attività principale e l’imposizione delle altre ad un’aliquota inferiore a quella ordinaria.

²² La Germania utilizza, per le cooperative non esenti, il regime di imputazione ai soci del credito fiscale derivato sia dall’imposta sulle società che colpisce gli utili delle cooperative, sia dell’imposta applicata direttamente sui dividendi, imputando l’intero dividendo al lordo delle imposte come reddito dei soci. I ristorni ai membri costituiscono spese deducibili nella misura in cui derivano da operazioni con membri, per cui gli utili si dividono in due parti (Sez. 22 KStG). Sull’argomento v. il lavoro di PHILIPPIWSKY, R., *Taxation of Co-operatives*, in *International handbook of Cooperative Organisations*, 1994, ed. E. Duelfer.

marca²³, Finlandia²⁴ e Gran Bretagna²⁵. In Belgio, si applica un regime speciale di trattamento degli utili distribuiti solo alle cooperative riconosciute dinanzi al Consiglio Nazionale della Cooperazione²⁶.

In alcuni casi, invece, la deducibilità del ristorno è prevista solo per determinati tipi di cooperative: in Francia si applica alle cooperative di consumo e assimilate, a quelle di interesse agricolo e a quelle di lavoro associato²⁷, sebbene tale regime sia esteso alle altre cooperative nella misura il cui il ristorno derivi da un'espressa disposizione legislativa²⁸. In Lussemburgo è prevista solo per le cooperative agricole²⁹, e in Italia, oltre alla deducibilità del ristorno come norma generale³⁰, le cooperative non esenti possono dedurre il ristorno dei soci lavoratori fino al 120% del valore del salario del mercato³¹.

4. Il trattamento degli utili distribuiti come dividendi e l'applicazione di un'aliquota fiscale più bassa

Può forse risultare paradossale che in Portogallo e in Spagna si affronti il trattamento dell'imputazione degli utili ottenuti dalla cooperativa a fronte di operazioni con membri in maniera sostanzialmente simile a quelle delle altre società. Vale a dire, la cooperativa è assoggettata ad imposta su tutti gli utili, e tutti gli utili distribuiti sono qualificati fiscalmente come dividendi. Ai fini della cooperativa, quindi, si considera come attribuzione di utili, mentre in capo al socio, fatte salve le eccezioni relative ai "soci lavoratori", come reddito di capitale mobiliare³².

²³ Legge del 18 maggio 1994. V. sull'argomento ESPAGNE, F., *Le régime fiscal des coopératives européennes*, op.cit., pp. 7 e 11, sebbene gli utili siano ripartiti in proporzione alle operazioni con membri e non membri. Successivamente (tranne nel caso delle cooperative di consumo), per le cooperative con meno di 10 impiegati e nelle quali il capitale dei non partecipanti non ecceda il 25% del totale, si distingue tra utili non distribuiti ottenuti da membri e non membri mediante l'applicazione di diversi coefficienti (4% e 6% rispettivamente).

²⁴ V. l'art. 18 della L. n. 360/1968.

²⁵ Per le cooperative che aderiscono all'*Industrial and Provident Societies Act del 1965* (art. 486 dell'*Income and Corporation Taxes Act del 1988*). La deduzione è consentita per la totalità del ristorno, senza distinzione tra operazioni con soci e operazioni con terzi, sebbene, come segnala ESPAGNE, F., *Le régime fiscal...*, op.cit., p. 3, non si applichi a quelle che aderiscono al *Companies Act del 1985*, a quelle a cui si applicano le norme del *Common Ownership Act del 1978*, o quelle riconosciute come *bona fide co-operatives* dal Registrar.

²⁶ Organismo la cui principale funzione è quella di concedere tale riconoscimento. Questo tipo di cooperative costituisce una minoranza rispetto al totale.

²⁷ In base all'art. 214, 1, 1° e 2° del Codice Generale delle Imposte. La deduzione del ristorno per le cooperative di consumo è stata introdotta dall'art. 47.3 della L. n. 622/06 del 23 dicembre. Non si applica, tuttavia, alle cooperative di consumo e di lavoro associato qualora più del 50% del capitale sociale sia posseduto da soci non operatori o titolari di certificati di investimento o di associazione. Sono previste norme speciali quando il ristorno supera il 50% degli utili distribuibili – dopo l'assegnazione a riserva – per le cooperative diverse da quelle di lavoro.

²⁸ In effetti, l'istruzione amministrativa del 10 agosto 1994, n. 2256, ha ammesso la deduzione del ristorno per tutte le cooperative. Tuttavia non si applica a talune entità di credito (artt. 206.6.2° e 208.ter A): Casse regionali e locali di mutuo credito agricolo e Casse di mutuo credito.

²⁹ Secondo ESPAGNE, F., Op. cit. p. 8, la deduzione del ristorno non si applicherebbe alle cooperative commerciali, regolate dalla legge del 10 agosto 1915, mentre sarebbe prevista per le cosiddette "associazioni agricole", regolamentate dal decreto del 13 settembre 1945.

³⁰ Non è correlata ad un'imposizione del socio, né è limitata alle operazioni con i soci. Da qui la critica di FANTOZZI, op.cit., p. 429, che ritiene che ciò snaturi il suo carattere di norma tecnica.

³¹ Artt. 11, terzo paragrafo e 12 del D.P.R. n. 601, del 1973. Quest'ultimo articolo è stato modificato, al fine di estendere il regime inizialmente previsto solo per le cooperative di consumo e i suoi consorzi a tutte le cooperative, con l'art. 6 della legge del 23 dicembre 2000, n. 388.

³² In Spagna (art. 30 della L. n. 20/1990 in rapporto con l'art. 28) costituiscono redditi di capitale mobiliare sia il ristorno definitivo che quello anticipato. Nell'ambito dei soci lavoratori, si distingue tra redditi da lavoro (retribuzioni non eccedenti il valore di mercato) e redditi di capitale mobiliare (la rimanente parte). In Portogallo, in base all'art. 5 h) della legge che regola l'IRS, la partecipazione economica del socio cooperatore è considerata dividendo secondo le norme generali di tale imposta. Invece per i soci lavoratori, l'art. 16 dello Statuto stabilisce che il loro trattamento seguirà le norme relative ai redditi di lavoro. In Italia sono generalmente considerati redditi di capitale mobiliare quelli derivati dalla partecipazione nella società (art. 41.1 del D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986). Ma per le cooperative di lavoro, servizi, agricole e di piccola pesca, sono assimilati a redditi di lavoro i ristorni fino al 120% del salario normale percepito dai soci lavoratori.

Ciò è particolarmente evidente nel regime spagnolo, dove si cerca anche di evitare l'elusione di tale trattamento in conseguenza dei meccanismi stessi della cooperativa relativamente ai prezzi ai soci, assoggettando come tale, nella maggior parte dei casi, il ristorno teorico derivato dall'applicazione del valore del mercato all'operazione con il socio³³. Trattandola, pertanto, in maniera analoga ad una "operazione vincolata"³⁴.

La mancanza di rilevanza fiscale della diversa natura del ristorno è compensata con un meccanismo che viene normalmente considerato come beneficio fiscale: l'applicazione alle cooperative di un'aliquota fiscale speciale, e inferiore a quella delle altre società, alla parte eccedente, come avviene in Spagna e Portogallo³⁵. In altri sistemi si stabilisce per tutte le cooperative (e cioè non come regime particolarmente vantaggioso per un certo tipo) un'aliquota fiscale inferiore per tutti gli utili (Paesi Baschi, Belgio³⁶).

È possibile qualificare questi regimi come "norme di adeguamento tecnico"?

La maggior parte della dottrina ritiene che tanto l'applicazione del concetto di "trasparenza", quanto la deduzione del ristorno in capo alla società costituiscano una risposta all'intento di evitare la doppia imposizione, e pertanto non possano essere considerati come "vantaggio fiscale": si tratterebbe di differenti meccanismi tecnici progettati a tal fine³⁷. Da questo punto di vista, si può ritenere che le cooperative beneficino di un trattamento più conforme alla capacità contributiva manifestata rispetto al resto (o a una parte del resto) delle società. Ciò significa che potrebbe essere considerato un "vantaggio comparativo", e non un "beneficio fiscale", dal momento che il trattamento non sarebbe discorde da uno dei criteri fondamentali di razionalità del sistema: l'onere in base alla capacità economica.

In ogni caso, ciò potrebbe essere discutibile dal punto di vista di chi non condivide la teoria della capacità economica unica tra socio e società³⁸ e che non postula l'integrazione tra le imposte che colpiscono i redditi dell'uno e dell'altra³⁹, considerando pertanto come benefici fiscali i meccanismi tendenti ad evitare la "doppia imposizio-

³³ V. art. 15 L. n. 20/1990, in relazione con l'art. 20 della stessa legge, in cui si stabilisce il carattere non deducibile dell'eccesso di valore rispetto alla valutazione di mercato per le operazioni di acquisto o di pagamento di servizi ai soci. Questa norma di valutazione non si applica alle cooperative di consumo e servizi, né a quelle agricole.

³⁴ V., al riguardo, BARBERENA Belzunce, I., *Sociedades Cooperativas, Anónimas Laborales y Agrarias de Transformación. Régimen fiscal*, Pamplona, Aranzadi, 1992, p. 205; e DE LUIS ESTEBAN, M., *El nuevo marco fiscal de las cooperativas españolas*, in *El nuevo régimen fiscal de las cooperativas*, cap. 2^o, FUNDESCOOP, Madrid, 1991, pp. 77 e 78.

³⁵ In effetti, l'art. 7 dello Statuto prevede che il risultato sia calcolato prima della partecipazione economica dei membri ai risultati. Pertanto, la parte degli stessi corrispondente all'attività tipica svolta con i soci è assoggettata all'aliquota del 20%, a differenza della rimanente parte, che paga l'imposta all'aliquota generale.

³⁶ Sono assoggettati ad un'aliquota del 28% per il primo milione di franchi belgi, e del 36% fino a 3 milioni seicentomila franchi belgi. Quanto al regime basco, v. le norme del Fuero di Guipúzcoa n. 2/1997, del 22 maggio, di Alava n. 16/1997, del 9 giugno, e di Bizkaia n. 9/1997, del 14 ottobre.

³⁷ In tal senso, ESPAGNE, F., op. cit., p. 4. Inoltre, in relazione al regime italiano di esenzione per le cooperative agricole e di piccola pesca, v. la Commissione Tributaria Centrale, nella sentenza sez. II, dec. n. 479 del 21 gennaio 1991; e per le cooperative di lavoro, la Cassazione Civile, Sez. I, sent. n. 555 del 21 gennaio 1994.

³⁸ Come segnala GOTA LOSADA, op. cit., pp. 214-215, attualmente si parte dalla necessità dell'imposta sul reddito delle società, con una modesta parziale integrazione con l'IRPEF.

³⁹ Il rappresentante più significativo della Teoria dell'integrazione tra l'imposizione del reddito delle società e delle persone fisiche è il Rapporto Carter (CARTER, COMISIÓN, *Informe de la Real Comisión de investigación sobre la Fiscalidad*, pubblicato in castigliano dall' "IEF," Madrid, 1975. Altri rapporti come il BRADFORD, o il BROOKINGS, hanno seguito la stessa linea. Dagli stessi punti di partenza teorici, tuttavia, è stato affermato che l'imposta sulle società risponde all'obiettivo dell'imposizione degli utili non distribuiti (NEUMARK, *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE*, pubblicato in castigliano in "Documentación Económica" n. 35, Madrid, 1965, e in *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, J.C.B. Mohr, 1970, trad in castigliano con il titolo *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1974; DUE, J.F., *Análisis Económico de los impuestos*, pub. in castigliano da "El Ateneo", Buenos Aires, 1961, pp. 200 e 201). In ogni caso, questi sono assoggettati ad imposta sulle società in maniera più favorevole rispetto all'imposizione personale sul reddito (MUSGRAVE, R.A. e P.B. in *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, pub. in castigliano dall'IEF, Madrid, 1981, pp. 578 e 579).

ne⁴⁰". Tuttavia, anche partendo da questa premessa teorica, è stata postulata l'applicazione del metodo della "trasparenza" per le società fortemente connotate come società di persone e, in particolare per le cooperative⁴¹. Pertanto, il metodo dell'"esenzione" sembra essere il trattamento tecnicamente più adeguato per determinate cooperative di piccole dimensioni e a forte componente mutualistica. Non si può dimenticare che, nella misura in cui il socio è una persona fisica, il metodo prevede che tutti gli utili (incluso quelli non distribuiti) saranno assoggettati ad imposta con aliquota progressiva ad essi applicabile, e non con aliquota proporzionale come per l'imposta sulle società. È quindi dubbio persino che ciò possa costituire un "vantaggio" rispetto al regime generale.

Per quanto riguarda l'esenzione/deduzione del ristorno (distribuito o meno), anche il carattere di società di persone sembra essere un elemento che giustifica il trattamento: occorre considerare che la produzione di reddito da parte del socio è proporzionale all'attività realizzata dallo stesso, e non è in funzione del capitale investito, fattore che è preminente nell'idea di produzione diretta dello stesso. Si osservi che questo uso della società come strumento e mero prolungamento dell'impresa ai fini della sua attività – e non come mezzo di investimento finanziario – non sembra risultare indifferente nei diversi sistemi fiscali europei, dove suole tradursi in una maggiore intensità dei meccanismi relativi alla "doppia imposizione"⁴²". Questo trattamento, d'altra parte, risulta più adatto, rispetto alla trasparenza, per essere utilizzato per tutte le cooperative, poiché eviterebbe, in quelle di maggiori dimensioni, gli inconvenienti riscontrati per i metodi basati sulla "trasparenza", in relazione all'imputazione dei redditi non distribuiti ai partecipanti di minoranza in grandi società.

Ma, oltre a ciò, il diverso trattamento dei redditi ottenuti in operazioni con soci presuppone che il regime rifletta la particolare natura del ristorno in relazione al di-

⁴⁰ Come segnala GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, Banco Exterior de España, tomo I, 1988, una costante di questa dottrina è l'indipendenza giuridica della società e l'esistenza un'unità economica vera e propria; per questo motivo sono ammesse le soluzioni di integrazione per le società di persone. Su questa linea, GRIZIOTTI, B., *Nuovi orientamenti nei sistemi tributari*, in *Festgabe für Georg von Schanz*, Tübingen, JCB Mohr (Paul Siebeck) 1928, t. II p. 215; VANONI, E., *L'imposta personale sul reddito e gli utili di società non distribuiti*, in *Opere Giuridiche*, Milano, Giuffrè, 1962, II, pp. 470-471; MAFFEZZONI, F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, UTET, 1970, pp. 127 e 131-132; DORN, H., *Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung*, *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht*, 1927, p. 195; VAN DER TEMPEL, A., *El impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta en la Comunidad económica europea* in *Hacienda Pública Española* n. 9, IEF, Madrid, 1971; RUIZ GARCIA, J.R. *La deducción por dividendos en el sistema tributario español*, Civitas, 1991, pp. 29 e ss. BENNANI, V., *Credito d'imposta e redditi esenti nel disegno di legge delega per la riforma tributaria*, in "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", 1969, p. 739; COSCIANI, C., *La integración entre el impuesto sobre Sociedades y el que grava a los socios: la reforma italiana nel crédito de impuesto total*, HPE, n. 52, pp. 28-29. Da parte sua, GOODE, R., *The Corporation Income Tax*, Cap. V. New York, John Wiley Sons, 1951 giustifica la doppia imposizione con la necessità di progressività, dal momento che l'investimento nelle società avviene in soggetti passivi con un alto livello di acquisto. Da questo punto di vista, la correzione della "doppia imposizione" è giustificata non da ragioni legate alla capacità economica, ma da ragioni di neutralità (v. LOVISOLO, A., *Il sistema impositivo dei dividendi*, p. 140, Padova, CEDAM, 1980).

⁴¹ V. MUSGRAVE, R.A. e P.B. *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Madrid, IEF, 1981, SCHENEIDER, D., *Voz "Körperschaftsteuer"*, in *Handbuch der Finanzwissenschaft*, a cura di F. NEUMARK, 3^a ed. J.C.B. Mohr (Paul Siebeck) Tübingen, t. II, fascicolo 20-21. pp. 536 e ss. GRIZIOTTI, B., *Nuovi orientamenti nei sistemi tributari* in *Festgabe für Georg von Schanz*, Tübingen, JCB Mohr (Paul Siebeck) 1928, t. II p. 215.

⁴² In effetti, solitamente si unisce la possibilità di eliminare (e non meramente attenuare) il suddetto effetto con determinati requisiti di partecipazione "qualificata" che rispondono all'idea che detta partecipazione non costituisca un mero investimento finanziario, bensì un controllo nella direzione dell'impresa. Si ricerca un trattamento neutrale rispetto alla forma giuridica scelta per svolgere la propria attività di impresa.

videndo, data la doppia qualità del socio di utente/gestore dell'attività cooperativa, come maggiore *input* o minore *output* della cooperativa, e non come attribuzione di reddito della stessa. La dottrina commerciale è solita ritenere che, data la funzione di mero intermediario della cooperativa, il beneficio è sempre stato del socio, per cui sembra difficile che un regime che non rifiuti questa qualificazione giuridico-patrimoniale possa essere considerato un "vantaggio o beneficio fiscale".

Per quanto concerne l'uso di un'aliquota di imposta inferiore per gli utili derivati da operazioni con soci in Spagna e Portogallo, occorre segnalare che l'espedito si traduce, alla fine, in una minore imposizione degli utili non distribuiti, e in una minore produzione dell'effetto di maggiore imposizione di quelli distribuiti, rispetto alla parte eccedente. Gli utili ottenuti dai non soci sono tassati esattamente allo stesso modo del resto delle società. Da una parte, quindi, non sembra si tratti di un regime più vantaggioso di quello in vigore in altri Paesi in cui si deduce il ristorno, dal momento che sono appunto considerati equivalenti, nella dottrina scientifica, i metodi dell'esenzione degli utili distribuiti ai soci e l'applicazione di una doppia aliquota di imposta⁴³. Diverso è il caso nei sistemi che applicano aliquote di imposta inferiori o deduzioni *pro quota* su tutti gli utili della cooperativa: nella misura in cui colpiscono redditi derivati da operazioni con membri, si vede chiaramente che soprattutto gli utili non distribuiti sono tassati in maniera più favorevole degli altri tipi di società.

2.2.2. Le misure di "salvaguardia" in relazione alle distorsioni causate dal mercato

Poiché gli *handicap* più importanti di cui soffrono le cooperative rispetto al mercato derivano dal loro stesso funzionamento, che a sua volta deriva dal loro regime giuridico, due sembrano essere le alternative possibili: rendere più flessibile il funzionamento, dotandole di strumenti più simili alle società di capitali; oppure mantenere una regolamentazione rigida, ma con meccanismi di compensazione per assicurarne la sopravvivenza, inclusi quindi i benefici fiscali⁴⁴.

2.2.2.1. Flessibilizzazione dei requisiti per il regime fiscale speciale

Nelle Nazioni in cui la tradizione legislativa ha stabilito un regime basato su un'interpretazione più rigida dei principi cooperativi, si è posto più fortemente il problema della mancanza di competitività di queste imprese, e ciò ha portato a riforme legislative. Pertanto, gli aspetti del regime cooperativo per i quali è richiesta una maggiore flessibilità⁴⁵, e in rapporto ai quali i diversi ordinamenti hanno stabilito nel tempo misure più permissive sono:

1) Per quanto concerne il principio democratico, è talvolta previsto il voto plurimo, sia in proporzione al capitale per i sovventori non cooperatori, che in relazione alle

⁴³ GOTA LOSADA, op. cit., p. 215. V. NEUMARK, F., *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, J.C.B. Mohr, 1970, trad. In castigliano con il titolo *Principos de la imposición*, IEF, Madrid, 1974. V. anche MEADE, COMMISSION, *Estructura y reforma de la imposición directa*, Madrid, IEF, 1980.

⁴⁴ V. il Rapporto del CESE *Le cooperative nell'Europa...*, op. cit., p. 20, e *Movimenti cooperativi nell'Unione europea*, Alto Consiglio per la cooperazione 2000, DIES, 30 gennaio 2001.

⁴⁵ V. il Parere del CESE, *Economia sociale e mercato unico* (2000/C117/11).

attività realizzate, nonché per i soci persone giuridiche o cooperative⁴⁶. Solitamente si stabilisce un limite al numero dei voti, sia in base ai soci, che per categorie.

2) Quanto alla “doppia qualità” di socio-cliente che deriva dal principio mutualistico, è stabilita la possibilità di soci non operatori ma di investimento, con diritto a remunerazione prioritaria e garantita⁴⁷, in linea con le recenti riforme del regime delle società anonime. Sebbene normalmente tali partecipazioni non prevedano diritto di voto, lo stesso è previsto in talune occasioni.

3) Quanto al principio di esclusività vengono elevati i limiti per le operazioni con terzi⁴⁸.

4) Quanto all’“assenza di scopo di lucro” esterno, vengono diminuite le somme destinate obbligatoriamente a Fondi indivisibili degli utili derivati da operazioni con terzi, ed è permessa la distribuzione degli stessi ai soci⁴⁹.

5) Vengono elevati anche i limiti di remunerazione del capitale sociale⁵⁰.

⁴⁶ In Francia, la legge 92-643 del 13 luglio 1992 crea la figura del socio non cooperatore, che detiene un numero di voti proporzionale alla partecipazione nel capitale con un limite del 35% per la categoria, o fino al 49% se nella stessa ci sono presenti altre cooperative. In Italia, nel caso di soci investitori, è previsto il voto in proporzione al capitale con un doppio limite: nessun investitore può avere più di tre voti, e il totale dei voti dei membri investitori non può superare un terzo del totale dei voti. In Portogallo, il voto plurimo è previsto solo per le Unioni, federazioni e confederazioni, nelle quali le cooperative socie possono detenere un numero di voti proporzionale al numero dei membri, o qualunque altro criterio compatibile con il principio democratico. In Spagna, la L. n. 27/99 (art. 26) prevede la possibilità di voto in funzione del volume dell’attività svolta in forma cooperativa, per tutte le cooperative. D’altra parte, è previsto il voto plurimo ponderato, con limitazioni, rispetto al volume di operazioni per le cooperative di servizi, agrarie, di trasportatori e del mare (art. 26). Nelle Cooperative di credito (art. 9.2 L. n. 13/89) è permesso il voto plurimo, tra gli altri criteri, in funzione dell’apporto di capitale. Anche nelle cooperative di sfruttamento collettivo della terra, in relazione ai soci che cedono il terreno è previsto il voto in funzione della valutazione dei beni ceduti. In ogni caso, la somma dei voti plurimi non potrà superare il 50% del numero dei soci.

⁴⁷ In Francia è prevista la creazione di certificati di investimento con la legge del 17 giugno 1987 (87/416), che concedono diritti finanziari su parte del capitale, con il limite del 50% del capitale operante al termine dell’anno finanziario precedente. La L. n. 92/643 del 13 luglio 1992 crea nuove categorie di partecipazioni nel capitale (certificati di associazione alle cooperative): con remunerazione preferenziale, senza diritti di voto, ecc. L’art. 11 e 11 bis della legge 1947 permette l’investimento nella cooperativa a membri e non membri con partecipazioni remunerate oltre alla partecipazione nel capitale, senza diritti di voto aggiunti. L’ammontare totale non può superare il 50% del capitale. In Italia esistono le partecipazioni cooperative e le azioni dei soci investitori (art. 5 L. n. 59/92) e viene creata la figura degli soci sovventori (art. 4 L. n. 59/92). In Portogallo le cooperative possono emettere certificati di investimento con remunerazione in parte fissa e in parte variabile, in relazione ai risultati, al volume d’affari, ecc. (art. 26). In Spagna la L. n. 27/99 nel suo art. 14 crea i “soci collaboratori”, che sono soci che non realizzano l’attività propria della cooperativa, o che hanno smesso di realizzarla, ma non fanno richiesta di uscire dalla cooperativa.

⁴⁸ In Francia, la legge del 1947 (art. 3) stabilisce in maniera rigida l’esclusività, sebbene le leggi di settore autorizzino fino al 20% di operazioni con membri. In Italia, in linea generale, è previsto che operino soprattutto con membri, senza stabilire cifre esatte, tranne le cooperative di credito (art. 35,1 D.L.vo n. 385/93) e agricole (D.P.R. n. 601/73). In Portogallo, la norma generale è la maggiore importanza attribuita alle operazioni con soci, ma né il Codice delle Cooperative né lo Statuto fiscale stabiliscono l’esclusività. In Spagna si è verificato un importante aumento dei limiti per le operazioni con terzi nella nuova L. n. 27/1999.

⁴⁹ In Spagna la nuova L. n. 27/1999 stabilisce la non obbligatorietà a destinare tutti i risultati extra-cooperativi a Fondi indivisibili, ma solo il 50%, rendendoli pertanto distribuibili (art. 58.3), sebbene comunque sotto forma di ristorno in proporzione all’attività della cooperativa. Esiste anche la possibilità di non operare distinzione tra i due tipi di risultati in contabilità (art. 57.4), ma ciò comporta la perdita del regime fiscale.

⁵⁰ In Francia, la legge 92-643 del 13 luglio 1992 ha migliorato la remunerazione del capitale, entro i limiti degli statuti, più o meno al tasso di interesse previsto per il lungo termine. In Italia, non si fa distinzione tra utili ed eccedenze, ma è possibile remunerare i soci fino al limite degli interessi dei buoni postali aumentati del 2,5%. Questo limite è innalzato di due punti per le partecipazioni cooperative e per i sovventori non operatori previsti dagli art. 4 e 5 della L. n. 59/92 (vedi nota precedente). Anche nella legge statale spagnola viene elevato il limite (art. 48 della L. n. 27/99) e viene fissato a sei punti oltre l’interesse legale del denaro, al di sopra dei 3 punti della legislazione precedente.

6) È richiesta anche l'utilizzazione dei Fondi di formazione cooperativa per la formazione professionale dei soci cooperatori e i lavoratori della cooperativa, senza perdita del loro trattamento fiscale⁵¹.

La reazione degli ordinamenti fiscali è stata, in linea generale, quella di mantenere il regime fiscale speciale, pur prevedendo, in talune occasioni, limiti specifici per l'utilizzo dello stesso quando la cooperativa fa uso di alcuni di questi strumenti "di capitale"⁵².

Sebbene sia possibile sostenere che la flessibilizzazione di queste clausole metta in discussione, in una certa misura, il trattamento fiscale speciale, una visione più attuale della questione rende evidente che tale regime fiscale può, da una parte, essere di complemento a tali misure "permissive" nel tentativo di neutralizzare i fattori nocivi per la loro competitività; dall'altro le norme di incentivazione potrebbero essere giustificate dai fini perseguiti da questo tipo di società. Al riguardo, occorre ricordare che la summenzionata flessibilità è richiesta dagli stessi organi comunitari⁵³, e si ritrova anche nel regolamento dello Statuto della Società cooperativa europea⁵⁴.

2.2.2.2. Strumenti cooperativi tutelati dalla legislazione fiscale

D'altra parte la stessa normativa delle cooperative prevede alcuni meccanismi destinati a neutralizzare gli effetti "secondari" delle limitazioni derivate dal loro regime giuridico, meccanismi che talvolta ricevono un trattamento fiscale vantaggioso nei paesi in cui detto regime risulta più rigido. I più rappresentativi sono quelli relativi alle quote destinate a Fondi indivisibili, e la remunerazione limitata del capitale sociale.

⁵¹ Come è previsto in Portogallo, dove l'obiettivo di detti fondi passa da quello di mera promozione ed educazione al cooperativismo a quello di perseguire finalità di formazione tecnica e professionale (art. 70 del Codice delle cooperative). In Spagna costituisce una condizione che causa la perdita del regime fiscale la destinazione del Fondo di educazione e promozione a finalità diverse da quelle previste dalla legge. In molte delle leggi delle regioni autonome, tali finalità sono esclusivamente di promozione della cooperativa. Tuttavia la legge statale 27/1999 prevede (art. 56.1) che sia destinato alla formazione e educazione in "materie specifiche alla propria attività societaria o di lavoro", e ad altri fini sociali.

⁵² In Francia esistono requisiti speciali per le cooperative esenti. Per il resto, le cooperative che hanno una partecipazione nel capitale di soci non utilizzatori, di certificati cooperativi di investimento, e di certificati cooperativi di associazione superiori al 50% perdono i benefici fiscali. In Italia, i requisiti per il regime fiscale (che si applica a tutte le cooperative che li soddisfano) si trovano all'art. 14 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 601 sui benefici fiscali, e consistono nel soddisfacimento dei requisiti di mutualità di cui all'art. 26 del DLCPS n. 1577 del 1947 (legge BASSI). Successivamente, l'art. 11 della L. n. 59/92 stabilisce requisiti addizionali, e crea i Fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo delle cooperative (art. 11). Inoltre, le cooperative di lavoro, per poter essere esenti, devono avere una percentuale di lavoratori membri superiore al 50% e per beneficiare della riduzione del 50%, una percentuale non inferiore al 25%. In Portogallo l'art. 1 del Codice fiscale delle cooperative, fa riferimento all'adempimento di quanto disposto nel Codice delle cooperative. In Spagna, la L. n. 20/1990 distingue tra "cooperative protette" (che costituiscono la generalità) e le "cooperative particolarmente protette" che beneficiano di un trattamento fiscale più vantaggioso. Per le prime, l'art. 13 della legge prevede alcuni requisiti che consistono nell'adempimento della normativa delle cooperative, e nel non superare in nessun caso (sebbene la legislazione delle cooperative lo consenta) il limite del 50% di operazioni con non soci rispetto al totale delle operazioni della cooperativa, la non ripartizione tra i soci delle riserve indivisibili e del patrimonio in liquidazione, e la distribuzione del ristorno in proporzione diversa alle operazioni realizzate con la cooperativa o a terzi non membri.

⁵³ V. il Rapporto *Le cooperative nell'Europa...*, p. 18 della versione in castigliano.

⁵⁴ Così, nello Statuto della SCE è previsto che gli Statuti prevedano la realizzazione di operazioni con non soci (art. 1.4) senza stabilire alcun limite; che le diverse categorie di quote conferiscano diritti diversi in materia di ripartizione degli utili (art. 4.1), la trasmissibilità delle quote (art. 4.11), nonché l'emissione di titoli diversi da partecipazioni e obbligazioni, senza diritto di voto. Inoltre, nella misura in cui la legislazione dello Stato membro in cui ha la sede sociale lo consente, potranno avere soci non utilizzatori (art. 14.1), la modulazione del diritto di voto (art. 59), e la determinazione mediante statuto delle norme che disciplinano la destinazione dell'avanzo di bilancio (art. 65.1) e la devoluzione dell'attivo netto in maniera non disinteressata. Si stabilisce, invece, tassativamente la formazione di una riserva legale (art. 65.2).

1) Il trattamento fiscale dei fondi indivisibili

In alcuni paesi vengono esentate totalmente o parzialmente dall'imposta sui redditi delle cooperative, le quote destinate a Fondi obbligatori indivisibili⁵⁵, sia che gli stessi abbiano l'obiettivo di promozione del cooperativismo, o siano destinati a fini sociali, sia che costituiscano una riserva finanziaria. Rimandiamo a dopo l'analisi del primo tipo, e vediamo invece quelli della seconda categoria.

Un trattamento generale, ai fini fiscali, delle quote destinate a questo tipo di Fondi o Riserve obbligatori e indivisibili si ritrova nelle legislazioni italiana, spagnola e portoghese. D'altra parte, una clausola prevista per tale fine esiste per le cooperative di lavoro francesi. Partendo dalla più vantaggiosa, in Italia⁵⁶ è previsto che non concorrono alla formazione della base imponibile dell'IRPEG le somme destinate a riserve che soddisfino la condizione di indivisibilità sia durante la vita della società, sia all'atto della liquidazione e nelle cooperative nelle quali la remunerazione del capitale non superi certi limiti. La riserva può essere utilizzata per la copertura di perdite, ma in tal caso non è possibile distribuire gli utili fino alla sua ricostituzione⁵⁷.

In Spagna si deduce il 50% delle quote assegnate ai Fondi di riserva obbligatori previsti dalla legislazione cooperativa, provenienti sia da operazioni con soci che con non soci. La legislazione portoghese, al contrario, considera deducibile soltanto il 20% delle somme destinate alla riserva legale, per la parte che eccede le riserve obbligatorie, fino ad un massimo del 50% dell'ammontare dell'imposta. Quest'ultimo limite è condiviso con la deducibilità, anch'essa del 20% delle sovvenzioni dello Stato per investimenti in immobilizzazioni destinate all'oggetto sociale⁵⁸. La considerazione globale di entrambe le misure, della loro regolamentazione e dei loro limiti, nonché il fatto di essere riferite ad assegnazioni aggiuntive rispetto a quelle obbligatorie, fanno pensare che, in questo caso, il fine della legge è di tutelare il funzionamento della cooperativa, ovviando al problema di una capacità economica minore in conseguenza del carattere obbligatorio e indivisibile. Lo stesso legislatore condivide questa opinione, dichiarando che non è possibile cumularlo con altri benefici fiscali di "natura identica".

Più particolare è il caso delle cooperative di lavoro in Francia (SCOP), dal momento che la norma non ha origini cooperative⁵⁹, e il suo fondamento sembra tratto dal principio generale di impulso alla partecipazione dei lavoratori all'espansione delle imprese, cosa che, d'altra parte, è uno degli obiettivi per i quali la forma cooperativa risulta più idonea. In questo caso, il ristorno attribuito ai lavoratori (soci o meno⁶⁰) deve rimanere "bloccato" per 5 anni, in virtù di un "accordo di partecipazione" (salvo

⁵⁵ Al riguardo esistono due tipi di legislazioni: in Francia e Svezia, il principio di non distribuzione delle riserve è legalmente richiesto e si applica con sufficiente rigore; invece, in Belgio, Germania, Paesi Bassi e Danimarca, la legge regola la ripartibilità o meno delle riserve, ma in caso di scioglimento o rinuncia del socio lascia ai membri o agli Statuti la loro ripartizione.

⁵⁶ Art. 12 legge del 16 Dicembre 1977, n. 904. D'altra parte il Codice civile prevede una destinazione a riserva non inferiore al 20% degli utili netti annuali.

⁵⁷ Art. 3 legge del 18 febbraio 1999.

⁵⁸ Art. 12 dello Statuto fiscale delle cooperative.

⁵⁹ ESPAGNE, F, op.cit., p. 10, segnala che si tratta di un adattamento di una disposizione applicabile a tutte le imprese, prevista in una legge del 1967. Il regime particolare per le cooperative è previsto nell'art. 237 bis A.1. del *Code des Impôts*.

⁶⁰ Occorre ricordare che nelle cooperative di lavoro francesi il ristorno viene distribuito anche ai lavoratori non soci.

rimborsi anticipati previsti dalla legge), sotto forma di partecipazioni al capitale sociale, o conti correnti remunerati trasformabili in partecipazioni al capitale sociale. Tali ristorni non solo saranno deducibili dagli utili della cooperativa, ma saranno esenti dall'IRPEF e dai contributi di Sicurezza sociale⁶¹.

Qual è la natura giuridica di queste esenzioni? A seconda del punto di partenza teorico si può giungere a conclusioni molto diverse: da una parte, si suole addurre che l'indivisibilità di detti Fondi nega l'esistenza di capacità contributiva, poiché è impossibile per i soci beneficiarne⁶² sebbene, poiché tali redditi non sono assoggettati ad imposta in capo ai soci, sono considerati una forma di autofinanziamento privilegiato. Tuttavia, d'altra parte, l'obbligatorietà di destinare le somme a tali Fondi – il cui ammontare costituisce di solito una percentuale importante dei redditi ottenuti – diminuirà la redditività della cooperativa per i soci, costituendo quindi un chiaro svantaggio per questa forma societaria in rapporto alla sua capacità di attrarre apporti al capitale sociale.

Un terzo punto di vista permette di considerare che si tratta di misure in cui confluiscono entrambi gli aspetti. Da un lato, si prende atto dell'indisponibilità per il socio di detti fondi, nonché del carattere obbligatorio della loro destinazione, il che legittimerebbe una certa erosione del livello di tassazione. Quanto alla non imposizione in capo al socio, occorre tenere conto del fatto che, a differenza di quanto accade nelle società di capitali, le Riserve non appartengono ai soci (che ad esempio, non vedranno aumentato da queste il valore della propria partecipazione) bensì costituisce un patrimonio proprio della cooperativa. D'altra parte, per giustificare il carattere di incentivazione del trattamento, si sostiene che con lo stesso si tenta di tutelare fiscalmente un meccanismo cooperativo concepito per reagire agli effetti negativi della forma di ripartizione degli utili sulla capacità di finanziamento della cooperativa, nonché il principio delle porte aperte, che comporta il sistema del capitale variabile. Inoltre salvaguarda la continuità delle cooperative di fronte alle vicissitudini di diminuzione congiunturale dei membri in conseguenza della doppia qualità di socio-utente⁶³, e cioè la rinuncia di soci che cessano di avere interesse nell'attività della cooperativa data l'assenza di una redditività "competitiva". Al tempo stesso, preserva il carattere mutuo dell'entità evitando la distribuzione totale ai soci degli utili ottenuti similmente alle società di capitali, e cioè i redditi derivati da operazioni con non membri, dal momento che solitamente è previsto che la totalità di tali redditi debba essere destinato a Riserve indivisibili, o per lo meno che detta destinazione sia realizzata per la maggior parte con questo tipo di redditi.

2) *La deducibilità della remunerazione limitata al capitale*

La finalità delle norme cooperative che permettono una retribuzione limitata del capitale sotto forma di interessi è la stessa: contrastare gli effetti di sottocapitalizza-

⁶¹ Code du Travail, art. R 442-33 a 442-38. D'altra parte, questa esenzione diventa definitiva se si soddisfano i requisiti di investimento previsti dalla legge.

⁶² In tal senso, GALLO, F., *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della L.N. n. 904 del 1977*, in "Rassegna tributaria" n. 2/1977, pp. 413 e ss. ODOARDO, E., *La fiscalidad cooperativa italiana*, Rev. SIDEC, Madrid, 1996, pone come base la rinuncia alla proprietà individuale.

⁶³ Così segnala il Documento di Consultazione del CESE, *Le cooperative nell'Europa delle imprese*, del 7 dicembre 2001.

zione della mancata redditività del capitale. In generale, da un punto di vista economico, la deduzione dall'Imposta sulle società di un "interesse teorico" è stata difesa, in alcune occasioni, come misura di compensazione della tassazione dei dividendi⁶⁴ e ciò costituisce il fondamento della deducibilità degli interessi (limitati) versati ai soci a fronte dei loro apporti al capitale o ad un Fondo speciale integrato per ristorni non distribuiti nel caso spagnolo⁶⁵, dal momento che in tale regime il ristorno costituisce, per la cooperativa, l'equivalente del dividendo nelle società di capitali. In caso contrario le condizioni previste per le cooperative sarebbero peggiori rispetto alle società di investimento, data la forma peculiare di ripartizione del ristorno.

Ad una logica differente, consistente nella generica premessa del carattere non commerciale delle operazioni tra cooperativa e soci, risponde la deducibilità, nel Regno Unito, degli interessi sul capitale per le cooperative che aderiscono all'*Industrial and Provident Societies Act*⁶⁶. Molto interessante, al riguardo, è il regime danese di determinazione della base imponibile delle cooperative⁶⁷, in base al quale ciò che deve essere assoggettato ad imposta è la capacità economica manifestata dall'assenza della necessità di remunerazione del capitale, per cui la base imponibile è costituita dall'interesse teorico che si ritiene prodotto dall'attivo finanziato mediante le riserve⁶⁸.

2.2.2.3. Altri strumenti fiscali che promuovono il finanziamento da parte dei soci

La salvaguardia rispetto alle difficoltà di finanziamento costituisce un altro obiettivo di alcune misure fiscali che incentivano, in capo al socio, gli apporti da parte di quest'ultimo alla cooperativa. In Italia, gli interessi pagati ai soci per gli apporti realizzati per il suo finanziamento sono soggetti ad una ritenuta (a titolo definitivo) del 12,5%, qualora tali interessi non superino certi limiti⁶⁹. Inoltre quando si destinano gli utili ad aumentare il capitale dei soci, tali utili non sono inclusi nella base imponibile IRPEG del socio, salvo rimborso dello stesso⁷⁰. Un regime simile è previsto in Spagna per i ristorni versati nel capitale sociale, a compensazione di perdite o in un Fondo speciale, fino al momento in cui lo stesso è distribuito⁷¹. I soci persone fisiche delle cooperative portoghesi, da parte loro, possono dedurre dalla propria IRS il 20% delle somme destinate ad aumento del capitale sociale, per la parte eccedente quella prevista legalmente o per Statuto, nonché quelle destinate alla sottoscrizione di titoli di investimento da queste emesse (con un limite) se non sono rimborsate per almeno

⁶⁴ V. SCHMIDT, L., *Die Körperschaftsteuer*, DSTR, 1976, p. 327; RUIZ GARCIA, op. cit., p. 42 e ss.

⁶⁵ Art. 18.3 della L. n. 20/1990.

⁶⁶ *Taxation Act* 1988, section 486.

⁶⁷ V. ESPAGNE, op. cit., pp. 3 e 11.

⁶⁸ L'idea si traduce nel seguente regime: dopo avere dedotto il ristorno, le cooperative diverse da quelle di consumo ripartiscono in maniera aritmetica il proprio attivo netto in proporzione alla partecipazione all'attività dei membri e dei non membri. La parte corrispondente ai membri viene moltiplicata per il coefficiente del 4%, mentre quella dei non membri per il 6%. La somma di entrambe definisce la base imponibile. I requisiti sono: la cooperativa deve avere almeno 10 impiegati e la partecipazione al capitale dei non membri non deve essere superiore al 25% del totale.

⁶⁹ Art. 13 D.P.R. n. 601/73, art. 20 del D.L. n. 95/1974, e art. 23 L. n. 49/1985. Gli interessi non devono superare di più di 2,5 punti quelli dei buoni postali, limite criticato da FANTOZZI, op. cit., p. 429, che ritiene che non è coerente con la finalità di risolvere il problema finanziario delle cooperative.

⁷⁰ Art. 7 della L. n. 59/1992. Ciò comporta, inoltre la non imposizione della plusvalenza in capo al socio.

⁷¹ Art. 29 L. n. 20/1990.

tre anni e rispettano integralmente quanto previsto dal Codice delle cooperative⁷². Lo stesso principio è condiviso dal regime francese, già analizzato, dei ristorni “bloccati” delle cooperative di lavoro.

È facile vedere la complementarità di questo tipo di misure rispetto all’esonazione delle somme destinate a Fondi indivisibili, dal momento che rispondono ad una logica simile: incrementare l’ammontare dei finanziamenti propri delle cooperative esentando gli utili destinati a tale fine, sia che provengano direttamente da questa, sia che siano stati precedentemente assegnati o distribuiti ai soci. Di fatto, sebbene si possa sostenere che un apporto al capitale è cosa molto diversa dalle somme destinate a Fondi indivisibili, occorre considerare l’imposizione dei redditi quando il socio ne abbia la disponibilità.

2.3. Le norme considerate incentivanti

Italia, Spagna e Portogallo sono forse i paesi europei in cui l’identità cooperativa è più forte, e in cui la legislazione mette maggiormente in risalto i principi cooperativi, la cui osservanza non è lasciata alla volontà dei patti. È quindi proprio in questi paesi che ritroviamo il maggior numero di disposizioni di tutela e incentivazione del fenomeno.

2.3.1. I Fondi a fini cooperativi, mutui o di interesse sociale

Uno dei meccanismi per favorire la promozione del cooperativismo è costituito dalla destinazione di somme a Fondi *ad hoc* per la formazione cooperativa e di aiuti al cooperativismo. In questo settore troviamo alcune misure fiscali che esentano, in tutto o in parte, da imposta i versamenti effettuati a tal fine. Occorre considerare che tali versamenti sono solitamente obbligatori, o ai sensi della norma cooperativa, o come requisito richiesto per il trattamento fiscale previsto dalla normativa tributaria; in tal senso si applica, in parte, quanto descritto per il trattamento dei Fondi indivisibili. La loro caratteristica peculiare consiste nella finalità di “solidarietà esterna”, e non di finanziamento della cooperativa, per cui questa non può disporre liberamente.

Per quanto riguarda il trattamento fiscale dei suddetti Fondi, è possibile prendere ad esempio i regimi spagnolo e portoghese: nel primo, vengono considerate interamente come spesa deducibile, da imputare agli “utili della cooperativa” (soggetti ad aliquota di imposta preferenziale) le somme destinate al Fondo di Educazione e Promozione, fino al 30% delle eccedenze della cooperativa. Dal momento che tali somme sono deducibili, non è possibile, in seguito dedurre le spese realizzate in relazione a detto Fondo. In Portogallo non sono deducibili le somme versate, bensì le spese sostenute per la realizzazione delle finalità della Riserva per l’Educazione e la Formazione cooperativa (con il differimento di almeno un esercizio della deducibilità delle stesse) sebbene tali spese siano calcolate, a tal fine, al 120% del loro effettivo importo. In questo gruppo di misure – che si spiegano con l’intento di favorire il cooperativismo – è possibile includere anche l’esonazione portoghese per i rendimenti derivati dalle quote versate dalle cooperative a quelle di livello superiore⁷³.

⁷² Art. 17.3 Statuto Fiscale delle Cooperative.

⁷³ Art. 7.6 dello Statuto Fiscale.

In Italia, uno dei requisiti che la L. n. 59/92 aggiunge agli “indizi di mutualità” generici per beneficiare del trattamento fiscale privilegiato, consiste nel versamento da parte della cooperativa ai Fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo cooperativo, creati dalle Associazioni che rappresentano il movimento cooperativo, di un importo annuo del 3% dei propri utili netti, nonché del proprio patrimonio residuo, una volta dedotto il capitale, e i dividendi maturati⁷⁴.

2.3.2. Benefici fiscali applicabili alle cooperative.

Per quanto riguarda l’Imposta sulle società, oltre alle misure già descritte, esistono alcuni benefici fiscali nelle cooperative portoghesi, le quali possono applicare una deduzione del 20% alla base imponibile dell’IRC per gli importi ricevuti a titolo di aiuto dallo Stato per la realizzazione di investimenti⁷⁵. In Italia, d’altra parte, esiste un regime speciale per le cooperative sociali⁷⁶.

Il regime spagnolo è probabilmente il più articolato: questo paese applica, come il Portogallo⁷⁷, un’aliquota speciale ridotta per i redditi derivati dall’attività principale in operazioni realizzate con soci, per le cooperative “comuni”⁷⁸, mentre gli utili rimanenti sono soggetti all’aliquota ordinaria. Anche queste cooperative hanno il diritto di applicare la libertà di ammortamento per le attività fisse nuove acquisite nei primi tre anni di esistenza della cooperativa⁷⁹.

Esiste, però, anche una riduzione del 50% della quota per alcune cooperative, quelle “particolarmente protette” che, per potere essere qualificate tali, devono coniugare requisiti relativi al tipo di attività svolta con maggiori limitazioni – rispetto alla normativa cooperativa – che tendono a preservare il carattere di mutualità dell’entità⁸⁰.

È previsto inoltre un regime particolarmente agevolato per le cooperative di lavoratori disabili e per talune cooperative di sfruttamento collettivo della terra⁸¹, che consiste, rispettivamente, nella riduzione del 90 e dell’80%. Si può inoltre osservare come la mancanza di un trattamento specifico degli utili derivati da operazioni con i soci ai fini della base imponibile della cooperativa, mediante la loro esenzione o la deduzione del ristorno, viene compensata con il trattamento della quota. Ebbene, le riduzioni calcolate sulla quota complessiva influiscono sia sugli utili derivati da operazioni con soci che sul resto.

⁷⁴ In base all’art. 3 della legge del 18 febbraio 1999 n. 28, non sono tenute a versare questa somma se l’importo non eccede le 20.000 lire.

⁷⁵ Cfr. Art. 12 dello Statuto Fiscale, che stabilisce un limite (insieme alle somme destinate a Fondi obbligatori) del 50% della quota.

⁷⁶ Le cooperative sociali sono regolamentate dalla L. n. 381/1991. Inoltre, tali cooperative, insieme a quelle di volontariato, disciplinate dalla L. n. 266/1991, sono considerate ONLUS (regolate dall’art. 10 del D.L. del 4 dicembre 1997, n. 460), ed è possibile applicare, in base al principio del regime più favorevole, in alternativa, il regime previsto per tali entità, stabilito agli artt. 12 e ss. della stessa norma.

⁷⁷ Art. 7 dello Statuto Fiscale.

⁷⁸ L’aliquota è del 20% (art. 33 L. n. 20/1990), tranne per le Cooperative di credito alle quali si applica il 25% (art. 40 della stessa norma).

⁷⁹ Cfr. art. 33 L. n. 20/1990.

⁸⁰ V. art. 7 della L. n. 20/1990.

⁸¹ Per le cooperative di lavoro associato, nella D.A. 3^a - L. n. 20/1990, alle cooperative di questo tipo che risultino fiscalmente protette e che soddisfino i seguenti requisiti: a) che abbiano almeno il 50% dei soci invalidi, b) che tali soci siano disoccupati nel momento in cui è costituita la cooperativa. In base all’art. 14 della L. n. 19/1995, le aziende agricole prioritarie che costituiscono cooperative agrarie particolarmente protette godono di una riduzione dell’80% della quota complessiva dell’IS.

I benefici fiscali per altre imposte influiscono di solito sulle imposte di bollo e di registro, imposte reali sulla proprietà immobiliare (solitamente di carattere locale), e quelle dovute per il mero esercizio dell'attività economica. Si tratta di favorire non soltanto il funzionamento della cooperativa, ma la loro stessa creazione e la realizzazione di operazioni con i soci. In alcuni paesi, come l'Italia⁸², la Spagna⁸³ e il Portogallo⁸⁴, si applicano di solito a tutte le cooperative, sebbene a volte in misura diversa in base all'attività o ad altre caratteristiche. In altri, come la Germania e la Francia⁸⁵, si tratta di benefici isolati, che riguardano solo alcuni tipi di cooperative.

3. Compatibilità del trattamento con la normativa europea in materia di Aiuti di Stato

3.1. Applicabilità del concetto di "Aiuto di Stato"

Esaminate, sebbene necessariamente in maniera generale e sintetica, le linee fondamentali del trattamento fiscale delle cooperative in Europa, possiamo adesso passare ad esaminare le possibilità di qualificazione dello stesso alla luce del Diritto europeo della concorrenza⁸⁶.

⁸² A seguito della riforma del 1972, restano invariati, nell'art. 80 del D.P.R. n. 634, del 26 ottobre 1972, le esenzioni e i benefici previsti per l'imposta di registro nel caso di cooperative e di unioni delle stesse. Restano inoltre in vigore quelle relative alle imposte ipotecarie e catastali (art. 24 D.P.R. n. 632, del 26 ottobre 1972) e la tassa sulle concessioni governative (art. 14.3 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641). In relazione all'INVIM, la legge del 16 dicembre 1977, n. 904 esclude dall'imposta decennale gli immobili di proprietà delle cooperative agricole e le loro unioni; e l'art. 3 del D.P.R. n. 643 del 23 dicembre 1974, esclude dalla stessa gli immobili costruiti dalle cooperative di edilizia abitativa che si adeguino alla normativa sull'edilizia economica e popolare.

⁸³ Le cooperative protette godono di un'esenzione dall'Imposta sui trasferimenti patrimoniali a titolo oneroso per: a) atti costitutivi, di aumento di capitale, fusione e scissione; b) Accensione e annullamento di prestiti, inclusi quelli rappresentati da obbligazioni; c) Acquisizione di beni e diritti inclusi nel FEP per il perseguimento delle proprie finalità. Quanto alle imposte locali, beneficiano di una riduzione del 95% della quota dell'imposta sulle attività economiche e, ove del caso, delle sovrattasse applicabili anche alle Unioni, Federazioni e Confederazioni di cooperative (D.A. 29 della L. n. 21/1993). Per l'imposta sui beni immobili beneficiano di una riduzione del 95% della quota e, ove del caso, delle sovrattasse relative a beni rurali delle Cooperative agrarie e di sfruttamento collettivo della terra. Alle cooperative particolarmente protette si applica inoltre, per l'imposta sui trasferimenti patrimoniali, l'esenzione (art. 34.1) delle operazioni di acquisizione di beni e diritti destinati direttamente al perseguimento delle proprie finalità sociali e statutarie.

⁸⁴ Sono esenti dall'imposta di bollo per tutte le loro operazioni, e soggette all'aliquota minima per le lettere e i titoli di credito (art. 8 dello Statuto); dall'*impuesto de sisa* (imposta sui trasferimenti patrimoniali *n.d.t.*) le acquisizioni di immobili destinate all'oggetto sociale, nonché da contributi locali gli utili derivati dagli stessi (art. 10); dall'imposta sulle successioni e donazioni (art. 9); dai contributi locali le proprietà urbane di proprietà delle cooperative di edilizia abitativa e di costruzione cedute ai propri membri in regime di proprietà collettiva e quelli delle cooperative di insegnamento destinate alla realizzazione dei propri fini.

⁸⁵ In Francia sono esentate dalla *taxe foncière* le proprietà delle cooperative agricole (art. 1382-6 b, del *Code général des impôts*) e dalle tasse di bollo e di registro le cooperative agricole cerealicole, di inseminazione artificiale e di utilizzazione in comune di materiale agricolo (artt. 1030 e 1031). È inoltre prevista l'esenzione dalla *taxe professionnelle* (art. 1451) per le piccole cooperative agricole, di inseminazione artificiale, di artigiani, di barcaioi e di marinai (art. 1454), di pescatori (art. 1455-3), e operaie di produzione (1456). È ridotta a metà quella delle cooperative agricole non esenti (art. 1468.1). Anche in Germania sono esentate dall'imposta equivalente (*Gewerbesteuer*gesetz §3 n. 15) le cooperative agricole, forestali, alimentari e di affitto.

⁸⁶ V. la definizione di aiuto di MATTERA in *El mercado único europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, Civitas, Madrid, 1991, come vantaggio che presuppone un sacrificio finanziario da parte dello Stato senza contropartita.

3.1.1. Il concetto di “impresa” nelle cooperative

La prima questione che bisogna affrontare, in questo settore, è quella dell'applicazione alle cooperative del concetto di “impresa”, necessario per avviare il meccanismo di controllo degli aiuti di Stato che ha come fondamento quello di evitare le distorsioni del mercato⁸⁷. Tuttavia, questa caratteristica si può riscontrare soltanto nella misura in cui le cooperative svolgono un'attività economica di intervento nel mercato stesso, e cioè se realizzano operazioni con terzi, almeno per il lato “esterno” della propria attività (ad es. vendita sul mercato dei prodotti dei soci). Non costituisce ostacolo alla qualificazione di impresa il fatto che si rilevi un’“assenza di natura commerciale” nelle operazioni realizzate con i soci (nel caso in esempio, gli acquisti di prodotti ai soci). Sebbene non esista nella normativa comunitaria una definizione del concetto di impresa, è dottrina comune presso la Commissione e la CdGCE associare lo stesso alla mera realizzazione di un'attività economica, seppure senza scopo di lucro⁸⁸, privando così di contenuto le eventuali obiezioni che potrebbero derivare dalla specificità del “lucro cooperativo” rispetto alle altre forme societarie⁸⁹.

Dal nostro punto di vista è invece più difficile riscontrare questa caratteristica nelle cooperative di consumo o di servizi nella misura in cui operano con i soci, dal momento che in questi casi non è facile rilevare l'esistenza di un'attività di intervento nel mercato, soprattutto se i soci agiscono come persone fisiche: data la funzione di mera intermediazione delle cooperative nel soddisfacimento delle necessità private dei soci, sembra che gli eventuali aiuti concessi abbiano questi ultimi come beneficiari e debbano quindi rimanere esclusi dal concetto di aiuto di Stato.

Ma anche nel caso in cui i soci sono imprese, possono rimanere dei dubbi sull'esistenza di un'attività economica inserita nel mercato: fatta salva la natura imprenditoriale delle cooperative, come categoria societaria, è su questo punto che l’“assenza di natura commerciale”, che talvolta si rileva nelle relazioni con i soci, acquisisce tutta la sua rilevanza, nella misura in cui questi costituiscono l'unico “mercato” dell'entità, che può operare in un “circuito interno”⁹⁰. Anche nel caso in cui la cooperativa operasse con terzi, è difficile considerare la fornitura di beni o servizi ai soci come un “intervento” sul mercato, e potrebbe ostacolare la caratterizzazione di impresa per questa parte di attività. In questa misura, pertanto, la non imposizione del ristorno – implicito o esplicito, distribuito o meno – in capo alla cooperativa, potrebbe non

⁸⁷ Come indica ARPIO SANTACRUZ, in *Las ayudas públicas ante el Derecho europeo de la competencia*, Aranzadi, 2000, p. 41.

⁸⁸ Como segnala sempre ARPIO SANTACRUZ, in *Las ayudas...*, op. cit. p. 121. Nella stessa direzione, MARTÍN JIMÉNEZ, A., *El concepto de ayudas de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 85.1 TCE*, Noticias UE n. 196, maggio 2001, p. 104. In effetti, la Commissione include le entità senza fini di lucro se a) svolgono un'attività economica, e b) fanno concorrenza ad altre. Per tale motivo, come segnala FICHERA, F., in *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, LVII, 1,I, p. 110 nota 53, non autorizza gli aiuti a Cooperative di determinati settori, se fanno concorrenza ad altre imprese.

⁸⁹ Esistono costantemente occasioni in cui entrambe le istituzioni hanno considerato applicabile alle cooperative il regime del diritto della concorrenza derivato dal Trattato, sia in materia di accordi collusivi e abuso di posizione dominante, sia specificamente in relazione ad aiuti di Stato “diretti” o non fiscali. V. JACOBI, B./VESTERDO, F.L., *Co-operative societies and the Community rules on Competition* in *European Law Review*, agosto 1993, p. 271.

⁹⁰ In tal senso, è rilevante la Sentenza della C. giust. CE Poncet, del 17 febbraio 93, C-159 e C-160/91, Racc. 1993, p. I-637.

essere inquadrato nel concetto di aiuti di Stato per la mancanza di imprenditorialità della suddetta attività.

3.1.2. Le norme fiscali che potrebbero essere qualificate come “Aiuti di Stato”

Rimane difficile stabilire *a priori* quali norme fiscali specifiche delle cooperative possano essere qualificate come “Aiuto di Stato”, data la discrezionalità della Commissione in materia. Inoltre, occorre rilevare le particolarità che presenta l’esame delle norme tributarie, dato il carattere generale⁹¹ e durevole⁹² delle stesse, e anche per il fatto che la materia fiscale costituisce una competenza esclusiva dello Stato, soggetta alla regola dell’unanimità e al principio di sussidiarietà⁹³. Per questo motivo, indipendentemente dal fatto che possano essere inquadrate chiaramente nel concetto di aiuto⁹⁴, sono state oggetto di interesse minore da parte della Commissione, che solo recentemente ne ha enfatizzato il controllo, come strumento alternativo all’armonizzazione e/o al coordinamento delle legislazioni⁹⁵. Esaminiamo l’applicazione dei tratti caratteristici del concetto.

3.1.2.1. Carattere di vantaggio selettivo

Il vantaggio presuppone un beneficio economico che favorisce determinate imprese o produzioni, e deve quindi costituire un’eccezione al trattamento generale, inteso in riferimento allo Stato membro e non a tutta la Comunità⁹⁶. In tal senso, la Commissione ritiene che non sono aiuti di Stato, per questo motivo, le misure di pura natura tecnica fiscale, nonché i benefici fiscali che possono essere applicati a tutte le imprese, come le deduzioni per R&S, sebbene possano beneficiarne alcuni in misura maggiore di altri. Possono invece costituire aiuti di Stato, oltre alle misure di carattere

⁹¹ In effetti, già nella prima Indagine sugli Aiuti di Stato si indica che il regime fiscale e i contributi di Sicurezza sociale costituiscono solitamente misure di carattere generale. Sul concetto di misura generale si consulti SCHINA, D., *State Aids under the EEC Treaty*, artt. 92-94, Oxford, 1987, p. 30 e ss.; ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op. cit., pp. 146-147; DONY-BARTHOLME, M., *La notion d’aide d’Etat*, Cahiers de droit européenne, vol. 29, 3-4, 1993, p. 403; MARTÍN JIMÉNEZ, A., op. cit., p. 86.

⁹² *Inter alia*, PASCUAL GONZÁLEZ, M., *Las ayudas de estado de carácter regional: especial referencia a las ayudas al fomento de naturaleza fiscal*, in *Revista valenciana de Economía y Hacienda* n. 1, p. 71 e nota 30.

⁹³ V. SCHÖN, W., *Taxation and State aid law in the European Union* CML Review n. 36, 1999, p. 911; FALCON Y TELLA, R., *Editorial* de QF n. 7, 2001; MARTÍN JIMÉNEZ, A., *El concepto de ayudas de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE*, Noticias UE n. 196, 2001, p. 86.

⁹⁴ Il Tribunale ha considerato aiuto di stato le esenzioni, tra gli altri, nella causa C-6/97 (C. giust. CE 1999, 105) Italia c. Commissione; la Commissione, da parte sua, ha qualificato come aiuto di stato l’ammortamento accelerato delle compagnie aeree tedesche, nella Decisione 96/369/CE, del 13 marzo 1996. Sul tema, si può consultare GIDE-LOYRETTE-NOUËL, *Le droit de la concurrence en la CEE*, 4^a ed. Paris, 1982, p. 328; BELLAMY, C./CHILD, G. *Derecho de la competencia en el Mercado común*, edizione spagnola a cura di PICAZO, E. Civitas, Madrid, 1992, pp. 787-794; SCHÖN, W., op. cit., p. 920; ARPIO SANTACRUZ, op. cit., p. 87. Inoltre BORRERO MORO, C., *Límites del Derecho comunitario a los tributos ambientales*, Noticias UE n. 193, 2001, p. 25, e nota 60; PASCUAL GONZÁLEZ, M., *Las ayudas de estado de carácter...*, op. cit., p. 66, nota 14; MARTÍN JIMÉNEZ, A., *El concepto...*, op. cit., p. 83 e 87.

⁹⁵ In tal senso, SCHÖN, W., op. cit., p. 911; VILLAR EZCURRA, M., *Balance y perspectivas en fiscalidad comunitaria: nuevas prioridades de Política Fiscal*, in *Canarias Fiscal*, n. 21, 2001; e in *La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario*, RDFHP n. 252, pp. 453-454; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *Los gastos fiscales y su consideración como ayudas de Estado en el ámbito comunitario*, Noticias UE n. 196, 2001.

⁹⁶ Nel caso in cui si facesse riferimento all’ambito della Comunità, si interferirebbe sulla sovranità fiscale dello Stato. V., sul tema SCHÖN, W. *Taxation and state aid...*, op. cit., p. 923; MARTÍN JIMÉNEZ, A., *El concepto...*, op. cit., p. 94. D’altra parte, le misure generali che si applicano a tutte le imprese di uno Stato e causano distorsione della concorrenza non rientrano nell’ambito dell’art. 87, bensì negli artt. 96 e 97.

regionale o settoriale, quelle che favoriscono una determinata categoria di imprese, in base alla forma giuridica, come le imprese pubbliche, il che potrebbe far pensare al regime speciale previsto per le cooperative.

In generale, il parametro per stabilire se l'esistenza di un trattamento differenziale costituisce un aiuto di Stato consiste nell'applicare allo Stato il metro della condotta normale di mercato, mediante il criterio dell'"investitore privato"⁹⁷; in tal senso, costituisce aiuto qualunque prestazione dello Stato che non presuppone una controprestazione adeguata al mercato. Ovviamente, tale criterio non ha senso in ambito fiscale⁹⁸, nel quale si utilizza quello secondo cui si valuta se la misura risponde o meno alla "natura o economia" del sistema⁹⁹; o se sono "necessarie o funzionali rispetto all'efficacia del sistema fiscale".

Come abbiamo già detto, nell'applicazione del criterio da parte della Commissione è stato seguito un ragionamento simile all'utilizzazione del giudizio di ragionevolezza in applicazione del principio di uguaglianza da parte delle Corti costituzionali nazionali, vietando i trattamenti disuguali che non trovino giustificazione nei principi del sistema¹⁰⁰.

La difficoltà consiste, da una parte, nel determinare quali fondamenti o criteri del sistema possono, secondo la Commissione, giustificare un trattamento differenziale, dal momento che ciò che si intende evitare è esplicitamente l'interventismo economico dello Stato per motivi sociali o regionali, e tali motivi possono fare parte dei principi del sistema fiscale dello Stato membro. È chiaro che la capacità economica serve come giustificazione dell'esistenza di trattamenti diversi¹⁰¹ – sembra essere inquadrata tra le misure "tecniche" – sebbene non sembri l'unico criterio utilizzato dalla Commissione nella comunicazione relativa all'applicazione degli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese¹⁰². Di fatto, si includono non soltanto misure "strutturali", ma anche di "politica fiscale generale", e che appaiono tutelate

⁹⁷ Sul contenuto di tale criterio, v. ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op. cit., pagg. 66 e 67; HERNÁNDEZ MARTÍN, V., *El control de las ayudas de estado en el Derecho europeo*, Colex, 1999, pp. 26 e ss.

⁹⁸ SCHÖN, W., *Taxation and state aid...*, op. cit., p. 923.

⁹⁹ V. la sentenza della C. giust. CE del 2 luglio 1974, Italia/Commissione, causa 173/73 Racc. 1974, p. 709; Sentenza della C. giust. CE 21 marzo 1990, causa C-142/87. È stato anche interpretato come misure "necessarie o funzionali" all'efficacia del sistema fiscale (Decisione 96/369/CE della Commissione, G.U. L 146, del 20 giugno 1996, p. 42). Tuttavia il suo carattere differenziale rende necessaria una giustificazione da parte dello Stato. Sui criteri che contraddistinguono il criterio, v. BACON, *State aids and General Measures*, YEL, 1997, p. 270 e 296 e ss.; in relazione alle misure fiscali nella comunicazione della Commissione, SCHÖN, W. op. cit., pp. 929 e ss. Sull'applicazione alle cooperative, rimandiamo ancora una volta il lettore al nostro lavoro *Beneficios tributarios...*, op. cit., pp. 939 e ss.

¹⁰⁰ In tal senso MARTÍN JIMÉNEZ, A., *El concepto...*, op. cit. p. 92.

¹⁰¹ Di fatto, SCHÖN, W., op. cit., pag. 927, ritiene che la capacità economica (come elemento comune nei sistemi tributari degli stati membri) sia il criterio per stabilire l'esistenza del vantaggio, ma ovviamente tale capacità economica non è l'unico criterio o principio strutturale di un sistema tributario. A parte ciò, come segnala BRACCIONI, P., *Capacità contributiva e principi fondamentali dell'ordinamento comunitario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1988-I, p. 1152, non esiste nessun riferimento nel diritto comunitario al tributo giusto e ancor meno alla capacità contributiva. Alcuni autori, tuttavia, lo considerano come il criterio dell'uguaglianza, che costituirebbe il nucleo del principio di neutralità che si trova nel diritto comunitario. In tal senso, GARCIA PRATS, A., *Incidenzia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho: (III) Principios de justicia vs. Derecho comunitario* RDFHP n. 261, 2001, p. 745.

¹⁰² Comunicazione della Commissione relativa all'applicazione delle norme sugli aiuti di stato alle misure collegate alla fiscalità diretta delle imprese (SG (98)D). Tanto SCHÖN, W., in op. cit., FICHERA, F., *Gli aiuti...*, op. cit., p. 107, quanto BAS SORIA, *Normativa comunitaria sobre ayudas de estado y medidas fiscales*, Palau 14, n. 33, 1998 ritengono che ciò evidenzi la mancanza di un giudizio generale e definitivo della Commissione sulla questione.

dalla logica del sistema, come ad esempio i benefici alle PMI. Sembra quindi che esista una certa confusione tra le eccezioni derivate dalla “logica del sistema” e quelle che risultano dalla politica interventista della stessa Commissione.

In questo ordine di cose, possiamo ritenere che con tutta probabilità, alla luce della dottrina della Commissione, non si considerano aiuti di Stato – ma costituiscono invece “norme tecniche” – quelle norme che abbiamo qualificato come norme di *adeguamento del regime tributario* alle caratteristiche specifiche delle cooperative, per evitare le distorsioni che il regime fiscale generale può provocare e che prevedono una diversa imposizione dei risultati derivati dalle operazioni con i soci rispetto alle società di capitali.

Di fatto, nelle conclusioni del gruppo Primarolo¹⁰³ sulla condotta fiscale degli Stati, sono state riviste due misure specificamente pensate per le cooperative, entrambe francesi, ed entrambe sono state valutate negativamente: una di esse consiste nella deduzione o nella non imputazione nella base imponibile dell’imposta sulle società, in determinate cooperative (di consumatori, di produttori e agricole) del ristorno cooperativo distribuito¹⁰⁴. La valutazione negativa si basa, più in particolare, sulla specificità di questo tipo di dividendo rispetto a quello delle società di capitali, a motivo della sua origine e forma di distribuzione. La seconda consiste nell’esenzione dall’imposta sulle società per le cooperative agricole che soddisfino determinati requisiti di mutualità e di adeguamento alla loro finalità tipica: contribuire allo sviluppo economico degli agricoltori riuniti in cooperative¹⁰⁵. L’esenzione riguarda gli utili ottenuti a seguito dell’attività cooperativa con i soci, siano essi distribuiti o meno.

Da questo punto di partenza, si può dedurre che, se non costituisce un “vantaggio” per le cooperative il fatto che il loro regime fiscale stabilisca un trattamento che esonera in capo alla cooperativa il ristorno (distribuito e/o non distribuito), a maggior ragione non lo è l’imposizione di un’aliquota d’imposta inferiore sui redditi ottenuti da operazioni con soci (base di tale ristorno), come avviene in Portogallo o in Spagna.

Inoltre, e relativamente al metodo di “esenzione”, la Commissione si era già pronunciata nella sua Comunicazione sull’applicazione delle norme sugli aiuti di Stato in materia di imposizione diretta, segnalando che il suddetto trattamento potrebbe essere giustificato dalla natura del sistema fiscale per alcune cooperative che distribuiscono tutti gli utili ai membri, se questi sono assoggettati ad imposta. Pertanto, il sistema di “trasparenza” non implicherebbe alcun vantaggio per questo tipo di cooperative, e questa opinione si riflette già in alcune Decisioni concrete¹⁰⁶. Di fatto, in generale, la Commissione considera il trattamento della doppia imposizione come una questione derivata dalla “logica del sistema”.

¹⁰³ Il cosiddetto “Gruppo Primarolo” fu formato per adempiere a quanto stabilito nel Codice di condotta fiscale (Risoluzione del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997). Sul Codice di condotta si consulti PINTO, *EU and OECD to fight harmful tax competition: has the right path been undertaken?*, in *Intertax*, 1998, p. 386 e ss.; OSTERWEIL, *The OECD and the EU: two approaches to harmful tax competition*, in *EC Tax Journal*, 1999, p. 89 e ss.

¹⁰⁴ Nell’elenco, è la misura CAM 046. V. gli artt. 68-70 della legge 92/643, del 13 luglio 1992.

¹⁰⁵ Nell’elenco, appare con il riferimento CAM 050. V. l’art. 207 del Code General des Impôts.

¹⁰⁶ Decisione della Commissione del 1° marzo 2001, C (2000) 686 (pub. in G.U. L 159, II, p. 1), relativa al regime di aiuti stabilito dalla Grecia per il pagamento dei debiti delle cooperative agricole nel 1992 e 1994, in relazione al trattamento fiscale contenuto nelle leggi greche n. 2238/94 e 269/93.

L'ubicazione per la Commissione di queste norme nell'ambito della dottrina della "natura o dell'economia del sistema" è evidente. Da tale posizionamento si può inoltre dedurre, riteniamo, il carattere di "norma tecnica" – e si esclude al tempo stesso la qualificazione di "vantaggio" – del trattamento spagnolo della deducibilità degli interessi di capitale nella misura in cui corregge o compensa il trattamento fiscale del ristorno come dividendo e la doppia imposizione dello stesso, in capo alla cooperativa e ai soci.

Pertanto, nell'ambito dell'imposizione degli utili delle cooperative, i casi in cui non risulta indubbio che non esista un "vantaggio" sono quelli che prevedono un trattamento specifico (e più favorevole) rispetto agli utili ottenuti con i non soci, nella misura in cui il regime si applica in maniera indifferenziata, e cioè l'applicazione di un'aliquota inferiore per tutti gli utili, e la deduzione per le cooperative particolarmente protette in Spagna.

Tuttavia, dal nostro punto di vista, la qualificazione potrebbe dipendere anche dal fatto che esistano alcuni "interventi livellatori" nel regime giuridico e/o fiscale di queste entità. In tal senso potrebbe essere determinante la ripartibilità limitata, o persino la non ripartibilità di tali utili ai soci, o le restrizioni al volume di operazioni con non soci, circostanze queste che ricorrono nei regimi descritti. Queste differenze obiettive, nella misura in cui siano sufficientemente significative, potrebbero giustificare il trattamento eccezionale. Inoltre, occorre considerare che la determinazione di aliquote di imposta è considerata, in linea di principio, dalla Commissione come una misura di "pura tecnica fiscale", e sembra concentrare i propri sforzi sui benefici applicabili alla determinazione della base imponibile¹⁰⁷.

3.1.2.2. Effetto rilevante ai fini della concorrenza, che influisce sugli scambi commerciali tra Stati membri

Due aspetti della dottrina della Commissione e della Corte sono rilevanti per la nostra analisi, in questo settore:

Innanzitutto, la distorsione della concorrenza deve essere percepibile, il che esclude dall'esame gli aiuti di modesta importanza e con scarsa capacità generatrice di distorsione. In tal senso, riteniamo che, con ogni probabilità, la maggioranza dei benefici fiscali previsti dai tributi locali e regionali cui abbiamo fatto riferimento, rientrano nella regola del "*de minimis*"¹⁰⁸, e cioè non avrebbero il suddetto effetto rilevante per la concorrenza. In secondo luogo, rispetto al fatto che possano incidere sugli scambi commerciali tra gli Stati membri, costituisce orientamento comune che, fatte salve attività strettamente locali, tale effetto può essere prodotto anche nel caso in cui l'impresa non realizza esportazioni verso altri Stati membri, se tale scambio esiste nel settore e incide sulla concorrenza nell'ambito dello Stato, nella

¹⁰⁷ Al riguardo, v. SCHÖN, W., op. cit., p. 929.

¹⁰⁸ Disciplinate nel Regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione, del 12 gennaio 2001 (G.U. L 10 del 13.1.2001, pp. 3-32, che fissa il limite per le stesse ad un ammontare lordo di 100.000 euro in un periodo di tre anni. Sull'argomento si consulti ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op. cit., p. 178 e ss.

misura in cui può ostacolare l'accesso di altri concorrenti sul mercato¹⁰⁹. Per questo motivo è difficile che qualcuno dei benefici fiscali delle cooperative non soddisfi questo requisito.

Inoltre, la qualificazione come aiuto non richiede uno specifico obiettivo di distorsione della concorrenza da parte dello Stato che lo concede: in effetti costituisce dottrina costante in materia di aiuti di Stato che la finalità sociale dell'aiuto non osta alla sua incidenza sulla concorrenza¹¹⁰, incidenza che si misura, non in base all'*animus*, bensì in base agli effetti¹¹¹; né costituisce ostacolo l'esistenza di svantaggi obiettivi nel mercato derivati dalle peculiarità dell'impresa¹¹².

In considerazione di questi criteri, sembra difficile, in linea di principio, che possano essere escluse dal concetto le clausole che tendono a compensare le difficoltà di adattamento al mercato derivate dalle peculiarità della cooperativa, nonché quelle di promozione del cooperativismo. Sebbene nel caso degli aiuti di Stato per i servizi economici di interesse generale sembra trovare posto questa giustificazione¹¹³, il suddetto concetto non può essere applicato alle cooperative, poiché queste non realizzano un servizio su incarico o per obbligo imposto da un Ente pubblico¹¹⁴; sebbene certamente ciò aggiunge un elemento all'analisi, nella misura in cui presume che si possa misurare il "costo sociale" sostenuto da queste data la particolarità del regime legale¹¹⁵, e l'*handicap* che lo stesso comporta.

Di fatto, nessuna di queste due circostanze è stata tenuta in conto per la qualificazione di aiuti "diretti" a cooperative, alle quali è stato applicato il concetto di aiuto di Stato negli stessi termini che a qualsiasi altra impresa, considerando come uniche regole di compatibilità la conformità a una delle Direttive sugli aiuti di Stato¹¹⁶, e in particolare, quelle relative alle PMI senza importanti palliativi, e senza

¹⁰⁹ Come indica ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op. cit. p. 160. Nella stessa direzione, MARTIN JIMÉNEZ, A., op. cit., p. 110.

¹¹⁰ Così segnala ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op. cit., pagg. 60 e 122 e ss. V. il caso GAV, Decisione della Commissione del 16 settembre 1997 (G.U.C.E. 3 giugno 1998, L 159, p. 58). Nella stessa direzione PASCUAL GONZÁLEZ, M., *Las ayudas de estado de carácter...*, op. cit., p. 66 nota 14.

¹¹¹ In tal senso, FERNÁNDEZ FERRERES, G., *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Civitas, 1993, p. 49.

¹¹² Questa è la posizione della Commissione e della Corte. V., al riguardo, ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op. cit., p. 155, nota 6.

¹¹³ V. le Comunicazioni della Commissione relative ai servizi di interesse generale in Europa del 1996 (G.U. C 281, del 26.9.1996) e del 2000 (G.U. C 17, del 19.1.2001). Nell'Allegato II di quest'ultima si definiscono come servizi di interesse economico generale "... i servizi di mercato a cui gli Stati membri impongono determinati obblighi di servizio pubblico in virtù di criteri di interesse generale". Si può inoltre consultare la Relazione della Commissione sullo stato dei lavori relativi alle linee direttrici in materia di aiuti di Stato legati ai servizi di interesse economico generale del 10 giugno 2002 (COM (2002) 280 def.), nonché ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op. cit., p. 76 e ss.

¹¹⁴ La questione, tuttavia, si è posta nel caso CELF, che ha dato luogo alla Decisione della Commissione del 18 maggio 1993 (G.U. C 174, p. 6) che lo qualifica come aiuto di Stato, ma compatibile. In seguito, la Corte nega tale qualificazione nella sentenza del 22 giugno 2000, Causa C-332/98, Repubblica Francese / Commissione.

¹¹⁵ Relativamente alle imprese pubbliche COCCIA, *Le partecipazioni statali italiane davanti alla Corte di giustizia: Aiuti di Stato o aiuti di status?* in "Rivista di Diritto Internazionale", 1992, p. 993, propone il criterio dell'"investitore pubblico" per i casi di imprese pubbliche, dati gli obiettivi sociali delle stesse".

¹¹⁶ Così, alcune Decisioni recenti della Commissione nelle quali non si pongono obiezioni: Aiuti per le attrezzature delle cooperative agrarie, Francia, aiuto 234/02, (G.U.C 246/2002); Regime di aiuto alla ricerca cooperativa, al fine di promuoverla, Regno Unito, 856/01 (G.U. C 164/2002); Misure per l'integrazione, costituzione o ampliamento delle cooperative, Spagna, (Cataluña) 324/01 (G.U. 157/2002); Aiuti per gli investimenti per le piccole imprese di produzione artigianale e cooperative di lavoratori, Italia (Toscana) XS/70/01 (G.U. C 133/2002); Aiuti alle cooperative agricole per perdite dovute alle avverse condizioni meteorologiche, Italia (Bolzano) 679/01 (G.U. C 75/2002); Aiuti per la fusione di cooperative, Grecia 577/2000 (G.U. 374/2002); Aiuti per gli investimenti delle cooperative, Belgio (Fiandre) 501/2000 (G.U. 323/2001).

tenere conto dei particolari svantaggi ad esse legati e dei fini sociali che possono perseguire¹¹⁷.

3.2. *Compatibilità: trattamento come eccezioni*

Nella misura in cui alcuni aspetti del trattamento delle cooperative possono essere qualificati come benefici fiscali, il problema è la possibilità della loro compatibilità con il Trattato, in linea con le eccezioni elaborate dalla Commissione. In tal senso, risulta abbastanza evidente la volontà della Commissione e del Parlamento, e i riflessi sono evidenti anche nelle decisioni della CGCE, di inquadrare il trattamento delle cooperative nel regime permissivo relativo alle PMI¹¹⁸, considerandole, ripetutamente, una categoria all'interno del genere¹¹⁹. D'altra parte, nel caso di benefici fiscali a tale categoria di imprese, la permissività sembra maggiore rispetto ad altri tipi di aiuti, nella misura in cui la Commissione, come abbiamo visto, arriva a ritenere che questi rientrano nella "logica del sistema"¹²⁰.

Stando così le cose, la possibilità che i benefici fiscali esistenti per le cooperative siano considerati come aiuti di Stato incompatibili appare piuttosto bassa, ma dalla dottrina emanata dalla Commissione nella sua Comunicazione sugli Aiuti di Stato in materia di fiscalità diretta, non si desumono criteri chiari su gran parte del regime fiscale delle stesse. Pertanto, il problema si può porre, soprattutto nella creazione di benefici fiscali nuovi, per le fattispecie in cui questi stabiliscano un trattamento per le cooperative più favorevole rispetto alle altre PMI, o nella misura in cui ne possano beneficiare cooperative che non soddisfano – o non debbono soddisfare – i requisiti necessari per essere considerate PMI.

Negli Stati membri in cui si stabiliscono questi benefici fiscali – aldilà delle norme di mero "adeguamento tecnico" – la loro articolazione si basa sull'idea di tutela delle stesse. Tutela giustificata dagli obiettivi sociali che perseguono e che vanno ol-

¹¹⁷ E ciò anche quando sono espressamente adottati dallo Stato che concede l'aiuto, applicando in ogni caso il criterio dell'investitore privato. In tal senso, la Decisione della Commissione del 1° marzo 2001 C (2000) 686 (pub. in G.U. L 159, II, p. 1), relativa al regime di aiuti stabilito dalla Grecia per il pagamento dei debiti delle cooperative agricole nel 1992 e 1994, nonché il ricorso contro tale Decisione (Causa C-278/00 R, Repubblica greca / Commissione). La questione si è posta ripetutamente in relazione ad aiuti italiani alle cooperative. Così la difficoltà delle cooperative ad accedere a finanziamenti propri viene risolta dalla Commissione nelle Decisioni del 2 febbraio 2000, relativa al regime di aiuti applicato in Italia a favore delle società cooperative della regione Sicilia C (2000) 384 (G.U. L 129 del 30 maggio 2000, p. 21-25), stabilito dall'art. 55 della legge regionale 25/93 che aggiunge un paragrafo all'art. 36 della legge regionale 23/86; del 14 ottobre 1998, relativa agli aiuti a favore delle cooperative previsti in Italia in base alla L. n. 49/85 C (1998) 2857 (G.U. L 096/1999, del 10 aprile 1999), e del 13 marzo 1996 (96/559 /CE) (G.U. L 244, del 25 settembre 1996), relativa gli aiuti concessi dalla Regione Liguria a favore delle cooperative agrarie. Invece, la Decisione della Commissione del 10 giugno 1998, relativa agli aiuti statali che la Regione Liguria prevede di concedere alle cooperative agricole C (1998) 1714 (G.U. L 117 del 5 maggio 1999), sotto forma di sovvenzioni di capitale per investimenti, si considerano compatibili in quanto rispondono alla normativa sugli aiuti a carattere regionale.

¹¹⁸ V. il regolamento della Commissione (CE) n. 70/2001 del 12 gennaio 2001 sull'applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato agli aiuti di Stato per le PMI (G.U. L 10, 13.1.2001, p. 33). Inoltre, la costituzione di una PMI prevede l'aumento del "tetto" per gli aiuti in altri settori, come R&S, occupazione, formazione, ecc.

¹¹⁹ Sulla definizione di PMI, v. la Raccomandazione 2003/361/CE, (G.U. L 124/36).

¹²⁰ V., inoltre, la Raccomandazione della Commissione del 25 maggio 1994 (94/390/CE) relativa al regime fiscale delle PMI. In maniera paradossale, non si considera "vantaggio" ciò che costituisce in realtà un'eccezione dovuta a ragioni di interventismo, e cioè un "vantaggio" compatibile. In tal senso, SCHÖN, W. op. cit., p. 928-929, che inoltre critica l'identificazione fatta dalla Commissione tra il trattamento delle PMI e la struttura progressiva di un'imposta; FERNÁNDEZ FERRERES, G., *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Civitas, 1993, p. 74.

tre quelli che motivano il sostegno alle PMI¹²¹. Tuttavia, occorre considerare che il complicato regime di eccezioni elaborato dalla Commissione risponde alla sua politica interventista, per la tutela di obiettivi e politiche comunitarie¹²², e – secondo la sua stessa dottrina – non degli interessi nazionali. Di fatto, comporta una forte limitazione alla politica di promozione degli Stati¹²³. Tuttavia, occorre valutare se nella tutela del fenomeno cooperativo si crea qualche divergenza tra i due tipi di interessi: senza addentrarsi nella complicata questione delle relazioni tra i principi delle Costituzioni nazionali e il Diritto europeo¹²⁴, che potrebbe sorgere nei paesi che hanno costituzionalizzato l'obiettivo della promozione delle cooperative, riteniamo che i motivi alla base dei trattamenti nazionali di carattere protezionistico possano essere perfettamente inquadrati nei principi e obiettivi stipulati dal Trattato.

In tal senso, occorre ricordare che la creazione di un mercato comune e, in generale, le azioni e le politiche comuni dell'Unione costituiscono unicamente un mezzo per il conseguimento degli obiettivi specifici di alto livello di occupazione e protezione sociale, nonché di elevazione del livello e della qualità della vita degli europei¹²⁵. E

¹²¹ In Spagna e in Italia, si suole raggruppare in due gruppi le ragioni che giustificano la tutela (e così evidenzia BARBERENA, op. cit., p. 129): da una parte si sostiene che a causa del carattere di mutualità e cooperativo, le cooperative sono in grado di raggiungere obiettivi di uguaglianza reale e solidarietà. La tutela sarebbe quindi della cooperazione stessa. In tal senso, BASSI, *Le società cooperative*, UTET, 1995, pp. 89-90; BUQUICHIO, *La funzione sociale della cooperazione alla luce dei principi costituzionali*, Rco, 1983, p. 76 e ss. D'altra parte, la tutela si basa sul rispetto dei principi e obiettivi di politica sociale ed economica della Costituzione: così MATEO RODRIGUEZ, *Aspectos fundamentales...*, op. cit., p. 164, VERRUCOLI, op. cit., p. 108; GALGANO, *La cooperazione nel sistema costituzionale*, in NDA, 1977, p. 414. Secondo la nostra opinione, entrambe le ragioni confluiscono nella giustificazione del regime fiscale e potrebbero essere qualificate come "mutualità qualificata". In tal senso, anche, CASTIELLO, *Tutela costituzionale della cooperazione e cooperazione di credito*, Padova, 1984, p. 10.

¹²² In tal senso, BELLAMY, C., CHILD, G., op. cit. p. 797; FERNÁNDEZ FERRERES, G., *El régimen de las ayudas...* op. cit., pagg. 15 e segg.; HERNÁNDEZ MARTÍN, V., *El control de las ayudas de estado en el Derecho europeo* Colex, 1999, p. 35.

¹²³ Così, FICHERA, F., *Gli aiuti fiscali...*, op. cit., pp. 84 e ss.

¹²⁴ Il problema riguarda la legittimità del diritto comunitario, e cioè se la stessa è sostenuta dalle Costituzioni degli Stati membri o se, al contrario, dispone di una sua propria legittimità. V. al riguardo GERKRATH, J., *L'émersione d'un droit constitutionnel pour l'Europe*, ed. de l'Université de Bruxelles, Etudes européennes, 1997, p. 287; DE WITTE, B., *Droit communautaire et valeurs constitutionnelles nationales*, Droits, n. 14, 1991; VAN GERVEN, W., *Toward a coherent Constitutional System within the EU*, EPublic Law, vol. 2, issue 1, 1996, p. 89.

La CGCE, tuttavia, ritiene che esiste un unico sistema giuridico. Nella Sentenza COSTA-ENEL (causa 6/64) sulla regola della supremazia, la Corte ha deciso che tale regola si applica alle Costituzioni (v. le Sentenze del 17 dicembre 1970, causa 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, e del 13 luglio 1972, causa 48/71, *Comissione c. Italia*).

Tuttavia, i Tribunali tedesco e italiano si sono opposti in considerazione dei diritti costituzionali e di struttura fondamentale della Costituzione, sostenendo che potrebbero rinunciare alle azioni per le quali si fa riferimento agli stessi soltanto nel caso in cui l'Unione europea garantisca una prestazione "sostanzialmente equivalente". V. le Sentenze della Corte Costituzionale tedesca del 22 ottobre 1986 e del 12 ottobre 1993, nonché PETERSMANN, E.U., *Building-blocks for a constitutional theory and constitutional law of the E.U.*, in CML Review, vol. 32, n. 5, 1995, p. 1144. SCHWARZE, J., *Towards a Common European Public Law*, in European Public Law, vol. I, issue 2, 1995 p. 229, nota 3 e p. 237. La Corte costituzionale spagnola, nella Sentenza 28/1991, del 14 febbraio, ha sostenuto l'applicabilità dell'ordinamento comunitario alla Costituzione. Una delle strade per la conciliazione sarebbe l'accettazione di principi costituzionali comuni da parte dell'Unione. Sul tema, v. SCHWARZE, J., *Towards a Common European Public Law*, pp. 228-232; HÄBERLE, *Derecho constitucional común europeo*, in Revista de Estudios Políticos, n. 79, 1993, p. 8 e ss.; LOUIS, J.V., *L'ordre juridique communautaire*, 6^o ed. OPOCE, Lussemburgo, 1993, p. 192. Tuttavia, FERNÁNDEZ ALLES, J.J., *Reflexiones sobre la teoría constitucional de la integración europea*, Noticias UE n. 169, 1999, p. 16-17, sostiene che, malgrado il frequente riferimento alla dottrina dei principi comuni, la CGCE non ha considerato come prioritarie le tradizioni costituzionali comuni, preferendo tutelare i fini dell'Unione, soprattutto le libertà comunitarie.

¹²⁵ Sugli obiettivi e i mezzi comunitari v. MATTERA, *El mercado único europeo. Sus reglas, su funcionamiento*. Civitas, Madrid, 1991; NIETO SOLIS, J.A., *Fundamentos y políticas de la Unión Europea*, ed. Siglo XXI, 1995, p. 13. Per l'interventismo insito nel Trattato, PRATS, A., *Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero: (I) La acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo*, in RDFHP n. 259, 2001, p. 300. Sull'idoneità dell'Unione europea a realizzare una politica sociale, HABERMAS, J., *Comment on the Paper by Dieter Grimm: "Does Europe need a Constitution?"*, in ELJ vol. 1 n. 3, 1995, pp. 304-305.

ciò nel quadro dell'obiettivo generale del progresso economico e sociale, nonché del rafforzamento della coesione in tali settori. Pertanto, sebbene il diritto alla concorrenza sia inteso a preservare il funzionamento libero e ugualitario del mercato – considerato uno dei pilastri fondamentali dell'Unione – il fatto stesso che si stabiliscano delle eccezioni all'incompatibilità di alcuni aiuti evidenzia che ciò può generare distorsioni rispetto agli obiettivi che costituiscono lo stesso interesse comune protetto dal Trattato¹²⁶. E inoltre sembra considerevole l'accento posto sugli aspetti sociali nel Progetto di Trattato per una Costituzione europea¹²⁷, su cui è basato l'obiettivo dell'Unione di uno sviluppo sostenibile in un'economia *sociale* di mercato, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale (art. 3.3).

In tal senso, anche quando la politica sociale ha generato un'azione *positiva* meno decisa rispetto a quella relativa alla concorrenza – in vista della differente configurazione giuridica delle due¹²⁸, certamente sembra un criterio idoneo a modulare la discrezionalità della Commissione, in quest'ultimo settore, nell'applicazione del regime degli aiuti di Stato¹²⁹. Nella misura in cui il loro adeguamento a detti obiettivi è superiore a quello delle PMI, dovrebbero probabilmente anche essere oggetto di una politica di salvaguardia più forte.

D'altra parte, entrambi gli aspetti del funzionamento delle cooperative sono stati evidenziati dal Parlamento europeo in varie Risoluzioni, che ha sostenuto non solo che perseguono obiettivi che si inquadrano in varie politiche comunitarie come lo sviluppo locale e regionale¹³⁰, l'uguaglianza dei sessi¹³¹, la coesione sociale e, soprattutto, l'occupazione, ma anche la necessità di evitare che le forze di un mercato che favorisce le imprese che concentrano i capitali ostacoli il loro sviluppo e ha richiesto l'adozione di opportune misure, tra le quali si trovano quelle di natura fiscale¹³².

Sulla stessa linea si è pronunciato il Consiglio economico e sociale che ha raccomandato, oltre all'adozione di misure fiscali "correttive" delle distorsioni prodotte dal mercato¹³³, l'elevazione del tetto delle agevolazioni concesse in aiuto delle cooperative, rispetto alle altre PMI¹³⁴. E, su questa linea, ricorda che occorre evitare la

¹²⁶ Così evidenzia ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas públicas...*, op. cit., p. 32 e ss., FICHERA, F., *Gli aiuti fiscali...*, op. cit., p. 84 e ss.

¹²⁷ CONV 850/03.

¹²⁸ V. NIETO SOLÍS, J., *Fundamentos y políticas...*, op. cit., p. 14.

¹²⁹ Sulla discrezionalità della Commissione, v. SLOTBOOM, M., *State aid in community Law: a Broad or Narrow Definition*, ELReview, Abril 1995. p. 290; ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op. cit., HERNÁNDEZ MARTÍN, V., op. cit., p. 55.

¹³⁰ V. le Risoluzioni del 13 aprile 1983, sul movimento cooperativo nella Comunità europea (G.U. C 128 del 16 maggio 1983, p. 51); del 9 luglio 1987 sul contributo delle cooperative allo sviluppo regionale (G.U. C 246 del 14 settembre 1987, p. 94), nonché la Risoluzione sul contributo delle cooperative allo sviluppo regionale (doc. A3-0039/94, pub. in G.U. C 61/231), dell'11 febbraio 1994, e la Risoluzione del Parlamento europeo del 6 maggio 1994 sull'economia alternativa e solidale (G.U. C 205 del 25 luglio 1994, p. 481). In tutte queste risoluzioni si pone l'accento sulla loro capacità di generare occupazione di qualità e favorire la coesione sociale.

¹³¹ V. le Risoluzioni del Parlamento europeo del 26 maggio 1989 sul compito delle donne nelle cooperative e nelle iniziative locali per l'occupazione (G.U. C 158 del 26 giugno 1989, p. 380), e sulla funzione delle cooperative nella crescita dell'occupazione femminile (doc. A4-0270/1998), del 18 settembre 1998.

¹³² In tal senso, CHAVES AVILA, R., *Análisis del régimen fiscal del sector empresarial de la economía social: cooperativas y sociedades laborales*, Palau 14, n. 26.

¹³³ Parere del CESE, *Economia sociale e mercato unico* (2000/C117/11) V. anche il Parere del CESE, *Le imprese dell'economia sociale e la realizzazione del mercato europeo senza frontiere* (SEC(89) 2187, G.U. C 332 del 31 dicembre 1990, p. 81).

¹³⁴ Così, nel Parere del Consiglio economico e sociale nella *Bozza di regolamento della Commissione di applicazione degli artt. 87 e 88 del Trattato agli Aiuti di Stato per l'occupazione* (2002/C241/27) Al punto 3.3., il Comitato propone di aumentare il "tetto" degli aiuti nell'art. 4 della Bozza fino al 20% per le imprese e le organizzazioni del settore sociale.

confusione tra i due tipi di entità, segnalando la necessità di sostenere le cooperative che non possono essere qualificate come PMI¹³⁵.

Dalla documentazione analizzata o elaborata dalla Commissione sembra emergere un punto di vista analogo: si parte dai vantaggi apportati dalla suddetta forma sociale per il conseguimento degli obiettivi comunitari¹³⁶; si constatano, dall'altro lato, i punti che la rendono fragile di fronte al mercato unico, in misura maggiore quando i principi cooperativi sono seguiti in maniera più rigida dalla legislazione dello Stato¹³⁷. Infine, soprattutto in questi ultimi casi, si discute la possibilità di un trattamento particolare che compensi tali svantaggi¹³⁸. Anche dal punto di vista della politica occupazionale è stata evidenziata la convenienza di alcuni incentivi fiscali specifici per le cooperative che internalizzano i costi sociali¹³⁹.

In ogni caso, una politica della Commissione intesa a stabilire un livello di permissività specifico per le cooperative non potrebbe sfuggire alle esigenze che impone il diritto della concorrenza circa la proporzionalità della misura e la sua incidenza minima sul mercato in termini di distorsione¹⁴⁰. Pertanto, tale politica sarà probabilmente più intensa quanto più le misure fiscali si adeguano ai criteri generali esaminati dalla Commissione per qualificare gli aiuti come compatibili. In tal senso, alcune delle linee che potrebbero fornire un orientamento alle Decisioni della Commissione potrebbero essere:

Innanzitutto, partendo dal fatto che le misure di protezione sono tanto più compatibili quanto maggiore è il problema e quanto più la misura contribuisce a risolverlo, sembra che possano ritrovarsi più facilmente in relazione a cooperative che nel proprio regime giuridico stabiliscono limitazioni maggiori, o un trattamento più aderente ai principi cooperativi; così si esprime il CES, che propone il trattamento incentivante nei paesi in cui tali entità sono regolamentate in maniera specifica¹⁴¹. E ciò indipendentemente dalla flessibilizzazione di alcuni di tali requisiti, ma in ogni caso senza arrivare a snaturare la loro forma di funzionamento. Al tempo stesso, sembrano tanto più compatibili quanto più adeguate siano tecnicamente queste misure rispetto agli *handicap* di cui soffrono le cooperative.

¹³⁵ Parere del CES in merito alla proposta di Decisione del Consiglio relativa al programma pluriennale (1994-1996) di lavoro a favore delle società cooperative, mutue, associazioni e fondazioni della Comunità (G.U. C388, del 31 dicembre 1994, p. 22).

¹³⁶ Si veda HANSMANN, H., *The Ownership of Enterprise*, in The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts-Londra, Inghilterra, 1996.

¹³⁷ In tal senso, si veda il documento di consultazione della Commissione, del 7 dicembre 2001 *Le cooperative nell'Europa delle imprese*, elaborato dalla Unità B3 della DG Empresa, p. 15.

¹³⁸ Così si sostiene nel Libro Verde *Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese*, (COM(2001) 366 def.) del 18.7.2001, p. 7. Nello stesso Preambolo del regolamento che disciplina la SCE si fa riferimento alla necessità di emettere strumenti giuridici adeguati per le cooperative, sulla base della Risoluzione dell'Assemblea Generale delle Nazioni Unite riunita nell'88ª sessione plenaria il 19 dicembre 2001 (A/RES/56114), nella quale si sollecitano tutti gli Stati membri ad assicurare un ambiente favorevole nel quale le cooperative possano partecipare alle stesse condizioni delle altre forme di imprese.

¹³⁹ V. la Proposta della Commissione per linee di azione per le politiche per l'occupazione per il 1999, linea di azione 12; Il Parere del CES sul "Libro Verde- Cooperazione per una nuova organizzazione del lavoro" (98/C73/29), dell'11 dicembre 1997; il Rapporto-sintesi su "Terzo sistema, occupazione e sviluppo regionale" (Agosto 1999) richiesto dal Parlamento e realizzato da Mike Campbell (nel quadro dell'azione pilota *Terzo sistema e occupazione*); e il Parere del CESE *Proposta di linee direttrici per le politiche di occupazione degli Stati membri nell'anno 2000* (1999/C368/12) del 21 ottobre 1999.

¹⁴⁰ Per tutti, v. ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op. cit., p. 197 e ss.

¹⁴¹ Parere del Consiglio Economico e sociale *Economia sociale e mercato unico* (2000/C117/11); Libro verde *Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese* (COM(2001) 366 def.), del 18.7.2001, p. 18.

In secondo luogo, e relativamente alle norme incentivanti, sarebbero in particolare più ammissibili quanto più perseguono obiettivi che possono essere inquadrati nelle politiche comunitarie¹⁴². Inoltre potrebbero risultare più accettabili i benefici fiscali destinati a promuovere la costituzione e l'avvio di queste entità rispetto a quelle a sostegno della loro attività, salvo quando queste siano sostenute in relazione ai loro *handicap* specifici. In effetti, da una parte, tali benefici hanno di solito una durata limitata nel tempo, per cui è difficile qualificarli come aiuti "di funzionamento"¹⁴³, qualificazione tuttavia applicabile alle esenzioni fiscali di carattere permanente. D'altra parte, tali obiettivi si inquadrebbero anche nella politica di sostegno alla creazione di imprese e, in particolare, di PMI¹⁴⁴. Lo stesso si può dire per i benefici che non sono previsti per tutte le cooperative, ma che hanno carattere settoriale o regionale¹⁴⁵, poiché, salvo nei casi in cui le stesse possono essere inquadrate in una politica di promozione comunitaria, questi ultimi possono incidere maggiormente sulla distorsione della concorrenza¹⁴⁶.

¹⁴² Come evidenzia ARPIO SANTACRUZ, op. cit., p. 226 e ss.

¹⁴³ Sulla resistenza opposta dalla Corte e la Commissione relativamente alla compatibilità degli "aiuti di funzionamento", a causa del principio di proporzionalità, si può consultare ARPIO SANTACRUZ, op. cit., p. 218.

¹⁴⁴ V., la Carta Europea della Piccola impresa, approvata a Feira, Portogallo, il 19 e 20 giugno 2000, in particolare la linea di azione 7. Si consulti anche, il Libro Verde "Lo spirito imprenditoriale in Europa", COM (2003) 27, del 21 gennaio 2003, Pubblicazioni della DG Impresa, Bruxelles, 21 gennaio 2003, in cui si fa riferimento ai fini sociali perseguiti dalle imprese cooperative.

¹⁴⁵ Sugli aiuti di Stato a carattere fiscale regionale e settoriale, V. PASCUAL GONZÁLEZ, M., *Las ayudas de estado de carácter regional. Especial referencia ...* op. cit.; MARTIN JIMÉNEZ, A., op. cit., p. 90, nota 55.

¹⁴⁶ Così, i benefici di settore sono criticati in quanto ostacolano lo sviluppo economico e non favoriscono gli interessi delle cooperative da HAGEN, H., *Guidelines for Co-operatives Legislation*, in *Review of International Co-operation*, vol. 94, n. 2/2001, Nuova Delhi, p. 55; e BOTELLA, *La revisión del régimen fiscal de cooperativas vigente*, op. cit., e FICHERA, F., *Gli aiuti...*, op. cit., p. 110 nota 53.



SEZIONE II

DOCUMENTI COMMENTATI

Documents with explanatory notes



2002-2003 CASE-LAW of the european court of justice in the field of vat (Abstract)*

Lucia Barone

The purpose of this essay is to examine the most relevant cases decided in the field of VAT by the European Court of Justice (ECJ) during the years 2002 and 2003.

In particular, these decisions concerned with the fundamental concepts of the VAT taxation, *i.e.*:

1. the range of operations subject to VAT;
2. the uniform tax base within the EU and, in this specific matter,
3. the «money off coupons».

1. Operations subject to VAT

With regard to the first point, in *Commission v/Republic of Finland*¹ the Court confirms the settled case-law, according to which the terms used to specify exemptions (which constitute exceptions to the general principle that VAT is to be levied on all services supplied for consideration by a taxable person) must be interpreted strictly.

For this reason, a strict interpretation is even more appropriate in the case of exemptions authorised only for a transitional period (as is the case with services supplied by authors, artistes and performers referred to in point 2 of Annex F to the Sixth Council Directive (77/388/EEC), which the Republic of Finland may continue to exempt from VAT, so long as the same exemption is applied by any of the States which were already Members).

From the strict wording of the exemption in question emerges that the concept of services supplied by artistes does not cover the supply of works of art, even in the case where the supply is affected by the artist or his agent. Such a transfer constitutes a non-exempt supply of goods.

Therefore, the Republic of Finland, by maintaining in force a legislation that exempts from value added tax the sale of a work of art by the artiste, either directly or through an agent, and the importation of a work of art by the owner-artist, has failed to fulfil its obligations under Article 2 of the Sixth Directive.

In *Auto Lease*² case, the Court rules that article 5(1) of Sixth Directive is to be interpreted as meaning that there is not a supply of fuel by the lessor of a vehicle to the lessee, where the lessee fills up at filling stations the vehicle which is the subject-

* Abstract edited by the Author.

¹ Decision 7 March 2002, Case C-169/00.

² Decision 6 February 2003, Case C-185/01.

matter of a leasing contract, even if the vehicle is filled up in the name and at the expense of that lessor.

In *KapHag* case³, the Court is asked to establish whether a partnership which admits a partner in consideration for payment of a contribution in cash effects towards the new partner a supply of services according to the meaning of Article 2(1) of the Sixth Directive.

The Court states that the payment of such a contribution does not constitute an economic activity subject to VAT, within the meaning of the Sixth Directive.

Therefore, the Court states that a partnership which admits a partner in consideration of payment of a contribution in cash does not effect towards that person a supply of services for consideration within the meaning of Article 2(1) of the Sixth Directive.

In the *MKG-Kraftfahrzeuge* case⁴, the Court, in answer to the questions referred by the *Bundesfinanzhof* rules that, on a proper construction of the Sixth Directive, a business enterprise which purchases debts, assuming the risk of the debtors' default, *i.e.* exercises factoring, and which, in return, invoices its clients for a commission, pursues an economic activity for the purposes of Articles 2 and 4 of that directive, so that it has the status of taxable person and thus enjoys the right to deduct tax under Article 17 thereof.

The Court states, as well, that an economic activity by which a business enterprise purchases debts, assuming the risk of the debtors' default, and, in return, invoices its clients in respect of commission, constitutes debt collection and factoring within the meaning of the final clause of Article 13B(d)(3) of the Sixth Directive and is therefore excluded from the exemption laid down by that provision.

Article 5 of Sixth Directive in the first sentence of paragraph 8 gives Member States the opportunity to consider that for the purposes of value added tax no supply of goods has taken place in the event of a transfer of a totality of assets, so called no-supply rule.

Referring to article 5 of the Sixth Directive, in case, *Zita Modes*⁵, the Court states that when a Member State has made use of that option, the regulation must be interpreted as meaning that no-supply rule applies – without prejudice to use of the possibility of restricting its application in the circumstances laid down in the second sentence of the same paragraph – to any transfer of a business or an independent part of an undertaking, including tangible elements and, as the case may be, intangible elements which, together, constitute an undertaking or a part of an undertaking capable of carrying on an independent economic activity. The transferee must however intend to operate the business or the part of the undertaking transferred and not simply to immediately liquidate the activity concerned and sell the stock, if any.

Moreover, the Court affirms that, when a Member State has made use of the option in the first sentence of Article 5(8) of Sixth Directive, to consider that for the purposes of value added tax no supply of goods has taken place in the event of a transfer of a totality of assets, the restriction by a Member State of the application of

³ Decision 26 June 2003, Case C-442/01.

⁴ Decision 26 June 2003, Case C-305/01.

⁵ Decision 27 November, Case C- 497/01.

that no-supply rule to transfers of a totality of assets where the transferee holds the authorisation for pursuit of the economic activity which that totality enables to be carried on infringes that provision.

2. Uniform tax base

In respect of the second point (VAT taxable basis), the Court issued three relevant decisions during the year 2002 and two significant ones during the year 2003.

In the *Town & County* case⁶ a company organised a weekly 'Spot the Ball' competition, whose rules stated that the obligations created for the organiser of the competition were 'binding in honour only'. The national tribunal asked the ECJ whether the fact that the organiser of the competition was bound in honour only, meant that the organisation of the competition could not be regarded as a supply of services within the meaning of Article 2(1) of the Sixth Directive.

In answering the question, the Court ruled that even a supply of services which is effected for consideration but is not based on enforceable obligations, because it has been agreed that the provider is bound in honour only to provide the services, constitutes a transaction subject to value added tax.

The different solution of making the existence of a legal relationship depend on the obligations of the provider of the service being enforceable would have the consequence that the transactions falling within that directive could vary from one Member State to another because of differences between the various legal systems and would compromise the effectiveness of the Sixth Directive.

In addition, with regard to the problem of the amount of taxable basis in a competition such as that realized from the *Town & County*, the Court states that, in force of Article 11A(1)(a), it consists of the full amount of the entry fees received by the organiser of the competition, and not of that amount less the value of the prizes distributed to the competitors.

*Keeping Newcastle Warm*⁷ is the last case for the year 2002 concerning the notion of taxable amount defined by Article 11A(1)(a) of the Sixth Directive as «everything which constitutes the consideration which has been or is to be obtained by the supplier from the purchaser, the customer or a third party for such supplies including subsidies directly linked to the price of such supplies».

The Court declares that Article 11A(1)(a) deals, *inter alia*, with situations where three parties are involved: an authority which grants a subsidy, the body which benefits from it and the purchaser of the goods or services delivered or supplied by the subsidised body.

For this reason a sum such as that paid in the present case by a public authority to an economic operator in connection with the service of energy advice supplied by the latter to certain categories of householders constitutes part of the consideration for the supply of services and forms part of the taxable amount in respect of that supply for the purposes of value added tax.

⁶ Decision 17 September 2002, Case C-498/99.

⁷ Decision 13 June 2002, Case C-353/00.

In *First Choice Holidays*⁸ the Court of Appeal of England & Wales essentially asks to the Court whether Article 26(2) of the Sixth Directive must be interpreted as meaning that the total amount to be paid by the traveller within the meaning of that provision includes the additional amount that a travel agent, acting as intermediary on behalf of a tour operator, must pay to the tour operator on top of the price paid by the traveller and which corresponds in amount to the discount given by the travel agent to the traveller on the price of the holiday stated in the tour operator's brochure.

The Court replies that article 26 of the Sixth Directive introduces an exception to the general rules on the taxable amount with respect to certain operations of travel agents and tour operators with the objective of adapting the applicable rules to the specific nature of the activity of travel agents and tour operators.

By laying down a single place of taxation and using as the taxable amount for VAT the travel agent's or tour operator's margin (that is to say the difference between the total amount to be paid by the traveller exclusive of VAT and the actual cost, including VAT, to the travel agent or tour operator of supplies and services provided by other taxable persons), Article 26(2) of the Sixth Directive is designed especially to avert the difficulties arising by reason of the multiplicity of services and the places in which they are provided (most frequently within or outside the territories of the Member State) and to provide a simplified method of deducting input tax, whichever the Member State in which it was collected.

The attainment of that objective in no way requires any derogation from the rule laid down in Article 11A(1)(a) of the Sixth Directive which, for the purposes for determining the taxable amount, refers to the consideration which has been or is to be obtained by the supplier from the ... customer or a third party.

In that context, the words to be paid by the traveller used in Article 26(2) cannot be interpreted literally as meaning that they exclude from the taxable amount for VAT part of the consideration obtained from a third party within the meaning of Article 11A(1)(a).

For this reason, Article 26(2) of the Sixth Directive must be interpreted as meaning that the total amount to be paid by the traveller within the meaning of that provision includes the additional amount that a travel agent, acting as intermediary on behalf of a tour operator, must pay to the tour operator on top of the price paid by the traveller and which corresponds in amount to the discount given by the travel agent to the traveller on the price of the holiday stated in the tour operator's brochure.

3. Money - off coupons

In *Commission v/Germany*⁹ and *Yorkshire Co-operatives*¹⁰ is discussed the VAT treatment of the issue of money-off coupons (vouchers), a system used by manufac-

⁸ Decision 19 June 2003, Case C-149/01.

⁹ Decision 15 October 2002, Case C-427/98.

¹⁰ Decision 16 January 2003, Case C-398/99.

turers to promote sales of their products whereby retailers grant to final consumers a price reduction in exchange for vouchers issued by the manufacturer from whom they subsequently obtain reimbursement of their face value.

In *Commission v/Germany* is examined the German legislation that does not allow deduction from the manufacturer's taxable amount of the amount indicated on the vouchers. Under that legislation such a reduction is allowed only if the manufacturer delivered the product directly to the retailer who presents the voucher to him, for in that situation the reimbursement made by the manufacturer may be construed as the return of part of the sale price to his immediate customer.

Conversely, the Commission contends that it is clear from the Sixth Directive, as interpreted by the Court in *Elida Gibbs*¹¹, that the taxable amount of a manufacturer who reimburses part of the price of one of his products must be reduced by the amount of that reimbursement after deduction of VAT without any distinction being made as to whether the person obtaining that reimbursement from the manufacturer is a taxable person or a final consumer or as to the number of persons comprising the distribution chain.

The German and United Kingdom Governments criticize this system and maintain that it occasions practical difficulties in the administration of the VAT, a loss of tax revenue and the breach of the requirement that VAT be neutral as regards competition.

The ECJ rejects these arguments and declares that by not adopting the measures necessary to allow adjustment of the taxable amount of the taxable person who has effected reimbursement where money-off coupons are reimbursed, the Federal Republic of Germany has failed to fulfil its obligations under Article 11 of Sixth Directive.

In *Yorkshire Co-operatives* the question, referred to the Court, concerns price-reduction coupons issued by various manufacturers and accepted by retailers, such as, Yorkshire co-operative Ltd, which enable the customer to obtain the goods specified on the coupon at their retail price less the price reduction and give the retailers the right to obtain payment by the manufacturers of a sum equal to the nominal value of the coupons accepted.

The Court is asked essentially whether, in these circumstances, the nominal value of that coupon should be included in the taxable amount in the hands of that retailer, or whether the taxable amount is constituted solely by the part of the price paid in cash by that consumer.

In order to reply to the question the Court refers to the preceding *Commission v/Germany* case, which deals with reduction coupons such as those at issue in the main proceedings.

In that case the Court concluded that, where a manufacturer organises a promotional operation by means of reduction coupons, the nominal amount of which it reimburses to the retailers who have accepted them, the subjective consideration within the meaning of Article 11(A)(1)(a) of the Sixth Directive received by the re-

¹¹ Case C-317/94.

tailer comprises the whole of the price of the goods, which is paid in part by the final consumer and in part by the manufacturer.

In the light of those considerations, the Court rules, also, in the present case that, on a proper construction of Articles 11(A)(1)(a) and 11(C)(1) of the Sixth Directive, when, on the sale of a product, the retailer allows the final consumer to settle the sale price partly in cash and partly by means of a reduction coupon issued by the manufacturer of that product, and the manufacturer reimburses to the retailer the amount indicated on that coupon, the nominal value of that coupon must be included in the taxable amount in the hands of that retailer.

Corte di giustizia delle Comunità europee - Rassegna della giurisprudenza in materia di Iva (anni 2002-2003)

Lucia Barone

SOMMARIO: 1. Il Campo di applicazione dell'imposta; 1.1 Cessioni di beni; 1.2 Prestazioni di servizi - 2. La base imponibile; 2.1 Elementi di commisurazione; 2.2 In particolare: i buoni sconto

1. Il campo di applicazione dell'imposta

1.1 Cessioni di beni

1. SENTENZA DELLA CORTE, QUINTA SEZIONE, SENTENZA 7 MARZO 2002, CAUSA C-169/00, COMMISSIONE CONTRO REPUBBLICA DI FINLANDIA

Iva – Sesta direttiva – Operazioni imponibili – Art. 28, n. 3, lett. b), e allegato F, punto 2 – Esenzione di prestazioni di servizi rese da autori, artisti ed interpreti – Agevolazione transitoria – Deroga all'art. 2 – Interpretazione restrittiva – Necessità – Vendita di oggetto d'arte effettuata dall'autore – Costituisce cessione di beni – Esenzione – Non sussiste – Importazione di un'opera d'arte realizzata dal proprietario-autore – Esenzione – Non sussiste – Inadempimento dello Stato che esenta tali operazioni – Sussiste

L'esenzione contemplata dall'allegato F, punto 2, della sesta direttiva, la cui applicazione è consentita dall'art. 28, n. 3, lett. b), per la durata del periodo transitorio, è diretta ai servizi prestati da artisti e non comprende la cessione di oggetti d'arte, nemmeno nel caso in cui la cessione sia effettuata dall'autore o dal suo agente. Una tale cessione costituisce quindi una cessione di beni, non esonerata.

La Repubblica di Finlandia, avendo mantenuto in vigore una legislazione con cui si esentano dall'imposta sul valore aggiunto sia la vendita di un oggetto d'arte effettuata dal suo autore, direttamente o con la mediazione di un agente, sia l'importazione di un'opera d'arte realizzata dal proprietario-autore, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in virtù dell'art. 2 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CE.

* * * * *

La sentenza risulta emessa a conclusione di un procedimento per inadempimento promosso contro la Repubblica di Finlandia dalla Commissione europea, in virtù del potere conferitole dall'art. 226 del Trattato istitutivo.

La questione posta all'attenzione della Corte verte sulla compatibilità con il sistema generale dell'Iva della legislazione finlandese che esenta da imposta la cessione di un'opera d'arte, purché effettuata direttamente dal suo autore oppure da un agente mediatore (da questi incaricato), nonché l'importazione di opera d'arte, sempre se realizzata dal medesimo proprietario-autore.

La pronuncia offre alla Corte lo spunto per ribadire due principi cardine che regolano il funzionamento dell'Iva: il carattere di generalità e tendenziale omnicomprensività dell'imposta e la necessità, che ne consegue, di dare interpretazione sempre restrittiva alle ipotesi di deroga da tassazione, quali sono le esenzioni, *a fortiori* quelle di carattere transitorio.

Il primo principio è disposto dall'articolo 2 della sesta direttiva che impone l'assoggettamento ad Iva di tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, nonché delle importazioni di beni.

L'articolo 13 della direttiva medesima prevede alcune ipotesi di esenzione all'interno degli Stati, talune rispondenti a finalità di particolare utilità sociale, altre generiche.

Tra di esse non è prevista la cessione di opere d'arte, né essa può farvisi rientrare in via analogica, dovendosi l'interprete attenere ad una lettura restrittiva delle ipotesi di esenzione, per il carattere di tassatività loro riconosciuto da costante giurisprudenza comunitaria.

Nel caso di specie la Finlandia a sostegno della legittimità della propria normativa invoca quanto previsto nell'Atto di adesione all'Unione europea, il quale contempla per la Repubblica di Finlandia la possibilità di continuare ad esentare dall'Iva, i servizi menzionati al punto 2 dell'allegato F, durante il periodo transitorio previsto all'art. 28 e fintanto che la stessa esenzione sia applicata da uno qualsiasi degli Stati già membri dell'Unione europea.

La previsione dell'allegato F, punto 2, della sesta direttiva è diretta ai servizi prestati da autori, artisti e interpreti; secondo il Governo finlandese, peraltro, essa deve intendersi riferita all'attività artistica in genere, e non alle sole prestazioni di servizi.

A sostegno di tale risultato interpretativo vengono menzionate, da un lato, la particolare finalità perseguita dalla norma, in virtù della quale gli Stati membri possono continuare ad esentare al loro interno le manifestazioni dell'attività artistica, dall'altro, il contesto giuridico in cui essa è inserita, rappresentato dalla sesta direttiva, che riserva un trattamento di particolare favore alle attività culturali in genere, esentandole, al ricorrere di determinate condizioni, secondo il disposto dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), ed, infine, la neutralità fiscale, che risulterebbe violata, qualora fossero discriminate le opere dell'arte plastica e figurativa, sempre tassate perché la loro cessione integra una vendita, rispetto ad altre espressioni artistiche, esentate in virtù del fatto che sono rese in forma di prestazione di servizi.

Rispetto alle suesposte argomentazioni, la Corte reputa, comunque, prevalente l'esigenza di dare interpretazione restrittiva alle ipotesi di esenzione, esigenza giustificata a maggior ragione nel caso di specie per l'essere, quella prevista nell'allegato F, punto 2, della sesta direttiva, «non un'esenzione armonizzata» che costituisce parte integrante del regime Iva, ma «un'esenzione autorizzata unicamente per un periodo transitorio».

Ne discende che la norma, allorché esenta i servizi prestati da artisti, non comprende tra di essi la cessione di oggetti d'arte, nemmeno se effettuata per la prima volta dall'autore o dal suo agente; l'operazione rimane, pertanto, una «cessione di beni», secondo la definizione dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, senza alcun diritto all'esenzione.

2. SENTENZA DELLA CORTE, QUINTA SEZIONE, 6 FEBBRAIO 2003, CAUSA C-185/01, AUTO LEASE HOLLAND BV

Iva – Sesta direttiva – Operazioni imponibili – Art. 5, n. 1 – Cessione di beni – Leasing di autoveicolo – Accordo relativo alla gestione del carburante concluso dal locatore – Rifornimento effettuato dal locatario in nome e per conto del locatore – Persona che ha ricevuto la cessione del carburante – È il locatario e non il locatore

L'art. 5, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio, 17 maggio 1977, 77/388/CEE, deve essere interpretato nel senso che, nel caso del locatario di un veicolo in leasing che rifornisca il veicolo di carburante presso stazioni di servizio, non si configura una cessione di carburante da parte del locatore del veicolo in leasing al locatario, anche quando tale rifornimento sia effettuato in nome e per conto del detto locatore.

* * * * *

Nella fattispecie oggetto della causa principale, una società olandese, la *Auto Lease*, concede in *leasing* autoveicoli ai propri clienti ed offre loro la possibilità di stipulare un accordo relativo alla gestione del carburante.

In forza di tale accordo il locatario può rifornire di carburante l'autovettura in nome e per conto del locatore utilizzando una carta di credito, tramite la quale il conto relativo alle varie forniture viene presentato regolarmente all'*Auto Lease*.

Il locatario del veicolo paga, dal canto suo, ogni mese ed in anticipo all'*Auto Lease* la metà dei costi annuali di carburante previsti ed alla fine dell'anno un conguaglio in funzione del consumo effettivo. Alla cifra così calcolata si aggiunge un importo a titolo di remunerazione della gestione del carburante.

Per tutti i servizi resi, l'*Auto Lease* applica l'Iva al locatario nei Paesi Bassi, ove ha sede, ma per gli acquisti di carburante effettuati presso le imprese petrolifere tedesche chiede in Germania il rimborso dell'imposta ivi assolta, che le dovrebbe competere in quanto operatore economico che ha effettuato in quel paese solo operazioni passive.

Il *Bundesamt* (Ufficio federale tedesco), che in un primo tempo aveva accolto l'istanza, successivamente muta orientamento negando il rimborso sul presupposto che i costi relativi all'Iva pagata a monte sono stati sostenuti non dall'*Auto Lease*, bensì dal locatario del veicolo in *leasing* di volta in volta interessato al rifornimento.

Insistendo l'*Auto Lease* nella richiesta di rimborso, il *Bundesfinanzhof*, investito della controversia nazionale, decide di sospendere il giudizio chiedendo sostanzialmente alla Corte se, nelle circostanze descritte, si sia verificata una cessione di carburante dal locatore al locatario del veicolo in *leasing* quando quest'ultimo si rifornisce di

carburante in nome e per conto del locatore nelle stazioni di servizio in Germania.

L'accogliere una tale configurazione dei rapporti tra le parti presupporrebbe una precedente cessione di carburante avvenuta tra le società petrolifere tedesche e l'*Auto Lease*, locatore, e porrebbe quale ulteriore problema quello della determinazione del luogo di imponibilità della successiva cessione del carburante dal locatore al locatario. Configurando quest'ultima operazione come una cessione autonoma la si renderebbe imponibile nel luogo in cui si trovava il carburante al momento della cessione, vale a dire in Germania, considerandola, invece, come parte integrante del servizio di *leasing*, l'imponibilità si produrrebbe nel luogo in cui il locatore del veicolo ha stabilito la sua sede sociale, cioè nei Paesi Bassi.

Ritenendo, invece, che le società petrolifere abbiano ceduto direttamente il carburante al locatario del veicolo in *leasing* e non all'*Auto Lease*, verrebbe meno l'esigenza di qualificare e localizzare la cessione successiva, che si asserisce effettuata da parte di quest'ultima al locatario del veicolo in *leasing*.

Al riguardo la Corte riconosce fondata la tesi sostenuta dal Governo tedesco e dalla Commissione, secondo cui, nelle circostanze di cui alla causa principale, la cessione di carburante da parte delle società petrolifere è effettuata esclusivamente in favore dei locatari dei veicoli in *leasing* e non della locatrice, *Auto Lease*.

Motivando la soluzione così adottata, la Corte ricorda come la nozione di «cessione di un bene», rappresentando una delle tre operazioni imponibili, è una nozione di diritto comunitario che deve risultare uniforme all'interno di tutti i Paesi membri.

Essa è contenuta nell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, ai sensi del quale «si considera cessione di un bene il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

Il concetto di cessione di un bene appare assai ampio¹ ed in esso si rinviene una nozione di proprietà intesa, più che come titolarità giuridica di un bene, come «potere prettamente economico di disposizione del bene stesso per fini inerenti l'attività di impresa»².

Questa nozione di «proprietà economica» è evidentemente apparsa al legislatore e al giudice comunitario come la più idonea a garantire l'uniformità di applicazione del tributo a livello comunitario, mentre l'aspirazione a realizzare un sistema comune avrebbe rischiato di essere frustrata qualora la nozione di trasferimento di proprietà fosse stata subordinata al soddisfacimento di condizioni di diritto privato variabili da Stato a Stato.

Posta tale premessa, la Corte passa ad esaminare quale sia, nel caso considerato, il soggetto (locatore o locatario) al quale le società petrolifere trasferiscono il potere di disporre di fatto come proprietario del carburante.

Analizzando gli estremi della fattispecie, la Corte ritiene pacifico che autorizzato a disporre del carburante come se ne fosse il proprietario sia il locatario del veicolo in *leasing*. È quest'ultimo, infatti, che, scegliendo liberamente la qualità e la quantità del carburante nonché il momento del suo acquisto presso le stazioni di servizio, ottiene

¹ «Volutamente ampio» secondo F. D'ACQUISTO, *Le cessioni di beni nella giurisprudenza CE: il caso Auto Lease*, in *L'Iva*, n. 11/2003, pag. 861 e ss.

² Così F. D'ACQUISTO, *op. cit.*

il potere concreto sul come e per quali scopi utilizzarlo. All'Auto Lease, invece, non compete mai una tale signoria di fatto sul bene.

A ciò si aggiunga che le cessioni vengono effettuate solo in apparenza e provvisoriamente a spese dell'Auto Lease, poiché il costo del consumo effettivo, stabilito alla fine dell'anno, viene, in realtà, sopportato interamente ed in via definitiva dal locatario.

L'accordo relativo alla gestione di carburante non è, pertanto, un contratto di cessione ma, piuttosto, un contratto diretto a finanziare l'acquisto di quel bene.

Per tutti questi motivi la Corte conclude affermando che, nel caso del locatario di un veicolo in *leasing* che rifornisca il veicolo di carburante presso stazioni di servizio, non si configura una cessione di carburante da parte del locatore del veicolo in *leasing* al locatario, anche quando tale rifornimento sia effettuato in nome e per conto del detto locatore.

1.2 Prestazioni di servizi

3. SENTENZA DELLA CORTE, SESTA SEZIONE, 26 GIUGNO 2003, CAUSA C- 442/01, KAPHAG

Iva – Sesta direttiva – Ambito di applicazione – Operazioni imponibili – Prestazioni di servizio a titolo oneroso – Ammissione di un socio in una società di persone contro conferimento in denaro – Non è tale

Una società di persone che ammette un socio contro conferimento in denaro non fornisce a quest'ultimo una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva.

* * * * *

Con la decisione in esame la Corte di giustizia CE si pronuncia sull'assoggettamento ad Iva di un'operazione molto particolare: l'ammissione dietro conferimento in denaro di un socio da parte di una società di persone.

Questo tipo di operazione genera una duplice problematica: da un lato, ci si interroga circa la sua riconducibilità in assoluto all'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (il che presuppone la simultanea sussistenza di tutti i presupposti della tassazione: soggettivo, oggettivo e territoriale); risolta eventualmente in senso affermativo questa prima questione, ci si chiede, d'altro canto, se alla stessa operazione sia applicabile la specifica ipotesi di esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, della sesta direttiva, in favore delle «operazioni, compresa la negoziazione, eccettuate la custodia e la gestione, relative ad azioni, quote parti di società o associazioni, obbligazioni, altri titoli».

Qualora, infatti, all'ammissione di un socio in una società di persone dietro conferimento in denaro venisse riconosciuta la natura di operazione esente, si produrrebbe per il soggetto passivo l'ineducibilità dell'Iva sugli acquisti di beni e servizi effettuati a monte in connessione con tale operazione, oppure, in presenza di ulteriori operazio-

ni regolarmente soggette ad Iva, l'applicazione del *pro-rata* di deducibilità previsto dall'art. 17, n. 5, e disciplinato dall'art. 19, nn. 1 e 2, della sesta direttiva, salva l'ipotesi in cui l'emissione di quote societarie in favore di nuovi soci non venisse qualificata come operazione accessoria la quale, in quanto tale e per espressa previsione dell'art. 19, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva, non influenza la determinazione del *pro-rata*.

Nella fattispecie all'origine del procedimento principale, la *KapHag*, società di diritto tedesco, avente ad oggetto l'acquisizione del diritto di superficie su di un'area edificabile, la costruzione su di essa di edifici ed il loro sfruttamento tramite concessione in locazione, annoverava tra i suoi soci, in fase di costituzione, le società «LOGOS I» e «LOGOS II», nonché i sigg. *Moegelin*, *Tiemann*.

In data successiva alla costituzione³, il sig. *Mehnert* si associava alla *KapHag* con un conferimento dell'importo totale di 38.402.000 DEM.

L'Ufficio finanziario tedesco ritenendo l'operazione soggetta ad Iva, ma esente, disconosceva la deduzione dell'imposta assolta a monte in relazione ad alcune spese (in particolare una consulenza legale) sostenute in occasione della costituzione della società e dell'ammissione del nuovo socio.

Nel corso dell'impugnazione proposta dal contribuente avverso tale risoluzione amministrativa, il *Bundesfinanzhof*, giudice nazionale di ultima istanza, decideva di sospendere la controversia e di sottoporre alla Corte di giustizia una duplice questione pregiudiziale, chiedendo sostanzialmente se una società di persone la quale ammette un socio contro conferimento in denaro fornisca a quest'ultimo una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, n. 1, della direttiva, e, in caso di risposta affermativa, se tale operazione sia configurabile come accessoria ai sensi dell'art. 19, n. 2, seconda frase, e, dunque, in quanto tale, non escluda per il soggetto passivo la deduzione in forza del disposto dell'art. 19, n. 2, seconda frase, della direttiva stessa.

Nel rispondere al primo quesito, la Corte rammenta come la sfera di applicazione dell'Iva sia determinata dall'art. 2 della sesta direttiva, che assoggetta ad imposta solo le attività aventi carattere economico come definite dall'art. 4, n. 2, della stessa direttiva.

La nozione di attività economica contenuta nell'art. 4 è assai ampia, come ribadito più volte dalla giurisprudenza comunitaria⁴, giacché ricomprende tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, e in particolare le operazioni che comportano lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

Quest'ultima categoria di operazioni, che comportano lo sfruttamento di un bene immateriale per ricavarne introiti, è di particolare interesse per la soluzione del caso in esame, poiché ad essa sarebbe teoricamente riconducibile, qualora ritenuta rilevante ai fini Iva, l'acquisizione e la detenzione di quote societarie dietro pagamento di un prezzo o conferimento di beni o di denaro da parte di un soggetto mosso dalle prospettive di guadagno insite nella quota sociale e legate alla distribuzione di dividendi⁵.

³ Per l'esattezza il 12 novembre 1991.

⁴ Sentenze 20 giugno 1991, causa C-60/90, *Polysar Investments Netherlands*, punto 12, e 6 febbraio 1997, causa C-80/95, *Harnas & Helm*, punti 13 e 14.

⁵ È questa, infatti, la soluzione proposta dal Governo tedesco secondo cui, da un lato, il nuovo socio effettuerebbe un pagamento in favore della società con lo scopo di partecipare alla sua attività d'impresa e, dall'altro, vi sarebbe un nesso intrinseco tra la prestazione effettuata dalla società e il corrispettivo ottenuto giacché il versamento dell'apporto in denaro condizionerebbe l'acquisizione della qualità di socio. V. punto 28 della sentenza in commento.

La Corte esclude, però, in conformità con quanto statuito in precedente pronuncia⁶, che il mero acquisto e la mera detenzione di quote societarie integrino un'attività economica che conferisce a colui che le pone in essere la qualità di soggetto passivo ai fini Iva.

Il principio così statuito serve a qualificare tanto la posizione del socio, acquirente, quanto quella della società beneficiaria del conferimento, in modo da escludere per entrambi il compimento di un'operazione rilevante ai fini del tributo.

Infatti, per quanto riguarda la posizione del socio, la semplice assunzione di partecipazioni finanziarie in un'impresa non costituisce sfruttamento di un bene al fine di trarne introiti con carattere di stabilità, giacché l'eventuale dividendo, frutto della partecipazione, si ritiene derivare dalla mera proprietà del bene⁷.

Ne discende che l'ingresso di un nuovo socio in una società di persone mediante conferimento in denaro, in circostanze analoghe a quelle della causa principale, non costituisce per il socio compimento di un'attività economica, ai sensi della sesta direttiva, e, dunque, rilevante ai fini Iva.

Per quanto riguarda la posizione della società beneficiaria del conferimento, la Corte si limita a statuire che «se l'assunzione di partecipazioni non costituisce di per sé un'attività economica ai sensi della sesta direttiva, lo stesso vale per la cessione di tali partecipazioni»⁸. L'ammissione di un nuovo socio in una società di persone non costituisce dunque una prestazione di servizi che la società effettua a titolo oneroso in favore del nuovo aderente e, pertanto, è irrilevante ai fini Iva.

Esclusa la tassabilità dell'operazione, la Corte non ritiene necessario pronunciarsi sulla seconda questione, poiché chiedersi se all'ammissione di un socio in una società di persone si applichi o meno l'esenzione disposta dall'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, in favore delle «operazioni (...) relative a (...) quote parti di società o associazioni», presupporrebbe in ogni caso l'accoglimento della tesi, respinta dalla Corte, di soggezione dell'operazione al tributo.

4. SENTENZA DELLA CORTE, SESTA SEZIONE, 26 GIUGNO 2003, CAUSA C-305/01, MKG-KRAFTFAHRZEUGE

Iva – Sesta direttiva – Campo di applicazione – Prestazioni di servizi – Attività economica esercitata ai sensi degli artt. 2 e 4 – Factoring proprio – E' tale – Società che acquista crediti assumendo il rischio di insolvenza dei debitori – Soggettività passiva con diritto a deduzione – Sussiste

Factoring proprio – Assimilazione al recupero crediti – Sussiste – Esclusione dall'esenzione Iva ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 3 – Si estende al factoring proprio

La sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, deve essere interpretata nel senso che un operatore che acquisti crediti assumendo il rischio d'insol-

⁶ V. sentenza *Harnas & Helm* citata.

⁷ V. sentenza *Harnas & Helm*, citata, punto 15.

⁸ Come già chiarito nella sentenza, 20 giugno 1996, causa C-155/94, *Wellcome Trust*, punto 33.

venza dei debitori e che, come corrispettivo, fatturi ai propri clienti una commissione esercita un'attività economica ai sensi degli artt. 2 e 4 della stessa direttiva, di modo che lo stesso ha la qualità di soggetto passivo ed ha quindi diritto alla deduzione in forza dell'art. 17 di tale direttiva.

Un'attività economica, con cui un operatore acquisti crediti assumendo il rischio d'insolvenza dei debitori e, come corrispettivo, fatturi ai propri clienti una commissione, costituisce un «ricupero dei crediti» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 3, in fine, della sesta direttiva ed è pertanto esclusa dall'esenzione stabilita dalla stessa disposizione.

* * * * *

Con la decisione che si annota⁹ la Corte di giustizia affronta il tema del regime Iva applicabile all'attività di *factoring*.

Il *factoring* è una figura contrattuale di derivazione anglosassone in cui un soggetto, il *factor*, gestisce per conto del proprio cliente le operazioni relative alla contabilizzazione, fatturazione e riscossione (comprese le azioni giudiziarie che si rendessero necessarie) dei crediti da questo vantati. Il cliente riconosce al *factor*, quale corrispettivo per l'opera prestata, una percentuale della somma dei crediti così gestiti.

Si configura un *factoring* in senso improprio se il cliente, detto cedente cede sì al *factor* i propri crediti derivanti da cessioni di beni e prestazioni di servizi, ma è integralmente responsabile per la solvibilità del debitore¹⁰ (sul piano economico il cedente rimane titolare dei crediti).

Si ha il *factoring* c.d. proprio se il *factor* assume su di sé il rischio dell'insolvenza del creditore cedutogli¹¹ e, quindi, il cedente è integralmente liberato e non risponde in alcun modo dell'insolvenza del debitore ceduto.

Alla descritta attività la Corte riconosce natura di prestazione di servizi imponibili resa a titolo oneroso e, dunque, come tale, rientrante a pieno titolo nel campo di applicazione dell'imposta.

Il giudice comunitario esclude, inoltre, che si applichi al *factoring*, al pari del recupero crediti, per cui l'esclusione è, però, normativamente contemplata¹², l'esenzione da Iva che l'art. 13, parte B, lett. d), punti 2 e 3 della VI direttiva, introduce per «la concessione e la negoziazione di crediti nonché [*per*] la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi» e per «le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali».

In virtù di queste considerazioni, il *factor* deve assoggettare regolarmente ad Iva le prestazioni rese, e, per converso, è pienamente legittimato a dedurre dall'imposta dovuta l'Iva assolta a monte per l'acquisto di beni e servizi impiegati nella sua attività d'impresa.

⁹ Per un commento più approfondito v. L. SOLARI, *Il regime Iva del factoring tra diritto nazionale e comunitario*, in Riv. dir. trib., 2003, III, 205 e ss., F. RICCA, *Imponibile il factoring come operazione di recupero crediti*, in L'Iva, n. 10/2003, 765 e ss. e M. DEL VAGLIO, *È soggetta all'imposta l'attività di "factoring proprio"*, in GT, 2003, 1113 e ss.

¹⁰ Nell'ordinamento nazionale italiano si parlerebbe di cessione di crediti *pro solvendo*.

¹¹ Nell'ordinamento nazionale italiano si parlerebbe di cessione *pro soluto*.

¹² Si segnala, peraltro, che le versioni inglese e svedese dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 3, della sesta direttiva menzionano in fine il *factoring*, insieme al recupero dei crediti.

Sebbene oggetto della pronuncia in rassegna sia esclusivamente il *factoring* c.d. proprio, quello cioè in cui il *factor* assume il rischio di insolvenza, le conclusioni raggiunte dalla Corte nella sentenza in rassegna possono senz'altro estendersi alla figura del *factoring* c.d. improprio¹³.

All'origine della pronuncia è la posizione fiscale della *Factoring KG*, società tedesca che pratica il *factoring* sia improprio che proprio, vale a dire che assume la gestione dei crediti dei propri clienti senza e con assunzione del rischio di insolvenza dei creditori ceduti.

Mentre con riferimento alla prima forma di *factoring* (improprio), l'Amministrazione finanziaria tedesca non muove alcuna contestazione, in relazione alla seconda (*factoring* in senso proprio) disconosce alla *Factoring KG* la natura di soggetto esercente attività d'impresa¹⁴ attribuendole esclusivamente il ruolo di destinataria di una prestazione, consistente nella cessione di crediti da parte del suo cliente.

In virtù di tale qualificazione, che in sostanza la equipara ad un consumatore finale, viene negata alla *Factoring KG* la possibilità di dedurre l'Iva pagata a monte per l'acquisto di beni e servizi impiegati nell'attività di *factoring*, ed, inoltre, pur avendo la società regolarmente assoggettato ad Iva i compensi ricevuti, rimane precluso agli operatori sui clienti il diritto di detrarre l'imposta corrispondente.

Il *Bundesfinanzhof*, adito a livello nazionale per risolvere la controversia tra contribuente e Amministrazione finanziaria, nutrendo dubbi circa la corretta interpretazione della fattispecie, ha richiesto l'intervento della Corte di giustizia, sottoponendole due questioni pregiudiziali:

Con la prima questione viene in sostanza chiesto alla Corte di stabilire se le operazioni di *factoring* in senso proprio rientrano nel campo di applicazione della sesta direttiva, e se, dunque, i beni e servizi acquistati per il compimento di tali operazioni conferiscano al *factor* il diritto a dedurre l'Iva corrispondente.

La Corte prende le mosse dal principio, già più volte affermato¹⁵, per cui l'art. 4 della sesta direttiva prevede per l'Iva un campo di applicazione molto ampio, che comprende tutte le fasi produttive, distributive e della prestazione dei servizi.

La Corte richiama, inoltre, i propri precedenti¹⁶ in cui è statuito che una prestazione di servizi configura un'operazione imponibile quando viene effettuata «a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, vale a dire quando tra il prestatore e il destinatario intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio reso al destinatario.

Sulla base di tali premesse, la Corte giunge alla conclusione che in una ipotesi di *factoring* in senso proprio, come quella oggetto del procedimento principale, in cui i rapporti tra il *factor* ed il suo cliente sono disciplinati da un contratto nell'ambito del quale le parti si scambiano prestazioni reciproche di tipo economico, si è in presenza senz'altro di un'attività rientrante nel campo di applicazione dell'Iva.

¹³ Come riconosce espressamente la Corte al punto 33 della sentenza in commento.

¹⁴ L'istituto di *factoring* non effettuerebbe una prestazione a titolo oneroso per conto della controparte, e la detta attività non sarebbe quindi, in tal senso, un'attività d'impresa.

¹⁵ V., in particolare, sentenza 4 dicembre 1990, causa C-186/89, *Van Tiem*, punto 17.

¹⁶ V. sentenze 3 marzo 1994, causa C-16/93, *Tolsma*, punto 14, e 5 giugno 1997, e causa C-2/95, *SDC*, punto 45.

Infatti, il *factor* acquistando i crediti del suo cliente senza diritto di rivalsa nei confronti di quest'ultimo in caso di insolvenza dei debitori, presta un servizio al cedente, che consiste essenzialmente nel sollevare quest'ultimo dalle operazioni di recupero dei crediti e dal rischio di mancato pagamento degli stessi.

D'altra parte, come corrispettivo del servizio ricevuto, il cedente riconosce al *factor* una remunerazione, equivalente alla differenza tra il valore nominale dei crediti da lui ceduti e l'importo (minore) che quest'ultimo gli versa in pagamento dei crediti stessi.

Il riconoscimento di una tale remunerazione non deriva, quindi, dalla mera presenza dei crediti nel patrimonio del *factor*, bensì costituisce il corrispettivo di fatto di un'attività economica esercitata da quest'ultimo fornendo i descritti servizi al proprio cliente.

Esiste, pertanto, un nesso diretto fra l'attività del *factor* ed il controvalore che percepisce a titolo di remunerazione.

In particolare, la circostanza che il *factor* garantisca al cliente il pagamento dei crediti assumendo il rischio di insolvenza dei debitori deve considerarsi come sfruttamento da parte del *factor* del bene in questione (crediti) per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità, attività soggetta ad Iva ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva.

Motivo questo per cui la giurisprudenza della sentenza *Polysar Investments Netherlands*¹⁷, relativa alla mera acquisizione o detenzione di quote sociali, non può essere applicata per analogia al caso in esame.

Dando per acquisita l'imponibilità del *factoring* improprio, la Corte aggiunge che a favore dell'imponibilità del *factoring* in senso proprio depone decisamente anche il principio di neutralità dell'Iva, come enunciato nella sentenza 25 maggio 1993, causa C-18/92, *Bally*, giacché non esiste alcuna valida ragione che giustifichi una disparità di trattamento, dal punto di vista dell'Iva, tra il *factoring* in senso proprio e il *factoring* in senso improprio, dato che, in entrambi i casi, il *factor* fornisce al cliente prestazioni a titolo oneroso ed esercita, con ciò, un'attività economica. Una distinzione tra le due attività economiche risulterebbe, dunque, arbitraria.

Una volta appurato che le operazioni effettuate da una società che pratica il *factoring* in senso proprio rientrano nel campo di applicazione dell'Iva, occorre accertare, rispondendo così alla seconda questione pregiudiziale, se le stesse configurino operazioni «soggette ad imposta» ai sensi dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, o ricadano in una delle ipotesi di esenzione previste dall'art. 13 della sesta direttiva, ed in particolare tra quelle elencate alla lett. d), punto, 3 parte B, dello stesso articolo¹⁸.

L'art. 13, parte B, lett. d), punto 3, della sesta direttiva esenta le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali.

Tuttavia, la parte finale della disposizione esclude espressamente dalla lista delle dette esenzioni il «ricupero dei crediti».

¹⁷ Sentenza 20 giugno 1991, causa C-60/90.

¹⁸ Che possono tuttavia essere assoggettate ad imposta quando, come nella causa principale, lo Stato membro interessato abbia accordato ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione e l'impresa in questione abbia espressamente rinunciato all'esenzione delle operazioni relative al *factoring* in senso proprio a cui si è dedicata.

Le versioni inglese e svedese di tale disposizione, inoltre, equiparano il *factoring* al recupero dei crediti, menzionando anche quest'ultimo tra le operazioni non rientranti nella lista delle esenzioni.

Nei paesi in cui, però, la versione ufficiale della direttiva non contempla il *factoring*, rimane da stabilire se siffatte operazioni siano riconducibili al novero delle esenzioni di cui all'art. 13, parte B, lett. d), punto 3, oppure se, insieme al recupero crediti, facciano eccezione all'esenzione e, quindi, in sostanza, ricadano nel normale regime di imponibilità.

Per risolvere la questione, la Corte richiama due principi cardine del sistema Iva: quello per cui le esenzioni previste all'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione dell'imposta da uno Stato membro all'altro e quello per cui, costituendo le esenzioni stesse deroghe al principio generale secondo cui l'Iva è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo, i termini con cui sono designate devono essere interpretati restrittivamente¹⁹, in modo da limitare la loro portata a quanto è strettamente necessario per tutelare gli interessi che le dette deroghe permettono di proteggere.

Per contro, alle eccezioni alle suddette esenzioni (come è il caso dell'imponibilità del recupero crediti rispetto alle esenzioni di cui all'art. 13, parte B, lett. d), punto 3) deve essere attribuita una portata estensiva.

Per questo motivo il *factoring* deve essere piuttosto fatto rientrare in siffatta deroga alle esenzioni, che rappresentano un'eccezione alla regola, piuttosto che tra le esenzioni stesse, di modo che ad esse si applichi la regola generale di imponibilità.

Peraltro il *factoring*, a prescindere dalle modalità con cui viene praticato e quindi nella sua accezione più ampia, costituisce, a giudizio della Corte, una mera variante del recupero crediti, perché ne condivide lo scopo essenziale rappresentato dal recupero e dall'incasso di crediti di un terzo.

Per lo stesso motivo, il *factoring* menzionato nelle versioni inglese e svedese dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 3, della sesta direttiva, deve essere inteso nel senso più ampio in modo da ricomprendere sia il *factoring* in senso proprio sia il *factoring* in senso improprio, non esistendo infatti alcuna ragione idonea a giustificare una disparità di trattamento, dal punto di vista dell'Iva, di questi due tipi di *factoring*.

La sentenza in commento avrà rilevanti riflessi anche nell'ordinamento italiano, dove prima della pronuncia della Corte, si riteneva²⁰ senz'altro estensibile al *factoring* il regime di esenzione disposto dall'art. 10, n. 1²¹, del D.P.R. 633/1972, per le prestazioni di servizio concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, ed in particolare, per «le operazioni di finanziamento realizzate anche mediante cessione di crediti *pro soluto* e *pro solvendo*»²². Alla luce dell'orientamento espresso dal giudice comunitario gli operatori nazionali dovranno modificare in modo conforme la tassazione delle operazioni di *factoring*.

¹⁹ V., in particolare, sentenza 9 ottobre 2001, causa C-409/98, *Mirror Group*, punto 30.

²⁰ V. in proposito F. RICCA, *Imponibile il "factoring" come operazione di credito*, in *L'Iva*, n. 10/2003, pag. 767.

²¹ Che recepisce l'esenzione prevista dalla VI direttiva all'art. 13, parte B, lett. d), n. 3.

²² V. Ministero delle finanze, Ris. 24 maggio 2000, n. 37.

5. SENTENZA DELLA CORTE, QUINTA SEZIONE, 27 NOVEMBRE 2003, CAUSA C-497/01, ZITA MODES

Iva – Sesta direttiva – Campo di applicazione – Esclusioni – Art. 5, n. 8 – Trasferimento di un’universalità di beni – Regola della non avvenuta cessione – Condizioni di applicabilità – Intenzione di proseguire l’attività da parte del beneficiario – È tale – Esercizio dell’attività nello stesso ramo del cedente – Non è tale – Autorizzazione legale ad esercitare l’attività – Non necessita

Qualora uno Stato membro si sia avvalso della facoltà di considerare che, ai fini Iva, non sia avvenuta alcuna cessione di beni in occasione del trasferimento di una universalità di beni, la regola della non avvenuta cessione si applica a qualsiasi trasferimento di un’azienda o di una parte autonoma di un’impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un’impresa o una parte di impresa idonea a svolgere un’attività economica autonoma, a condizione che il beneficiario del trasferimento abbia l’intenzione di gestire l’azienda o la parte di impresa in tal modo trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l’attività interessata.

Gli Stati membri non possono limitare l’applicazione della detta regola di non avvenuta cessione ai soli trasferimenti di universalità di beni nei quali il beneficiario disponga di un’autorizzazione di esercizio per l’attività economica che la detta universalità consente di svolgere.

* * * * *

L’esclusione dall’Iva per le operazioni di cessione di azienda o di un suo ramo si applica a qualsiasi trasferimento che abbia ad oggetto un’impresa, intesa come insieme di elementi materiali ed immateriali che, complessivamente, la compongono, o una parte di impresa idonea a svolgere un’attività economica autonoma. Il cessionario deve, però, essere intenzionato a proseguire la gestione dell’impresa (eventualmente anche in un settore economico diverso da quello del cedente ed anche senza essere titolare delle prescritte autorizzazioni) e non a liquidare immediatamente l’attività ricevuta o vendere il relativo *stock*.

Questo è il principio posto dalla Corte con la sentenza 27 novembre 2003, causa C-497/01, nella quale viene trattato il caso di una società lussemburghese, la *Zita Modes*, che cedeva ad altra società, *Milady*, un’azienda commerciale di abbigliamento senza assoggettare ad Iva l’operazione ritenendo di essere a ciò legittimata dalla legge lussemburghese²³ di recepimento dell’art. 5, n. 8, della sesta direttiva, il quale dispone che «in caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare l’operazione come non avvenuta e che il beneficiario continua la persona del cedente».

L’Amministrazione fiscale lussemburghese richiedeva, però, alla *Zita Modes* il pagamento dell’imposta ritenendo non operante la pretesa esclusione per difetto della

²³ Art. 9, n. 2, della legge lussemburghese 5 agosto 1969, in materia di imposta sul valore aggiunto, come modificata e completata dalla legge 12 febbraio 1979.

prosecuzione dell'attività del cedente in capo al cessionario. La cessionaria *Milady gestiva*, infatti, una profumeria e non un'azienda di abbigliamento ed, essendo priva delle prescritte autorizzazioni, non sarebbe stata in grado neanche in futuro di operare nel settore caratteristico della cedente.

Di fronte a tali contestazioni, la società *Zita Modes* adiva l'autorità giudiziaria interna la quale, ritenendo necessaria un'interpretazione pregiudiziale della Corte, sospendeva il procedimento e poneva tre questioni pregiudiziali.

Con le prime due questioni si chiede in sostanza alla Corte se la c.d. regola della non avvenuta cessione, di cui all'art. 5, n. 8, della VI direttiva, una volta recepita dagli Stati membri, che ne hanno facoltà ma non obbligo, si applichi a qualsiasi trasferimento di una universalità di beni o unicamente ai trasferimenti in cui il beneficiario eserciti lo stesso tipo di attività economica del cedente.

Al riguardo l'Amministrazione lussemburghese osserva che, proprio perché la regola della non avvenuta cessione mira a garantire il principio della neutralità dell'Iva facendo subentrare il cessionario nei diritti e negli obblighi del cedente, in particolare quelli relativi all'eventuale regolarizzazione delle detrazioni operate per i beni di investimento, condizione imprescindibile è che il cessionario prosegua l'attività del cedente. Tale presupposto risulterebbe implicitamente dall'art. 5, n. 8, laddove statuisce che il cessionario è reputato continuare la persona del cedente.

La Corte, peraltro, ricorda che l'art. 5, n. 8, prevede, alla sua prima frase, che, in caso di trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare l'operazione come non avvenuta e che il beneficiario continua la persona del cedente.

La seconda frase dell'art. 5, n. 8, invece, riconosce agli Stati la facoltà di escludere dall'applicazione della detta regola i trasferimenti di una universalità di beni quando il beneficiario non è soggetto passivo ai sensi della detta direttiva o agisce quale soggetto passivo solo per una parte della sua attività, qualora ciò sia necessario per evitare distorsioni della concorrenza.

Con tale ultima previsione, dunque, la disposizione precisa in maniera esaustiva le condizioni alle quali uno Stato membro, che si sia avvalso della facoltà di introdurre la regola, può subordinare l'applicazione della stessa. Ne segue che detto Stato non potrà, imponendo il rispetto di condizioni aggiuntive, limitare l'esclusione da Iva ad alcuni solo dei trasferimenti d'azienda. In particolare tali condizioni aggiuntive non potranno concernere l'uso che dei beni ceduti dovrà fare il beneficiario dopo il trasferimento.

Le condizioni per l'operatività dell'esclusione saranno, dunque, unicamente quelle previste espressamente dal n. 8 dell'art. 5, ed, insieme ad esse, quelle che si possono desumere in via generale ed interpretativa dal contesto della norma stessa nonché dall'obiettivo complessivamente perseguito dalla sesta direttiva.

Il fine dell'art. 5, n. 8, come chiarisce la Corte, è quello di consentire agli Stati membri di agevolare i trasferimenti di imprese o di parti delle stesse, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'Iva versata a monte.

L'obiettivo della sesta direttiva è, invece, quello di garantire la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o

dai risultati, mediante applicazione dell'Iva a tutte le operazioni di produzione o di distribuzione, detraffa l'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Tenuto conto di tali premesse, la nozione di «trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni», a cui non si applica l'Iva, deve essere interpretata nel senso che in essa rientra ogni trasferimento di un'azienda (compresi gli elementi materiali ed, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa) o di una parte autonoma di un'impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma, mentre non vi rientra la mera cessione di beni, quale la vendita di uno *stock* di prodotti.

Pertanto, quale condizione implicita nella norma deve senz'altro intendersi quella per cui nei trasferimenti interessati dalla regola di non avvenuta cessione il beneficiario deve avere l'intenzione di gestire l'azienda o la parte di impresa trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere lo *stock*.

Per contro, l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva non esige in alcun modo che, prima del trasferimento, il beneficiario eserciti lo stesso tipo di attività economica del cedente.

Infine, la circostanza che l'art. 5, n. 8 prevede che il beneficiario continua la persona del cedente, non costituisce, secondo l'interpretazione della Corte, una condizione d'applicazione dello stesso numero, ma una mera conseguenza del fatto che non si considera avvenuta alcuna cessione.

Risolvendo la terza questione pregiudiziale, infine, la Corte nega che sia necessario, perché operi l'esclusione da Iva, la sussistenza in capo al cessionario delle autorizzazioni prescritte dalla legge per l'esercizio dell'attività trasferita.

Infatti, per gli stessi motivi che impediscono agli Stati di introdurre limitazioni all'operatività della regola di non avvenuta cessione, diverse da quelle espressamente previste dalla norma o dedotte dalla Corte in via interpretativa, gli Stati stessi non possono limitare la portata della regola della sole operazioni effettuate da operatori economici autorizzati dal diritto nazionale ad esercitare l'attività interessata.²⁴

Una tale limitazione sarebbe, inoltre, contraria al principio di neutralità fiscale, in forza del quale le operazioni che, benché illecite, non riguardino merci la cui immissione in commercio sia vietata a causa della loro stessa natura o delle loro particolari caratteristiche e che possono entrare in concorrenza con operazioni lecite sono assoggettate all'imposta normalmente dovuta ai sensi della normativa comunitaria²⁵.

A *fortiori* l'operatore che svolge all'interno di uno Stato membro una determinata attività, soggetta ad uno speciale regime di autorizzazioni, senza esserne titolare, ben può entrare in concorrenza con operatori economici debitamente autorizzati.

Pertanto, la Corte conclude che, se da un lato, in linea di principio, è assoggettato ad Iva il trasferimento di un'azienda o di una parte di impresa anche qualora il cessionario non disponga dell'autorizzazione di esercizio prescritta dallo Stato membro in

²⁴ Come già chiarito dalla Corte con riferimento all'esenzione delle operazioni di assicurazione nella sentenza CCP, 20 giugno 1991, causa C-60/90, punti 35 e 36.

²⁵ V., sentenza 29 giugno 2000, causa C-455/98, *Salumets e a.*, cit., punti 19, 20 e 23.

questione per svolgere l'attività economica che la detta azienda o la detta parte di impresa consente di esercitare, d'altro lato, qualora uno Stato membro si sia avvalso della facoltà conferita dall'art. 5, n. 8, prima frase, della sesta direttiva, tale trasferimento non può essere escluso dall'applicazione della regola della non avvenuta cessione per il solo fatto che il beneficiario non dispone della detta autorizzazione.

2. La base imponibile

2.1. Elementi di commisurazione

6. CORTE DI GIUSTIZIA, CE, SENTENZA 17 SETTEMBRE 2002, CAUSA C-498/99, *TOWN & COUNTY FACTORS LTD*

Iva – Sesta direttiva – Art. 2, punto 1 – Ambito di applicazione – Prestazione effettuata a titolo oneroso – Obbligazione vincolante solo sull'onore – Costituisce operazione imponibile

Iva – Sesta direttiva – Art. 11, parte A, n. 1 – Organizzazione di un concorso a premi – Base imponibile – Importo totale delle quote di partecipazione percepite

Ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva Iva, una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ma che non derivi da obbligazioni di cui si può chiedere l'esecuzione forzata, essendo stato convenuto che il prestatore si impegna solo sull'onore, costituisce un'operazione imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva Iva, in un concorso l'importo totale delle quote di partecipazione riscosse dall'organizzatore costituisce la base imponibile delle operazioni quando l'organizzatore può disporre liberamente del detto importo.

* * * * *

Costituiscono oggetto della sentenza in rassegna due questioni: l'onerosità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi quale presupposto della loro imponibilità ed il calcolo della base imponibile in ipotesi di giochi d'azzardo, lotterie e scommesse.

La riflessione sul tema dell'onerosità delle prestazioni di servizi trae spunto dall'inserimento nell'accordo (all'origine del giudizio di rinvio) concluso tra una società inglese organizzatrice di un concorso a premi e i partecipanti al concorso medesimo di una clausola c.d. «*binding in honour only*», tipica del diritto anglosassone, in forza della quale le parti di un negozio rinunciano a ricorrere all'autorità giudiziaria ordinaria per la soluzione di eventuali controversie insorte in relazione al suo inadempimento.

Si chiede alla Corte se, in presenza di una simile condizione, si possa, comunque, considerare esistente tra le parti un rapporto giuridico vincolante, nell'ambito del quale il prestatore e l'utente si scambiano prestazioni reciproche, di cui l'una costi-

tuisce il compenso ed il controvalore effettivo dell'altra, dal momento che proprio l'esistenza di un tale nesso giuridico è stata indicata dalla Corte, in precedenti pronunce, quale indice rivelatore del presupposto di onerosità e, quindi, di imponibilità di un'operazione.

La Corte in proposito statuisce che una prestazione di servizi si considera effettuata a titolo oneroso quando è legata da un nesso sinallagmatico ad un corrispondente pagamento. Soddisfatta tale condizione, la prestazione, anche se deriva da obbligazioni di cui non si può chiedere l'esecuzione forzata, perché è stato convenuto che il prestatore si impegna solo sull'onore, costituisce in ogni caso un'operazione soggetta ad Iva ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva.

Qualora, invece, si subordinasse l'esistenza di un rapporto giuridico alla possibilità per il prestatore di servizi di chiedere l'esecuzione forzata delle obbligazioni spettantigli, si creerebbero i presupposti per far variare da uno Stato membro all'altro il novero delle operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'imposta in funzione della regolamentazione ricevuta dall'istituto nei vari ordinamenti giuridici ed in aperto contrasto con la primaria esigenza di armonizzazione delle legislazioni nazionali.

Inoltre, un soggetto potrebbe sottrarsi agevolmente al pagamento dell'imposta, semplicemente prevedendo nei suoi contratti di compravendita o di prestazione di servizi una clausola che escluda per le parti la possibilità di chiedere l'esecuzione forzata in caso di inadempimento.

Nell'interpretare la nozione di «rapporto giuridico» la Corte enfatizza, dunque, il significato economico dell'onerosità piuttosto che gli aspetti giuridici e formali, in coerenza con lo scopo dell'Iva, che è quello di tassare, in linea di principio tutti i consumi finali, e a garanzia del fondamentale principio di neutralità fiscale.

Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede come si debba calcolare la base imponibile Iva nel caso di giochi d'azzardo, lotterie e scommesse, ed, in particolare, se sia costituita dall'importo totale delle quote di partecipazione riscosse o dalla differenza tra queste e i premi distribuiti ai partecipanti o, infine, da un altro importo.

In tema di base imponibile, l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva dispone che essa è data da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.

Per giurisprudenza costante, tale norma deve essere interpretata nel senso che la base imponibile per la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine.

Nel caso di un concorso come quello in questione nel procedimento principale, il corrispettivo effettivamente ricevuto dall'organizzatore è costituito dalle quote di partecipazione pagate dai concorrenti, di cui l'organizzatore ha facoltà di disporre liberamente e pienamente sia per coprire le spese connesse alla sua attività, sia per pagare i premi promessi, sia ad ogni altro fine.

Quando il meccanismo di funzionamento del gioco a premi è tale per cui non vi è una percentuale delle giocate, determinata imperativamente dalla legge, che deve essere assegnata come premio e tecnicamente e fisicamente separata dalle altre (come avveniva per le macchine da gioco nel caso *Glawe*), ma l'organizzatore può liberamente disporre della totalità delle quote di partecipazione riscosse, è su di esse, per intero, che deve essere applicata l'Iva.

7. CORTE DI GIUSTIZIA, CE, SENTENZA 13 GIUGNO 2002, CAUSA C-353/00, KEE-PING NEWCASTLE WARM

Iva – Sesta direttiva – Art. 11, parte A, n. 1, lett. a) – Base imponibile – E' tale tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare per le forniture di beni o di servizi – Sovvenzione pagata da un Ente al fornitore per il servizio reso ad un terzo – Vi rientra

L'art. 11, parte A, n. 1, lett a), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, dev'essere interpretato nel senso che una somma come quella versata da un Ente pubblico quale ad un operatore economico, in relazione ad un servizio di consulenza in materia energetica fornito da quest'ultima a determinate categorie di occupanti di alloggi, può costituire una sovvenzione ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

* * * * *

Nella sentenza in rassegna la Corte torna ad occuparsi del problema, già in passato portato alla sua attenzione²⁶, relativo al trattamento Iva delle sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di beni e di servizi.

Nel caso oggetto della causa principale un Ente pubblico inglese (*Energy Grants Action Agency*) pagava ad un operatore economico (la KNW) una sovvenzione di ammontare fisso e predeterminato in relazione ad un servizio di consulenza in materia energetica, propedeutico all'installazione della rete, fornito dall'operatore economico stesso a determinate categorie di occupanti di alloggi.

Alla Corte si chiedeva in sostanza di individuare l'effettiva natura di siffatta sovvenzione statuendone eventualmente l'assoggettabilità ad Iva, qualora integrante una sovvenzione direttamente connessa con il prezzo della consulenza o, in alternativa, un corrispettivo vero e proprio.

Il giudice comunitario, nel rispondere al quesito propostogli, sembra affermare che le qualificazioni di corrispettivo e di sovvenzione direttamente connessa con il prezzo di un servizio non debbano necessariamente essere considerate tra loro alternative.

Si chiarisce, infatti, come i casi di sovvenzioni erogate da un Ente pubblico risultino caratterizzati per il fatto che in essi risultano coinvolti tre soggetti (e non due come nelle ordinarie operazioni di scambio), vale a dire l'Ente pubblico che concede la sovvenzione, l'operatore economico che ne beneficia e l'acquirente del bene o il destinatario del servizio rispettivamente ceduto o fornito dall'operatore sovvenzionato²⁷, che vede ridursi in maniera corrispondente il prezzo del suo acquisto.

Ciò non di meno anche in tali casi, per effetto del disposto dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, come interpretato da copiosa giurisprudenza²⁸, la base imponibile della prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto dal

²⁶ Sentenze della Corte: 22 novembre 2001, causa C-184/00, *Office de produits wallons*; 18 dicembre 1997, causa C-385/95 *Landboden Agrardienst* e 29 febbraio 1996, causa C-215/94, *Mohr*.

²⁷ V., in tal senso, sentenza 22 novembre 2001, causa C-184/00, *Office de produits wallons*.

²⁸ V., in particolare, sentenza 5 febbraio 1981, causa 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (e 3 marzo 1994, causa C-16/93, *Tolsma*, punto 13).

prestatore quale corrispettivo del servizio prestato, indipendentemente dall'identità del soggetto erogante (che può essere il destinatario ma anche un terzo).

Nella situazione specifica, dal momento che, qualora la sovvenzione non venga pagata all'installatore di rete da parte dell'Ente pubblico per difetto dei requisiti legittimanti il beneficio in capo al titolare dell'alloggio, sarà quest'ultimo, in quanto destinatario del servizio, a dover pagare per intero il prezzo dei lavori (comprensivo della somma diversamente a carico dell'Ente) "è giocoforza constatare che la somma versata dalla EAGA (Ente pubblico) alla KNW (prestatore) è ricevuta da quest'ultima come corrispettivo del servizio da essa fornito a determinate categorie di beneficiari (...) e rientra nella base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva"²⁹.

8. SENTENZA DELLA CORTE, SESTA SEZIONE, 19 GIUGNO 2003, CAUSA C-149/01, *FIRST CHOICE HOLIDAYS*

Iva – Sesta direttiva – Base imponibile – Art. 26, n. 2 – Regime impositivo delle agenzie di viaggi ed organizzatori turistici – Margine dell'agenzia – Differenza tra importo totale a carico del viaggiatore e costo effettivo dell'organizzazione del viaggio – Importo aggiuntivo versato dall'agenzia intermediaria – Importo corrispondente allo sconto concesso al viaggiatore – Vi rientra

La nozione di "importo totale a carico del viaggiatore", ai sensi dell'art. 26, n. 2, della VI Direttiva CEE, comprende l'importo aggiuntivo che un'agenzia di viaggi operante in veste di intermediaria per conto di un organizzatore di giri turistici, deve versare all'organizzatore stesso, oltre al prezzo pagato dal viaggiatore, e sino a concorrenza dello sconto a lui accordato sul prezzo del viaggio stabilito nel catalogo dell'organizzatore.

* * * * *

La sentenza³⁰ chiarisce, nell'ambito del particolare regime Iva applicabile al settore delle agenzie di viaggio e degli organizzatori turistici (c.d. *tour operators*), un aspetto specifico: le esatte modalità di calcolo della base imponibile.

Lo speciale regime è stato introdotto per adeguare le norme in materia di Iva alle peculiarità delle agenzie di viaggio la cui attività è caratterizzata dal fatto di essere il più delle volte composta da prestazioni plurime, in particolare in materia di trasporto e di alloggio, effettuate sia all'interno sia all'esterno del territorio dello Stato in cui l'impresa ha la sua sede o un centro di attività stabile.

La varietà delle prestazioni rese e del luogo in cui vengono fornite renderebbe, infatti, assai difficoltoso per le imprese del settore turistico applicare le norme di diritto

²⁹ V. punti 26 e 27 della sentenza in commento

³⁰ Per un commento v. L. BARONE, *Il calcolo della base imponibile nel regime speciale Iva per le agenzie di viaggio*, in *GT*, 2003, pag. 909 e ss. e A. SANTI, *Il tour operator paga l'Iva sull'intero corrispettivo*, in *L'IVA*, n. 10/2003, pag. 773 e ss.

comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione della tassa pagata a monte.

Per questo motivo l'art. 26 della sesta direttiva introduce un'eccezione al regime generale sia per quanto concerne il luogo di imposizione, che è unico e coincide con lo Stato membro in cui l'agenzia di viaggi ha la sede (o uno stabilimento permanente a partire dal quale ha fornito la prestazione), sia relativamente alla base imponibile, che è calcolata con il metodo c.d. base da base e risulta pari al margine dell'agenzia di viaggi (o dell'organizzatore di giri turistici), cioè alla differenza tra l'«importo totale a carico del viaggiatore» al netto di Iva ed il costo effettivo, Iva compresa, sostenuto dall'agenzia di viaggi (o dall'organizzatore di giri turistici) per le prestazioni di servizi acquistate da altri soggetti passivi e rese direttamente al viaggiatore.

Con questo sistema si riesce a garantire all'operatore economico (agenzia di viaggi o *tour operator*) una detrazione semplificata dell'imposta versata a monte, a prescindere dallo Stato membro in cui essa sia stata riscossa.

Venendo alla fattispecie oggetto del giudizio principale, in essa una società inglese, la *First Choice Holidays*, organizza vacanze «tutto compreso» e delega ad agenzie di viaggio, nell'ambito di contratti di agenzia, il compito di vendere il prodotto finale ai viaggiatori.

Le agenzie hanno facoltà di commercializzare i viaggi al prezzo desiderato, dunque anche ad un prezzo ridotto rispetto a quello pubblicato nel catalogo della *First Choice Holidays*. Qualora decidano di concedere uno sconto ai viaggiatori, sono, in ogni caso, tenute a corrispondere alla *First Choice* il prezzo pieno, sul quale viene calcolata la commissione di loro spettanza. A carico delle agenzie rimane, quindi, l'eventuale differenza tra il prezzo pagato dal viaggiatore e il prezzo di listino da corrispondere alla *First Choice*.

La *First Choice Holidays*, rimasta, nella maggior parte dei casi, estranea al meccanismo degli sconti ed ignorando in concreto il prezzo effettivamente praticato al viaggiatore, per quantificare l'Iva da versare all'erario, ha calcolato il margine detraendo i costi sostenuti dal prezzo pieno di listino, anche se pagato in parte non dal viaggiatore ma dall'agenzia mediatrice.

Facendo leva, però, sul tenore letterale dell'art. 26, n. 2, che indica come base imponibile per l'agenzia di viaggi la differenza tra l'importo totale a carico del viaggiatore, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi, la *First Choice* chiedeva il rimborso dell'Iva applicata sugli sconti concessi dalle agenzie all'atto della vendita e versata, a suo giudizio, erroneamente all'erario, non trattandosi di un importo rimasto a carico del viaggiatore bensì di un terzo (l'agenzia mediatrice).

Dal contenzioso, seguito al prevedibile rifiuto opposto dall'Amministrazione fiscale inglese, è scaturita la richiesta di interpretazione pregiudiziale rivolta alla Corte avente ad oggetto l'art. 26, n. 2, della sesta direttiva, ed in sostanza tesa ad appurare se la nozione di «importo totale a carico del viaggiatore» ai sensi di tale disposizione comprenda o meno l'importo aggiuntivo che un'agenzia di viaggi, operante in veste di intermediaria per conto di un organizzatore di giri turistici, deve versare all'organizzatore stesso, oltre al prezzo pagato dal cliente, e fino a concorrenza dello sconto concesso a quest'ultimo da parte di tale agenzia di viaggi rispetto al prezzo stabilito nel catalogo dell'organizzatore di giri turistici.

La Corte, nel rispondere al quesito puntualizza, che l'art. 26, quale eccezione al regime normale della sesta direttiva, deve essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo³¹.

Il raggiungimento di tale obiettivo, rappresentato da una necessaria semplificazione in favore di soggetti per cui l'applicazione del regime ordinario determinerebbe gravi difficoltà pratiche, "non richiede" però "in alcun modo una deroga alla norma generale enunciata dall'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, che, identifica la base imponibile ai fini Iva con il «corrispettivo versato o da versare (...) al prestatore (...) da parte (...) del destinatario o di un terzo».

Il «corrispettivo», menzionato dall'art. 11, corrisponde allo stesso dato economico espresso dall'«importo totale a carico del viaggiatore»³² cui si riferisce l'art. 26, n. 2, della sesta direttiva con riferimento allo speciale regime per le agenzie di viaggio.

Tale dato non è altro che il prezzo pagato al prestatore di servizi e, come chiarito da una ormai consolidata giurisprudenza della Corte³³, rappresenta il valore soggettivo, cioè quello realmente ricevuto in concreto dal prestatore di servizi, purché sussista un rapporto diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto³⁴.

Tale rapporto diretto deve esistere, del pari, quando un elemento del corrispettivo sia ottenuto da parte di un terzo.

Nel caso della *First Choice*, l'importo aggiuntivo versato dall'agenzia di viaggi all'organizzatore di giri turistici costituisce una condizione a cui quest'ultimo subordina la fornitura della sua prestazione di servizi.

Un tale importo aggiuntivo versato da un terzo presenta così un rapporto diretto con la prestazione di servizi fornita al viaggiatore.

Ne discende che esso è compreso nel corrispettivo ottenuto per tale prestazione dall'organizzatore di giri turistici e, di conseguenza, deve essere incluso nell'«importo totale a carico del viaggiatore» ai sensi dell'art. 26, n. 2, della sesta direttiva, mentre non può, in alcun modo, essere considerato come il corrispettivo di un servizio fornito dall'organizzatore di giri turistici all'agenzia di viaggi e consistente nel fornire a quest'ultima la facoltà di vendere il viaggio ad un prezzo ridotto.

2.2. In particolare: i buoni sconto

9. CORTE DI GIUSTIZIA CE, SENTENZA DEL 15 OTTOBRE 2002, CAUSA C-427/98, COMMISSIONE CONTRO REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA

Iva – Sesta direttiva – Base imponibile – Determinazione – Buoni sconto emessi dal produttore a scomputo del prezzo pagato dal consumatore finale – Diritto del produttore a ridurre in misura corrispondente la base imponibile – Sussiste anche se il rimborso al dettagliante avviene per il tramite di un grossista

³¹ Sentenza, 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97 *Madgett e Baldwin*, punto 34.

³² Espressione peraltro non felice in quanto fonte delle incertezze interpretative all'origine del presente procedimento e destinata ad essere sostituita con la più ampia dizione di «prezzo di vendita» secondo quanto emergente dalla proposta di modifica alla direttiva COM(2002), 64, par. 4.1.2.1.

³³ Sentenze 24 ottobre 1996, causa C-288/94, *Argos Distributors*, punto 16, e C-317/94, *Elida Gibbs*, punto 27.

³⁴ V., segnatamente, sentenza 23 novembre 1988, causa 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, punto 11.

La base imponibile di un produttore che effettua un rimborso sul prezzo di uno dei suoi prodotti per il tramite della concessione di un buono sconto al consumatore finale deve essere ridotta per l'importo di tale rimborso, senza che si debba distinguere a seconda che il soggetto che ha ottenuto tale rimborso dal produttore sia un soggetto passivo oppure un consumatore finale, né tener conto del numero dei soggetti che intervengono nella catena di distribuzione.

Non vi è alcuna contraddizione tra l'inclusione del valore del buono sconto nel corrispettivo versato dal consumatore finale al commerciante al minuto, da un lato, e la riduzione della base imponibile del produttore, dall'altro. Al contrario, l'inclusione dell'importo indicato sul buono nella base imponibile del detto commerciante implica la riduzione della base imponibile del produttore a concorrenza dello stesso importo, così da garantire che l'importo del buono sia assoggettato all'Iva una sola volta, ossia nella fase della cessione effettuata dal commerciante.

* * * * *

L'emissione di buoni sconto è un sistema utilizzato dai produttori per promuovere la vendita dei loro prodotti; richiede la collaborazione dei commercianti al minuto i quali riconoscono ai consumatori finali una riduzione del prezzo dietro presentazione di buoni sconto, il cui valore nominale sarà loro rimborsato dal produttore dei beni.

Ai giudici comunitari viene chiesto se in conformità alla normativa comunitaria, il produttore possa dedurre dalla base imponibile della propria cessione l'importo indicato sui buoni, ed in particolare se ciò sia consentito quando tra colui che emette i buoni (ossia il produttore) e colui che li accetta come mezzi di pagamento (ossia il dettagliante) non vi sia un rapporto diretto, ma si frapponga, come anello intermedio, un grossista.

La Repubblica federale di Germania, difendendo la legittimità della propria normativa nazionale che non consente tale deduzione, sostiene che la riduzione della base imponibile è possibile solo quando il produttore ha consegnato il prodotto direttamente al commerciante al minuto che riceve il buono dal consumatore finale e lo presenta al produttore, in quanto solo in questa ipotesi il rimborso effettuato dal produttore può essere inteso come la restituzione di una parte del prezzo dal cedente (produttore) al cessionario.

Per contro, la Corte di giustizia, ribadendo le conclusioni raggiunte in precedente pronuncia, statuisce che «la base imponibile di un produttore che effettua un rimborso sul prezzo di uno dei suoi prodotti deve essere ridotta per l'importo di tale rimborso, dopo aver dedotto l'Iva, senza distinguere a seconda che il soggetto che ha ottenuto tale rimborso da parte del produttore sia un soggetto passivo ovvero un consumatore finale, né a seconda del numero di soggetti che costituiscono la catena di distribuzione».

La premessa di tale statuizione è rappresentata dalla nozione di base imponibile delle operazioni rilevanti ai fini Iva; essa è data ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni.

Secondo una costante giurisprudenza, per corrispettivo deve intendersi, non un

valore stimato secondo criteri obiettivi, bensì il valore «soggettivo» corrispondente con quanto realmente ricevuto dal cedente o prestatore in ogni caso concreto.

Per cui nel caso del produttore che rimborsa al dettagliante (anche per il tramite del grossista) una parte del valore del bene prodotto, la base imponibile sulla quale deve essere calcolata l'Iva da versare all'Erario non può essere in nessun modo superiore all'importo che il produttore ha effettivamente e complessivamente riscosso. Tale importo è dato dal prezzo al quale ha venduto la merce ai grossisti o ai commercianti al minuto decurtato del valore dei buoni.

Il rimborso determina, infatti, una riduzione della somma che il produttore riceve in concreto a titolo di corrispettivo per i beni ceduti; di tale diminuzione si deve tener conto nel calcolare l'imposta, a pena di violare il fondamentale principio per cui l'Iva deve risultare neutrale per i soggetti passivi, quali il produttore, che intervengono nel processo di produzione e di distribuzione, indipendentemente dal numero delle operazioni intermedie che precedono l'imposizione finale.

La base imponibile del produttore può, inoltre, essere ridotta senza incidere sull'imposta deducibile a monte per il commerciante al minuto e senza dover rettificare la base imponibile di tutte le transazioni intermedie, nell'ambito delle quali la neutralità dell'Iva è preservata dall'attuazione del regime delle deduzioni disciplinato al capo XI della sesta direttiva.

Passando a considerare la cessione effettuata dal commerciante al minuto (destinatario del rimborso) al consumatore finale (titolare del buono), la Corte conferma che la base imponibile di tale operazione corrisponde all'intero prezzo al minuto, ossia al prezzo pagato dal consumatore finale aumentato dell'importo rimborsato dal produttore del bene (pari al valore nominale dei buoni sconto), a nulla rilevando il fatto che una parte di tale corrispettivo non sia stata materialmente versata dal consumatore finale, ma sia stata messa a sua disposizione da un terzo estraneo alla cessione (il produttore).

Ne discende che i buoni sconto costituiscono, nei limiti del loro valore nominale, dei mezzi di pagamento che, dando al commerciante al minuto il diritto di ricevere dal produttore un rimborso corrispondente allo sconto concesso al consumatore finale, costituiscono per lui parte integrante del corrispettivo soggettivo percepito.

La Corte osserva, infine, che non vi è alcuna contraddizione tra l'inclusione del valore del buono sconto nel corrispettivo versato dal consumatore finale al commerciante al minuto, da un lato, e la riduzione della base imponibile del produttore, dall'altro.

Al contrario, l'inclusione dell'importo indicato sul buono nella base imponibile del detto commerciante implica la riduzione della base imponibile del produttore fino a concorrenza dello stesso importo, così da garantire che l'ammontare del buono sia assoggettato ad Iva una sola volta, ossia nella fase della cessione effettuata dal commerciante.

10. SENTENZA DELLA CORTE, SESTA SEZIONE, 16 GENNAIO 2003, CAUSA C-398/99, YORKSHIRE CO-OPERATIVES

Iva – Sesta direttiva – Base imponibile – Art. 11, parte A, n. 1, lett. a), e parte C, n. 1 – Buoni sconto emessi dal produttore e presentati dal consumatore finale al venditore al dettaglio – Valore nominale dei buoni – Inclusione nella base imponibile del dettagliante – Necessità

L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), e parte C, n. 1, della sesta direttiva, deve essere interpretato nel senso che, qualora un dettagliante accetti, al momento della vendita di un prodotto, che il consumatore finale paghi il prezzo di vendita in parte in contanti e in parte a mezzo di un buono sconto emesso dal produttore e quest'ultimo rimborsi al dettagliante l'importo indicato su detto buono, il valore nominale del buono deve essere incluso nella base imponibile di tale dettagliante.

* * * * *

Nella sentenza in rassegna³⁵ la Corte viene chiamata, come già in precedenza³⁶, a definire con precisione l'estensione della nozione di base imponibile Iva in presenza di buoni sconto emessi dai produttori di determinati beni e distribuiti ai consumatori per il loro utilizzo presso i dettaglianti.

La fattispecie all'origine del procedimento principale riguarda un sistema di buoni sconto che alcuni produttori inglesi di generi alimentari emettevano e distribuivano al pubblico, consentendo ai possessori di acquistare presso i dettaglianti determinati prodotti al prezzo di vendita ridotto dell'importo indicato dai buoni stessi.

I dettaglianti, poi, seguendo una specifica procedura, ottenevano dai produttori il rimborso del valore nominale dei buoni accettati.

La *Yorkshire*, una delle società venditrici al dettaglio, aveva per diversi anni accettato i buoni sconto in questione e applicato l'Iva sul prezzo pieno di vendita dei beni, senza dedurre l'importo dei buoni sconto ricevuti in pagamento dai clienti.

Nel dicembre 1996, tuttavia, presentava all'Amministrazione finanziaria inglese una richiesta di rimborso Iva per la parte di imposta applicata sui buoni sconto ricevuti dai clienti e versata all'erario, facendo valere, in particolare, che, secondo quanto statuito dalla Corte, nella sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94, *Elida Gibbs*, solamente gli importi versati dai clienti costituivano il corrispettivo per la fornitura delle merci e che le somme percepite dai produttori corrispondevano a rimborsi o a riduzioni sul prezzo d'acquisto iniziale dei detti prodotti.

Il diniego dell'autorità fiscale inglese veniva impugnato dall'istante, e il giudice nazionale adito riteneva necessaria una sospensione del procedimento e la sottoposizione alla Corte di giustizia di due questioni pregiudiziali ambedue vertenti su di una corretta interpretazione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), e parte C, n. 1, della sesta direttiva.

La prima questione³⁷ viene essere intesa dalla Corte come diretta, in sostanza, a stabilire se l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), e parte C, n. 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che, qualora un dettagliante accetti, al momento della vendita di un prodotto, che il consumatore finale paghi il prezzo di vendita in parte in contanti e in parte a mezzo di un buono sconto emesso dal produttore e quest'ulti-

³⁵ Annotata da M. DEL VAGLIO, *Pagamento parziale del prezzo mediante buono sconto ed imponibilità ai fini del valore aggiunto*, in *Rivista di diritto tributario*, III, 2003, pag. 101 ss.

³⁶ Sentenze della Corte: 24 ottobre 1996, causa C-317/94, *Elida Gibbs*; 5 maggio 1994, causa C-38/93, *H.J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG*; 23 novembre 1988, causa 230/87, *Naturally Yours Cosmetics Ltd*; 27 marzo 1990, causa 126/88, *Boots Company plc*; 2 giugno 1994, causa C-33/93, *Empire Stores Ltd*.

³⁷ Che è l'unica risolta dal giudice comunitario perché, alla luce di essa, la trattazione delle altre pare superflua.

mo rimborsi al dettagliante l'importo indicato su detto buono, il valore nominale di tale buono debba essere incluso nella base imponibile di tale dettagliante oppure se quest'ultima sia unicamente costituita dalla parte del prezzo pagata in contanti dal consumatore³⁸.

A tal fine il giudice comunitario, richiamandosi ad un precedente della sua giurisprudenza³⁹, statuisce, *in primis*, che la valutazione dei buoni sconto ai fini del calcolo dell'Iva dipende dalle loro caratteristiche giuridiche ed economiche e che, in ogni caso, la base imponibile dell'operatore che li accetta non deve essere inferiore alla somma di danaro che effettivamente percepisce per la cessione effettuata.

Nel caso di specie, analizzando i buoni sconto accettati dalla *Yorkshire*, emerge che essi conferiscono al dettagliante il diritto di ricevere dal produttore un rimborso corrispondente allo sconto concesso al consumatore, e presentano, quindi, caratteristiche analoghe a quelle dei buoni sconto di cui trattasi nella sentenza Commissione/Germania⁴⁰.

Ne discende che devono essere considerati, nei limiti del loro valore, come mezzi di pagamento.

Inoltre, il fatto che una parte del corrispettivo percepito dal dettagliante per la cessione effettuata non sia stata materialmente versata dal consumatore finale, ma per suo conto da un terzo estraneo all'operazione, il produttore, non ha alcuna rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile del dettagliante.

Per la determinazione di quest'ultima si applicherà, dunque, la regola generale secondo cui la base imponibile è data dal corrispettivo soggettivo percepito dal cedente, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, vale a dire da tutto quanto ricevuto dal cedente per la merce ceduta sia che il pagamento sia effettuato dal cessionario che da un terzo.

Alla luce di tali considerazioni, la Corte conclude⁴¹ affermando che la base imponibile del dettagliante per la vendita al consumatore finale corrisponde all'intero prezzo al minuto, ossia al prezzo versato dal consumatore finale aumentato dell'importo rimborsato al dettagliante da parte del produttore.

³⁸ La Corte tralascia volutamente di affrontare la parte della prima questione, relativa all'intervento di un grossista nella catena di distribuzione, ritenendola un'ipotesi priva di rilevanza ai fini della soluzione della controversia dal momento che dalla relazione del giudice del rinvio emerge chiaramente che nessun grossista è intervenuto al momento della vendita dei prodotti per i quali la *Yorkshire* ha accettato buoni sconto dal consumatore finale. V. il punto 15 della sentenza in commento.

³⁹ Sentenza 15 ottobre 2002, causa C-427/98, Commissione/Germania.

⁴⁰ Citata alla nota 4.

⁴¹ In modo conforme a quanto fatto nella sentenza Commissione/Germania citata alla nota 4.

SEZIONE III

APPUNTI E RASSEGNE

Notes and surveys



The grounds of the assessment in the Italian *Statute of taxpayer's rights*: some cues for a comparative analysis with the corresponding experience in Spain (abstract)*

Giovanna Petrillo

1. Introduction. The grounds of the assessment as potential element for the agreement between the parties

In the context of a global law-making reorganization, Art. 7 of Law 27th July 2000, meaningfully titled *Clearness and grounds of proceedings*, according to a progressive rationalization and a greater effectiveness of the financial action, generalizes the obligation of grounds to all the proceedings of the tax administration. In this way, the obligation of grounds has been raised to the status of a “general principle“ of the taxation system, even though the principle itself has got application in the jurisprudence also before the *Statute* came into force, even if it was not explicitly provided for. It is well known that tax administration is part of the Public administration in general, even with its own characteristics; so that it is desirable a full homologation of the grounds of the assessment to that one of any administrative measure. And this because the doctrine in the sector of administrative law has showed that the grounds are not exclusively instruments of the right of defence, but it represents a corollary of the principle of transparency of the administrative action.

In a period of radical changes of the administrative systems and of the taxation system in particular, it is evident that the function of the grounds, to be considered not abstractly but in relation to the real proof that the Office avails itself, are based on the need to corroborate the participation of taxpayers in proceedings according to a conciliation between the parties; in fact, correlating the obligation of grounds exclusively to the jurisdictional control means not to privilege its more correct interpretation, that is the one directed to accomplish a function of agreement, when the party concerned decides not to apply to the judge just because he is convinced of the grounds.

2. Grounds of the assessment and outcome of the examination: the qualification or not of the notice of assessment like a *provocatio ad apponendum*

The Art. 7 of the Italian *Statute of the taxpayer's rights*, in view of an enlargement of the taxpayer's formal guaranties, provides that the legal proceedings of tax administration are justified according to what is prescribed in Art. 3 of Law 7th August

* Abstract edited in English by the Author.

1990, No. 241, concerning the grounds of the administrative measures, showing «the means of evidence and the legal reasons which have determined the decision of the administration». Considering the provision of the above mentioned Art. 3, which implies a wide concept of grounds, nevertheless, the reference to the outcome of the examination has not been repeated.

Certainly, the obligation of grounds is to be adapted to the different kinds of administrative measures and its more correct interpretation is based on the assumption according to which the measure is strictly linked with the proceeding it has been formed in: therefore, it is necessary to define the connection between the context of discovery and the context of grounds, that is how the measure is linked with the outcome of the examination.

The grounds are essential parts of the administrative measures, aimed at making known to the taxpayers all the steps necessary for quantifying the assessable amounts. First of all, we have to point out that, in the opinion of the Italian Court of Cassation, the formulation of the grounds in the notice of assessment, partially different from that one recognizable in relation to the administrative measures in general, is that of recognizing to the grounds the function to enable the taxpayer to know the tax due and to develop his own defence.

Therefore, the qualification of the notice of assessment like a mere *provocatio ad opponendum* involves the possibility for the tax administration (and for the judge) of modifying or integrating the grounds of the measure during the legal proceedings.

The Court of Cassation, carrying out a deep discrimination inside the categories of people hit by measures of the same nature and function, has come to the conclusion that it was necessary the indication of the proof elements only as regards the VAT notices of assessment. This is because a specific obligation in such a way is provided in Art. 56, par. 2, D.P.R. No. 633/1972, which expressly requires the indication in the notice of assessment of the means of evidence.

Nevertheless, in a recent judgement, the Supreme Court of Cassation (Fifth Section, sentence of 21th April 2001, No. 5924) decided that the tax office is admitted to integrate the grounds of the assessment in legal proceedings and that for this reason the tax trial should be qualified following the scheme named by the Italian scholars «*impugnazione-merito*». Following this formulation, the notice of assessment must be considered «perfect», since it does not represent either a judicial demand or a *provocatio ad opponendum*.

To sum up, though they are two different obligations, the grounds and the proof present different intersection points, particularly as regards the fact that the grounds would suppose a critical evaluation of proceedings. By properly distinguishing the outline of congruency of the grounds from that one of the soundness of proofs, it will be the acquisition and the evaluation of proofs to make up the premise of the assessment proceedings; considering this, the administration will have to let know to the taxpayer the outcome of the examination (about this subject, it is surely fundamental ALLORIO's formulation, who plays on the existence of a general principle according to which: the Public administration cannot set about any proceedings without getting for itself the evidence of the facts which determine its authority in producing that deed).

It comes out by a consolidated jurisprudence that the tax administration must point out in the notice of assessment only those facts which are abstractly justificatory

of the taxation and that, on the contrary, only in a legal trial the effectiveness of such facts and their suitability to put themselves as the basis of the tax claimed; anyway, considering that the evaluation of the proofs with reference is exclusively a matter of trial, the proofs supporting the claim must be showed even at the moment of the notice of assessment. Indeed, these indications are due since they answer the same needs of transparency pointed out in Art. 3 of Law No. 241/90.

3. The *vexata questio* of the grounds *per relationem* in the interpretation and application of Art. 7 of Law No. 212/2000

As regards the *querelle* about the grounds *per relationem* of the tax assessment, the Court of Cassation, with reference to facts dated before that Law No. 212/2000 was entered into force, legitimated the grounds *per relationem* if they were referred to extra textual elements already known by the taxpayer or anyhow he was able to know.

With art. 7, par.1, 2nd period of the new Law No. 212/2000 may be we have passed to an excessively strict enunciation, which unconditionally required the enclosing of the deed referred to the tax assessment measure. But following Law Decree No. 32/2001 has substantially modified the provision contained in the taxpayer's Statute. In this new law, it has been foreseen that, if the grounds refer to another deed, neither known nor received by the taxpayer, it must be enclosed to the referring deed, unless this one reproduces its essential content.

However, it is necessary to remember that in the Relation of the Finance Commission of the Chamber of Deputies about the said Law Decree No. 32/2000, it was pointed out that, even if this one imposes to the Administration a less heavy obligation than that one imposed by the taxpayer's Statute, such a provision would cause, first, a problem of constitutional legitimacy because of violation of the unequivocal and peremptory precept included in the Statute, second, that it would also determine an «immediate and wide contentious» about the concept itself of «essentiality», so that the remedy would be worse than the burden intended to provided for. According to the remarks made, it seems that an equitable comparison of the different interests involved is objectively hard and the innovations contained in the Statute do not bring a decisive solution to the problem of the grounds *per relationem*.

4. The Spanish model: the grounds *de la liquidación* and *de las comprobaciones de valòr* according to the provisions of Law No. 58/2003 (*Ley General Tributaria*)

From the point of view of the evolution in the dogma of grounds, also the Spanish system is characterized by the admission of a new function given to the grounds, an extra-trial one, according to which the grounds themselves as the expression of a democratic principle would guarantee an external control of the community in order to persuade the party concerned about the reasons put as the basis of the administrative action.

As indicative of the substantial fragmentariness of the positive discipline of grounds is the provision of the fifth additional provision of the Law No. 30/92, according to which the tax proceedings are regulated by their own specific provisions and, in addition, by the provisions of the Law No. 30/92. Assuming that the grounds integrate a requisite of the administrative deed, being pertaining to the *regimen juridico*, nothing would forbid a direct pursuance of the *Ley de procedimiento administrativo comun*. As regards the content of grounds, art. 54, par. 1, Law No. 30/92, and also art. 103 of Law No. 58/2003 provides that the grounds must contain “a concise reference to the real presuppositions and the foundations by right”.

It is necessary to stress that the expression *concise* essentially refers to an undetermined law concept and we must not confuse brevity and conciseness for the absence of grounds. As regards the vice or defect of grounds, then, according to art. 62.1 of *Ley procedimental*, we must consider null and void “*de pleno derecho*” those administrative proceedings which offend against the fundamental rights and freedom guaranteed by the constitution. Besides, art. 63.1 of the above mentioned *Ley* provides that the administrative proceedings that incur any violation of the legal code can be repealed.

As regards the tax matter, it is believed that the lack of congruous grounds, in detracting from the exercise of fundamental rights, would involve the sanction of invalidity. The terms by which the concerned person can assert the vice of grounds will be those ones foreseen by the law in force for the proposal of appeal.

In order to single out the content of the grounds of *la liquidaciòn*, the grounds must be detailed and analytical, since it cannot be considered satisfying a short reference to the means of evidence and the legal reasons.

Besides, in the field of the proceedings *de comprobaciòn*, the grounds of the *comprobaciòn de valòr*, that is the specific manifestation of the control activity, whose application implies “*la imposición sobre el trafico patrimonial*”, is expressly required by Art. No. 103 of Law 58/2003. According to such type of proceedings, the need of a suitable grounds able to express the logical *iter* followed in the made *valoraciòn*, integrates a *tipico y esencial* requirement of the taxation proceedings, since the party concerned must be enabled to know the various elements that have led to the *valoraciòn* in detail.

It is exactly referring to the *comprobaciòn de valòr*, then, that the grounds *per relationem* have their particular enforcement.

It is generally acquired that the grounds must conform to the different types of the administrative action: the grounds must be sufficiently indicative of the decision adopted.

La motivazione dell'avviso di accertamento nello Statuto dei diritti del contribuente. Spunti per un'analisi comparatistica con la correlativa esperienza spagnola

Giovanna Petrillo

Sommario: 1. Premessa. La motivazione dell'accertamento quale potenziale elemento funzionale alla conciliazione fra le parti. – 2. Motivazione e risultanze dell'istruttoria: incidenza della configurabilità o meno della qualificazione in termini di mera provocatio ad opponendum dell'atto d'accertamento. – 3. La vexata quaestio della motivazione per relationem nell'interpretazione ed applicazione dell'art. 7 della L. n. 212/2000. – 4. Il modello spagnolo: la motivazione della liquidación e delle comprobaciones de valdr nella Ley 58/2003, General Tributaria.

1. Premessa. La motivazione dell'accertamento quale potenziale elemento funzionale alla conciliazione fra le parti

Per quanto concerne specificamente il settore tributario, la necessità di una adeguata motivazione dell'atto di accertamento è sempre stata univocamente affermata in dottrina¹, anche prima della previsione di cui all'art. 3 della legge 7 agosto 1990, 241.

¹ Cfr., MANGIONE, *Obbligatorietà della motivazione nell'accertamento tributario*, in "Giur. it.", 1976, I, 1, p. 565; MORETTI, *La motivazione dell'accertamento tributario*, Padova, 1969; LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1978, I, p. 216.

Dal punto di vista delle evoluzioni del pensiero dottrinale sulla tematica oggetto di indagine è interessante notare come, in relazione alla possibilità di includere l'atto di accertamento fra gli atti che per loro stessa natura venissero a richiedere una motivazione, già il MIELE (*Sul concetto di esecuzione*, in "Foro amm.", 1941, pp. 125 e ss.) era dell'avviso che la motivazione fosse indispensabile per gli atti esecutori dell'Amministrazione che il destinatario deve adempiere prima che il giudice si esprima sulla legittimità dell'opposizione; in quest'ottica la motivazione dell'accertamento costituiva un elemento dell'atto la cui mancanza veniva ad inficiare di nullità l'atto emanato dall'Amministrazione finanziaria (nella ricostruzione dell'Autore, in sostanza, la motivazione viene richiesta al fine di riequilibrare il rapporto fra Pubblica Amministrazione e privato, qualificato dal potere amministrativo di disposizione della sfera giuridica del privato stesso). Sempre nel senso della necessità della motivazione, cfr. M.S. GIANNINI, *Motivazione atto amministrativo*, in "Enc. Dir.", Vol. XXVII, Milano 1977, p. 264, considerava che «la motivazione dell'accertamento tributario è in realtà una giustificazione. È l'acclaramento dei fatti costituenti il presupposto del tributo che può essere tecnicamente laborioso, ma non presenta certo elementi di discrezionalità. Però è necessaria, in quanto si esprime in un giudizio a contenuto tecnico, sul quale riposa l'accertamento tributario, e ne giustifica il contenuto». Per completezza, in merito alla differenziazione fra giustificazione (narrativa) e motivazione vera e propria, v. IACCARINO, *Motivazione degli atti amministrativi*, in "Noviss. Dig. It.", X, 958.

Riprendendo l'impostazione del BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. III, *L'accertamento*, Milano, 1964, p. 123; P. FILIPPI, *Motivazione negli accertamenti e nell'applicazione delle sanzioni*, in "Dir. prat. trib.", I, 1977, p. 556, osservava che «con la riforma tributaria l'obbligo della motivazione è stato legislativamente stabilito per tutti quei tributi per i quali è previsto ricorso alle commissioni tributarie. Che l'avviso debba essere motivato significa che esso deve contenere l'esposizione dei motivi che hanno indotto l'ufficio a emanare l'avviso di accertamento. Forse, com'è stato osservato, sarebbe più esatto parlare invece che di motivazione, di giustificazione dell'accertamento».

Ancora sul punto degno di nota è il pensiero del D'AMATI, *Accertamento tributario (avviso di)*, in "Nov. Dig. It.", Torino, 1980, p. 32, il quale sottolinea che «in quanto atto strumentale e non esecutorio, l'avviso di accertamento differisce dai provvedimenti amministrativi, con riguardo ai quali l'obbligatorietà della motivazione viene giustificata proprio in relazione al duplice carattere della definitività e della esecutorietà», rilevando, ancora, che nonostante ciò l'obbligo di motivazione trova anche un assetto normativo, rinvenendo tale apparente contrasto «una sua spiegazione

Allo stato, nel quadro di un complessivo riassetto normativo nel senso della chiarezza – “chiarezza” da intendersi quale requisito estrinseco dell’atto che si pone al livello dell’attività procedimentalizzata da considerare, ormai, in termini di collaborazione e buona fede (ex art. 10 dello Statuto) – è l’art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, significativamente intitolato «chiarezza e motivazione degli atti», a porsi pienamente in un’ottica di progressiva razionalizzazione dell’apparato e di maggior efficacia dell’azione finanziaria², generalizzando l’obbligo di motivazione a tutti gli atti dell’Amministrazione finanziaria³, dissipando, ciò posto, ogni dubbio in ordine alla

naturale sul terreno dell’obbligazione tributaria, con particolare riferimento alla qualità di creditore dell’«Ente pubblico» avendo «la motivazione dell’avviso di accertamento la sua radice nel principio generale, secondo cui chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento (art. 2697, c.c.)».

In particolare in merito all’insufficienza del criterio in base al quale sarebbe estraneo al diritto tributario un obbligo formale di motivazione sempre che non lo richieda la legge o la natura particolare dell’atto, v. MORTATI, *Obbligo di motivazione e sufficienza della motivazione degli atti amministrativi*, in “Giur. it.”, 1943, III, pp. 1 e ss.; in special modo, l’Autore riprende ed amplia la teoria della funzione processuale della motivazione, nel senso della strumentalità della motivazione al successivo controllo giudiziario, sottolineando come la presenza della motivazione contribuisse a delimitare l’ambito del giudizio demandato all’organo giurisdizionale. Secondo detta ricostruzione la motivazione presenterebbe una duplice funzione: consentire alla Pubblica Amministrazione ed al giudice di accertare se il provvedimento sia stato illegalmente disposto, e, consentire al cittadino il diritto di difesa.

La teoria processualistica assegnava, dunque, alla motivazione degli atti amministrativi una funzione essenzialmente processuale di strumentalità ad un’eventuale impugnazione, e, dunque, all’accertamento del vizio di eccesso di potere (tale orientamento fu poi ripreso dalla Corte di cassazione, con la sentenza della sezione III del 28 marzo 1955).

In particolare, in relazione all’illegittimità per eccesso di potere nel caso in cui l’obbligo di motivazione derivi dalla «natura stessa del provvedimento» oltre che nei casi in cui risulti insufficiente la motivazione obbligatoria o facoltativa, si veda in particolare, VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1972, p. 428.

In ogni caso, come ricorda A. MERCATALI, *L’accertamento delle imposte dirette*, Padova, 1980, p. 101, la necessità di una motivazione adeguata dell’atto di accertamento non era tranquillamente riconosciuta a livello giurisprudenziale considerato che Cass. 20/7/1977 affermava che l’obbligo di motivazione dell’accertamento tributario sia stato introdotto per la prima volta dall’art. 1 L. n. 5/1/1956 n. 1 e poi dall’art. 37 T.U. 645/1958.

Sull’applicabilità dell’art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 agli atti dell’Amministrazione finanziaria prima dell’espresso richiamo operato dallo Statuto del contribuente, si veda, in particolare, TESAURO, *Manuale di diritto tributario - parte generale*, Torino, 1999, p. 184; Lupi, *Diritto tributario - Parte generale*, Milano, 1999, p. 80; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, Padova, 1999, p. 448; RINALDI, *La tutela giurisdizionale nei confronti dei ruoli formati dal centro di servizio ed il nuovo processo tributario*, in “Riv. dir. trib.”, 1997, p. 388; TROVATO, *La motivazione dei provvedimenti tributari e la legge sul procedimento amministrativo*, Il “fisco”, 1994, p. 11138; VIGNOLI, *Legge generale sul procedimento amministrativo e motivazione per relationem dell’accertamento tributario*, in “Rass. trib.”, 1999, pp. 1551 e ss.; TRIVELLIN, *L’atto unico risultante dalla trasformazione del processo verbale di constatazione nell’avviso di accertamento: un’occasione di riflessione sul principio di tipicità, sul contraddittorio e sulla tutela dell’affidamento nel procedimento impositivo*, in “Riv. dir. trib.”, 1999, II, p. 142.

² Si è, seguendo quest’ordine di idee, cercato di aumentare le garanzie del contribuente nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, anche a mezzo di un miglioramento della qualità dell’azione amministrativa, emblematico a riguardo è il riferimento ad opera dell’art. 1 dello Statuto all’art. 97 della Costituzione, che ribadisce la piena operatività anche in ambito tributario del principio di buon andamento dell’attività amministrativa, che si concreta, come è noto in un dovere di efficienza ed efficacia dell’attività posta in essere dagli uffici.

Significativa sul punto, è l’impostazione del LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, p. 84, il quale rileva come «il fatto che nell’accertamento tributario si esprima una funzione amministrativa vincolata non toglie che anch’essa debba considerarsi finalizzata alla tutela di un preciso interesse pubblico e non esclude che, anche in questo campo, esista l’esigenza del rispetto di quelle esigenze di efficiente gestione delle risorse pubbliche nelle quali si sostanzia il buon andamento dell’Amministrazione ex art. 97 Cost.», ponendo in evidenza, ancora (p. 40), come «in definitiva, il momento del c.d. accertamento del tributo coglie una parte storicamente sempre più circoscritta della complessiva attività amministrativa tributaria; ed una parte costituita da atti la cui natura ed i cui effetti possono essere adeguatamente definiti e compresi solo dopo aver posto in luce lo specifico interesse pubblico cui sono finalizzati, ed il rapporto nel quale si perseguono con gli altri poteri della medesima Amministrazione finanziaria, e con gli altri interessi pubblici che essa deve perseguire».

³ Nell’ambito di una compiuta disamina del dovere di motivazione in materia tributaria, cui si rinvia, P. SELICATO, *L’attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 362, sottolinea la maggior ampiezza della terminologia adoperata dal legislatore dello Statuto rispetto a quella contenuta nella L. n. 241/90, rilevando in particolare che «una formulazione così ampia potrebbe comportare per l’Amministrazione un onere non indifferente estendendo il dovere di motivazione anche agli atti istruttori quali ad esempio i processi verbali di accesso ed altri atti di natura intermedia. Pertanto, anche alla luce della previsione generale contenuta nell’art. 3 della L. n. 241/90, sembra opportuno optare per una lettura restrittiva dell’art. 7 dello Statuto limitandone comunque l’ambito oggettivo ai soli atti aventi riflessi sulla sfera giuridica dei suoi destinatari a prescindere dalla loro posizione di atti “terminali” o “intermedi” della sequenza procedimentale in cui essi sono inseriti».

piena applicabilità di detto obbligo agli atti di natura non provvedimentale o non provenienti da soggetti interni all'Amministrazione.

Sotto il profilo teorico – nella piena coscienza del fatto che, pur con le peculiarità ad essa proprie, l'Amministrazione finanziaria è parte dell'Amministrazione in generale non potendo, pertanto, rimanere estranea ai principi a questa ritenuti generalmente applicabili⁴ – ci sembra opportuno rilevare come appaia auspicabile una piena omologazione della motivazione dell'atto di accertamento a quella del provvedimento amministrativo in generale, e ciò in quanto sul terreno del diritto amministrativo la dottrina ha sempre posto l'accento sul fatto che la motivazione non risulti essere esclusivamente strumentale al diritto di difesa bensì rappresenti un "corollario" del principio di trasparenza⁵.

Emerge, pertanto, come il valore attuale della funzione della motivazione ruoti, essenzialmente, intorno alla funzione pubblicitaria della stessa nell'ambito di una più ampia esigenza di non arbitrarietà e di trasparenza amministrativa garantendo così oltre che il puntuale sindacato del diretto interessato ad un dato provvedimento anche un controllo diffuso della opinione pubblica⁶. In una fase di profonda trasformazione degli ordinamenti amministrativi e dell'ordinamento tributario in particolare, la motivazione dovrebbe, allora, tendere, quanto meno sul piano teorico astratto, a corroborare i meccanismi di partecipazione procedimentale in un'ottica di conciliazione fra le

⁴ Sotto il profilo storico, pur considerando una certa autonomia del settore tributario, non si è mai posto in dubbio che quest'ultimo fosse da considerare un settore della più ampia disciplina del diritto amministrativo, si veda a riguardo, GIANNINI, *Intorno alla cosiddetta autonomia del diritto tributario*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1940, I, p.47. In particolare, FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, p. 7, rileva che «al diritto amministrativo appartengono le numerose norme sull'organizzazione e l'agire dell'Amministrazione finanziaria, nonché sull'impugnazione dei suoi atti»; ancora in argomento, ampiamente, FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 159.

Ancora sul punto, N. D'AMATI, *Il diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, (Annuario), Padova, 2001, p. 46, è dell'avviso che «un motivo per l'inquadramento del diritto tributario nell'ambito del diritto amministrativo si potrebbe trarre dal fatto che l'attuazione dell'obbligazione tributaria non sempre avviene in modo immediato e diretto, tenuto conto che, a volte, la finanza instaura un procedimento di accertamento, avvalendosi di particolari poteri. A questo riguardo occorre, peraltro tenere presente che il procedimento non può essere ritenuto costitutivo della prestazione di imposta, trattandosi d'uno strumento di tecnica giuridica, impiegato anche nella formazione del consenso nello schema del contratto. Ove pure impiegati nel diritto tributario, gli istituti del diritto amministrativo non ne diventano parte, trattandosi di elementi strumentali, che, anche quando concorrono all'attuazione delle situazioni giuridiche sostanziali, non ne determinano la formazione».

⁵ Sul tema, fondamentale è l'impostazione di G. ABBAMONTE, *La funzione amministrativa fra riservatezza e trasparenza. Introduzione al tema*, in *Atti del XXXV Convegno di studi amministrativi*, Varenna, 21- 23 settembre 1989, Milano, 1991, p. 15, il quale, accennando allo schema di disegno di legge predisposto dalla Commissione Nigro, avente ad oggetto la materia del procedimento amministrativo ed il diritto di accesso ai documenti amministrativi, approvato dal Consiglio dei ministri il 26 febbraio 1987 (sul quale si era avuto il parere dell'Adunanza generale del Consiglio di Stato n. 7 del 19 febbraio 1987), in merito all'art. 4 del D.L. cit. ai sensi del quale la motivazione doveva indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche essenziali che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione in relazione alle risultanze dell'istruttoria, rilevava che «il fatto entra nel provvedimento, così come è stato acquisito, attraverso l'istruttoria; il ragionamento dell'Amministrazione deve dire perché, sulla base degli elementi acquisiti, è stata adottata la decisione assunta nel provvedimento. Questo esplicito collegamento istruttoria – motivazione – decisione, unifica, in certo senso, i criteri ed i modelli della funzione pubblica, nel senso che acquisisce alle procedure amministrative quelli che attualmente sono strumenti di controllo giudiziario, che riescono a ricondurre ai fatti soluzioni deviate al riparo di logiche svincolate dalle premesse».

Ancora in argomento, v. M. S. GIANNINI, *Motivazione dell'atto amministrativo*, cit., pp. 257 e ss.; CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 1999, pp. 497 e ss.

⁶ La motivazione, pertanto, rappresenta l'enunciazione del complesso delle ragioni che inducono all'emanaazione del provvedimento, in tal modo provvedendo a due rilevanti finalità: consentire l'interpretazione dell'atto e, conseguentemente, facilitare il suo controllo da parte degli interessati, del giudice, della pubblica opinione (c.d. «polifunzionalità» della motivazione).

In relazione alla funzione «democratica» della motivazione nel senso che il diretto interessato di un atto sia da considerare non *uti singulus*, bensì *uti civis*, impostazione peraltro confermata dalla L. n. 241/90, la quale istituisce un obbligo generalizzato di motivazione che prescinde dagli effetti lesivi del provvedimento, v. ROMANO TASSONE, *Motivazione nel diritto amministrativo*, in "Dig. disc. pubbl." XIII, 1997, *Appendice*, p. 683. Trae, invece, dal-

parti⁷; ciò porta a rilevare che più che ad impugnare il provvedimento il destinatario dello stesso sia sostanzialmente interessato a conoscerne il contenuto.

Per quanto si è detto, il concetto di motivazione, che – si badi – non deve e non può essere valutato in astratto bensì rispetto alla dimostrazione di cui l'ufficio si avvale in concreto, dovrà definirsi nel senso dell'assoluzione ad una duplice funzione di giustificazione del potere e di strumento di tutela: in senso semplificativo e razionalizzatore dello svolgimento della stessa attività dell'Amministrazione, una motivazione completa rende, sul piano dell'effettività, più snella ed efficiente l'attività amministrativa eliminando ragioni di inutile contenzioso. Ci si rende ben conto, allora, che correlare l'obbligo di motivazione in modo esclusivo al sindacato giurisdizionale significa non privilegiarne l'interpretazione più corretta ossia quella tendenziale all'assolvimento di una funzione di consenso, nella misura in cui l'interessato, proprio perché persuaso dalla motivazione, decide di non rivolgersi al giudice⁸.

la L. n. 241/90, una conferma dell'orientamento tradizionale nel senso che «la motivazione è essenzialmente uno strumento di protezione di chi dall'attività amministrativa subisce un sacrificio o una limitazione», G. CORSO, op. cit. p. 786; l'Autore, in particolare, non vede come «il controllo democratico possa essere esercitato su un atto che non è sottoposto a un regime di pubblicità generalizzata, ma è reso noto, in via di principio ai soli destinatari».

Rileva CASTIELLO, *La generalizzazione dell'obbligo di motivazione degli atti amministrativi* (art. 3 L. 7 agosto 1990 n. 241) in Cons. Stato, 1991, p. 1540, che: «la previsione dell'obbligo di motivazione, essendo funzionale alla trasparenza e rendendo più accettabile la situazione amministrativa da parte dell'interessato (nella duplice veste di *singulus* e di *civis*), diminuisce l'esigenza dell'intervento giurisdizionale e rafforza l'esecutorietà del provvedimento, conciliando in definitiva garanzia ed efficienza, conformemente all'auspicio di un'autorevole dottrina che nel contemperamento del principio di buon andamento con quello di efficienza aveva individuato una delle linee fondamentali del procedimento».

Ancora sul punto degna di nota è la pronuncia del Consiglio di Stato sez. IV, 6 aprile 1999, n. 538, in «Foro amm.», 1999, 6468 (s.m.) nella quale si sottolinea che «l'obbligo di motivazione, ora generalmente imposto dall'art. 3 legge 7 agosto 1990 n. 241, è una proiezione, di tipo esternativo, del più ampio e incisivo dovere di trasparenza che permea, per disposto normativo e in armonia con i canoni costituzionali, l'azione amministrativa. Tale obbligo si proietta fin dove è necessario per dare contezza agli amministratori dell'intrinseca corrispondenza dell'esercizio del potere alle norme che ne presiedono l'adozione».

E. MELE, *La trasparenza e il diritto d'accesso*, in *Diritto Amministrativo nella giurisprudenza*, Vol. I, Utet, 1998, p. 4, rileva che «lo spirito complessivo che anima la L. n. 241/90 che è finalmente uno spirito che considera l'Amministrazione Pubblica non un'autorità dal comportamento incontrollabile (se non in sede giurisdizionale) ma una organizzazione che deve lavorare per il bene pubblico a porte aperte» sentendo gli interessati, garantendo i risultati della propria azione e dimostrando punto per punto le ragioni del suo operato e i prodotti (anche intermedi) posti in essere in ambito procedimentale. Degne di nota paiono, inoltre, le osservazioni di S. AGRIFOGLIO, *La trasparenza dell'azione amministrativa ed il principio del contraddittorio: fra procedimento e processo*, in *Scritti per Mario Nigro*, Volume III, Milano 1991, pp. 19-20, nella misura in cui si rileva che la trasparenza non impone soltanto una maniera d'essere alla P.A. (Amministrazione «casa di vetro»), ma comporta altresì una particolare maniera d'agire dei pubblici poteri, incentrata, appunto, sul diritto di partecipazione posto che, avendo il diritto amministrativo sempre meno il compito di proteggere l'autonomia privata e sempre più quello di assicurare una giusta rappresentanza ad un ampio numero di interessi coinvolti dalle decisioni amministrative, la trasparenza ha portato ad una «giurisdizionalizzazione dei procedimenti amministrativi» che si è risolta in primo luogo in una tutela delle posizioni giuridiche dei cittadini. Ancora su detta tematica, v. G. ABBAMONTE, *La funzione amministrativa fra riservatezza e trasparenza. Introduzione al tema*, in *Atti del XXXV convegno di studi amministrativi*, cit., p. 18 nel senso che «l'esigenza di trasparenza si pone anzitutto come necessità di chiarezza del quotidiano svolgimento della funzione pubblica, e quindi, di revisione di procedure che, adattando forme e linguaggi di apparati a modi di essere ed esprimersi di comunità e singoli, consentano scambi di esperienze, uso calibrato di mezzi, collaborazione nella formazione di programmi ed indirizzi secondo le condizioni degli uomini e delle cose».

⁷ In vista di una risoluzione delle svariate problematiche interpretative che la dogmatica della motivazione pone, R. SCARCIGLIA, *La motivazione dell'atto amministrativo, profili ricostruttivi e analisi comparatistica*, Giuffrè, 1999, p. 290, in argomento richiama, appunto, l'elaborazione della dottrina tedesca in tema di *Befriedungsfunktion*.

⁸ In tal senso, G. CORSO, op. cit., p. 787, il quale nell'osservare come «le due funzioni della motivazione, quella preliminare di persuasione e quella, consequenziale, dell'agevolazione del sindacato giurisdizionale sono spesso intrecciate», porta significativamente ad esempio quale momento di commistione fra dette linee argomentative la giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee sottolineando che «l'obbligo della Commissione di indicare le ragioni delle sue decisioni (art. 253, già art. 190, del Trattato CEE) mira ad assicurare alle parti la tutela dei loro diritti, a consentire alla Corte di esercitare il sindacato giurisdizionale e agli Stati membri e ai loro cittadini interessati di verificare le circostanze in cui la Commissione ha fatto applicazione del Trattato».

Come è noto, in occasione dell' introduzione dello *Statuto del contribuente* si è voluto principalmente fornire un'adeguata risposta alle istanze di cambiamento emergenti dal "nuovo rapporto" fisco-contribuente ponendo le premesse per un contesto di politica legislativa caratterizzato dalla elaborazione di principi in forma sistemica in termini di chiarezza e semplicità nell'applicazione dei tributi⁹; pur tuttavia, non v'è dubbio, come l'elevazione a "principio generale" dell'ordinamento tributario¹⁰ dell'obbligo di motivazione – che riveste, in verità, una portata più che innovativa sostanzialmente ricognitiva di un principio che già prima dell'entrata in vigore dello Statuto era tranquillamente fatto proprio dalla giurisprudenza tributaria e ritenuto applicabile anche ove non espressamente previsto¹¹ – verrà a concretarsi nello svolgimento di

⁹ Riguardo alla «nuova centralità del cittadino contribuente», si rimanda alle considerazioni di F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione fra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in "Riv. dir. trib.", 10/2001, pp. 988 e ss.

¹⁰ Considerata la sostanziale incidenza di prassi distorsive che ha caratterizzato la tecnica legislativa in materia fiscale (v. M. INGROSSO, *Diritto, sistema e giustizia tributari*, in "Rass. trib.", 1990, I, pp. 178 e ss.; BERTOLISSI, *Il parlamento abdica il governo legifera*, in "Rass. trib.", 1986, I, p. 91; ZIZZO, *Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria*, in "Rass. trib.", 1988, I, 184; BOSELLO, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in "Riv. dir. trib.", 1999, I, p. 1074; in particolare in merito alla problematiche connesse alle progressive ipertrofizzazione del settore tributario, E. DE MITA, *La Legalità tributaria, Contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, 1993) non può non cogliersi la portata decisamente nuova della chiara formulazione della "codificazione" di una serie di «principi generali dell'ordinamento tributario» soggetti, autoqualificandosi lo Statuto come legge di attuazione costituzionale, ad un particolare regime di modificabilità e derogabilità, basato, in pratica, su una clausola di abrogazione espressa volta a limitare la potenzialità abrogativa delle successive leggi di pari grado; il tutto in coerenza con la Relazione n. 4818 della Camera dei deputati alla L. n. 212/2000, *Lo Statuto: una disciplina stabile per principi*, da cui emerge come si voglia dare attuazione ai diritti fondamentali del contribuente attraverso la creazione di una disciplina tributaria «generale, scritta per principi, stabile nel tempo affidabile, trasparente».

Sul punto, A. AMATUCCI, *I modelli di Codice Tributario per i paesi dell' America Latina e lo Statuto italiano dei diritti del contribuente*, in "Riv. dir. trib. int.", 2000, n. 3, pp. 24 e ss., pone in risalto che la legge 27 luglio 2000 n. 212 garantisce l'organicità del sistema, imponendo, inoltre, la chiarezza e la trasparenza delle disposizioni tributarie. Riguardo all'esigenza di riordino della legislazione tributaria in vista dell'«obiettivo della codificazione» si veda, C. GLENDI, *Il codice tributario in Italia e le disposizioni sulla legge tributaria in generale*, in "Dir. prat. trib.", 1994, p. 1137. Ancora in relazione ai fattori patologici del settore tributario, v. L. ANTONINI, *Intorno alle metanorme dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in "Riv. dir. trib.", 6/2001, pp. 633 e ss.

In ordine all'ammissibilità di una legge ordinaria che rafforzi l'efficacia delle proprie disposizioni disponendo automaticamente dell'efficacia delle leggi successive, si rimanda a C. PINELLI, *Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente*, in "Foro it.", 5/2001, p. 102. Ancora sul punto, v. F. MODUGNO, *Appunti dalle lezioni sulle fonti del diritto*, Torino, 2000, p. 43.

C. GLENDI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in "Corr. trib.", n. 33/2000, p. 2415 ravvisa nelle disposizioni in cui si concreta lo Statuto «una sorta di supernorma dichiaratamente espressiva di principi generali in materia tributaria come tali insuscettibili di essere contraddetti da norme ordinarie di non equivalente portata, senza il rischio di violazione del principio di razionalità consacrato nell'art. 3 della Costituzione». L. FERLAZZO NATOLI, *La motivazione dell'accertamento tributario e della cartella dei pagamenti*, in "Il fisco", n. 22/2001, ritiene che il legislatore abbia conferito ai principi di cui allo Statuto, la «natura di norma di carattere generale dell'ordinamento tributario», e, dunque, di «norme paragonabili alle preleggi al codice civile». L. MALAGÙ, *Lo Statuto del contribuente ed il suo garante*, in "Boll. Trib.", 17/2000, p. 1204, assimila, in sostanza, la L. n. 212/2000 «per genericità, astrattezza e programmaticità» alle direttive comunitarie che divengono efficaci se recepite da leggi nazionali; in quest'ottica, la violazione da parte del legislatore di una disposizione dello Statuto non potrebbe equipararsi ad una diretta lesione del disposto degli artt. 3, 23, 53, e 97 della Carta costituzionale. Rileva G. FALSITTA, *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il Castello dei Pirenei*, in "Corr. giur.", n. 2/2001, come solo il futuro possa dimostrare se lo Statuto costituisca il primo passo verso un'opera di codificazione dei principi generali dell'ordinamento tributario lungamente auspicata da tanti, in particolar modo dal Vanoni, o un mero catalogo propagandistico. Si rammarica, in particolare, della mancanza di una previsione che in via generale sancisca l'illegittimità degli atti posti in essere in difformità rispetto alle disposizioni dello Statuto sottolineando il rischio di una lettura «minimalista e sostanzialmente conservatrice» dello stesso, A. FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni, in tema di accertamento tributario*, in "Riv. dir. trib.", 6/2000, p. 599.

¹¹ Va precisato, infatti, che l'art. 13 della L. n. 241/90 veniva ad escludere i procedimenti tributari dall'applicazione delle sole norme contenute nel capo III della L. n. 241/90 (settore inerente la partecipazione del cittadino al procedimento), non intaccando, pertanto la validità della natura generale dei principi stabiliti nelle altre parti della legge fondamentale sul procedimento amministrativo. In argomento, v. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte dirette e nell'Iva)*, Padova, 1990, p. 28.

ulteriori sviluppi critici sul tema nonché in un maggiormente consapevole approccio alla problematica a livello giurisprudenziale, considerata, in particolar modo, la funzione di “delimitare la materia del contendere” che la motivazione dell’atto impugnato svolge nel sistema del contenzioso tributario¹².

2. Motivazione e risultanze dell’istruttoria: incidenza della configurabilità o meno della qualificazione in termini di mera *provocatio ad opponendum* dell’atto di accertamento

In una tale prospettiva, l’art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente al fine di migliorare i rapporti fra Fisco e contribuente ampliando le garanzie formali di quest’ultimo, sancisce che: «gli atti dell’Amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall’art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche¹³ che hanno determinato la decisione dell’Amministrazione». Avendo riguardo al disposto dell’ora menzionato art. 3 che si ispira ad un concetto c.d. “ampio” di motivazione, tuttavia, non si è ripetuto il riferimento “alle risultanze dell’istruttoria”¹⁴.

In via estremamente significativa, in vista dell’evoluzione dell’inquadramento sistematico nella prevalente letteratura amministrativista degli atti di accertamento tributario, B. CAVALLO, *Provvedimenti e atti amministrativi*, in *Trattato di diritto amministrativo*, diretto da G. SANTANIELLO, Vol. III, Padova, 1993, p. 21, osserva come «non si spiega l’ostracismo perpetrato, forse inconsapevolmente, a danno di una attività che si svolge mediante tipici provvedimenti che solo *per ignorantiam* dottrinale non vengono riconosciuti per quello che nella realtà sono, cioè atti amministrativi. A riguardo l’atto di accertamento tributario offre un’ipotesi emblematica: il provvedimento, norma speciale rispetto la fattispecie normativa generale, è il risultato di un articolato procedimento amministrativo svolto dall’autorità nell’esercizio di uno specifico potere amministrativo. L’atto come tutti i provvedimenti amministrativi, non sfugge alla tutela delle situazioni soggettive protette essendo sottoposto ad un particolare sindacato giurisdizionale. Sarà forse proprio questa particolarità del sindacato sugli atti tributari ad avere indotto la nostra tradizione giuridica a non dedicare quella attenzione, che mi sembrerebbe invece doverosa».

¹² V. Cass. 9 aprile 1998, n. 6065, in “Rass. trib.”, 1999, 509, con nota di S. MULEO, *La motivazione dell’accertamento come limite della materia del contendere nel processo tributario*. Ancora in argomento, v. C. CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario*, Giuffrè, 1992, p. 309, secondo il quale: «non solo il giudice, ma neppure l’ufficio resistente, può promuovere in sede giudiziale un “dirottamento” dell’accertamento “secondario” su fatti e presupposti diversi da quelli assunti a base della motivazione dell’accertamento tributario “primario” rettificandone così (magari tardivamente o comunque irrualmente) le risultanze e gli esiti».

¹³ G. CORSO, *Motivazione dell’atto amministrativo*, in “Enc. dir.”, 2001, p. 776, nel rilevare come «le ragioni giuridiche richiamate dall’art. 3 L. n. 241/90 sono ben diverse dalle motivazioni psicologiche che stanno alla base dell’azione umana individuale» essendo «le ragioni che il diritto richiede di, o autorizza a, porre a fondamento della decisione amministrativa», nota che «quando si parla di motivazione degli atti dell’autorità amministrativa (e in genere di chi esercita un pubblico potere) vien fatto riferimento non alle motivazioni psicologiche della persona come tale, ma alle ragioni dell’azione che sono imposte o autorizzate dal ruolo e comunque con questo coerenti; non all’essere (credenza, istinto, desiderio, avversione) si fa riferimento, ma al dover essere, quale è imposto dalle norme o dal complesso di norme e di regole che definiscono il ruolo».

¹⁴ G. CORSO, op. ult. cit., p. 779, in relazione al disposto dell’art. 3 co. 1° L. n. 241/90, rileva come la decisione che l’Amministrazione assume sulla base di presupposti di fatto e di ragioni giuridiche deve essere congrua rispetto alle risultanze dell’istruttoria, osservando che «il rilievo che la legge attribuisce alla fase istruttoria del procedimento e la stretta connessione fra motivazione e risultati dell’istruttoria hanno indotto una parte della giurisprudenza a ritenere motivato il provvedimento anche quando da esso non risultino chiaramente e compiutamente esplicitate le ragioni della scelta, se le stesse possono essere agevolmente colte dalla lettura degli atti preparatori. La contestazione di queste ragioni attraverso appropriate censure d’eccesso di potere per carenza dei presupposti o travisamento dei fatti o ingiustizia manifesta – si sottolinea – può sortire, ove risulti fondata, un risultato più vantaggioso di quello che il singolo interessato potrebbe conseguire con un mero annullamento formale per violazione, da parte dell’Amministrazione, dell’obbligo di *clare loqui*», concludendo nel senso che il riferimento alle risultanze dell’istruttoria non significa solo un «alleggerimento dell’onere di una motivazione diffusa. Essenzialmente esso implica un vincolo alla decisione, la violazione del quale, sotto diversi profili possibili, espone l’atto finale all’annullamento».

Considerando una serie di disposizioni (l'art. 42 del D.P.R. n. 600/73, ai sensi del quale l'avviso di accertamento deve essere motivato con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici; l'art. 56 del D.P.R. n. 633/1972 che, in tema di IVA, prevede che nell'avviso di accertamento in rettifica e d'ufficio l'Amministrazione indichi anche "gli elementi probatori"; l'art. 16 del D.L.vo. n. 472/1997 che sancisce che l'ufficio obbligatoriamente indichi nell'ambito dello stesso atto di contestazione delle sanzioni, a pena di nullità, gli elementi probatori)¹⁵ si evince che la motivazione debba concretarsi in una descrizione precisa e dettagliata delle attività istruttorie svolte, dei fatti accertati e dell'*iter* logico percorso per rideterminare l'imponibile e quantificare la pretesa; alla luce di quanto detto, dunque, non andranno considerate congruamente e sufficientemente motivate le c.d. «motivazioni a stamponi», ossia motivazioni sostanzialmente cristallizzate in formule astratte, comunque stereotipate.

È indubbio che l'obbligo di motivazione vada adeguato ai differenti tipi dell'azione amministrativa¹⁶ e che la più corretta interpretazione dello stesso si basi sull'assunto in virtù del quale il provvedimento è strettamente legato al procedimento in cui si è formato: si tratterà di definire «la saldatura fra il contesto di decisione (*context of discovery*) e contesto di motivazione (*context of justification*) e cioè in quale misura il provvedimento sia vincolato alle risultanze dell'istruttoria»¹⁷.

Condivisibilmente, in argomento, autorevole dottrina ha osservato che le risultanze dell'istruttoria vadano indicate in quanto termine di relazione necessaria fra i due corpi essenziali del concetto stesso di motivazione ossia i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche «avendo la funzione di rendere compiuta la loro esposizione»¹⁸.

¹⁵ L'art. 42, co 2°, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel testo integrato dall'art. 1, co 1°, lettera c) del D.L.vo. n. 32/2001 dispone che: «L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti di imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni» comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, «che sono state applicate con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni». L'art. 56 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 precisa che: «la motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato».

¹⁶ Emblematico, sul punto, è il riferimento effettuato da F. GALLO, *La discrezionalità nel diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. AMATUCCI, (Annuario), Padova, 2001, p. 965 in merito all'effettuazione del passaggio dal metodo analitico di accertamento a quello induttivo regolato dall'art. 39 D.P.R. n. 600 del 1973; rileva l'Autore come «esistendo le scritture contabili, l'ufficio possa continuare ad adottare il metodo analitico se lo ritiene più consono al perseguimento dell'interesse pubblico alla migliore determinazione del reddito e sempre che la procedura seguita sia, sul piano tecnico-giuridico, inattaccabile sotto il profilo della violazione di legge e, perciò l'atto di accertamento sia fornito di un'ideale motivazione».

In relazione alla funzione probatoria dei diversi metodi di accertamento, v. LA ROSA, *Alternatività dei "metodi" di accertamento alla luce delle recenti innovazioni normative*, in *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma (ETI), 1996, pp. 23 e ss.; ancora, in particolare, per un'ampia disamina delle tematiche inerenti l'utilizzo di sistemi di accertamento basati su strumenti predeterminati, v. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano 1999.

¹⁷ Così R. SCARCIGLIA, *La motivazione dell'atto amministrativo, Profili ricostruttivi e analisi comparatistica*, Giuffrè, 1999, p. 265. Ancora, sul punto, si rimanda a M. CARTABIA, *La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo*, Milano, 1991, p. 127, la quale sottolinea come, costituendo la motivazione degli atti amministrativi un raccordo fra procedimento e processo, la stessa «dovrebbe mettere in rilievo come e in che misura un determinato fatto o documento ha influito sulla decisione finale mentre un altro fatto non ha meritato attenzione».

¹⁸ In questi termini si esprime F. GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in "Rass trib.", 4/2001, p. 1093. L'autore sottolinea in particolare che la ratio posta a base della L. n. 212/2000 risiede nell'esigenza di ampliare le garanzie del contribuente e non nella restrizione delle stesse.

La motivazione risulta essere, ciò assunto, una componente essenziale dell'atto amministrativo volta a soddisfare l'esigenza di rendere noto al contribuente «dalle premesse ai risultati», ogni passaggio necessario alla quantificazione della base imponibile, «avendo l'Amministrazione finanziaria il dovere se intende raggiungere i suoi obiettivi pratici di specificare nel proprio atto gli elementi che giustificano sia l'uso dei poteri di accertamento e di rettificazione nelle varie ipotesi, secondo le specie stabilite dalla legge, sia la concreta stima della base imponibile»¹⁹.

In ogni caso, per meglio approfondire la problematica nodale ossia determinare se la prova dei fatti posti a base della pretesa debba trovare una puntuale specifica evidenziazione nell'atto oppure possa essere indicata e fornita in ambito contenzioso, non pare superfluo occuparci, considerate, ovviamente, evidenti ragioni di sintesi, di alcune questioni di teoria generale che ineriscono la natura stessa dell'atto di accertamento nonché la nozione di prova.

Come è noto, variamente dibattuta in dottrina è stata la ricostruzione teorica della nascita dell'obbligazione tributaria, in via di estrema sintesi, si va dalla valorizzazione del complesso dei poteri di natura pubblicistica dell'Amministrazione nella concreta determinazione del debito di imposta, con conseguente configurazione di un'obbligazione che sorge non per effetto del concretarsi della fattispecie prevista dalla norma impositiva bensì a mezzo del provvedimento che conclude un procedimento di imposizione (è questa la «teoria costitutiva dell'accertamento»²⁰), all'impostazione dichiarativa che riconduce la nascita dell'obbligazione tributaria al momento del venir in essere del presupposto²¹, fino a giungere da parte di alcuni a negare del tutto l'esistenza dell'obbligazione tributaria individuando nell'interesse legittimo l'oggetto del proces-

¹⁹ Cfr. G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1989, p. 95.

²⁰ In argomento si veda, INGROSSO, *Sul contenuto giuridico del concordato tributario*, in «Foro ital.», 1939, I, p. 1538; ROTONDI, *Appunti sull'obbligazione tributaria*, Padova 1950, pp. 70 e ss. È il caso di sottolineare come solo L'ALLORIO, neghi l'applicabilità del concetto di accertamento sia dichiarativo che costitutivo, sostituendovi la nozione di «imposizione tributaria».

Ancora sul punto, si rimanda alle osservazioni di C. MAGNANI, *Il processo tributario, Contributo alla dottrina generale*, Cedam, 1965, p. 59, il quale è dell'avviso che «la dottrina che ha sottilmente tentato di offrire sul piano sostanziale una giustificazione dogmatica della natura dichiarativa dell'avviso di accertamento, utilizzando gli strumenti scientifici della teoria generale degli atti amministrativi, non regge proprio se verificata alla luce dei medesimi. Tale verifica, invece, conduce a costruire deduttivamente l'avviso di accertamento come atto di imposizione».

²¹ B. COCIVERA, voce *Accertamento tributario*, in «Enc. dir.», Giuffrè, 1958, sottolineava, dopo aver ripercorso dettagliatamente le varie opinioni emerse in dottrina in merito alla struttura e funzione dell'accertamento, che: «l'accertamento non ha altra funzione che quella di constatare il verificarsi delle frazioni o dell'intera fattispecie complessa e di renderne concreti gli effetti preliminari o definitivi, la natura dichiarativa dell'accertamento appare evidente». Per un'ulteriore disamina dell'evoluzione del dibattito teorico sviluppatosi sulla tematica in esame, v. A. MERCATALI, *L'accertamento delle imposte dirette*, Padova 1980, pp. 96 e ss., nonché F. BATISTONI FERRARA, *Obbligazione nel diritto tributario*, in «Dig. Disc.» Priv. sez. Comm., vol. X, Torino, 1994, p. 301, il quale ritiene, in sostanza, che il canone interpretativo dell'obbligazione *ex lege* «consente una visione certamente più semplice ed armonica» della realtà del diritto tributario.

Ancora, C. LONGOBARDI, *La nascita del debito di imposta*, Padova, 1965, p. 126, ritiene, sia avendo riguardo ad esigenze sistematiche di carattere generale che considerando l'evoluzione legislativa della materia che «solo la concezione della relazione tributaria come un rapporto giuridico sorgente *ex lege* al verificarsi del presupposto di fatto, sembra che consenta una ricostruzione unitaria, nei suoi elementi fondamentali dell'Istituto».

Non può non riportarsi, sia pur nell'ambito di una sintetica riproposizione delle principali opinioni emerse in dottrina in relazione all'individuazione della fonte dell'obbligazione tributaria, la ricostruzione operata da ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1958, vol. IV, pp. 409 e ss. L'illustre Autore dopo aver posto in evidenza che «il rapporto e quindi l'obbligazione di imposta, sorge immediatamente dalla legge e ciò da intendersi nel senso che la legge non subordina l'origine del rapporto a nessun atto di volontà dell'Amministrazione, alla formazione di nessun negozio giuridico unilaterale o bilaterale» ma soltanto al verificarsi di una situazione di fatto che ne costituisce il presupposto necessario ed efficiente, rilevava che per la quasi totalità delle imposte dirette ed indirette «pur restando fermo il principio che l'obbligazione sorge col verificarsi del fatto giuridico oggettivo, l'im-

so tributario²². Parimenti nota è, ancora, la diretta connessione intercorrente fra la natura dell'obbligazione tributaria sostanziale e la questione della natura del processo tributario: basandosi sulla teoria dichiarativistica, il giudizio tributario riguarderebbe esclusivamente l'esame del rapporto sussistente fra contribuente ed Amministrazione finanziaria²³, al contrario, avendo riguardo alla teoria costitutivistica il giudizio tributario avrebbe ad oggetto solo il provvedimento impugnato²⁴. In argomento, la Corte di cassazione, mantenendo fermo un suo costante orientamento in ordine alla fonte legale dell'obbligazione tributaria²⁵, ha operato, in sostanza, una conciliazione, in termini di giudizio tributario, fra giudizio sull'atto e giudizio sul rapporto, sostenendo che si tratta di un giudizio che inerisce il merito del rapporto di imposta, a condizione che, tuttavia, l'atto di accertamento sia formalmente legittimo e che il giudizio non si estenda oltre i limiti di cui al provvedimento impugnato ed al ricorso²⁶.

posta non è esigibile dall'Amministrazione, e neppure può essere volontariamente pagata dal contribuente se non in seguito all'atto di accertamento che del fatto e della sua entità sia stato compiuto dagli organi finanziari».

Estremamente significativa è, ancora, la ricostruzione di P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, p. 118, il quale distingue con riferimento ai tributi con accertamento una duplice fase: «la prima che si può definire statica, sul terreno della quale si collocano la norma impositiva e la fattispecie imponibile, la cui concretizzazione genera l'obbligazione tributaria rapportabile quanto alla sua fonte, alla norma predetta. La seconda, a carattere dinamico e non meno rilevante dell'altra, è preordinata all'attuazione del rapporto obbligatorio già insorto giuridicamente mediante la determinazione quantitativa della prestazione, culminando nell'adempimento (spontaneo o meno) di quest'ultima e nel correlativo soddisfacimento della pretesa creditoria di cui è titolare il soggetto attivo del rapporto medesimo. È in questa seconda fase che si collocano i vari atti provenienti vuoi dal contribuente, vuoi dall'Amministrazione finanziaria, vuoi se del caso da entrambi».

Non può non essere menzionata, ai fini della tematica oggetto di indagine, la posizione di W. SCHICK, *Il procedimento nel diritto tributario*, in "Trattato di diritto tributario" diretto da A. AMATUCCI, (Annuario), Cedam, 2001, p.944, il quale considera come «si discute ancora se l'atto amministrativo sia costitutivo oppure soltanto dichiarativo. L'analisi di questa tematica non consente di pervenire né all'uno né all'altro risultato. L'obbligazione tributaria è originata fondamentalmente dal verificarsi del presupposto stabilito dalla legge ed al quale è estraneo l'accertamento che, in tal senso, è dichiarativo. Il momento della nascita dell'obbligazione tributaria può risultare significativo sotto diversi aspetti (ad esempio ai fini della prescrizione o compensazione). Un'obbligazione tributaria nasce di solito solo in virtù della determinazione della prestazione patrimoniale stabilita tramite un atto amministrativo; in tal senso l'accertamento è costitutivo».

²² V. sul punto il fondamentale scritto di C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pp. 27 e ss.

Per una completa ricostruzione del travaglio dottrinale riguardo al problema della nascita dell'obbligazione tributaria nel diritto italiano, si rimanda a MICHELI-TREMONTI, *Obbligazioni (dir. trib.)*, in "Enc. dir.", Giuffrè, 1979, pp. 431 e ss.

²³ A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 277 – BATISTONI FERRARA, *Obbligazione nel diritto tributario*, in "Dig. Disc. priv." sez., comm., Vol. X, Torino 1994, p.298; RUSSO, *Lezioni di diritto tributario – Parte generale*, Milano, 1992, p. 123; NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, p. 125.

²⁴ In tal senso, v. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964, vol III, p. 295; CICOGNANI, *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977, p. 315; TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 108; FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968. pp. 198 e ss.; FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, pp. 33 e ss.

²⁵ Cfr. Cass. sez. I civ., 5 febbraio 1987, n. 4853, in "Il fisco", 1987, p. 3858.

²⁶ Per approfondimenti in argomento v.: C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pp. 141 e ss.; RUSSO, *Processo tributario*, in "Enc. dir.", Milano, 1987, pp. 754 e ss.; TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, p. 20; FERLAZZO-NATOLI, *Contributo allo studio dell'intervento nel processo tributario*, Messina, 1991, p. 15; BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, p. 54; GIOVANNINI, *Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario*, in "Riv. dir. trib.", 1998, I, pp. 35 e ss.

Da ultimo, per una disamina inerente la dottrina e l'oggetto del giudizio tributario, v. C. CONSOLO – P. D'ASCOLA, *Giudicato tributario*, in "Enc. dir.", Milano, 2001, p. 469, i quali pongono in evidenza il fatto che i due filoni (dichiarativo e costitutivo) «hanno condotto – fino ad epoca assai recente – a una reciproca incompatibilità sul piano dottrinale, cosicché alle teorie dichiarativistiche è stato rimproverato di essere storicamente superate – poiché in sostanza, esplicitiamolo pure, di matrice liberale anziché "autoritaria" – e soprattutto vistosamente contraddittorie laddove, per sanare il contrasto fra definizione autoritativa dell'atto e natura dichiarativa del giudizio, hanno svilito, e diremmo pure "mascherato" nel volto, l'atto di imposizione, negandogli natura provvedimentoale. Ciò ha provocato accenti critici ancor più vivaci da parte di chi, postulando il diritto del cittadino a una completa tutela di fronte al fisco, boccia come retriive – ma potremmo pur dire, istituzionalmente "iper-realistiche" – le posizioni che riportano il processo tributario a quello amministrativo di impugnazione – annullamento, negando al giudice cognizione piena sul rapporto indipendentemente dalla motivazione dell'atto impugnato e dei suoi eventuali vizi tempestivamente denunciati».

Preliminare ad ogni altra considerazione è il rilievo che l'impostazione della Suprema Corte in tema di motivazione del provvedimento impositivo, parzialmente difforme rispetto a quella in linea di massima riconoscibile in relazione agli atti amministrativi, sia sostanzialmente stata nel senso di riconoscere alla motivazione la funzione di mettere il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria e di sviluppare le proprie deduzioni difensive²⁷. La qualifica dell'atto di accertamento in termini di mera *provocatio ad opponendum* si tradurrebbe, conseguentemente, nella possibilità per l'Amministrazione finanziaria di modificare o integrare in sede contenziosa la motivazione dell'atto, il che ammetterebbe, inoltre, la possibilità per il giudice di integrare, nel momento in cui risulti carente, l'*iter* logico di cui all'atto di accertamento.²⁸ In tal modo, la Corte di cassazione, attuando «una pesante discriminazione all'interno delle categorie dei soggetti colpiti da atti aventi la stessa natura e la stessa funzione»²⁹, è pervenuta alla conclusione che fosse necessaria l'indicazione degli elementi probatori solo riguardo agli avvisi di rettifica IVA e ciò in quanto sussisteva uno specifico obbligo in tal senso *ex art. 56, comma 2°*, del D.P.R. n. 633/1972 che richiede espressamente l'indicazione nella motivazione degli elementi probatori³⁰.

Mentre nessun dubbio sussiste sul fatto che l'onere della prova gravi sull'Amministrazione finanziaria, almeno nelle controversie in cui questa operi come attore in senso sostanziale, maggiormente problematica risulta essere la questione afferente il contenuto del provvedimento impositivo in ordine proprio all'onere della prova; costante giurisprudenza è dell'avviso, sul punto, che l'ufficio debba indicare solamente i fatti «astrattamente giustificativi della pretesa tributaria, restando poi affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva³¹».

Ciò posto, una considerazione si impone: è il caso di riflettere sul suddetto orientamento che considera l'atto di accertamento quale semplice veicolo per portare la controversia fra fisco e contribuente dinanzi agli organi di giustizia tributaria, avente quale funzione tipica quella di rendere nota al contribuente la pretesa tributaria delimitando l'oggetto del contendere (e ciò con indubbi riflessi sia sulla ammissibilità

²⁷ Sul punto, *ex multis*, si veda in particolare Cass., sez., I, sent. 20 dicembre 1999, n. 14306, in "Riv. giur. trib.", n. 11/2000, p. 1016, in particolare degna di nota, in quanto esplicitamente si sottolinea l'esclusione dell'applicazione dell'art. 3 della L. n. 241 del 1990 ai procedimenti tributari ai sensi dell'art. 13 della medesima. Ancora sul punto è interessante notare che la Corte costituzionale con l'ordinanza interpretativa di rigetto del 21 aprile 2000, n. 117, in "Giur. cost.", 2000, 1016, in merito alla prospettata incostituzionalità della mancata previsione dell'obbligo di motivazione della cartella di pagamento, abbia affermato che l'obbligo di motivazione trovi fondamento già nell'art. 3 della L. n. 241/90, senza una necessaria specifica previsione normativa in tal senso.

Da ultimo Cass, sent., 20.11.2001, n. 14566, nel senso che «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, il carattere di *provocatio ad opponendum* dell'avviso notificato consente di ritenere soddisfatto l'obbligo di motivazione imposto dall'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ogni qualvolta l'ufficio, rendendo palese la fonte informativa sottostante alla rettifica operata, abbia posto il contribuente in grado di conoscere gli elementi essenziali della pretesa tributaria vantata nei suoi confronti e di contestarne la fondatezza».

²⁸ Sottolinea, condivisibilmente, GALLO, *op. cit.*, p. 1103, che: «non può disconoscersi la natura di *provocatio ad opponendum* dell'atto di accertamento ai fini di definire l'oggetto del processo tributario, e, contemporaneamente riesumarla ai fini di consentire all'ufficio di enunciare solo in fase contenziosa le prove della pretesa».

²⁹ Così, GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in "Rass. trib.", 4/2001, p. 1096.

³⁰ Cfr. Cass. 2 novembre 1992, n. 11879.

³¹ Così, Cass. sez. I, sent. 12 gennaio 2000 n. 260, in "Riv. giur. trib." n. 7/2000, p. 578.

Per una critica a detto orientamento giurisprudenziale, v. GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in "Dir. prat. trib.", 1990, I, pp. 66 e ss; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 309; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, p. 451.

della possibilità di integrare la motivazione in sede contenziosa nonché riguardo alla stessa qualificazione del processo tributario secondo lo schema dell'impugnazione-merito³²), in particolare se si considera una recente pronuncia della Suprema Corte (Cass. sez. Trib., sentenza del 21 aprile 2001, n. 5924)³³ che, nell'escludere la sanatoria della nullità di notifica dell'atto impugnato in virtù della semplice proposizione del ricorso, ponendosi in linea con lo Statuto, configura l'avviso di accertamento come «atto non processuale e non specificamente funzionale al processo ma, amministrativo, esplicativo della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria, in sé e per sé perfetto e pienamente efficace, sicuramente non espressivo di una pretesa la cui fondatezza debba necessariamente essere vagliata in sede giurisdizionale».

Seguendo quest'ordine di idee, appurato che l'atto di accertamento deve essere “perfetto” non concretandosi né in una domanda giudiziale né tanto meno in una *provocatio ad opponendum*, nel pieno rispetto del principio di legalità e di effettività della capacità contributiva, la motivazione degli atti di accertamento non può non considerarsi espressione di un'esigenza di trasparenza in modo da poter verificare, compiutamente, la rispondenza della pretesa ai criteri di formazione del presupposto di imposta.

Rilevato in via preliminare che nel procedimento amministrativo la prova esplica la propria efficacia esclusivamente nell'ambito dell'attività amministrativa relativa all'applicazione della norma tributaria, non condizionando in alcun modo diretto il convincimento del giudice eventualmente richiesto in vista della soluzione di una data controversia tributaria³⁴, tirando le fila del discorso, sebbene si tratti di due obblighi distinti la motivazione e la prova presentano diversi punti di intersezione in particolar modo se si ha riguardo al fatto che la motivazione andrebbe a presupporre una valutazione critica delle risultanze dell'istruttoria. Tanto considerato, tenuto debitamente separato il profilo della congruità della motivazione rispetto a quello della fon-

³² In tal senso *ex multis*, Cass., 21 gennaio 2000, n. 658. In particolare, Cass. 16 agosto 1993, n. 8685 precisa che è soddisfatto l'obbligo di motivazione ogni qual volta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e quindi di contestare efficacemente l'an e il *quantum* della pretesa.

Per un *excursus* giurisprudenziale sul punto, v. FERRAÙ, *La motivazione degli avvisi accertamento nella più recente evoluzione giurisprudenziale*, in “Corr. trib.,” 1988, pp. 3188 e ss.; STEVANATO, *La motivazione degli avvisi di accertamento (rassegna di dottrina e giurisprudenza)*, in “Rass. trib.,” 1988, I, pp. 367 e ss.; V. RUSSO – F. CALORIA, *La motivazione degli avvisi di accertamento e la natura del giudizio tributario*, in “Il fisco”, n. 26/2001, p. 8936; A. VOGLINO, *Osservazioni sparse in tema di valutazione ed esternazione dei fondamenti della pretesa impositiva*, in “Boll. Trib.,” n. 10/2001, pp. 779 e ss.

³³ La Corte, nel caso di specie aveva osservato come gli artt. 156, terzo comma, e 160 c.p.c., abbiano «una valenza eminentemente processuale, sicché in materia tributaria, sembra possano essere applicati solo per quanto attiene alla regolamentazione del processo dinanzi agli organi del contenzioso, e non anche in tema di diritto sostanziale», il collegio ha ritenuto, ciò posto, inaccettabile «attribuire alla notificazione degli avvisi di accertamento una valenza, non sostanzialmente, ma eminentemente processuale». In quest'ottica, si è ravvisato nell'avviso di accertamento, semmai, un semplice antecedente di un procedimento giurisdizionale contenzioso, concretandosi, lo scopo della notificazione dello stesso, nell'esigenza di estrinsecare la pretesa impositiva sostanziale, sacrificandola al relativo destinatario impedendo così il compimento del termine di decadenza della potestà di imposizione.

Sempre nel senso della qualificazione dell'avviso di accertamento non in termini di atto processuale, bensì di atto amministrativo dalla natura sostanziale, è Cass. sent. 3.12.2001, n. 15324 (cfr. nota 41).

³⁴ In tal senso, v. G. TINELLI, voce, *Prova, Diritto tributario*, in “Enc. giur.,” Vol. XXV, 1991, p. 1, il quale in relazione allo studio della prova in materia tributaria sottolinea «la distinta accezione giuridica che la prova viene a presentare a seconda che influenzi un procedimento amministrativo, oppure venga posta a base di una pronuncia giurisdizionale». Nell'ipotesi del procedimento amministrativo, rileva l'Autore, «la prova non serve per l'accertamento di un fatto fiscalmente rilevante, non essendo diretta ad un simile risultato l'attività dell'Amministrazione finanziaria, bensì esclusivamente alla formazione di un convincimento in sede amministrativa circa la correttezza o meno della rappresentazione del presupposto di fatto offerta dal contribuente. Nel processo tributario, invece, la prova forma la base per l'accertamento giurisdizionale dei fatti sottostanti alla controversia devoluta al giudice tributario, condizionando, quindi, la decisione sulla disciplina sostanziale della fattispecie controversa».

In particolare, soprattutto, in relazione ad una completa disamina delle argomentazioni inerenti la prova nel procedimento amministrativo tributario, v. G. PUOTI, *Istruzione e prova nel procedimento di imposizione*, Roma, 1979, pp. 121 e ss.

datezza della prova, aspetto, quest'ultimo la cui valutazione risulta rimessa al giudice in caso di controversia³⁵, sarà «l'acquisizione e la valutazione delle prove a costituire la premessa dell'atto di accertamento»³⁶; pertanto, l'Amministrazione dovrà specificamente rendere conto delle pregresse risultanze istruttorie. Fondamentale rimane sul punto l'impostazione di Allorio³⁷, che fa leva sulla sussistenza di un principio generale

³⁵ Sulla tematica in questione, v. P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in "Rass. trib.", 2/2000, p. 379, il quale sottolinea che onere della prova e obbligo di motivazione sono da considerare «entità ontologicamente e logicamente distinte dal momento che una cosa è l'enunciazione delle ragioni (di fatto o di diritto) addotte a fondamento della pretesa avanzata con l'atto impositivo e un'altra è la dimostrazione degli elementi nei quali si compendiano quelle ragioni sotto il profilo fattuale». LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario con particolare riguardo alle imposte dirette e all'IVA*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1987, I, pp. 279 e ss., delinea una netta distinzione concettuale fra motivazione e prova; seguendo detta impostazione la completezza o meno della motivazione non verrebbe a dipendere da profili estranei all'attività accertativa come la verificabilità in giudizio delle prove che l'ufficio ha acquisito. B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano 2000, p. 123, nota come «dalle problematiche relative alla motivazione occorre tenere distinto il profilo della prova dei fatti affermati nell'accertamento: infatti mentre con la prima (motivazione) si esprime appunto l'iter logico argomentativo che l'ufficio percorre attraverso la valutazione dei fatti che sono a sua conoscenza, con la seconda l'ufficio dimostra l'esistenza dei fatti che ha utilizzato».

R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, ritiene che la *ratio* del dovere di motivare affonda le proprie radici nell'esigenza di «assicurare una garanzia contro pretese arbitrarie, imponendo agli uffici di procedere all'accertamento soltanto quando nell'istruttoria siano stati acquisiti elementi sufficienti. Ma ciò non si pone affatto in contrasto con la possibilità di addurre in giudizio nuove prove, quando siano state comunque rispettate le regole intese ad individuare quelle idonee a scoraggiare il convincimento dell'ufficio». R. SUCCIO, *L'avviso di accertamento fra onere della prova e obbligo di motivazione*, in "Dir. prat. trib.", II, 2000 p. 880, dopo aver evidenziato come le ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda l'atto amministrativo vanno distinte dalla dimostrazione per via logica degli elementi che in combinazione fra loro vengono a delineare una data situazione di fatto, afferma che: «è da ritenersi senza dubbio arbitrario e come tale *contra legem*, quell'atto che non indichi neppure una prova; tal deserto probatorio dimostrerebbe appieno l'insussistenza dei fatti che ne hanno indotto il confezionamento, con conseguente illegittimità dell'atto». L. FERLAZZO NATOLI, *La motivazione dell'accertamento tributario e della cartella dei pagamenti alla luce del D.L.vo. 26 gennaio 2001*, n. 32, in "Il Fisco", n. 22/2001, p. 7711, dopo aver ripercorso l'evoluzione storico-normativa della motivazione (riforma Vanoni, riforma Preti, riforma Visco), è dell'avviso che l'atto impositivo debba almeno racchiudere in sé un minimo di elementi probatori che vengano a legittimare la pretesa stessa, salvo la possibilità di integrarli in sede giurisdizionale.

Indicativa dell'evoluzione giurisprudenziale che ha interessato la tematica in oggetto è Cass. 3 maggio 1971 n. 1271, richiamata da MERCATALI, *L'accertamento delle imposte dirette*, Padova, 1980, p. 102, il quale, in particolare, rileva come: «un accertamento può essere sufficientemente motivato anche se con ragioni non sorrette da prova adeguata, mentre l'inadeguatezza della prova dei fatti allegati comporterà l'infondatezza e non la nullità dell'accertamento».

In quest'ottica, è il caso di rilevare come, recentemente, la Suprema Corte (cfr. Cass. sez. Trib., sent. 9 febbraio 2001, n. 1821) abbia sottolineato che l'obbligo di motivazione che grava sull'Amministrazione costituisca il «simmetrico» dell'onere del contribuente di motivare le scelte che non risultino conformi ad una gestione economica della propria attività. Invocando a sostegno delle proprie argomentazioni il disposto dell'art. 7, in esame, (oltre che quello dell'art. 10 dello *Statuto*, che sancisce, come è noto, il principio di collaborazione e buona fede nei rapporti fra fisco e contribuente), la Suprema Corte ha ritenuto legittima, in tema di rettifica analitico induttiva dei redditi di impresa, l'argomentazione presuntiva basata sulle scelte antieconomiche dell'imprenditore.

³⁶ Testualmente, GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in "Rass. trib.", n. 4/2001, p. 1099.

³⁷ Cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 393.

Sostanzialmente nello stesso senso è MOSCHETTI, *Avviso di accertamento e garanzie del cittadino*, in "Procedimenti tributari e garanzie del cittadino", Padova 1984, pp. 66 e ss., il quale, nell'ambito di una puntuale ricognizione normativa riguardo alle diverse forme di accertamento in materia di imposte dirette, sostiene che a mezzo della motivazione l'ufficio debba in primo luogo dare a se stesso la prova della sostenibilità delle contestazioni che andranno a configurare l'oggetto dell'atto di accertamento da emanare; seguendo quest'ordine di idee, la motivazione dell'accertamento non potrà concretarsi in una mera sommaria enunciazione della pretesa ed, inoltre, non potrà essere ammessa la rinnovazione dell'atto o motivazione in corso di causa, posto che «il potere implica responsabilità, la responsabilità implica sanzione; e questa non può essere che l'annullamento».

Secondo F. TESAURO, *La motivazione degli avvisi di accertamento ed i poteri delle Commissioni in una decisione ineccepibile della Commissione Centrale*, in "Boll. trib.", 1983, n. 12, p. 1029, la motivazione non costituisce un'incombenza meramente formale, bensì una garanzia essenziale in vista del buon andamento e dell'imparzialità dell'azione amministrativa, pertanto, una motivazione generica sarebbe indice dell'assenza di una adeguata istruzione e, dunque, dell'arbitrio dell'autorità decidente. C. GLENDI, *Accertamento e processo*, in "Boll. trib.", 1986, n. 10, p. 771, sottolinea che la motivazione, in virtù delle diverse tipologie di accertamento, non consiste essenzialmente in una *provocatio ad opponendum* e neppure può dirsi limitata a facilitare la difesa del contribuente, ma costituisce elemento essenziale dell'atto e misura, anzitutto, dell'esercizio del potere impositivo. Ancora, in argomento, v. FERLAZZO NATOLI, *La motivazione nell'accertamento tributario*, in "Rass. trib.", 1986, I, pp. 224 e ss.; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, pp. 372 e ss.; MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*,

in virtù del quale: «a nessun atto la Pubblica Amministrazione può accingersi senza aver procurato a se stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto»; la prova della pretesa tributaria risulterebbe, dunque, essere essenziale per configurare la stessa volontà dell'ufficio che andrebbe corroborata da un convincimento che deve manifestarsi sin dalla motivazione dell'accertamento³⁸.

Opponendosi all'indirizzo della giurisprudenza della Corte secondo cui l'avviso di accertamento costituisce il primo atto del processo tributario, concretandosi, pertanto in un mezzo processuale per instaurare il contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria (con la conseguente considerazione secondo cui la motivazione dell'atto di accertamento debba solo indicare gli astratti criteri posti a base della sua emissio-

Milano, 1993, pp. 148 e ss. Si sottolinea come si sia osservato (per tutti, v. MUSCARÀ, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992, p. 186), in relazione alla c.d. efficacia sanante del vizio di motivazione in ipotesi di adeguata difesa del contribuente, che nel caso in cui il contribuente abbia comunque avuto la possibilità di contestare in sede contenziosa la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, andrebbe considerato ininfluenza il vizio del provvedimento circa la motivazione mancante in caso di omessa consegna del verbale di constatazione. A favore della ricostruzione dell'atto di accertamento come *provocatio ad opponendum*, v. in particolare, BAFILE, *La motivazione dell'accertamento come atto processuale*, in "Rass. Trib.", 1987, II, 84. In relazione all'equivocità dell'espressione *provocatio ad opponendum*, v. LUPI, *Motivazione e prova dell'accertamento tributario*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1987, I, 286; l'Autore, in particolare, pone in evidenza come sia sempre possibile difendersi, anche contro accertamenti immotivati, cosicché la circostanza che il contribuente si difende contro un avviso di accertamento non può costituire il criterio guida per la valutazione della sufficienza della motivazione dell'atto.

Ancora, in argomento, v. E. FALSITTA, *Elementi teorici per una nuova riflessione sul contenuto della motivazione dell'accertamento tributario*, in "Riv. dir. trib.", n. 6/1998, pp. 687 e ss., dopo aver individuato la funzione della motivazione e nel controllo sulla legittimità del provvedimento, e organizzazione del programma difensivo, ritiene «non plausibile inquadrare un fenomeno, l'avviso di accertamento, in ragione dell'eventuale fase impugnatoria, la quale, proprio perché eventuale, non è considerabile fra i suoi elementi necessari»; l'Autore, in sostanza, richiamando il pensiero, in modo particolare, del Tarello, ritiene che «gli elementi definitivi enunciati dalla norma espressa dall'art. 3 della L. n. 241/1990 incidano su elementi qualificatori della definizione di motivazione», in sostanza, «la L. n. 241/90 integrerebbe le definizioni legislative ricavabili dalle singole leggi di imposta che disciplinano l'accertamento tributario, e, da qui, spingerebbe a rileggere con occhi diversi le singole norme giuridiche richiamate dai precetti generali in tema di motivazione enunciati dalle leggi di imposta».

M. GIORGI, *L'accertamento basato su studi di settore*, in "Rass. trib.", 3/2001, p. 680, è dell'avviso che «la motivazione degli atti emessi per l'accertamento dei ricavi sulla base degli studi di settore deve contenere le risultanze dell'istruttoria e in particolare nella motivazione dell'atto l'ufficio dovrà spiegare, perché non ha ritenuto di aderire alle eventuali argomentazioni giustificative fornite dal contribuente in ordine allo scostamento dell'ammontare dei ricavi dichiarato rispetto a quello determinato sulla base degli studi di settore, osservando come la stessa indicazione delle ragioni giuridiche impone che nella motivazione si dia conto, almeno parzialmente dell'istruttoria; l'indicazione delle ragioni giuridiche impone, infatti, che non si faccia un mero riferimento alle norme applicabili, ma che si espliciti il ragionamento secondo cui ad una specifica situazione, presupposto di fatto, si rende applicabile una determinata norma. In una siffatta ricostruzione del contenuto della motivazione le risultanze dell'istruttoria costituiscono il necessario punto di collegamento fra i presupposti e le ragioni giustificative della decisione e quest'ultima».

³⁸ In senso diametralmente opposto al suddetto orientamento è Cass. n. 3343, sez. I, del 18 aprile 1997: «L'avviso di accertamento assolve all'obbligo della motivazione allorché l'Amministrazione ponga il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria e di contestare l'entità della rettifica, con l'indicazione, nel caso di ricorso al metodo sintetico, dei presupposti che consentono tale metodo, ma non è necessario ai fini della sua legittimità che l'Amministrazione, sin dal momento dell'accertamento, offra la prova della maggiore pretesa». Ancora, testualmente Cass., sent. n. 7991 del 2 settembre 1996: «Questa Corte ha più volte affermato che la prova dei fatti dedotti a sostegno della pretesa tributaria non è richiesta come elemento costitutivo dell'avviso di accertamento, in quanto deve essere fornita solo in un momento successivo, in sede processuale, quando, a seguito dell'opposizione del contribuente, si proceda alla verifica della fondatezza sostanziale della maggiore pretesa». Seguendo quest'ordine di idee, dunque, mantenuto fermo l'onere di produrre in giudizio le prove dei fatti poste a base della pretesa impositiva, la motivazione dell'avviso di accertamento prescinderebbe dalle prove dei suddetti fatti, non potendosi, tuttavia, omettere l'indicazione dei fatti stessi, così come non potrebbero non indicarsi puntualmente le norme della legge di imposta applicata.

Va ancora posto, in evidenza, tuttavia, come sia generalmente acquisito che gli oneri di prova delle parti nel procedimento vengono a riflettersi sulla distribuzione dell'onere della prova nel processo: è infatti incontestabile che l'Amministrazione debba fornire la prova delle componenti positive del presupposto del tributo mentre il contribuente dovrà fornire la prova dei fatti impeditivi, modificativi, estintivi. Il contenuto dell'atto di accertamento e del ricorso influisce sul potere di cognizione del giudice il quale esercita il potere di determinare l'imposta dovuta anche nell'ambito dei limiti minimi e massimi delineati dall'ufficio e dal contribuente, nel giudizio dovrà procedersi all'accertamento dell'imposta dovuta in relazione alle ragioni addotte dall'ufficio nel provvedimento impugnato e con riferimento alle eccezioni proposte dal contribuente nel ricorso (nel senso della riqualificazione giuridica ad opera del giudice, dello stesso fatto su cui è basata la rettifica fiscale, v. LUPI, *Diritto tributario - Parte generale*, Milano, 1999, p. 275).

ne salvo poi l'onere dell'ufficio di provare, in sede contenziosa, gli elementi di fatto giustificativi della pretesa), non può non osservarsi, allora, come la sentenza di Cassazione 21 aprile 2001, n. 5924, rivesta, un'indiscutibile rilevanza in quanto volta ad eliminare una pericolosa confusione fra l'indicazione degli elementi di prova e la verifica degli stessi quest'ultima destinata ad essere svolta nel corso del processo. Sebbene da consolidata giurisprudenza di legittimità emerge che l'Amministrazione finanziaria sia tenuta ad indicare nell'atto impositivo solo i fatti astrattamente giustificativi della pretesa tributaria³⁹ e che, invece, solo in sede contenziosa vada provata l'effettiva realizzazione di detti fatti e la loro idoneità a porsi a fondamento della pretesa⁴⁰, sulla base delle considerazioni fin qui svolte, fermo restando che la valutazione delle prove in relazione alla fondatezza della rettifica è materia esclusivamente processuale, è il caso di ritenere che già in sede di atto impositivo debbano essere illustrate le prove a sostegno della pretesa e ciò nella misura in cui si considera che la loro indicazione è dovuta in quanto rispondente alle medesime esigenze di trasparenza cui è informata la previsione dell'obbligatoria indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche⁴¹.

Per quanto concerne i riflessi giurisdizionali, in conclusione, stante la previsione legislativa di un preciso obbligo di motivare, l'omessa motivazione verrebbe a configurare il vizio di violazione di legge⁴², concretandosi detta violazione non solo nell'ipotesi in cui manchi del tutto la motivazione, ma anche nel caso in cui questa risulti carente in punto di omessa o incompleta indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni

³⁹ Tale principio è da ultimo ripreso da Cass. sez. Trib., 14 febbraio 2003, n. 2250 (detta pronuncia può leggersi in "Dir. prat. trib." n. 5/2003, p. 1139, con nota di P. BIONDO); è significativo rilevare, in ogni caso, che è, ancora, richiamato l'orientamento in base al quale l'avviso di accertamento «ha carattere di *provocatio ad opponendum* e soddisfa l'obbligo di motivazione ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ogni volta che l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e quindi di contrastarne efficacemente l'an ed il *quantum*».

⁴⁰ Da ultimo, in tal senso, cfr. Cass. sez. Trib., sentenza 17 dicembre 2001, n. 15914: «Il requisito motivazionale dell'avviso di accertamento esige, ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'indicazione delle norme in tesi violate e dei fatti che integrerebbero la relativa inosservanza, mentre non è necessaria la formulazione delle argomentazioni giuridiche a sostegno dell'atto né la valutazione critica degli elementi acquisiti, restando la relativa problematica influente nel giudizio di impugnazione dell'atto al diverso fine dell'indagine sul fondamento della pretesa». Si tratta, come si è detto, di indirizzo pacifico; v. da ultimo, Cass. 3 dicembre 2001, n. 15234.

⁴¹ Ciò posto, la verifica in sede giudiziale della motivazione degli atti di accertamento non potrà involgere, meramente, la chiarezza della pretesa, ma dovrà anche estendersi alla compiuta coerenza degli elementi di fatto e di diritto posti a fondamento della pretesa.

⁴² È bene rammentare, ancora, per completezza, che l'omessa previsione di una qualche sanzione esplicita per i vizi della motivazione non osterebbe ad operare integrale richiamo alla L. n. 241/90 e alle specifiche norme tributarie che prevedono la sanzione della nullità⁴³; con maggior precisione, come ha affermato di recente la Corte di cassazione (sentenze a sezioni unite n. 1136 e n. 1137 del 17 marzo 1999), gli accertamenti non motivati sono da considerare giuridicamente inesistenti; per le disposizioni di «carattere amministrativo che incidono sull'atto», dunque, la violazione delle relative previsioni viene ad incidere sulla legittimità stessa dell'atto amministrativo indipendentemente dalla sussistenza di sanzioni specificamente previste nell'ambito della normativa (in questi termini si esprime G. TINELLI, *I principi generali*, in "Atti del Convegno di studi sullo Statuto dei diritti del contribuente", Perugia, 10 marzo 2001). Ancora in argomento, P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in "Rass. trib.", 2/2000, p. 380, ritiene che l'atto di accertamento sarebbe censurabile sotto il profilo dell'illegittimità formale in quanto «affetto da un palese vizio di arbitrarietà ove non indicasse neppure una prova (o se si preferisce non enunciare il benché minimo supporto probatorio) quanto ai fatti che ne hanno indotto l'emanazione».

Estremamente significativa sul punto è, ancora, Cass. civ., sent. n. 15324/2001, nel senso che «l'avviso di accertamento non essendo atto processuale, bensì amministrativo (esplicativo, in particolare, della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria) dalla natura sostanziale, deve contenere l'indicazione non soltanto degli estremi del titolo e della pretesa impositiva, ma anche dei presupposti di fatto e delle ragioni che lo giustificano, con la conseguenza che la relativa motivazione, costituendone imprescindibile requisito di legittimità, è richiesta a pena di nullità, che il contribuente può chiedere sia dichiarata in giudizio, nel rispetto dei termini e secondo le modalità di cui all'art. 61 del D.P.R. n. 600/1973, essendo il processo tributario diretto ad accertare la legittimità oltre che la fondatezza, della pretesa tributaria, sulla base dell'atto impugnato ed alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, entro i limiti delle contestazioni mosse dal contribuente».

giuridiche poste a fondamento dell'azione amministrativa⁴³; l'assolvimento dell'onere della prova endoprocedimentale del fatto dovrà essere, pertanto, controllabile ad opera del destinatario nel momento stesso in cui viene a ricevere il provvedimento⁴⁴.

Ancora, più specificamente, in tema di riflessi processuali dell'istruttoria amministrativa, è noto come le attività investigative e le prove acquisite nel corso dell'istruttoria primaria costituiranno, in sede processuale, oggetto di valutazione giudiziale (sarà compito del giudice, dunque, valutare se esse, in base alle norme procedurali, risultino idonee a giustificare l'emanazione del provvedimento impugnato⁴⁵); pertanto l'Amministrazione dovrà, come già in precedenza sottolineato, procedere, prima di provvedere, a procurare in primo luogo a se stessa la prova dei presupposti di fatto del provvedimento, dovendo la cognizione del giudice successivamente estendersi alla verifica dell'*iter* attraverso cui l'Amministrazione ha acquisito la conoscenza dei fatti

Per una critica all'elaborazione di un distinguo fra motivazione mancante e motivazione insufficiente, la seconda suscettibile di essere sanata in giudizio, v. C. CONSOLÒ, *Della inammissibilità di una integrazione o rettifica della motivazione dell'accertamento in sede giurisdizionale e dei correlativi limiti ai poteri istruttori del giudice tributario*, in "Rass. trib.", 1986, I, p. 175; FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit. p. 376; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1998, p. 183.

⁴³ È il caso di rilevare come lo stesso concetto di nullità dell'atto per motivazione carente è in realtà un problema di annullabilità dell'atto in senso pubblicistico e non di nullità privatistica; pertanto, un atto per quanto carente di motivazione non potrà considerarsi nullo finché non sia tempestivamente impugnato e annullato in sede giurisdizionale salvo le ipotesi di autotutela da parte dell'Amministrazione. Secondo la ricostruzione dell'avviso di accertamento come atto di natura provvedimentale, e, dunque, conforme all'impostazione classica di stampo amministrativista, il termine nullità fatto proprio dal legislatore tributario andrebbe inteso nel senso di annullabilità o, in maniera più puntuale, di illegittimità, in quanto, pur sussistendo detto vizio, l'atto conserva fino all'emanazione di un giudicato specifico, sia l'autoritarità che l'esecutorietà. Seguendo quest'ordine di idee, è configurabile la concretizzazione di forme di nullità vera e propria o meglio di inesistenza, in tutte quelle ipotesi in cui possano individuarsi fenomeni di carenza di potere in astratto e in concreto, con la conseguente improduttività di effetti per l'atto (che sia o meno stato oggetto di impugnazione) ed eccepibilità del vizio in qualsiasi momento tanto ad opera del contribuente che dell'ufficio. D'altra parte, aderendo all'orientamento che nega all'avviso di accertamento natura provvedimentale, il termine nullità non andrebbe inteso nel senso di illegittimità, rimanendo pertanto estranea al diritto tributario la questione sviluppata in seno al diritto amministrativo in merito alla configurazione dei vizi dell'atto in termini di inesistenza o di mera invalidità. Rivestirebbe rilievo, dunque, in relazione all'avviso di accertamento esclusivamente la sua attitudine ad integrare la fattispecie complessa a formazione progressiva nel cui ambito viene a collocarsi; l'eventuale nullità non potrebbe essere rilevata d'ufficio né potrebbe essere fatta valere oltre i termini previsti a pena di decadenza per l'impugnativa dell'atto stesso.

Per completezza in argomento, si rimanda a E. MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in "Riv. dir. trib.", 3/2001, p. 413, il quale rileva, in particolare, che «pur nelle diverse forme che assume nel sistema tributario, l'invalidità manifesta una propria unità nella continuità dei trattamenti ricollegati all'atto invalido, riconducibili a due sole specie: nullità e inesistenza. Il tratto differenziale tra le due sta nella modalità di rimozione degli effetti: per la nullità questa deve avvenire entro un termine prefissato e per l'iniziativa di una delle parti del rapporto tributario, mentre l'inesistenza si caratterizza per l'assenza di limiti temporali entro cui può essere fatta valere e per la rilevabilità d'ufficio». RUSSO, *Manuale*, cit., p. 309, nega la natura provvedimentale dell'atto di accertamento per riconoscergli la funzione di mero atto costitutivo di fattispecie. Ancora in argomento, F. GALLO, *Motivazione e prova*, cit., p. 1094 «è convinto che l'atto di accertamento abbia natura provvedimentale in relazione agli effetti giuridici che produce, ma anche perché la stessa normativa fiscale, pur non definendolo provvedimento, lo regola come tale proprio con riguardo alla motivazione».

⁴⁴ La motivazione dovrà, dunque, generare nel destinatario dell'atto una piena cognizione del fatto così come qualificato dall'Amministrazione in relazione all'attività istruttoria svolta, conseguentemente, incidente sul tipo di accertamento posto in essere.

Nell'auspicare un ampliamento delle ipotesi di contraddittorio fra Amministrazione finanziaria e contribuente già nel corso della fase istruttoria, in ogni caso, prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento, F. GALLO, *La discrezionalità nel diritto tributario*, in "Trattato di diritto tributario" diretto da A. AMATUCCI (Annuario), Padova, 2001, p. 959, sostiene come non manchi in assoluto una tutela della situazione giuridica del contribuente in ordine allo svolgimento dell'attività istruttoria «tale tutela manca nella fase di controllo, ma può essere data nella fase contenziosa in tutte le ipotesi in cui le carenze avvertibili nel corso dello svolgimento dell'attività istruttoria si traducono in carenze di motivazione»; pur tuttavia il contribuente scontenterebbe «l'indubbia antidemocraticità di una fase istruttoria retta da un principio inquisitorio assolutamente privo di eccezioni».

Per approfondimenti in merito al raccordo fra l'assolvimento dell'onere della prova in sede procedimentale e l'esercizio dei poteri inquisitori di cui è titolare il giudice tributario ai sensi dell'art. 7 del D.L.vo. 546/92, si rimanda a F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino 1975, pp. 238 e ss.; Id., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980.

⁴⁵ In tal senso, v. TESAURO, voce *Prova (dir. trib.)*, in "Enc. Dir., Giuffrè", 1999, p. 885.

posti a base del provvedimento (in pratica, l'Amministrazione viene ad esplicitare una valutazione endoprocedimentale in merito alla rilevanza del mezzo di prova)⁴⁶.

Si può quindi concludere con autorevole dottrina, in vista di una piena applicazione del principio del contraddittorio e di una effettiva difesa del contribuente, nel senso che «il riconoscimento di un rapporto di connessione fra la motivazione e la prova sia necessario ai fini della legittimità dell'atto impositivo»⁴⁷.

⁴⁶ Per un approfondimento in tema di valutazione sulla rilevanza e sulla ammissibilità delle prove nel processo v. le osservazioni di M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, Milano, 1992, p. 339. L'Autore, in particolare, dopo aver evidenziato che «la rilevanza non è propriamente una qualità della prova ma un carattere costitutivo di essa, nel senso che solo ciò che è rilevante può essere definito come prova in un processo», osserva che: «la valutazione sulla rilevanza della prova è preliminare e si fonda su un'anticipazione ipotetica del giudizio sulla prova in relazione al fatto. La valutazione è preliminare nel senso che serve ad escludere *ex ante* dal processo le prove irrilevanti, evitando così che vengano compiute le attività processuali necessarie per acquisirle, e che sarebbero inutili al fine dell'accertamento dei fatti».

Rimanendo nell'ambito dei riflessi processuali dell'istruttoria amministrativa pare opportuno interrogarsi in ordine alla specifica conseguenza che potrebbe discendere in relazione ad un atto impositivo la cui motivazione si fondi sull'indicazione di elementi probatori illegittimamente acquisiti. Schematicamente, sul punto, non può non segnalarsi come la Suprema Corte di cassazione (Cass. sez. Trib., sent. 19 giugno 2001, n. 8344, in "Corr. trib.", n. 39/2001, p. 2943) si sia espressa nel senso dell'insussistenza nell'ordinamento tributario di un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, principio espressamente introdotto nel nuovo codice di procedura penale, e che esplicherebbe valenza «soltanto all'interno di tale specifico sistema procedurale». Seguendo detta impostazione della Corte, «gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica dell'attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico».

In ogni caso, si tratta di tematica ancora dibattuta considerato che di recente la Corte di cassazione è intervenuta nuovamente sul tema dell'utilizzabilità di elementi probatori irrivalentemente acquisiti rispettivamente con la sentenza n. 15209, depositata il 29 novembre 2001, in tema di accessi fiscali disposti verbalmente (in "Il fisco", n. 4/2001, p. 597), e con la sentenza n. 15230, depositata il 3 dicembre 2001, in tema di accesso in abitazione privata autorizzato dal procuratore della Repubblica sulla base di una segnalazione anonima (in "Il fisco", n. 4/2002, p. 592). Con la prima pronuncia la Suprema Corte ha affermato conclusivamente che: «dalla violazione delle norme procedurali in materia di accertamento consegue l'inutilizzabilità degli atti compiuti. E tale conseguenza conferma ulteriormente la necessità della emanazione di ordini e autorizzazioni in forma scritta e così suscettibili di controllo giudiziario», con la seconda, ha sancito che «gli avvisi di accertamento e di rettifica motivati con riferimento a dati acquisiti dall'Amministrazione a seguito di accessi nell'abitazione dei contribuenti non, o illegittimamente, autorizzati dal procuratore della Repubblica, sono invalidi ed in suscettibili di produrre effetti, atteso che attività compiute in dispregio del fondamentale diritto all'inviolabilità del domicilio possono essere assunte di per sé a giustificazione ed a fondamento di atti impositivi a carico dei soggetti che quelle attività illegittime hanno dovuto subire» soggiungendo in via estremamente significativa che: «costituisce principio generale immanente al vigente sistema giusprocessualistico quello per il quale il giudice, prima di utilizzare ai fini della decisione una qualsiasi emergenza probatoria, deve verificare la regolarità della relativa acquisizione, restando tenuto a non porre a base della sua pronuncia prove che riscontri indebitamente raccolte». In buona sostanza, dunque, con le due ultime sentenze sopra richiamate la Corte di cassazione è ritornata su posizioni tradizionali; sul piano dell'effettività, pertanto, potrebbe essere operata una distinzione fra regole procedurali meramente "formali", la cui inosservanza non determinerebbe l'inutilizzabilità degli atti posti in essere, e, disposizioni "sostanziali", poste a presidio di garanzie costituzionalmente sancite, dalla cui violazione discenderebbe in ogni caso l'inutilizzabilità dei dati acquisiti con conseguente illegittimità dell'avviso di accertamento emanato.

In argomento, in relazione al principio processuale generale, secondo cui non sono ammesse le prove acquisite, in modo illecito, illegittimo, in violazione di regole costituzionali, v. COMOGLIO, *Le prove civili*, Torino, 1998. Ancora, dello stesso Autore, v., *Prove penali, "giusto processo" e poteri di acquisizione del giudice tributario*, in "Dir. prat. trib.", I, 2000, pp. 943 e ss.

TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, Milano, 1992, p. 354, osserva come sempre che la legge non ne preveda espressamente l'utilizzabilità, come nel caso della c.d. conversione dell'atto pubblico regolata dall'art. 2701 del codice civile, «la prova formata in violazione delle norme che ne regolano la formazione è in linea di principio inutilizzabile perché nulla o, se si preferisce illecita (in particolare, in merito alla distinzione fra prova atipica in quanto non prevista dalla legge, e prova *contra legem* in quanto assunta in violazione delle norme che regolano l'assunzione e l'ammissione delle prove, v. segnatamente la nota 166)».

⁴⁷ Così, L. FERLAZZO NATOLI – P. MONTESANO, *Motivazione e prova: elementi necessari per giustificare la pretesa tributaria*, in "Riv. dir. trib.", n. 11/2002, p. 746, i quali, in particolare evidenziano che «per quanto riguarda la prova essa non è, come è noto, un elemento costitutivo dell'avviso, e la sua fondatezza in linea di principio deve essere stabilita dal giudice in sede contenziosa, tuttavia, anche se quest'assunto appare ampiamente condivisibile, ci sembra altrettanto corretto affermare, per una rituale instaurazione del contraddittorio, che non può essere completamente ignorata la rilevanza giuridica dell'elemento probatorio anche nella fase procedimentale, nel senso che la prova deve essere intrinsecamente legata alla motivazione».

3. La *vexata quaestio* della motivazione *per relationem* nell'interpretazione ed applicazione dell'art. 7 della L. n. 212/2000

Sempre avendo riguardo alla necessità della predisposizione di un provvedimento congruamente motivato, il terzo comma dell'art. 3 della L. n. 241/90, nel consentire la motivazione c.d. *per relationem*, dispone che in tale ipotesi sia indicato e reso disponibile l'atto⁴⁸ dal quale possano essere desunte le ragioni poste a fondamento del provvedimento.

Si ritiene, in linea di massima, che l'espressione «indicato e reso disponibile» non possa significare altro che «l'obbligo della contestuale acclusione dell'atto la cui motivazione si richiama alla comunicazione di quello richiamante, ovvero l'esplicitazione dei modi per prenderne conoscenza, (solo) nel caso in cui non sia possibile, per qualche ragione, la contestuale comunicazione⁴⁹».

Venendo alla *querelle* intorno alla motivazione *per relationem* degli atti di natura tributaria (art. 7, comma 1°, secondo periodo), posto che costante giurisprudenza della Corte di cassazione riconosce legittima la motivazione *per relationem* degli atti di accertamento se faccia riferimento ad elementi extratestuali, che il contribuente già conosce o comunque è in grado di conoscere⁵⁰, si è passati da una enunciazione decisamente

⁴⁸ Da una disamina del disposto dell'art. 7 in esame, emerge in primo luogo l'intenzione del legislatore tributario di voler porre in evidenza che la tecnica di motivazione *per relationem* possa essere utilizzata per tutti gli atti per i quali sia stato previsto un generale obbligo di motivazione, non ponendosi alcun limite agli atti da richiamare di modo che il rinvio possa essere effettuato verso un altro atto (non dunque atto dell'Amministrazione così come si evince dalla L. n. 241/90).

⁴⁹ Così. I. FRANCO, *Il nuovo procedimento amministrativo commentato*, Cedam, 2001, p. 108. Ancora sul punto, G. CORSO, op. cit., p. 783 ritiene che «se l'Amministrazione omette di comunicare l'atto che contiene la motivazione del provvedimento finale (da questo diverso), non perciò solo tale provvedimento è illegittimo. L'interessato potrà esercitare il diritto di accesso e impugnare il provvedimento beneficiando dello slittamento dei termini dal momento della comunicazione del provvedimento al momento del rilascio dell'atto che contiene la motivazione. Vera e propria condizione di legittimità della motivazione *per relationem* è un'altra. L'autorità non si può limitare a richiamare la motivazione contenuta in un atto del procedimento, ma la deve far propria in modo inequivocabile», inoltre, rileva l'Autore «non adempirebbe i requisiti della motivazione *per relationem* neppure il provvedimento che si limitasse ad elencare gli atti della sequenza procedimentale senza richiamare espressamente le argomentazioni contenute in uno di essi o indicare autonomamente i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della decisione».

⁵⁰ Sul punto, si rinvia a Corte di cassazione, sez. Trib. n. 2780 del 26 febbraio 2001, intervenuta in tema di accertamento *per relationem*, nella quale testualmente si dice: «È noto che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, la motivazione *per relationem* degli atti di accertamento è del tutto legittima se fa riferimento ad elementi extratestuali, che il contribuente già conosce o comunque è in grado di conoscere».

Ancora in argomento, Cass., sez. Trib., sentenza 2 agosto 2000, n. 10148, nel ribadire un principio di diritto ormai pacifico ai sensi del quale «nel giudizio innanzi alle commissioni tributarie l'ufficio finanziario è onerato della prova del fondamento delle sue pretese», osserva che «la giurisprudenza considera legittimo un accertamento dei redditi motivato *per relationem* attraverso un rinvio ad altri atti e documenti della Pubblica Amministrazione, ma se l'atto cui si fa riferimento non viene messo a disposizione della controparte (o quanto meno del giudice) il giudice non è posto in grado di verificare la fondatezza nel merito dell'avviso di accertamento ponendo a confronto le argomentazioni dell'ufficio con le deduzioni e la documentazione avanzate dal contribuente (Cass. 12 settembre 1991, n. 9553, 17 aprile 1991, n. 4109, e 19 maggio 1992, n. 5982)».

Per completezza di analisi, pare il caso richiamare in merito al rafforzamento di quelle disposizioni sulla trasparenza amministrativa dettate dalla L. n. 241/90, che già impongono alla Pubblica Amministrazione (fatta eccezione per i casi espressamente previsti dalla legge per i quali vige il mantenimento del segreto) di rendere accessibili tutti gli atti e i documenti che hanno contribuito alla formazione del procedimento di interesse del cittadino, la sentenza della sezione tributaria della Corte di cassazione, n. 14141 del 14 novembre 2001. Con detta pronuncia, in particolare, la Suprema Corte ha affermato che in tema di processo tributario, nel caso in cui il contribuente deduca che la prova di una circostanza a lui favorevole emerge dalla documentazione detenuta dall'Amministrazione finanziaria, quest'ultima risulta tenuta a pronunciarsi in maniera espressa e non generica sull'effettivo possesso degli atti in questione. Si tratta ciò posto, di una sentenza che incide sul rapporto fisco – contribuente nel senso di un maggior livello di “trasparenza”, intendendo garantire, nell'ottica dello *Statuto dei diritti del contribuente*, una sempre maggior collaborazione fra le parti del rapporto di imposta.

troppo rigida, che richiedeva incondizionatamente l'allegazione dell'atto richiamato al provvedimento impositivo (in tal senso era il disposto dell'art. 7, in esame, prima della disposizione attuativa) a quella racchiusa nel D.L.vo. n. 32/2001, che nel prevedere sia una deroga all'obbligo di allegazione per gli atti già conosciuti dal contribuente che un comportamento alternativo all'allegazione, ossia, la riproduzione del contenuto essenziale, ha, in buona sostanza intaccato la disposizione contenuta nello Statuto stesso⁵¹. Con tale norma attuativa, è stato, infatti, disposto che se la motivazione fa riferimento ad altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. La relazione di accompagnamento al decreto delegato⁵² giustificava la soluzione prospettata osservando che: «al fine di non rendere eccessivamente oneroso per l'Amministrazione il rispetto di tale precetto, è stato previsto che l'allegazione dell'atto richiamato può essere in concreto sostituita dalla riproduzione del suo contenuto essenziale»⁵³.

Tale scelta è sembrata costituire un giusto temperamento fra l'esigenza di garantire, nella sostanza, l'effettiva conoscenza dell'atto da parte del contribuente e quella di non imporre all'Amministrazione finanziaria adempimenti troppo onerosi che potrebbero inficiare l'efficienza dell'azione amministrativa, senza essere, di fatto, utili al perseguimento dell'obiettivo in questione». D'altra parte, è bene precisare, che nella relazione della Commissione Finanze della Camera dei deputati sullo schema del decreto legislativo in esame, si sottolineava come, sebbene quest'ultimo prevedesse un obbligo in capo all'Amministrazione meno gravoso di quello imposto dallo Statuto, la disposizione in oggetto verrebbe ad innestare non solo una questione di legittimità costituzionale per violazione dell'«inequivocabile e tassativo» precetto contenuto nello Statuto, ma determinerebbe, anche, un «immediato ed ampio contenzioso», sul concetto stesso di «essenzialità» in modo che il rimedio si rivelerebbe peggiore dell'onere cui si voleva sopperire⁵⁴. Non può sottacersi in ogni caso, sul punto, come, condivisibilmente, autorevole dottrina con particolare riguardo alla motivazione *per relationem* consideri che «la mera astratta disponibilità del documento cui l'atto di accertamento rinvia, si risolverebbe, comportando sul piano dell'effettività una riduzione dei termini di impugnazione, in una compressione della tutela del contribuente»⁵⁵. Ancora,

⁵¹ Sul punto, v. C. GLENDI, *Stravolti i valori della «Carta»*, in «Il Sole 24 Ore» del 7/12/2000, p. 19.

⁵² Cfr. Relazione illustrativa al D.L.vo. 26 gennaio 2001, n. 32, in «Corr. trib.», 28 maggio 2001.

⁵³ R. MICELI, *Motivazione per relationem: dalle prime elaborazioni giurisprudenziali allo Statuto del contribuente*, in «Riv. dir. trib.», n. 11/2001, p. 1170, cui si rimanda per riferimenti dottrinali e giurisprudenziali sulla tematica oggetto di indagine, osserva che nessun eccesso di delega può essere imputato al legislatore delegato che ha soltanto «omesso al fine di agevolare l'attività dell'Amministrazione, che anche nelle ipotesi in cui ricorrono i presupposti per la tecnica *aliunde*, rimane comunque ferma la possibilità di motivare nei modi ordinari». In particolare in merito alla delimitazione del contenuto essenziale, si sottolinea che: «contenuto essenziale deve essere ritenuto quello in grado di assolvere in modo esauriente l'obbligo di motivazione dell'atto sulla base delle singole norme previste in tema di motivazione degli atti di accertamento, liquidazione o irrogazione sanzioni. Più in generale, esso deve riuscire ad esplicitare la funzione assegnata alla motivazione, vale a dire contenere tutti gli elementi tali da garantire il diritto di difesa in giudizio del contribuente e capaci di far comprendere, allo stesso, l'iter logico seguito dall'Amministrazione. L'atto quindi deve essere «autoportante», ossia per una sua piena comprensione, deve essere sufficiente ed esaustivo quanto riportato nel suo testo». In quest'ottica, l'Autrice rileva come «riportare il contenuto essenziale non significa niente di diverso da motivare e nulla ha in comune con l'istituto del rinvio, che invece si caratterizza, anche storicamente, per il riferimento ad una fonte differente».

⁵⁴ Sempre in detta relazione si era suggerito di sopprimere le parole «salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale», ritenute non conformi alle disposizioni di cui all'articolo 7, comma 1°, della L. n. 212/2000, ed inserire una previsione che confermando il disposto dello Statuto, venga così formulata: «A meno che l'Amministrazione finanziaria non attesti e non provi che l'atto richiamato è già stato consegnato o notificato al contribuente».

altra questione da non sottovalutare, avendo riguardo al settore tributario sistematicamente considerato, riferendoci più propriamente ai riflessi processuali, è che nel caso in cui si riporti nell'atto impugnato il «contenuto essenziale» bisognerà evitare, anche sul piano della prova, che si favorisca l'accesso ad illegittime integrazioni della motivazione⁵⁶. In buona sostanza, pare, alla luce di rilievi sin qui svolti che, sebbene risulti obiettivamente ardua una felice ed equa comparazione dei diversi interessi coinvolti, le innovazioni recate dallo Statuto non apportino una definitiva risoluzione alla problematica della motivazione *per relationem*⁵⁷. Ci sia consentito svolgere in conclusione una puntualizzazione in relazione al caso classico dell'avviso di accertamento motivato *per relationem* costituito dall'ipotesi in cui l'avviso stesso sia fondato sulle risultanze di una verifica eseguita dalla Guardia di finanza e cristallizzata in un processo verbale di constatazione⁵⁸ notificato al contribuente al termine dell'attività ispettiva: in particolare si prospetta una mancata valutazione critica delle risultanze dei verbali di constatazione⁵⁹ quale motivo per travolgere il provvedimento impugna-

⁵⁵ FALSITTA, *Manuale di diritto Tributario – Parte generale*, Padova, 1999, p. 454.

Aspramente critico nei confronti della motivazione *per relationem* è I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, p. 152, il quale è dell'avviso che: «se è vero che nell'avviso di accertamento devono essere evidenziati, a pena di invalidità (annullabilità), sia i fatti che le prove dei fatti su cui si fonda la pretesa dell'ufficio è chiaro che, in caso di motivazione dell'avviso di accertamento *per relationem*, in tanto potrà dirsi soddisfatto tale precetto, in quanto come si è detto, anche l'atto cui *per relationem* ci si riferisca sia portato a conoscenza a cura dell'ufficio (e non, semplicemente, reso disponibile) per lo meno nello stesso termine in cui è notificato l'accertamento». In relazione all'ipotesi secondo la quale la motivazione *per relationem* possa essere sostanzialmente indicativa di un mancato vaglio critico degli uffici, v. VOGLINO, *La motivazione per relationem dell'atto impositivo quale non infrequente sintomo del vizio derivante dalla rinuncia dell'ufficio finanziario al potere dovere di valutazione critica autonoma degli elementi posti a fondamento della pretesa impositiva*, in "Boll. trib.", 1992, p. 1693. P. CHINETTI, *Motivazione per relationem dell'avviso di accertamento: orientamenti giurisprudenziali*, in "Dir. prat. trib.", 2000, I, 936, rileva come non si possa legittimare la motivazione di un atto di accertamento *per relationem* ai verbali della Guardia di Finanza, o di qualsiasi altro organo verificatore, in quanto i motivi dell'atto di accertamento non possono mai trovarsi, per definizione, in un verbale di verifica, e ciò considerando che i verbali di constatazione non possono contenere motivi di accertamento per il semplice fatto che l'organo accertatore non ha poteri di accertamento. Ancora in argomento v. Cass. 18 dicembre 1998, n. 12647, secondo cui è da considerare nullo l'avviso di accertamento di maggior valore di un immobile la cui motivazione si sia riferita ad una stima dell'UTE non allegata agli atti. Ancora sul punto, Comm. trib. prov. Milano, sez. XVII, 17 ottobre 2000, n. 228, in Corr. trib., 2001, 752: «L'autorizzazione alle indagini bancarie motivata *per relationem* ad altro atto è affetta da assoluta carenza di motivazione quando sia mancata la produzione o, comunque, la messa a disposizione dell'atto cui è fatto rinvio, viziando, conseguentemente, i processi verbali redatti sulla scorta dei dati bancari e gli accertamenti che recepiscono tali dati. L'autorizzazione agli accertamenti bancari, in quanto atto destinato ad incidere direttamente su posizioni soggettive che trovano tutela nell'ordinamento sacrificandole, ha carattere discrezionale, conseguendo ad una valutazione dei casi in cui si palesi necessario tale sacrificio, e deve, quindi, esplicitare, mediante adeguata motivazione, le ragioni ed i presupposti che fanno ritenere opportuna e conveniente la scelta di tale mezzo istruttorio rispetto agli altri mezzi di cui dispongono gli uffici accertatori».

⁵⁶ In tal senso, R. MICELI, op. ult. cit. p. 1172.

⁵⁷ Di recente la Suprema Corte sembra aver maggiormente consolidato il suo orientamento garantista nei confronti del contribuente. Con la sentenza n. 4430 del 26 marzo 2003, infatti, la Corte ha confermato che, qualora l'atto impositivo faccia riferimento a verbali ispettivi afferenti soggetti terzi, affinché l'atto possa considerarsi legittimo è indispensabile che l'Amministrazione dimostri, anche presuntivamente, che i documenti richiamati siano effettivamente stati conosciuti dal contribuente.

⁵⁸ LUPI, *Diritto Tributario – Parte generale*, Milano, 2000, p. 189, nota n. 81, precisa, avendo riguardo al processo verbale che «sul piano pratico la separazione fra i verbali di constatazione della violazione (redatti dalla Guardia di finanza) e potere di accertare l'imposta dovuta provoca forti dispersioni dell'attività amministrativa, con gli uffici imposte intasati di verbali cui hanno difficoltà a dare seguito».

⁵⁹ LICCARDO, *Attività investigativa e funzione accertativa*, in "Dir. prat. trib.", 1990, II, p. 641, sottolinea, in particolare, come risulti censurabile una mancata valutazione critica del materiale probatorio acquisito dagli organi investigativi. Ancora sul punto, si rimanda alle osservazioni di SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in "Dig. disc. priv." sez. comm., XI, 1995, p. 201; STEVANATO, *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in "Rass. trib.", 1990, I, p. 472. In merito alla distinzione fra attività investigativa e potere di accertamento, v. D'AMATI, *Accertamento tributario*, in "Noviss. dig. it.", Torino, I, 1980, 13; GLENDI, *Accertamento e processo*, in "Boll. trib.", 1986, 771.

to. Posto che il processo verbale di constatazione costituisce un atto “presupposto” il quale non potrà andare a sostituire, mediante un mero richiamo *per relationem*, l’attività accertativa che fa in ogni caso capo all’ufficio, può risultare proficuo richiamare un recente orientamento della Suprema Corte (Cass. sez. Trib. n. 2780 del 26 febbraio 2001) nel senso che: «in linea di principio nessuna norma impone all’Amministrazione finanziaria di recepire, nell’accertamento le conclusioni alle quali è pervenuta la Guardia di Finanza; quindi la motivazione *per relationem* non sta a significare che l’ufficio non abbia valutato autonomamente gli elementi acquisiti durante la verifica. Il fatto che l’ufficio abbia motivato l’accertamento con un mero rinvio alle considerazioni sviluppate dalla Guardia di finanza, non sta a significare che a monte non ci sia un’autonoma valutazione. Sta a significare soltanto che l’ufficio ha inteso realizzare una economia di scrittura, che non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio»⁶⁰.

4. Il modello spagnolo: la motivazione della *liquidación* e delle *comprobaciones de valòr* nella L. n. 58/2003, *Ley General Tributaria*

Dal punto di vista dell’evoluzione della dogmatica della motivazione, il sistema spagnolo si caratterizza per il passaggio da una concezione della stessa intesa quale mera enunciazione di motivi avente una funzione eminentemente endoprocessuale⁶¹, ad un nuovo concetto di motivazione il cui nucleo portante si concreta nell’idea stessa di «giustificazione».

Specificamente, alle due funzioni tradizionali, l’una del c.d. «controllo giurisdizionale dell’atto amministrativo» (in base alla considerazione che la motivazione rende possibile il controllo in sede contenziosa)⁶², l’altra che concepisce la motivazione quale elemento funzionale all’esercizio del diritto di difesa (nel senso che il diritto di difesa viene unicamente soddisfatto nel momento in cui l’interessato abbia puntuale conoscenza delle ragioni poste a fondamento di una data pretesa dell’Amministrazione)⁶³ si

⁶⁰ VANZ, *Motivazione dell’avviso di accertamento per relationem a verbale di constatazione della polizia tributaria. Necessità di preventivo vaglio critico da parte dell’ufficio impositore*, in “Rass. trib.”, 1999, p. 1783, sostiene che, in presenza di verbale di constatazione di organo ispettivo, l’ufficio debba necessariamente effettuare una critica valutazione dei rilievi formulati nel verbale stesso, essendo l’accertamento espressione di tale attività. Ancora, su detta tematica, v., G. PORCARO, *Mancata allegazione del processo verbale di constatazione: effetti sulla motivazione e sulla prova dell’accertamento*, in “Rass. trib.”, 1/2001, p. 87, il quale «non vede come, per il fatto che l’accertamento rinvii semplicemente ad un processo verbale di constatazione, possa trarsi il convincimento che l’ufficio non ha operato una valutazione delle argomentazioni in questo contenute» sottolineando che la motivazione *per relationem* possa avvenire anche attraverso un semplice rinvio al processo verbale di constatazione. Ancora sul punto, v. R. MICELI, *Motivazione per relationem: dalle prime elaborazioni giurisprudenziali allo Statuto del contribuente*, in “Riv. dir. trib.”, 11/2001, pp. 1445 e ss.

⁶¹ Osserva come il concetto gianniniano di «dequotazione» sia stato estremamente valorizzato dalla giurisprudenza spagnola, M.M. FERNANDO PABLO, *La motivación del acto administrativo*, Madrid, Tecnos, 1993, p. 13. Rileva, sul punto, GIANNINI, voce *Motivazione dell’atto amministrativo*, in “Enc. dir.”, XXVII, 1977, p. 262, che: «per quanto riguarda – in particolare – il nostro Paese, la giurisprudenza è passata attraverso due fasi (altrettanto sembra sia accaduto almeno in Francia e Spagna): in una prima si è avuta una esaltazione della funzione del provvedimento, e si giunse sino a punte di aperto formalismo; indi si è avuta una revisione della posizione precedente con una dequotazione della motivazione in quanto tratto formale dell’esternazione del motivo».

⁶² V.F. GARRIDO FALLA, *Regimen de impugnación de los actos administrativos*, Madrid, 1956, p. 269.

⁶³ J. ALVAREZ MARTINEZ, *La motivación de los actos tributarios*, Madrid, 1999, p. 87, cui si rimanda per puntuali riferimenti giurisprudenziali e dottrinali in merito all’evoluzione del significato stesso di motivazione, sottolinea come costituisca manifestamente un errore esaurire, esclusivamente, nell’esigenza di difesa dell’interessato, la funzione della motivazione; in particolare l’Autore si mostra critico nei confronti dell’idea secondo la quale un atto immotivato vada considerato valido sempre che il destinatario sia stato in grado di difendersi nei confronti dell’atto stesso.

è aggiunta la qualificazione della motivazione in termini di trasparenza, correttezza ed efficacia dell'azione amministrativa.

In quest'ottica, la motivazione garantirebbe un certo rigore nella formazione della volontà amministrativa dovendo l'Amministrazione in primo luogo dinanzi a se stessa giustificare l'esercizio delle sue funzioni⁶⁴; attualmente, pertanto, la migliore dottrina ha riconosciuto una nuova funzione alla motivazione, di matrice chiaramente extra-processuale, in virtù della quale la motivazione verrebbe a permettere un controllo esterno da parte della collettività essendo espressione di un principio democratico.

L'Amministrazione sarà tenuta, ciò posto, non ad obbligare, bensì a convincere, persuadere l'interessato delle ragioni poste a fondamento della propria azione⁶⁵.

Venendo ad un esame del regime giuridico della motivazione in ambito tributario, il dato positivo allo stato da considerare è il disposto di cui all'articolo 103 della nuova ley general tributaria⁶⁶, posto che, in vista di una completa "codificazione"⁶⁷, la Ley 58/2003 del 17 dicembre, ha incorporato i principi di cui alla *Ley de derechos y garantías de los contribuyentes* (LDGC)⁶⁸.

Sulla scorta della previsione di cui all'art. 13.2 della LDGC⁶⁹, l'articolo 103 della Ley 58/2003, senza delineare, sostanzialmente, una completa regolamentazione dell'istituto, si limita semplicemente ad enumerare una serie di atti che specificamente devono essere motivati con riferimento «ai presupposti di fatto e ai fondamenti di diritto», rimettendosi per le altre ipotesi non considerate, a quanto stabilisce la normativa vigente. Significativamente, tuttavia, a differenza della previsione di cui all'articolo 13.2 della

⁶⁴ Sul punto, v. M.M. FERNANDO PABLO, *op. cit.*, p. 178, il quale in particolare considera il fondamento della motivazione avendo riguardo al divieto di esercizio arbitrario del potere pubblico.

⁶⁵ Sottolinea, fra l'altro, come la motivazione non si concreti in una mera esigenza tecnica, bensì, sia funzionale ad un "principio democratico", FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, *De nuevo sobre el poder discrecional y su ejercicio arbitrario*, nell'ambito dell'opera dello stesso autore dal titolo *De la arbitrariedad de la Administración*, Madrid, Civitas, 1994, p. 161. Può, ancora, essere interessante evidenziare, in particolare, come J.L. DE LA VALLINA VELARDE, *La motivación del acto administrativo*, Madrid, Estudios administrativos, 1967, p. 75, sia dell'avviso che la motivazione rivesta la funzione di soddisfare sotto il profilo psicologico l'opinione pubblica, e che, S. MARTÍN – RETORILLO BAQUER, *El exceso de poder como vicio del acto administrativo*, in "RAP", 23/1957, p. 127, concepisca, addirittura, il dovere di motivazione come una vera e propria necessità morale.

⁶⁶ Art. 103 Ley 58/2003, *Obligación de resolver*: «los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho».

⁶⁷ Nell'esposizione dei motivi della L. n. 58/2003 del 17 dicembre, infatti, testualmente si legge: «los principales objetivos que pretende conseguir la ley general tributaria son los siguientes: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios de la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria».

⁶⁸ Ponendo fine ad un'ingiusta situazione di precarietà, considerato che la Ley General Tributaria (legge 230 del 28 dicembre 1963) disciplinava esclusivamente i doveri e gli obblighi dei contribuenti e le diverse potestà dell'Amministrazione per esigerne il compimento, la legge n. 1 del 26 febbraio 1998, *Ley de derechos y garantías de los contribuyentes* (LDGC), strutturata in otto capitoli una disposizione addizionale, una transitoria, una derogatoria e sei disposizioni finali, aveva risposto all'esigenza di introdurre un maggior equilibrio, in vista di un miglior adempimento dei rispettivi obblighi, fra la situazione giuridica del contribuente e quella dell'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia, già nell'esposizione dei motivi della LDGC, si manifestava la necessità di un'integrazione di detta legge nell'ambito della *Ley general tributaria* considerando, quest'ultima, il naturale sbocco dei principi in essa contenuti.

⁶⁹ Cfr. l'art. 13 della LDGC, inserito nel capitolo IV (*Derechos y garantías en los procedimientos tributarios. Obligación de resolver*): «los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que resuelven recursos y reclamaciones, los que denieguen la suspensión de la ejecución de actos de gestión tributaria, así como cuantos otros se establezcan en la normativa vigente, serán motivados con referencia a los hechos y fundamentos de derecho».

LDGC, l'art. 103 riproduce il termine *sucinto*, analogamente a quanto disposto dall'art. 54, comma 1°, della L. n. 30/92 ai sensi del quale la motivazione deve contenere «un succinto riferimento ai presupposti di fatto ed ai fondamenti di diritto»⁷⁰.

Indice della sostanziale frammentarietà della disciplina positiva della motivazione è, invero, anche, il contenuto della quinta disposizione addizionale della L. n. 30/1992, ai sensi della quale i procedimenti tributari sono regolamentati dalle proprie specifiche disposizioni ed in via sussidiaria dalle previsioni della stessa L. n. 30/1992⁷¹. Per quanto concerne il nostro settore di indagine, in dottrina, si è tuttavia sottolineato come la applicazione della suddetta *Ley procedimental* potesse avvenire in forma diretta ed immediata basandosi principalmente sul fatto che la regola della sussidiarietà si riferisce esclusivamente agli aspetti procedurali della L. n. 30/92, risultando invece direttamente applicabili le disposizioni relative al *regimen juridico* della Amministrazione Pubblica; pertanto, posto che la motivazione viene a concretare un requisito dell'atto amministrativo in sé e per sé considerato, ed essendo dunque attinente al *regimen juridico*, nulla osterebbe ad una applicazione diretta della stessa *Ley de procedimiento administrativo comun*⁷².

Tanto rilevato, è necessario evidenziare che l'espressione «succinta» adottata dall'art. 54, comma 1°, citato, e sostanzialmente mutuata dall'articolo 103 in esame, si concreta in un concetto giuridico indeterminato non dovendosi confondere la brevità e la concisione con l'assenza di motivazione.

Non potrà, pertanto, considerarsi sufficiente una motivazione che riproduca formule convenzionali o clausole di stile⁷³, senza essere indicativa del processo logico-giuridico che ha condotto all'emanazione di un determinato atto dovendo necessariamente sussistere un nesso di causalità fra la decisione adottata e l'esposizione dei fatti e dei fondamenti di diritto.

⁷⁰ Per completezza si precisa che l'art. 54 della *Ley 4/1999, de 13 de enero de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, sancisce che saranno motivati con succinto riferimento ai presupposti di fatto ed ai fondamenti di diritto: gli atti che limitano diritti soggettivi e gli interessi legittimi; gli atti che concludono procedimenti di revisione d'ufficio di atti amministrativi, ricorsi amministrativi, reclami preliminari all'esperimento della via giudiziaria o di procedure arbitrali, gli atti che si discostano dai criteri seguiti in casi precedenti o che si discostano da pareri di organi consultivi; gli atti posti in essere nell'esercizio di potestà discrezionali, gli atti che devono essere adottati in virtù di disposizioni legali o regolamentari; gli atti che concludano processi di concorrenza competitiva o di selezione.

⁷¹ Per la fonte formale dell'obbligo di motivazione, sul terreno del diritto amministrativo, si ha riguardo alla legge 26 novembre 1992, n. 30 sull'ordinamento giuridico delle Amministrazioni Pubbliche e sul procedimento amministrativo comune. Legge quest'ultima modificata ad opera della legge 13 gennaio 1999, n. 4, in BOE, 14 gennaio 1999.

Ley 30/92. Disposición adicional quinta (redacción dada por la Ley 4/1999). Procedimientos administrativos en materia tributaria. -1- Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley. En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria.

⁷² È questa l'impostazione fatta propria da J. ALVAREZ MARTÍNEZ, *op. cit.*, p. 105, il quale individua un'ulteriore argomentazione a sostegno della tesi sostenuta riferendosi al disposto dell'art. 13.2 della LDGC, e propriamente all'inciso in cui si richiede la motivazione per determinati atti ai sensi della «normativa vigente» omettendosi il riferimento al termine «tributaria». L'Autore è, in sostanza, dell'avviso che: «la regulación recogida en torno a la motivación en la LRJAP Y PAC constituye un mínimo indisponible e imprescindible cuya aplicabilidad inmediata en el ámbito tributario no puede ser puesta en tela de juicio».

Ancora in argomento v., F. ESCRIBANO LÓPEZ, *La aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo Común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario*, RTT, 27/1994, p. 35; J. MARTÍN QUERALT, *La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria*, TrF, 32/1993, p. 39.

⁷³ In argomento si rimanda alle considerazioni di J.M. TEJERIZO LÓPEZ, *El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios*, REDF, 82/94, p. 284. Sostanzialmente nello stesso ordine di idee, v. E. GARCÍA DE ENTERRÍA - T.R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso de derecho administrativo*, I, Madrid, Civitas, 1995, 543.

In tale prospettiva, l'obbligo di motivazione sarà compiutamente adempiuto quando l'interessato sia posto in grado di conoscere le decisioni su cui si fonda l'azione amministrativa e, dunque, di difendersi contro la stessa.

Orbene, il fatto che in vista di una effettiva codificazione degli obblighi e dei diritti del contribuente in sede di definizione della nuova LGT si sia sentita l'esigenza di riprodurre la formulazione dell'art. 54, comma 1°, della L. n. 30/92 nel senso che la motivazione deve contenere «un succinto riferimento ai presupposti di fatto ed ai fondamenti di diritto», non è altro che una conferma del fatto che l'espressione adoperata nell'art. 54.1 della *Ley* si diparte dal significato semantico del termine «*sucinto*»⁷⁴.

Un ulteriore aspetto da esaminare è quello relativo al vizio o difetto di motivazione: in particolare ci si chiede se lo stesso sia causa di nullità o di annullabilità dell'atto. Considerato in via preliminare come dalle scelte operate dal legislatore spagnolo emerge che la motivazione sia posta, in linea di massima, in una posizione intermedia fra i requisiti formali e quelli sostanziali, bisognerà riferirsi al contenuto degli art. 62.1 e 63.1 della LRJAP-PAC, la cui applicabilità nel settore tributario, come ha posto in evidenza autorevole dottrina, è innegabile⁷⁵.

Ai sensi dell'art. 62.1 della *Ley procedimental*, sono da considerare nulli *de pleno derecho* gli atti amministrativi che ledono diritti e libertà fondamentali costituzionalmente garantiti; ancora, l'art. 63.1 della *Ley* ora citata dispone che sono annullabili gli atti dell'Amministrazione che incorrono in qualsiasi infrazione dell'ordinamento giuridico⁷⁶. Argomentando avendo riguardo alla sfera tributaria, si ritiene che la mancanza di una motivazione congrua, in relazione principalmente a determinati atti⁷⁷ venendo a menomare l'esercizio di diritti fondamentali sanciti a livello costituzionale, comporti come sanzione la nullità⁷⁸.

I termini entro i quali l'interessato potrà far valere il vizio motivazionale saranno quelli previsti dalla normativa vigente per la proposizione del ricorso; tuttavia va tenuto presente che l'atto carente in punto di motivazione, ai sensi dell'art. 58.3 della LRJAP-PAC, non potrà considerarsi debitamente notificato rimanendo aperti, conseguentemente, i termini per l'impugnazione.

Precisiamo come la nullità di pieno diritto vada rilevata d'ufficio, per quanto concerne invece l'annullabilità giova richiamare il principio *de congruencia* in virtù del quale gli organi giurisdizionali sono tenuti a pronunciarsi nei limiti delle richieste effettuate dalle parti⁷⁹; l'Amministrazione finanziaria, in ogni caso, sarà pienamente

⁷⁴ Così, J. ALVAREZ MARTÍNEZ, *op. cit.*, p. 195.

⁷⁵ In tal senso, v. J. MARTÍN QUERALT, *La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria*, *op. cit.*, p. 42.

⁷⁶ Art. 63. *Anulabilidad*. 1. *Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder*. 2. *No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dè lugar a indefensión de los interesados*.

⁷⁷ Si pensi, a titolo esemplificativo, a «*las actuaciones tributarias resolutorias de reclamaciones y recursos, las sancionadoras, las discrecionales, las actas de inspección, las comprobaciones de valor, las liquidaciones*».

⁷⁸ Così, J. ALVAREZ MARTÍNEZ, *op. cit.*, pp. 238-240, cui si rimanda per una disamina delle diverse posizioni emerse in dottrina sulla tematica in oggetto.

⁷⁹ Rileva in argomento, J. ALVAREZ MARTÍNEZ, *op. cit.* p. 243, come detto principio sia temperato e dal disposto dell'art. 43.2 della LJCA e da quello degli articoli 35.2 e 101 del TAPEA y RPREA, in virtù dei quali *las resoluciones dei Tribunales Económico – administrativos riguarderanno «todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas el expediente suscite, hayan sido o no promovidas por aquéllos»*; l'Autore conclude nel senso che: «*el vicio de motivación deberá ser apreciado en todo caso por el Tribunal competente, y ello con independencia de que el mismo dè lugar a la nulidad radical o a la simple anulabilidad del acto impugnado y de que haya sido o no alegado por los particulares*».

legittimata, chiaramente nei limiti dei termini di prescrizione stabiliti, ad emettere un nuovo atto in sostituzione di quello viziato perché manchi o sia insufficiente la motivazione⁸⁰.

Ciò posto, veniamo a considerare il requisito motivazionale in ordine a la *liquidación*⁸¹, ossia, «l'atto amministrativo che, all'interno del procedimento di liquidazione

⁸⁰ In argomento degna di nota è una sentenza del *Tribunal Supremo* (Sentenza de 7 de octubre 2000): «La anulaciòn de un acto administrativo de comprobaciòn de valores no significa en absoluto que decaiga o se axtinga el derecho de la Administraciòn Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantias de los interesados. Los articulos 52 y 53 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 disponen que en caso de nulidad de actuaciones, se dispondrà siempre la conservaciòn de aquellos actos y tramites cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracciòn origen de nulidad, y tambièn que la Administraciòn podrà convalidar los actos anulables, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoraciòn, falta de motivaciòn, son anulables, pero la administraciòn està facultada y obligada para dictar uno nuevo en sustituciòn del anulado, debitamente motivado».

⁸¹ È bene precisare che, preparatori della *Las liquidaciones tributarias*, sono la *las actas de inspecciòn*, *Las actas de inspecciòn*, vengono posti in essere dalla *Inspecciòn de los tributos* al fine di ricomprendere i risultati della *Las actuaciones de comprobaciòn e investigaciòn* proponendo una regolarizzazione della situazione tributaria dell'obbligato «en concepto de cuota, recargos e interesse de demora» o dichiarandola corretta.

Pare, pertanto, opportuno svolgere, in ordine a detti atti, alcune considerazioni. Al fine dell'individuazione del contenuto proprio della motivazione della *Las actas de la Inspecciòn de los Tributos*, non può prescindersi, in particolare, dalla formulazione di cui all'art. 153 della *Ley 58/2003, General Tributaria*, in virtù della quale, *las actas de la Inspecciòn* devono contenere l'indicazione degli elementi essenziali del fatto imponibile, ed i fondamenti di diritto posti a base della regolamentazione. In definitiva, tuttavia, considerato che la LGT non ha proceduto né ad una enumerazione né ad una definizione degli «*los elementos esenciales del hecho imponible*», è a livello giurisprudenziale che si è pervenuti ad una concreta individuazione degli stessi giungendo, conseguentemente, alla conclusione che ai fini della correttezza degli *las actas de la inspecciòn* debbano essere obbligatoriamente e compiutamente indicati tutti gli elementi quantitativi del debito tributario così come i fondamenti giuridici dello stesso (Rileva J. ALVÀREZ MARTÍNEZ, op. cit., p. 197, che «*tanto los Tribunales de justicia como el Teac han indicado que no basta meramente con cuantificar los ingresos brutos ni con cifrar los gastos, sino que unos y otros deben ser enumerados y descritos de manera exhaustiva por el inspector, debiendo precisarse igualmente la atribuciòn de aquèllos al sujeto pasivo*»).

Pertanto, ne *las actas de la inspecciòn* la motivazione dovrà essere dettagliata, analitica non potendo considerarsi soddisfacente un breve riferimento ai presupposti di fatto ed ai fondamenti di diritto risultando.

In ogni caso, il requisito motivazionale in merito a *las actas de la Inspecciòn* necessita inescusabilmente di una compiuta osservanza, in quanto è con detti atti che per la prima volta si estrinseca la pretesa dell'Amministrazione sull'*an* e sul *quantum* dell'obbligazione tributaria, dovendo, come è stato autorevolmente sostenuto, porsi in grado l'interessato di conoscere gli elementi che hanno indotto l'Amministrazione a discostarsi da quanto in un primo momento dichiarato (sul punto, v. J.M. TEJERIZO LÓPEZ, *El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios*, op. cit. p. 275, il quale è dell'avviso che «*el interesado debe conocer los terminos precisos no sólo de las incorrecciones que se imputan, sino las discrepancias o diferencias que la Administraciòn ha advertido respecto de la declaraciòn primigenia*» e ciò, non riducendo, elusivamente, la funzione della motivazione a mero strumento funzionale all'esercizio del diritto di difesa, ma considerandola sia dal punto di vista di un più efficace controllo sull'atto e da parte dei *Tribunales-Económicos o Contenciosos* e nell'ambito dello stesso *procedimiento inspector*, che, soprattutto nel senso di una effettiva «*garantía del buen funcionamiento de la gestiòn tributaria*» (In tal senso, v. J. ALVÀREZ MARTÍNEZ, op. cit., p. 121, il quale osserva come, in particolare, a livello giurisprudenziale, si sia avvertita la necessità di una debita motivazione per *las actas de la Inspecciòn* e ciò in quanto «*las mismas sirven de base a un acto administrativo limitativo de los derechos subjetivos del contribuyente, cual es de la liquidaciòn que, en su caso, resulte de aquèllas*». Nel senso di una necessaria esteriorizzazione dell'*iter* logico-giuridico che è posto a fondamento dell'atto, è A.M. JUAN LOZANO, *La Inspecciòn de Hacienda ante la Constituciòn*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1993, p. 223).

Pur considerando le dovute varianti derivate dalla diversa configurazione del procedimento tributario in ogni ordinamento nazionale, è patrimonio generalmente acquisito, che la motivazione vada adeguata ai differenti tipi dell'azione amministrativa. Presenterà, pertanto, uno speciale significato la motivazione in relazione a *las actas de conformidad* di cui all'art. 156 della nuova legge generale tributaria. Normalmente, riguardo agli *actas de conformidad* la liquidazione si determina in forma tacita: la proposta racchiusa nell'atto, accettata dall'interessato, si converte in liquidazione se nel termine di un mese l'Amministrazione non modifica o annulla l'atto.

In caso di rettifica dell'atto l'interessato potrà prestare o meno la sua *conformidad*, se, invece, l'Amministrazione decide di annullare l'atto inizierà nuovamente la «*actuaciòn de comprobaciòn e investigaciòn*». I fatti ricompresi nell'atto e accettati dall'interessato si presumono certi non potendo essere impugnati da quest'ultimo salvo che provi di essere incorso in errore di fatto; in sostanza la *conformidad* esclude per il privato il dibattito intorno ai fatti accertati. Il consenso dell'interessato alla proposta di liquidazione formulata dall'Amministrazione finanziaria determina un mutamento nell'esercizio della potestà amministrativa unilaterale creando una sorta di contrattualizzazione della relazione fra le parti del rapporto d'imposta. Detto consenso presenta, pertanto, un chiaro contenuto negoziale: *el acta de conformidad* rappresenta, dunque, uno strumento volto a concludere o prevenire liti a mezzo di reciproche concessioni delle parti.

indica il *quantum* del tributo relativo all'obbligazione tributaria originata dalla realizzazione del presupposto di imposta»⁸².

L'articolo 102 della *Ley 58/2003* prevede riguardo alla notificazione delle *liquidaciones tributarias* che la motivazione si riferisca, oltre che ai presupposti di diritto, ai fatti ed agli elementi essenziali che hanno dato luogo alla *liquidación*. Al fine di individuare concretamente detti elementi essenziali si considera tanto la *identidad* (fatto imponibile, soggetti passivi) che l'*entidad* della prestazione⁸³.

In ogni caso, sebbene attualmente il procedimento di *gestión* sia considerato un procedimento di massa non può prescindere dalla specificità del singolo caso concreto essendo assolutamente necessario che nella motivazione della *liquidación* vengano indicati tutti gli elementi che permettano di ricostruire limpidamente il processo logico-giuridico che ha portato all'adozione della decisione in questione in maniera tale da giustificare convenientemente il risultato contenuto nella parte dispositiva dell'atto⁸⁴.

Come rilevato, ai sensi dell'articolo 103 della *Ley 58/2003* è espressamente richiesta anche la motivazione della «*comprobación de valor*» ossia di quella manifestazione specifica dell'attività di accertamento il cui ambito applicativo inerisce la «*imposición sobre el tráfico patrimonial*»⁸⁵.

Rilevato in primo luogo che la *comprobación de valor* non si concreta in una attività discrezionale⁸⁶, precisiamo come in relazione a detta tipologia di atto l'esigenza di

Non può ritenersi che *el acta* sia un atto unilaterale dell'Amministrazione, la proposta di regolarizzazione, con conseguente accettazione da parte del privato, vincola, infatti, entrambe le parti del "contratto": da un lato il contribuente non può impugnare *el acta* che racchiude la quantificazione del debito di imposta, dall'altro la proposta di regolarizzazione, condizionata all'accettazione dell'interessato, rimane ferma trascorso un mese senza essere revocata (così, il contribuente deve versare l'importo del debito all'Amministrazione, e la stessa è tenuta a riceverlo).

Un unico atto nel quale s'incontrano la volontà dell'Amministrazione e quella del contribuente, *el acta de conformidad*, appunto, rappresenta il corollario di una situazione di compromesso, basata su reciproche concessioni delle parti: trascorso il tempo previsto, detto atto vincola stabilmente l'Amministrazione ed il contribuente presentando come fisiologica conseguenza l'immediata percezione del debito d'imposta opportunamente *pagado*. Per una disamina dell'inquadramento sistematico dell' *acta de conformidad*, ci sia consentito rinviare al nostro *L'ammissibilità della transazione tributaria nell'esperienza spagnola*, ESI, 2002, pp. 27 e ss.

Allo stesso modo, avendo riguardo alla *estimación indirecta* – intesa quale metodo di determinazione della base imponibile che riveste carattere eccezionale e residuale non presentando risvolti discrezionali (in tal senso, v. A. GENOVA GALVÁN, *La estimación indirecta*, Madrid, Tecnos, 1995, p. 140) utilizzabile sempre in forma sussidiaria rispetto al regime di *determinación directa* – *los organos inspectores* dovranno, ragionevolmente, indicare le cause che hanno portato all'applicazione del suddetto metodo, la situazione contabile del soggetto passivo, i mezzi prescelti ai fini della determinazione de «*las bases o rendimientos*», nonché i calcoli effettuati in base agli stessi.

⁸² Così, J.M. LAGO MONTERO, *Accertamento e liquidazione*, in Trattato di diritto tributario, diretto da A. AMATUCCI (Annuario), Padova, 2001, p. 989 cui si rinvia anche per una completa disamina dell'elaborazione e delle classificazioni della nozione di liquidazione nell'ordinamento giuridico spagnolo.

⁸³ In tal senso, v. J. ALVAREZ MARTINEZ, *La motivación...*, op. cit., p. 145.

⁸⁴ Tale è l'impostazione di F. CLAVIJO HERNANDEZ, *El acto de liquidación*, REDF, n. 20/87, p. 666.

⁸⁵ Per una disamina di detto istituto, v. P. PERIS GARCÍA, *La comprobación de valores y la garantías del contribuyente*, Madrid, Civitas, 1996.

⁸⁶ Sul punto, v. J.A. SÁNCHEZ PEDROCHE, *El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria* (II), in QF, n. 5/95, p. 15. Ancora, nel senso che l'attività avente ad oggetto la determinazione del valore reale dei beni accertati non presenti alcun margine di discrezionalità, bensì costituisca un problema giuridico di applicazione di un concetto giuridico indeterminato, v. F. CERVERA TORREJÓN – F.J. MAGNANER MORENO, *El control judicial del valor comprobado: una cuestión abierta*, in REDF, n. 87/95, pp. 476 e ss.

Per completezza, per una puntuale disamina del concetto di discrezionalità nell'ambito della *Ley de derechos y garantías de los contribuyentes*, v. T. ROSEMBUJ, *La Transacción tributaria*, Barcelona, 2000, p. 22 il quale in via estremamente significativa rileva come «*en suma, el interés público al crédito tributario, aún cuando sea apreciado por el propio sujeto que lo lleva, debe siempre atender (motivar) la esfera jurídica del particular en cuanto al modo en que ha considerado, la tutela de su derecho general de participación*».

una adeguata motivazione che esprima l'iter logico seguito nella *valoración* effettuata, non solo va considerata come esigenza di garanzia dell'interessato ma soprattutto come requisito «*típico y esencial*» dell'atto tributario⁸⁷; di fronte, infatti, al diritto⁸⁸ dell'Amministrazione ad accertare il valore dichiarato e ad aumentare, eventualmente, la base imponibile corrisponde l'altrettanto incisivo diritto dell'interessato (specie ai fini di una eventuale difesa) di conoscere dettagliatamente i vari elementi che hanno condotto alla *valoración* stessa.

Non può sottacersi, inoltre, come nel momento in cui l'organo amministrativo che pone in essere la *comprobación de valòr* non indichi gli elementi che hanno condotto ad un aumento della base imponibile, verrebbe a determinarsi, ovviamente a danno dell'interessato, una sorta di inversione dell'onere della prova.

Ciò posto, andranno espressamente indicati i criteri di valorizzazione utilizzati, così come il procedimento di calcolo che ha portato al risultato di cui alla *valoración*; specificamente, bisognerà considerare insufficienti ai fini dell'adempimento dell'obbligo di motivazione formule stereotipate o estremamente generiche (si pensi a titolo esemplificativo all'utilizzazione dell'espressione «*preciso medios de mercado*») dovendosi rendere conto nella maniera quanto più possibile completa delle ragioni che hanno condotto l'Amministrazione ad attribuire un nuovo valore al bene di cui si tratta.

È proprio in relazione alla *comprobación de valòr*, inoltre, che trova, in modo particolare, applicazione la motivazione *per relationem* (la cui ammissibilità è desumibile dall'art. 89.5 della *Ley Procedimental*⁸⁹), posto che gli organi amministrativi, ai fini dell'attribuzione del valore ad un bene, si rimettono al parere di periti; in ogni caso tuttavia la relazione o il parere che funge da motivazione all'atto dovrà *incorporarse* al testo dell'atto stesso⁹⁰.

Sulla scorta di quanto sostenuto, in conclusione, l'art. 103 della nuova *Ley general tributaria*, delinea un concetto sostanzialmente indeterminato di motivazione la cui portata dovrà di volta in volta individuarsi in relazione ai singoli casi specificamente considerati, fermo restando il fatto, tuttavia, che la motivazione debba essere, comunque, sufficientemente indicativa della decisione adottata⁹¹.

⁸⁷ In tal senso, J. ALVAREZ MARTINEZ, *op. cit.* p. 133, il quale individua un ulteriore ragione che giustifica la esigenza di motivazione nell'ambito della «*comprobación de valòr*» nel fatto che «*no puede ignorarse en modo alguno el dato de las trascendentales repercusiones que para el particular se derivan del acto de comprobación de valor, las cuales no ven limitado su campo de acción exclusivamente al impuesto concreto que grava la operación en cuyo seno se desarrolla la citada actividad, sino que pueden extenderse sin dificultad – y existe jurisprudencia que así lo corrobora – a todo lo que respecta a futuras actuaciones relativas a otras figuras impositivas*».

⁸⁸ È interessante osservare come PÉREZ ROYO – AGUALLO AVILÈS, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 1996, p. 133, ritengano che la *comprobación de valores* sia sempre una facoltà dell'Amministrazione e non un dovere della stessa.

⁸⁹ Art. 89.5 LRJAP-PAC: «*La aceptación de informes o dictámenes servirá de motivación cuando se incorporen al texto de la misma*».

⁹⁰ R. PARADA VÁSQUEZ, *Règimen Jurídico de las Administraciones Publicas y del Procedimiento Administrativo Comùn*, Madrid, Marcial Pons, 1993, p. 316, è dell'avviso che la accettazione di informazioni o pareri servirà come motivazione solo nel caso in cui questi risultino conformi alla *resolución dictada*.

⁹¹ Sul punto, *ex multis*, v. *Sentencia de Audiencia Nacional* del 25 gennaio 1996, che riconosce espressamente come la motivazione «*deberà ser adecuada a la naturaleza de la decisión que se adepate*». Nella stessa linea è la sentenza del *Tribunal Superior de Justicia de Murcia* del 22 gennaio 1997, nel senso che «*motivar es razonar en concreto sobre un asunto determinado; es individualizar una cuestión*».

The European taxation system of pension funds: a comparative exam (abstract)*

Maddalena Marchesi **

Even if we have deep differences among national pension system in the European Community, we can consider three pillars:

- State pension schemes, which participation is generally compulsory (first pillar);
- institutions for occupational retirement provision (IORP), connected with a specific profession or job (second pillar);
- personal pensions plans, consisting in individual agreements with life insurance companies or other financial institutions like banks (third pillar).

The European Union enacted some regulations about these pillars, in accordance with the principle of subsidiarity, that leaves the control of the organization and the way of financing pensions to the competence of the Member States.

Up to now, it doesn't exist an european regulation about taxation of second and third pillars. In all the Member States, the second and the third pillar have tax benefits. Let's consider the second pillar.

Generally speaking we have three different taxation systems of pension funds:

- EET systems: characterized by tax exemption for contributions, and the investment returns, and taxation for the benefits.
- ETT systems: characterized by tax exemption for contributions and taxation for the investment returns and the benefits.
- TEE systems: characterized by taxation for contributions and tax exemption for the investment returns and the benefits.

However, in the EU Member States, we have differences about the quantitative limits of amount of reduction, the tax treatment of investment returns coming from the investment of the fund resources, the way of taxation for the benefits.

Later on, however it is analysed the different taxation system of pension funds of some EU Member States.

The taxation system of pension funds has been a conclusive factor for the birth and development of second pillar.

Lately the taxation problem has been considered very carefully considering both the European and National point of view. The reason why the interest for their taxation has grown up, lies on the cisis of first pillars financed on a «pay as you go» basis (PAYG), due to demographic and occupational trend, and on the necessity of having

* Abstract edited in English by the Author.

** University of Rome «La Sapienza».

flexible schemes for the social security in a situation where we have a development of the labour turnover that is the Single Market.

In fact, several countries (Germany, France Italy Great Britain) have either suggested or put into effect some reforms of their social security systems with the purpose of increasing the adherence to the second or third pillar through the taxation system.

The European institutions, instead, are pondering the taxation of the pension funds, from the point of view of the implications of difference of taxation for the labour turnover and free movement of goods and capital.

Considering the freedom turnover inside the EU, the differences of the taxation system should be reconsidered not to make differences between national pension funds and foreign pension funds, to avoid the possibility of tax evasion or double taxation.

The tax aspect, considered as fundamental for a cross border activity of the pension funds in the directive proposal of the European Commission dated 11 October 2000, n. 507, has been the subject of the following communication from the Commission dated 19 april 2001, n. 214 «The elimination of tax obstacles to the cross-border provision of occupational pensions».

This communication, added to the proposal of ruling on IORP recently approved:

- seeks a co-ordinated approach adapted to the diversity of Member States' rules rather than attempting to achieve harmonisation;
- calls for the elimination of unduly restrictive or discriminatory tax rules;
- presents measures to safeguard Member States' revenues.

In the last paragraph of the work are examined the problems from the Community point of view, caused by the differences of the taxation system, their solution, and their tendency.

I regimi europei di tassazione dei fondi pensione: un esame comparato

Maddalena Marchesi *

1. Introduzione

Il regime fiscale dei fondi pensione è stato, ed è tuttora, un elemento determinante per la nascita, lo sviluppo e la fisionomia del sistema pensionistico complementare in Italia e nei Paesi membri dell'Unione europea. Non è un caso che pressoché in tutti i Paesi dell'Unione, la previdenza complementare gode, sia pure con le diversità che saranno analizzate nel prosieguo della trattazione, di agevolazioni fiscali.

Negli ultimi anni, la questione fiscale è stata oggetto di un rinnovato interesse sia a livello nazionale sia comunitario. Le ragioni di tale interesse possono essere rinvenute sia nella crisi dei primi pilastri a ripartizione, derivante dall'evoluzione demografica e dalle dinamiche occupazionali, sia nell'esigenza di disporre di schemi previdenziali flessibili nell'ambito di un contesto di accresciuta mobilità dei lavoratori, quale è il mercato unico.

Ne è una conferma il fatto che molti Paesi europei, in questi ultimi anni, hanno proposto¹ o attuato² riforme del proprio sistema previdenziale, con l'obiettivo di incentivare l'adesione al sistema complementare, anche attraverso lo strumento fiscale.

Il lungo e faticoso processo di riforma del sistema previdenziale italiano ha preso avvio negli anni Novanta. In quegli anni, caratterizzati da un livello di debito pubblico molto elevato, si prese atto della necessità di ridurre l'entità delle prestazioni previdenziali erogate dallo Stato, mantenendo al tempo stesso adeguati livelli di copertura previdenziale e di entrate fiscali.

Lo scopo dei provvedimenti normativi di riforma succedutisi nel tempo³ è consistito:

1. nella razionalizzazione del sistema pensionistico pubblico, così da ridurre il ruolo di erogatore pressoché unico di prestazioni previdenziali,
2. nello sviluppo di un sistema di previdenza integrativo rappresentato in *primis* dai fondi pensione.

Relativamente a tale secondo obiettivo, con il D.Lvo n. 124/1993⁴, recante «Disciplina delle forme pensionistiche complementari», il nostro Paese, seppur con un ritardo ventennale rispetto agli Stati Uniti e ad alcuni partner europei, ha provveduto ad adeguarsi alla situazione esistente nella generalità dei Paesi industrializzati

* Università di Roma «La Sapienza».

¹ Ad es. il Belgio, la Gran Bretagna e l'Italia.

² Ad es. la Germania e la Francia.

³ Cfr. D.Lvo n. 503/1992 (in G.U. 30 dicembre 1992, n. 305), meglio noto come «Riforma Amato» e la L. n. 335/1995 (in: G.U., 16 agosto 1995, n. 190) c.d. «Riforma Dini».

⁴ G.U., 27 aprile 1993, n. 40.

istituendo e disciplinando in maniera organica i fondi pensione⁵. Il trattamento fiscale ivi stabilito, ritenuto dalle parti sociali penalizzante, ha determinato il mancato decollo del sistema pensionistico complementare, negli anni immediatamente successivi alla riforma. Tale sistema fiscale è stato perciò oggetto di più integrazioni e modifiche aventi lo scopo di incentivare l'adesione ai fondi pensione.

Nei successivi paragrafi due e tre, pertanto, analizzeremo l'evoluzione della disciplina fiscale in materia, anche alla luce dell'importanza fondamentale che ha assunto con l'evolversi dell'UEM, nell'ottica dell'esercizio delle libertà fondamentali stabilite nel Trattato.

La disciplina dell'organizzazione e delle modalità di finanziamento dei regimi pensionistici è lasciata alla competenza dei singoli Stati membri, in coerenza con il principio di sussidiarietà, stabilito dall'art. 5 del Trattato CEE. Nonostante vi siano profonde differenze, tutti i sistemi pensionistici nazionali, si articolano in tre pilastri:

1. regime previdenziale pubblico di base (primo pilastro), al quale è obbligatorio partecipare;
2. regimi aziendali o professionali o EPAP⁶ (secondo pilastro), collegati ad una determinata occupazione o professione;
3. regimi individuali (terzo pilastro) consistenti in contratti conclusi da privati con imprese di assicurazione o altre istituzioni finanziarie quali le banche⁷.

Pur nel rispetto del predetto principio di sussidiarietà, l'Unione europea ha emanato alcune disposizioni normative relativamente a tali pilastri⁸.

⁵ In realtà, già precedentemente, esistevano schemi previdenziali di natura privatistica e fondi pensione interni (costituiti come patrimonio separato o di destinazione nell'ambito del patrimonio dell'impresa, attraverso l'accantonamento a bilancio di un apposito fondo secondo lo schema *ex art.* 2117 c.c.) ed esterni. Si trattava tuttavia di situazioni marginali, interessanti specifiche categorie di lavoratori (bancari e assicurativi) o singole aziende. Peraltro anche tali forme fruivano di un regime fiscale favorevole. Con il D.Lvo n. 124/1993, invece, gli schemi previdenziali di natura privatistica hanno assunto un ruolo complementare rispetto al sistema pensionistico pubblico, per la tutela degli interessi garantiti dall'art. 38, 2° comma, Cost.; ruolo riconosciuto, anche, nelle successive pronunce della Corte Cost. del 25 maggio e del 13 luglio 2000.

⁶ Enti pensionistici aziendali e professionali (o *Institutions for Occupational Retirement Provision*, IORP). Intesi come «enti, operanti secondo il principio della capitalizzazione, distinti da qualsiasi impresa promotrice o associazione di categoria, costituito al solo fine di erogare prestazioni pensionistiche in relazione ad un'attività lavorativa sulla base di un accordo o di un contratto stipulato individualmente o collettivamente tra datore di lavoro e lavoratore, o i loro rispettivi rappresentanti, o tra l'ente pensionistico ed il singolo lavoratore autonomo o subordinato» (art. 6 Dir. 2003/41/CE, in G.U.C.E., 23 settembre 2003, n. L 235). Sono, quindi, esclusi gli enti che operano secondo la logica della ripartizione, quelli che gestiscono schemi pensionistici obbligatori già disciplinati dalla normativa comunitaria e le mere riserve contabili.

⁷ Le banche offrono schemi previdenziali personali in diversi Paesi tra i quali il Belgio, ove il lavoratore può aderire ad un conto individuale di risparmio offerto da una banca. Per beneficiare di agevolazioni fiscali tali schemi previdenziali, tuttavia, devono rispettare alcune condizioni stabilite dalla legge. In tal caso i benefici corrisposti al risparmiatore sono tassati con un'aliquota moderata. Analoga situazione si verifica negli Stati Uniti, dove il lavoratore può aderire ad un *Individual Retirement Account* (IRA). Esistono vari tipi di IRA ma il modello base prevede dei limiti all'ammontare dei versamenti che ciascun individuo può effettuare annualmente. I contributi versati a tale schema sono deducibili esclusivamente per quei soggetti che non partecipano ad uno schema aziendale o che, pur partecipandovi, sono soggetti ad alcune linee guida.

⁸ Per quanto riguarda il primo pilastro, il Regolamento CEE 1408/71 (in G.U.C.E., 5 luglio 1971, n. L 149, p. 2-50) – come modificato e aggiornato con il Regolamento CE n. 1399/99 (in: G.U.C.E. 30 giugno 1999 n. L 164, p. 1-9), oggi in corso di revisione – ha dettato una disciplina di coordinamento dei diversi regimi nazionali al fine di evitare duplici versamenti di contributi da parte di lavoratori migranti e, al contempo, di garantire a questi ultimi le prestazioni pensionistiche maturate nell'ambito dell'Unione europea.

Per quanto riguarda il secondo pilastro, ci riferiamo alla Dir. 98/49/CE (in G.U.C.E., 25 luglio 1998, n. L 209) per la salvaguardia delle pensioni integrative dei lavoratori subordinati e autonomi che si spostano all'interno dell'U.E. e alla Dir. 2003/41/CE sugli EPAP. Per una sintesi del contenuto di tale atto cfr. paragrafo 5.

Il terzo pilastro, e in particolare le imprese di assicurazione vita, sono regolate dalla Dir. 79/267/CEE (in G.U.C.E., 13 marzo 1979, n. L 063, p. 1-18) e dalla Dir. 90/619/CEE (in G.U.C.E., 29 novembre 1990, n. L 330, p. 50-61) poi modificate dalla Dir. 92/96/CEE (in G.U.C.E. 9 dicembre 1992 n. L 360, p. 1-27). Tali direttive hanno disciplinato rispettivamente il diritto di stabilimento, la libera prestazione di servizi e l'*home country control*.

A tutt'oggi, però, non esiste una legislazione comunitaria sulla tassazione dei regimi pensionistici.

Di seguito, nei paragrafi 4 e 5, analizzeremo il trattamento fiscale dei fondi pensione (secondo pilastro) di alcuni importanti Paesi dell'Unione europea e le iniziative adottate dalla Comunità europea per superare le difficoltà poste dall'eterogeneità fiscale.

2. La riforma del regime fiscale dei fondi pensione

Il D.Lvo n. 124/1993, oltre a fissare i principi base della disciplina dei fondi pensione⁹, stabiliva il seguente regime fiscale:

- i versamenti dei lavoratori erano deducibili dal reddito solo fino ad un massimo di Lit. 2,5 milioni (pari a euro 1.291,14)¹⁰;
- i versamenti dei datori di lavoro non concorrevano alla formazione del reddito del lavoratore ed erano ammessi in deduzione dal reddito d'impresa nel limite del 50% della quota di Tfr destinata in un anno al fondo pensione;
- per ogni versamento ricevuto, il fondo pensione era soggetto ad un'imposta di ingresso del 15%;
- la rendite e capitali corrisposti dal fondo ai partecipanti erano soggetti alla disciplina vigente *pre* D. L.vo n. 124/1993;
- il fondo soggiaceva ad una tassazione patrimoniale annuale con aliquota allo 0,125%.

Tale disciplina penalizzante è stata uno dei motivi che hanno ostacolato l'adesione alle forme di previdenza complementare e pertanto, nel 1995, il Governo Dini ha proceduto alla sua modifica stabilendo:

- la deducibilità dal reddito per i contributi versati dai lavoratori dipendenti e dai datori di lavoro fino al 2% della retribuzione annua complessiva del lavoratore, con un massimo di 2,5 milioni annui¹¹ (pari a euro 1.291,14), mentre per i contributi versati dai lavoratori autonomi, liberi professionisti e soci lavorativi delle cooperative, la deducibilità fino al 6%, con un massimo di 5 milioni annui (pari a euro 2.582,28);
- la cancellazione del prelievo del 15% sui versamenti al fondo pensione;
- la soggezione dei redditi di capitale e dei redditi diversi ad una ritenuta a titolo di imposta;
- la tassazione del fondo in misura fissa pari a 5 milioni (corrispondente a euro 2.582,28) per i primi dieci anni e pari a 10 milioni (corrispondente a euro 5.164,57) per i successivi;

⁹ In estrema sintesi: volontarietà dell'adesione; contrattazione o iniziativa collettiva anche unilaterale dei lavoratori; capitalizzazione del risparmio; autonomia regolamentare; distinzione tra funzioni amministrative, compiti gestionali e funzioni di controllo; partecipazione paritetica degli interessati agli organi dei fondi pensione; creazione di un'apposita commissione di vigilanza sui fondi pensione, la COVIP.

¹⁰ Dal 1994 tale massimo era stato elevato a Lit. 3 milioni (pari a euro 1.549,37) nel caso in cui un importo pari ad almeno Lit. 500.000 (pari a euro 258,23) fosse destinato al fondo pensione.

¹¹ A condizione che una quota parte del Tfr non inferiore al contributo versato fosse destinata al fondo pensione. La quota di Tfr destinata al fondo godeva della piena deducibilità fiscale in capo al datore. I contributi del datore di lavoro non concorrevano alla formazione del reddito imponibile del dipendente a vantaggio di cui sono stati versati.

- la tassazione separata delle somme corrisposte a titolo di capitale unico;
- la tassazione delle somme percepite a titolo di rendita che entrano a far parte del reddito Irpef solo per 87,5% dell'ammontare erogato.

Nel 2000, con lo scopo incentivare ulteriormente lo sviluppo dei fondi pensione anche attraverso l'eliminazione delle diversità prima esistenti con altri strumenti affini (quali ad es. contratti di assicurazione sulla vita), è stato nuovamente riformato il regime fiscale della previdenza complementare. Il D.Lvo n. 47/2000¹², poi modificato e integrato dal D.Lvo n. 168/2001¹³ ha, inoltre, introdotto forme pensionistiche individuali¹⁴ armonizzando il regime tributario applicato a tutti gli strumenti rientranti nella disciplina del D.Lvo n. 124/1993¹⁵.

3. Caratteristiche della disciplina vigente

Esistono diversi sistemi di tassazione dei fondi pensioni basati sulle tre diverse fasi della vita del fondo pensione: contribuzione, gestione delle risorse ed erogazione.

Tradizionalmente si usa distinguere tra:

- Schemi di tipo EET caratterizzati dall'esonazione dall'imposizione dei contributi e del reddito del fondo e dalla tassazione delle prestazioni erogate;
- Schemi di tipo ETT caratterizzati dall'esonazione dall'imposizione dei contributi e dalla tassazione del reddito del fondo e delle prestazioni erogate;
- Schemi di tipo TEE caratterizzati dalla tassazione dei contributi e dall'esonazione di reddito del fondo e delle prestazioni.

Lo schema adottato in Italia, quale risulta dalle modifiche del 2000 e del 2001, viene definito dalla COVIP uno schema «ETT di tipo ibrido»¹⁶, in quanto caratterizzato dalla detassazione dei contributi versati, unitamente alla tassazione delle prestazioni pensionistiche erogate e dei rendimenti finanziari prodotti dal fondo; il tutto congegnato in modo tale da eliminare doppie imposizioni¹⁷.

Analizziamo più approfonditamente tale schema.

¹² In G.U., 9 marzo 2000, n. 57.

¹³ In G.U., 11 maggio 2000, n. 108.

¹⁴ Tali forme possono realizzarsi attraverso l'adesione a fondi aperti offerti dagli intermediari abilitati tra i quali le banche (cfr. nota 19) o mediante contratti di assicurazione sulla vita. Destinatari di tali forme possono essere esclusivamente i soggetti non titolari di redditi da lavoro o d'impresa e quelli per i quali non siano state poste in essere fonti istitutive di fondi negoziali.

¹⁵ Il 28 dicembre 2001 il Governo ha presentato alla Camera dei deputati il D.d.L. portante «Delega al Governo in materia previdenziale, misure di sostegno alla previdenza complementare e all'occupazione stabile e riordino degli enti di previdenza e assistenza obbligatoria». La Camera ha approvato il testo con importanti modifiche (C. 2145) il 27 febbraio 2003. Il 4 marzo 2003 il testo è stato trasmesso al Senato (S. 2058). Il D.d.L. delega prevede la ridefinizione della disciplina fiscale della previdenza complementare in modo da incentivare l'adesione dei lavoratori alla stessa.

¹⁶ Cfr. COVIP, Relazione, 2000, p. 25.

¹⁷ Dal D.d.L. delega per la riforma del sistema previdenziale emerge la volontà del legislatore di riformare il sistema di tassazione delle forme di previdenza complementare, informandolo al modello EET. Tale scelta, allineerebbe l'Italia alla maggioranza degli altri Stati membri e risponderebbe alle sollecitazioni della Commissione europea.

3.1 La tassazione dei contributi

Il D.Lvo n. 47/2000 ha profondamente innovato la disciplina fiscale dei contributi e dei premi versati alle forme pensionistiche complementari.

Innanzitutto ha eliminato la distinzione tra categorie di lavoratori, introdotta dalla riforma Dini relativamente alla deduzione dal reddito complessivo delle somme versate a titolo di premio o contributo alle forme pensionistiche complementari. Di conseguenza, attualmente, ogni soggetto titolare di un reddito imponibile può usufruire delle deducibilità dei versamenti effettuati a pensione chiusi¹⁸ o aperti¹⁹.

Il limite di tale deduzione, comprensiva dei contributi e dei premi versati dal lavoratore e dal datore di lavoro a tutte le forme pensionistiche complementari²⁰ cui il primo aderisce, è stato aumentato fino al 12% del reddito complessivo nel limite massimo di Lit. 10 mil. (pari a euro 5.164,57)²¹. Tuttavia, per i redditi da lavoro dipendente²², la deduzione, subordinata alla destinazione ad una forma pensionistica collettiva di una quota del TFR, opera limitatamente ad una somma complessivamente non superiore al doppio della quota di TFR (sempre compresa entro i limiti massimi del 12% del reddito complessivo e di Lit. 10 mil. o euro 5.164,57). Tale condizione, però, opera solo se in concreto è stato istituito un fondo pensione negoziale o vi è stata l'adesione ad un fondo aperto su base contrattuale collettiva. In caso contrario, valgono solo i limiti ordinari del 12% e di Lit. 10 mil. (pari a euro 5.164,57). Ulteriori deroghe al vincolo di destinazione del TFR sono previste per:

- «i vecchi iscritti ai vecchi fondi²³»;
- il caso in cui fonte istitutiva del fondo siano esclusivamente accordi tra i lavoratori;
- il caso in cui il fondo pensione non operi dopo due anni dalla data di istituzione.

¹⁸ Si tratta di fondi offerti e istituiti da un datore di lavoro ai propri dipendenti, oppure, nell'ambito di processi di contrattazione collettiva, a tutti gli appartenenti ad una data categoria professionale.

¹⁹ Si tratta di fondi offerti alla generalità degli individui da intermediari finanziari abilitati (banche, SIM, SGR e compagnie assicurative). È importante sottolineare che la legge non consente, in un primo momento, al lavoratore di scegliere se aderire al fondo negoziale costituito o ad un fondo aperto; per aderire a quest'ultimo è necessario che non esista alcun fondo negoziale per quel lavoratore o che, pur esistendo il fondo *ad hoc*, il lavoratore non possieda i requisiti per aderirvi. Solo nel caso in cui vengano meno i requisiti di partecipazione alla forma pensionistica negoziale, ossia il lavoratore cambi attività o impresa, il lavoratore può scegliere tra un fondo pensione aperto o chiuso.

²⁰ Compresa le quote accantonate dal datore di lavoro «ai fondi interni del personale dipendente» (a condizione che tali fondi siano istituiti ai sensi dell'art. 2117 c.c. e siano costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti) e i contributi versati ai fondi pensione eccedenti il massimale contributivo di cui all'art. 2 della L. n. 335/1995, nonché dei contributi versati alle forme pensionistiche individuali.

²¹ Il disegno di legge delega in materia previdenziale prevede la ridefinizione di tali limiti in modo da ampliare la deducibilità fiscale della contribuzione ai fondi pensione, anche con la previsione di meccanismi di rivalutazione e salvaguardia dei livelli contributivi dei fondi preesistenti.

²² Il disposto si applica anche ai dipendenti pubblici che hanno optato per la trasformazione dell'indennità di fine rapporto in TFR e ai titolari di redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente per i quali è previsto il TFR ed è istituita una forma pensionistica collettiva.

²³ Soggetti iscritti al 28 aprile 1993 (data di entrata in vigore del D.Lvo n. 124/1993) alle forme pensionistiche preesistenti istituite il 15 novembre 1992 (data di entrata in vigore della L. n. 421/1992), compresi coloro i quali hanno successivamente trasferito la propria posizione ad altro fondo pensione. Tali soggetti godono per cinque anni dalla data di entrata in vigore del D.Lvo n. 47/2000 di un regime transitorio per il quale, dal punto di vista della deducibilità, sottostanno al limite del 12% del reddito totale, mentre il limite assoluto di Lit. 10 mil. (pari a euro 5.164,57) è maggiorato della differenza tra i contributi effettivamente versati nel 1999 e il limite di Lit. 10 mil. (pari a euro 5.164,57).

Per i datori di lavoro, l'importo dei contributi versati alle forme di previdenza complementare e la quota annuale di TFR destinata al fondo pensione costituiscono costi integralmente deducibili dal reddito d'impresa.

Un'altra importante novità introdotta con il D.Lvo n. 47/2000 riguarda il trattamento fiscale delle somme versate alle forme di previdenza complementare per le persone fiscalmente a carico. Anche tali somme sono deducibili dal reddito, sia della persona a carico (entro il limite di Lit. 10 mil.²⁴, pari a euro 5.164,57) e comunque fino alla capienza del reddito complessivo) sia, all'esaurimento del predetto reddito, da quello di colui al quale il soggetto è a carico, fermi restando i rispettivi limiti del 12% e di Lit. 10 mil. (pari a euro 5.164,57). Inoltre, nell'ipotesi in cui i titolari di reddito da lavoro dipendente effettuino versamenti per familiari a carico, e solo relativamente a questi importi, non opera il vincolo di destinazione del TFR.

La quota di contributi non dedotti in base alle precedenti disposizioni è detassata in fase di erogazione delle prestazioni in modo da evitare doppie imposizioni.

3.2 Il regime fiscale delle varie forme pensionistiche complementari

Il regime fiscale delle forme pensionistiche complementari è stato modificato in modo da uniformarlo a quello degli OICR.

In particolare l'imposta sostitutiva fissa di Lit. 5 mil. (pari a euro 2.582,28) per i primi cinque anni di vita del fondo o di Lit. 10 mil. (pari a euro 5.164,57) per gli anni successivi, è stata trasformata in un'altra, disciplinata negli artt. 14 e ss. del D.Lvo n. 124/1993 riguardanti in particolare:

- i fondi pensione in regime di contribuzione definita²⁵;
- i fondi pensione in regime di prestazioni definite²⁶ e i contratti di assicurazione di cui all'art. 9 *ter* D.Lvo n. 124/1993;
- i fondi pensione che detengono immobili;
- i «vecchi»²⁷ fondi pensione.

I fondi pensione in regime di contribuzione definita sono soggetti ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi in misura dell'11% del risultato netto di ciascun periodo d'imposta.

Tale risultato netto si ottiene sottraendo dal valore del patrimonio del fondo alla fine del periodo d'imposta, il valore del patrimonio all'inizio dello stesso periodo, e si calcola secondo lo schema riportato di seguito:

²⁴ Non si applica il limite del 12%.

²⁵ Sono tali i fondi pensione in cui sono determinati *ab origine* i contributi che lavoratore e datore di lavoro si impegnano a versare. Le somme così raccolte sono investite da gestori esterni quali le banche. Le prestazioni che l'aderente riceve al pensionamento sotto forma di rendita vitalizia o in un unico capitale, dipendono da quanto versato e dal rendimento degli investimenti effettuati con tale somma (gestione pura). In tal caso, dunque, il rischio di una eventuale performance negativa del portafoglio del fondo grava sul lavoratore, mentre il datore di lavoro si limita a versare i contributi pattuiti e nulla più. Per limitare i rischi a carico dei lavoratori, accanto a tale modello è stato previsto il modello a gestione garantita, con garanzia di restituzione del capitale o con la corresponsione di un rendimento minimo.

²⁶ Sono tali i fondi pensione in cui sono determinati *ab origine* i benefici che il datore di lavoro si impegna a corrispondere al lavoratore al momento del pensionamento; matematicamente vengono determinati i contributi e gli investimenti affinché, tenuto conto delle aspettative sui tassi d'interesse e sulla vita media di un individuo, il datore sia poi in grado di adempiere al proprio impegno. In questo caso il rischio finanziario grava sul datore di lavoro. Non a caso la gestione di tali fondi può essere affidata esclusivamente a compagnie d'assicurazione.

²⁷ Fondi istituiti precedentemente alla data di entrata in vigore della L. n. 421/1992.

Tabella 1

Il risultato netto è uguale a	
+	-
Valore patrimonio a fine periodo (al lordo di imposta sostitutiva)	Valore patrimonio ad inizio periodo (al lordo di imposta sostitutiva)
Riscatti ed anticipazioni	Redditi soggetti a ritenuta
Trasferimenti ad altri fondi	Trasferimento da altri fondi
Prestazioni previdenziali erogate	Contributi versati
	Redditi esenti o non soggetti ad imposta
	Proventi di OICR soggetti ad imposta sostitutiva

In questo modo sono tassati esclusivamente i risultati della gestione del patrimonio mobiliare del fondo e si evitano doppie imposizioni.

In analogia a quanto previsto per i fondi comuni di investimento, nel caso in cui il risultato netto abbia un valore negativo, lo stesso è computato in diminuzione del risultato della gestione dei periodi d'imposta successivi, per l'importo che trova in essi capienza²⁸. Inoltre, se il fondo pensione si scioglie nel momento in cui presenta un risultato di gestione negativo, la nuova forma pensionistica cui l'iscritto trasferisce la propria posizione può portare in diminuzione i risultati negativi dell'altro fondo dal risultato netto della propria gestione (relativo ai periodi d'imposta successivi) o dal risultato netto determinato con riferimento al singolo partecipante.

I redditi di capitale percepiti dai fondi pensione non sono tassati, tranne che in alcune ipotesi espressamente previste dalla legge, per le quali è prevista la ritenuta alla fonte. In questi ultimi casi le ritenute si considerano a titolo d'imposta.

Non si applicano ai fondi pensione:

- la ritenuta sugli interessi e proventi di conti correnti bancari e postali;
- la ritenuta prevista sui proventi delle operazioni di prestito titoli e di pronti contro termine;
- la ritenuta prevista sui proventi derivanti dagli investimenti in OICR esteri armonizzati collocati in Italia²⁹.
- l'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi (pari al del 12,50%) sugli interessi e altri proventi delle obbligazioni e titoli similari di cui all'art. 2, 1° co., D.Lvo

²⁸ Oppure è utilizzato in diminuzione delle altre linee di investimento eventualmente gestite dal fondo, a partire dallo stesso periodo d'imposta in cui si è verificato il risultato negativo.

²⁹ In caso di OICR non collocati in Italia i proventi di questi concorrono alla formazione del risultato netto di gestione come secondo la Tabella 1.

n. 239/1996, nonché sugli interessi e altri proventi delle obbligazioni e titoli simili di cui all'art. 31 del D.P.R. n. 601/1973;

– la ritenuta sugli utili distribuiti da società ed enti soggetti all'IRPEG di cui all'art. 27, 3° co., D.P.R. n. 600/1973.

I fondi pensione, invece, sono soggetti passivi dell'imposta del 27% per i proventi dei titoli obbligazionari e simili emessi da soggetti non residenti e con scadenza inferiore a 18 mesi di cui all'art. 2, 1° *quater* co., D.L.vo n. 239/1996.

I redditi da capitale che non concorrono a formare il risultato della gestione, sui quali non è stata applicata la ritenuta a titolo d'imposta (o l'imposta sostitutiva), sono soggetti ad un'imposta sostitutiva con la stessa aliquota della ritenuta o dell'imposta sostitutiva.

Infine, le operazioni attinenti alla vita del fondo (ossia costituzione, trasformazione, scorporo e concentrazione) sono soggette ad imposta di registro e ad imposta catastale e ipotecaria in misura fissa.

Anche i fondi pensione in regime di prestazioni definite e i contratti di assicurazione sulla vita di cui all'art. 9 *ter* sono soggetti ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura dell'11% del risultato netto di gestione maturato in ciascun periodo d'imposta.

La gestione di detti fondi pensione può essere affidata esclusivamente alle compagnie assicurative. In conseguenza di ciò, presupponendo che l'iscritto opti per la liquidazione della prestazione attraverso una rendita vitalizia, la legge ha previsto che il risultato netto si determini sottraendo dal valore attuale della rendita in via di costituzione (calcolato al termine di ciascun anno solare e diminuito dei premi versati nell'anno) il valore attuale della medesima rendita ad inizio dell'anno³⁰. L'incremento del valore attuale, che si ottiene come differenza tra le due grandezze, costituisce la base imponibile di riferimento.

Anche in questo caso è prevista la possibilità di detrarre dai risultati dei periodi d'imposta successivi l'eventuale decremento del valore attuale senza limiti temporali.

Infine, anche ai fondi pensione a prestazioni definite si applicano le disposizioni relative alle modalità di pagamento dell'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi ed all'imposte di registro, catastali e ipotecarie.

Viceversa, i fondi pensione che, alla data del 28 aprile 1993, avevano il loro patrimonio investito in beni immobili³¹, fino a quando non siano adeguati alle disposizioni di cui all'art. 6 dello stesso D.L.vo n. 124/1993, soggiacciono ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura dello 0,50% del patrimonio detenuto in immobi-

³⁰ Il valore attuale di una somma di denaro dipende dal tasso di interesse applicato a detta somma e dall'elemento temporale. Trascurando quest'ultimo elemento, è interessante sottolineare che le imprese di assicurazione determinano il tasso d'interesse applicato e quindi il rendimento della gestione solo in occasione della ricorrenza annuale delle polizze. Tale giorno non necessariamente, anzi quasi mai, coincide con il termine dell'anno solare cosicché le imprese di assicurazione al termine dell'anno solare potranno calcolare solo approssimativamente il valore attuale. In pratica le imprese di assicurazione per determinare il risultato netto sottraggono al valore attuale della rendita calcolato alla data della ricorrenza annuale della polizza, il valore attuale calcolato alla data della precedente ricorrenza annuale.

³¹ Il patrimonio investito in immobili si determina, in base ad apposita contabilità separata, secondo i criteri stabiliti dal D.L.vo n. 58/1998 per i fondi comuni d'investimento immobiliare ed è calcolato come media annua dei valori risultanti dai prospetti periodici citati nel predetto decreto.

li. In più, sul patrimonio riferibile al valore degli immobili per i quali il fondo pensione ha optato per la libera determinazione dei canoni di locazione, l'imposta sostitutiva ha un valore del 2%³².

In ogni caso, per la parte di patrimonio diversa da quella investita in immobili, anche tali fondi sono tenuti al pagamento dell'imposta sostitutiva dell'11% sul risultato netto maturato in ciascun periodo d'imposta.

Ai «vecchi» fondi pensione si applica, a seconda della diversa tipologia degli stessi, il medesimo regime tributario previsto per i fondi di nuova istituzione³³.

Un'eccezione alla sostanziale omogeneità di regime tributario tra fondi di vecchia e nuova istituzione è stabilita per le vecchie forme pensionistiche complementari in regime di prestazioni definite, gestite secondo il sistema tecnico-finanziario della ripartizione e costituite in conti individuali dei singoli dipendenti. Tali forme pensionistiche soggiacciono ad un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi in misura dell'11%. Tale percentuale va applicata sulla differenza, determinata alla data di accesso alla prestazione, tra il valore attuale della rendita e i contributi versati. Nel caso in cui tale criterio di tassazione non risulti applicabile, il fondo non è sottoposto ad alcuna imposta sostitutiva e di conseguenza le prestazioni sono tassate per il loro intero ammontare.

Nel caso in cui i vecchi fondi pensione siano costituiti nell'ambito del patrimonio di società o enti, l'imposta sostitutiva è corrisposta dalla società o ente nell'ambito del cui patrimonio il fondo è costituito³⁴.

3.3 La tassazione delle prestazioni

Le prestazioni erogate dalle forme pensionistiche complementari sono redditi assimilati ai redditi da lavoro dipendente (art. 61 TUIR), e come tali sono tassate.

Il nuovo regime di tassazione è congegnato in modo tale da escludere dal prelievo le quote di reddito che hanno già subito una tassazione. Inoltre, il regime è differenziato a seconda della tipologia delle prestazioni erogate dal fondo: in forma di rendita o in forma di capitale.

Dal disposto legislativo emerge una preferenza per le prestazioni in forma di rendita periodica in quanto forma tipica dei prodotti previdenziali e ritenuta più adeguata a soddisfare il fine ultimo delle forme pensionistiche complementari³⁵.

³² Tale imposta sostitutiva è applicata in luogo dell'IRPEG.

³³ Alle forme pensionistiche gestite secondo il sistema della capitalizzazione, si applica il regime tributario dei fondi pensione in regime di contribuzione definita. Alle forme pensionistiche complementari gestite secondo convenzioni con imprese di assicurazione si applica il regime tributario dei fondi pensione in regime di prestazioni definite.

³⁴ Il disegno di legge delega in materia previdenziale prevede la ridefinizione della tassazione dei rendimenti delle attività delle forme pensionistiche in modo da renderne più favorevole il trattamento in ragione della finalità pensionistica. Giova, a tale proposito, rilevare che la sopra citata previsione trova riscontro anche nella legge delega in materia fiscale L. n. 80/2003 (in G.U., 18 aprile 2003, n. 91). In particolare, per quanto riguarda il regime fiscale sostitutivo per i redditi di natura finanziaria, tale legge delega prevede l'omogeneizzazione dell'imposizione su tutti i redditi di natura finanziaria, la convergenza del regime fiscale sostitutivo su quello proprio dei titoli del debito pubblico e l'imposizione del risparmio affidato in gestione agli investitori istituzionali sulla base del principio di cassa e di compensazione.

³⁵ Il D.d.L. delega in materia previdenziale prevede il superamento della penalizzazione per coloro che scelgono la liquidazione in forma di capitale.

Infatti, il legislatore ha previsto un limite percentuale, pari al 50% dell'importo maturato, per la liquidazione della prestazione pensionistica in forma di capitale³⁶.

La rendita periodica erogata da una forma di previdenza complementare viene sommata agli altri redditi del beneficiario e su tale valore sono applicate le aliquote impositive vigenti nel periodo d'imposta considerato. Tuttavia, per evitare doppie imposizioni, le prestazioni ricevute dal lavoratore si assumono al netto dei redditi già assoggettati ad imposta e di quelli derivanti dai rendimenti delle prestazioni pensionistiche, se determinabili³⁷.

Il capitale erogato a titolo di prestazione finale da uno strumento di previdenza complementare è invece assoggettato a tassazione separata *ex artt.* 19 e 20 TUIR. Al momento della liquidazione, il fondo effettua una prima tassazione a titolo d'acconto³⁸. Tale tassazione, tuttavia, è solamente provvisoria: in un secondo momento gli uffici finanziari provvedono a calcolare l'imposta definitiva applicando l'aliquota media di tassazione del lavoratore relativa ai cinque anni precedenti a quello in cui è sorto il diritto alla prestazione. Alla fine di tale operazione il lavoratore si troverà nella situazione di dover corrispondere una maggiorazione dell'imposta oppure di dover ottenere un rimborso dagli uffici finanziari pari alla maggior somma versata.

Lo scomputo dal reddito di riferimento, dei redditi già assoggettati ad imposta può essere effettuato se:

- la prestazione in forma di capitale non è superiore ad un terzo dell'importo complessivamente maturato alla data di accesso alla prestazione;
- la prestazione pensionistica residua spettante in forma periodica ha un importo inferiore al 50% dell'assegno sociale.

Nel caso in cui non sussistano le predette condizioni, la base imponibile è determinata al lordo delle somme già assoggettate ad imposizione.

4. Il regime fiscale dei fondi pensione in Europa

Abbiamo già introdotto la classificazione usata per distinguere i diversi sistemi di tassazione dei fondi pensione. Come evidenziato dalla tabella di seguito riportata, la maggioranza dei Stati membri dell'Unione europea utilizza il sistema EET; solo tre Paesi (Italia, Danimarca e Svezia) usano il sistema EET, e due (Germania³⁹ e Lussemburgo) utilizzano lo schema di tipo TEE.

³⁶ Salva l'ipotesi di rendita inferiore al 50% dell'assegno sociale.

³⁷ Si detraggono dalle prestazioni erogate: i redditi già assoggettati ad imposta sostitutiva dell'11%, i redditi soggetti a ritenuta o ad imposta di sostituzione in fase di accumulazione dei contributi e di gestione; i redditi di capitale derivanti dai rendimenti dell'ammontare della posizione individuale; l'ammontare corrispondente ai contributi non dedotti; i redditi comunque esenti da imposizione.

³⁸ Il capitale è assoggettato ad imposta mediante l'applicazione di un'aliquota determinata con gli stessi criteri previsti dall'art. 17 TUIR, assumendo il numero di anni e le frazioni di anni di effettiva contribuzione e l'importo imponibile della prestazione al netto dei redditi già soggetti ad imposta. Determinato il reddito di riferimento in base al predetto meccanismo, su di esso sono applicate le aliquote e gli scaglioni vigenti nell'anno in cui è sorto il diritto alla prestazione.

³⁹ La Germania utilizza sia il sistema EET che TEE.

Tabella 2⁴⁰

	EET	ETT	TEE
Belgio	X		
Danimarca		X	
Germania	X		X
Grecia	X		
Spagna	X		
Francia	X		
Italia		X	
Irlanda	X		
Lussemburgo			X
Paesi Bassi	X		
Austria	X		
Portogallo	X		
Finlandia	X		
Svezia		X	
Regno Unito	X		

Quasi tutti gli Stati consentono, dunque, la deducibilità fiscale dei contributi versati, ma le condizioni per usufruire di tale deducibilità e l'importo massimo variano notevolmente da uno Stato all'altro; altrettanto vale per le prestazioni pensionistiche erogate.

Prima di approfondire i problemi derivanti da tali eterogeneità e le proposte comunitarie per superarli, analizziamo in particolare il regime fiscale dei fondi pensione di alcuni Stati membri.

4.1 Il sistema tedesco

La Germania, culla del «*welfare state*» introdotto da *Bismark* nel lontano 1883, non ha ancora sviluppato un capillare sistema di previdenza complementare.

La disciplina dei fondi pensione, introdotta dall'*Occupational Pension Act* del 1974, è stata riformata nell'aprile 1999 con l'introduzione dei fondi pensione a capitalizzazione e nel 2001⁴¹ con l'introduzione di incentivi fiscali per la previdenza integrativa privata e aziendale. Peraltro il pacchetto «Agenda 2010» approvato in via definitiva il 19 dicembre 2003 prevede già la necessità di aggiustamento e di adeguamento della riforma pensionistica del 2001.

⁴⁰ Cfr. COM(2000) 507 p. 7.

⁴¹ Riforma RIESTER in vigore dal 1° gennaio 2002.

Attualmente si distinguono cinque diversi veicoli per i piani previdenziali riconducibili al secondo pilastro:

1. Piani a promessa diretta (*Direktzusagen*)⁴² assimilabili a fondi a contribuzione definita. La contribuzione è a carico esclusivo del datore di lavoro, il quale si impegna a corrispondere ai propri dipendenti un trattamento pensionistico determinato⁴³ al termine di un periodo convenuto. Tale trattamento è pagato direttamente dai fondi della compagnia; a tal fine viene costituita un'apposita riserva nel bilancio della stessa. Non essendo prevista una gestione separata da quella dell'impresa, tali piani possono essere usati dal datore di lavoro per autofinanziare l'impresa stessa e, in ogni caso, non soggiacciono a limiti relativamente all'investimento. Per tale motivo è obbligatoria un'assicurazione contro l'insolvenza del datore di lavoro⁴⁴.
2. Casse di mutuo soccorso (*Unterstützungskassen*): si tratta di fondi aventi diverse connotazioni giuridiche, gestiti al di fuori del bilancio di impresa. Anche in questo caso è il datore di lavoro a versare i contributi. Il denaro raccolto può essere liberamente investito. Il livello delle prestazioni dipende dalle scelte del datore di lavoro e dalle disponibilità del fondo stesso. Anche in questo caso è obbligatoria un'assicurazione contro l'insolvenza⁴⁵.
3. Assicurazioni delle pensioni del personale (*Pensionskassen*): sono enti autonomi rispetto all'impresa o alle imprese che li costituiscono. I contributi generalmente sono a carico dei lavoratori e dei datori di lavoro. I lavoratori acquisiscono un vero e proprio diritto, protetto *ex lege*, ai benefici pensionistici; pertanto tali fondi sono costruiti come schemi a prestazioni definite. Ai sensi di legge, tali fondi sono assimilati alle assicurazioni dirette e soggiacciono alla medesima regolamentazione.
4. Assicurazioni dirette (*Direktversicherung*)⁴⁶: si tratta di assicurazioni collettive stipulate dal datore di lavoro a favore dei propri dipendenti, i quali hanno l'opzione di pagare premi aggiuntivi. Tali forme pensionistiche complementari sono soggette alla normativa delle assicurazioni.
5. Fondi pensione (*Pensions fonds*) introdotti dalla Riforma RIESTER, sul modello degli altri Paesi europei. Si tratta di un'entità giuridica indipendente che garantisce agli aderenti il diritto ai benefici.

La distinzione suaccennata tra i diversi schemi previdenziali ha rilevanza a fini fiscali.

I contributi versati ai piani a promessa diretta riducono i profitti d'impresa soggetti a tassazione. Le tasse diventano esigibili solo quando le riserve sono distribuite. Tuttavia l'erogazione delle prestazioni è considerata, per l'impresa, una spesa che compensa perfettamente l'aumento di profitto dovuto alla distribuzione delle riserve. Le prestazioni erogate da tali piani sono tassate in capo al beneficiario.

I contributi versati alle Casse di Mutuo Soccorso sono esenti da tassazione. Le prestazioni erogate da tali piani sono entrate tassate per il beneficiario.

⁴² Si tratta della forma di previdenza integrativa prevalente, diffusa soprattutto per le imprese di grandi dimensioni.

⁴³ La legge non stabilisce limiti ai benefici che il datore di lavoro si può impegnare a corrispondere ai propri lavoratori.

⁴⁴ Tale assicurazione copre le prestazioni dovute e i diritti acquistati dai lavoratori ancora attivi. I premi pagati all'impresa di assicurazione a tal fine, sono fiscalmente deducibili.

⁴⁵ I premi pagati all'impresa di assicurazione a tal fine sono fiscalmente deducibili.

⁴⁶ È una tipologia particolarmente diffusa per le imprese di medie e piccole dimensioni.

In seguito alla riforma RIESTER i contributi versati dal lavoratore ai fondi pensione e alle assicurazioni sono tassati:

- con imposta ad aliquota fissa al 20%,
- al ricorrere dei requisiti previsti dalla riforma medesima⁴⁷, totalmente ma beneficiano di incentivi⁴⁸.

Le prestazioni erogate sono tassate esclusivamente sulla parte delle rendite pari agli interessi realizzati sui contributi versati⁴⁹ oppure, nel caso in cui siano stati applicati gli incentivi previsti dalla Riforma RIESTER, sono totalmente tassati.

I rendimenti degli investimenti realizzati con i contributi raccolti sono sottoposti a prelievo ordinario.

4.2 Il sistema francese

In Francia, i piani pensionistici aziendali si distinguono in:

1. obbligatori;
2. volontari.

Per quanto riguarda i piani pensionistici aziendali obbligatori, essi furono istituiti già nel secondo dopoguerra e, ancora oggi, sono riuniti in due federazioni nazionali l'ARRCO (*Association de regimes de retraite complémentaires*) per la generalità dei lavoratori e l'AGIRC (*Association générale des institutions de retraite des cadres*) per i quadri. Dal 1972 l'adesione a tali schemi, aventi la funzione di integrare la pensione pubblica, è obbligatoria.

I piani pensionistici aziendali obbligatori sono gestiti secondo il principio della ripartizione. I contributi versati nel corso della vita lavorativa sono convertiti in punti, che moltiplicati per il valore di un punto determinano la pensione complementare. Ad essi contribuiscono sia i lavoratori sia i datori di lavoro⁵⁰.

Al fine di beneficiare delle agevolazioni fiscali, tali schemi devono possedere alcuni requisiti:

- devono coinvolgere tutti i dipendenti;
- i contributi devono essere a carico del datore di lavoro per una quota di almeno il 50% e devono essere fissati secondo aliquote uniformi per categorie omogenee di lavoratori;
- i benefici corrisposti devono avere la forma di pensioni e non possono essere fruiti prima dell'età normalmente prevista per il pensionamento⁵¹.

⁴⁷ In particolare tali benefici sono previsti solo per i piani a benefici definiti.

⁴⁸ Due sono le forme di incentivi previsti dalla Riforma RIESTER: sussidi diretti, proporzionali al reddito investito nel piano previdenziale, e diversamente articolati se il contribuente sia o meno sposato ed abbia o meno figli; detrazioni dalle imposte sul reddito dei risparmi previdenziali investiti in fondi pensione. Il limite massimo per tali detrazioni nel 2002 era pari a 525 euro, nel 2004 a 1050 euro, nel 2006 a 1575 euro.

⁴⁹ Eccezione sono le prestazioni erogate in forma di capitale dalle assicurazioni dirette che sono esenti da imposizione.

⁵⁰ I contributi da versare ai fondi ARRCO ammontano al 6,5% del salario di cui il 3,75% viene pagato dal datore di lavoro e il 2,5% è a carico del lavoratore; il limite massimo è pari a tre volte il tetto salariale della pensione pubblica primaria. I contributi da versare ai fondi AGIRC, invece, ammontano all'8,75% sia per il lavoratore che per il datore di lavoro; il limite è pari a 4 volte il tetto salariale della pensione primaria. Dati tratti da «*Study on Pension Schemes of the Member States of the European Union*», Dic. 1999, p. 16.

⁵¹ Attualmente l'età pensionabile è di sessantacinque anni; in caso di pensionamento tra i sessanta e i sessantacinque anni è previsto un aggiustamento attuariale, a meno che il lavoratore abbia contribuito per almeno trentotto anni al primo pilastro.

Le agevolazioni fiscali di cui godono i piani rispondenti a tali requisiti possono essere così schematizzati: i contributi pagati dal datore di lavoro non costituiscono reddito imponibile per l'impresa; sommati a quelli versati dal lavoratore non costituiscono neanche reddito imponibile per il lavoratore fino a determinati limiti prefissati, oltre i quali sono invece tassati. Il reddito degli investimenti effettuati dal fondo e il patrimonio dello stesso sono esenti da imposta. Le prestazioni erogate sono invece tassate.

Negli anni Settanta, a tali schemi si sono affiancati piani pensionistici aziendali volontari aventi lo scopo di elevare ulteriormente la copertura pensionistica offerta ai lavoratori francesi. Dato l'alto livello delle pensioni percepite dagli schemi obbligatori, gli schemi volontari hanno una diffusione limitata. Sono gestiti da compagnie di assicurazione o dagli stessi datori di lavoro, se hanno la forma di riserve nel bilancio d'esercizio dell'impresa. A tali schemi sono comunque riconosciuti i seguenti benefici fiscali: i contributi versati dal lavoratore sono dettratti dall'imposta del lavoratore per un ammontare massimo comprensivo anche dei premi per l'assicurazione sulla vita. I benefici sono tassati secondo le regole previste per le prestazioni assicurative.

Fino al 2003, non esistevano veri e propri fondi pensione a capitalizzazione.

Il 21 agosto 2003 è stata approvata la legge n. 2003-775 di riforma del sistema pensionistico. Una delle novità della Riforma consiste proprio nella possibilità di costituire una pensione aggiuntiva a capitalizzazione a complemento di quella di base attraverso prodotti chiamati di «risparmio-pensione» (art. 108). Sono stati previsti incentivi fiscali per permettere ai lavoratori di aderire a tali prodotti (art. 111).

4.3 Il sistema inglese

Il Regno Unito ha un sistema di previdenza complementare molto sviluppato⁵². Per comprenderlo appieno, tuttavia, non si può prescindere da una breve analisi del primo pilastro. La pensione pubblica fu introdotta nel lontano 1908 per i cittadini anziani (con almeno settanta anni) e bisognosi e nel 1946 fu estesa a tutti i lavoratori con almeno sessantacinque anni, dietro pagamento di contributi. Attualmente esiste una pensione pubblica di base (*State flat rate benefit*, SFRB)⁵³, obbligatoria per tutti i lavoratori (dipendenti e autonomi) il cui reddito è al di sopra di una determinata soglia⁵⁴. Tale pensione è richiedibile all'età di sessantacinque anni per gli uomini e di sessanta per le donne, dopo rispettivamente quarantaquattro e trentanove anni di contributi⁵⁵.

In aggiunta a tale pensione è prevista, dal 1978, una pensione pubblica supplementare o retributiva (*State earnings-related pension schemes*, SERPS o *State Second*

⁵² Secondo i dati diffusi da EUROSTAT, nel dicembre 2002, e riferiti al 2001 i benefici corrisposti ai lavoratori dal 2° pilastro rappresentano il 40% del reddito dei pensionati. Nel 2001 il 44% della popolazione in età da lavoro contribuiva al secondo o al terzo pilastro per un totale di 32 miliardi di euro; il 60% dei pensionati percepiva un reddito da tali schemi. Tali schemi gestivano 1300 milioni di euro di risparmi, pari al secondo monte risparmi mondiale dopo gli Stati Uniti.

⁵³ Pari ad euro 100,07 per i single e euro 159,96 per le coppie sposate, a settimana.

⁵⁴ Le persone non occupate possono ottenere credito, mentre i lavoratori con un reddito inferiore a quello della soglia possono contribuire volontariamente al sistema.

⁵⁵ Coloro che hanno contribuito per meno anni ricevono una pensione gradualmente ridotta fino ad un minimo pari al 25% della vita lavorativa.

Pension, S2P dal 6 aprile 2002), obbligatoria per tutti i lavoratori dipendenti⁵⁶, pubblici o privati, che non hanno optato per il «*contracting-out*⁵⁷», il cui reddito è al di sopra di una determinata soglia. Tale pensione aggiuntiva è commisurata alla retribuzione percepita dal beneficiario durante l'attività lavorativa; ad essa contribuiscono sia i lavoratori sia i datori di lavoro.

Vi sono poi schemi pensionistici privati complementari e non sostitutivi del sistema pubblico. Tali schemi pensionistici sono definiti «*contracted-in*»⁵⁸.

Tutti i tipi di schemi pensionistici privati sono disciplinati dal *Pension Act* del 1995; le disposizioni fiscali sono, invece, dettate dall'*Income and Corporation Taxes Act* del 1988.

Esistono diverse tipologie di schemi previdenziali aziendali complementari: piani previdenziali approvati (*Approved Occupational Schemes*, AOS), piani previdenziali approvati esenti (*Exempt Approved Schemes*) contribuzioni aggiuntive volontarie (*Additional Voluntary Contributions*, AVC). Si tratta sia di schemi a contributi definiti, sia di schemi a prestazioni definite.

La maggior parte di tali schemi ha la forma giuridica di fondi pensione fiduciari irrevocabili (o *trust*⁵⁹) dei quali il lavoratore rappresenta il beneficiario. Il datore di lavoro è libero di decidere se costituire uno di tali schemi potendo limitarne l'adesione solo ad alcune categorie di lavoratori. Può anche costituirne più di uno, nel qual caso ciascuno è separato dagli altri. Infine, il datore di lavoro può amministrare personalmente il fondo o rivolgersi alle istituzioni finanziarie ad hoc o a singoli manager.

I *piani previdenziali approvati* sono schemi approvati dal *Pension Schemes Office* (PSO), subordinatamente alla verifica del possesso di alcuni requisiti tra i quali la finalità previdenziale, una gestione trasparente e separata dalle poste di bilancio della società, la partecipazione del datore di lavoro, la garanzia di un livello minimo di prestazioni. Ottenuta l'approvazione, lo schema beneficia di un trattamento fiscale agevolato consistente nella deducibilità dal reddito del lavoratore e da quello dell'impresa dei contributi pagati dal datore di lavoro.

Godono di benefici fiscali completi gli *Exempt approved schemes*, anche essi in forma di fondi pensione fiduciari irrevocabili e approvati dal PSO, subordinatamente al possesso di alcuni requisiti⁶⁰. Anche in questo caso si tratta di schemi previdenziali che prevedono diversi benefici fiscali.

I contributi del datore di lavoro devono consistere in almeno il 10% dei contributi totali⁶¹ e sono fiscalmente deducibili dal reddito d'impresa. I contributi versati dal

⁵⁶ I lavoratori autonomi non hanno diritto di aderire al SERPS, neanche su base volontaria.

⁵⁷ Si tratta di una caratteristica molto importante del sistema inglese; consiste nella possibilità di trasferire la quota dei contributi destinati al SERPS ad uno schema pensionistico aziendale o individuale, che soddisfi determinati requisiti. In particolare, se lo schema è a prestazione definita, deve assicurare almeno la pensione minima garantita dal SERPS, mentre se è a contribuzione definita, questa non può essere minore ad un minimo garantito ed i contributi ex SERPS si accumulano separatamente. È importante sottolineare che la grande maggioranza dei lavoratori ha optato per il «*contracting-out*», aderendo ad uno schema pensionistico privato aziendale o personale. Il 60% dei lavoratori. Cfr. «*Joint report on adequate and sustainable pensions*», p. 161.

⁵⁸ È interessante sottolineare che la struttura del sistema inglese, compresa l'opzione del «*contracting-out*» è, più o meno, quella che esiste anche in Giappone, dove, però, non è previsto il pilastro pensionistico individuale.

⁵⁹ Disciplinati dal *Superannuation and other Trust Fund Act* del 1927.

⁶⁰ Tra cui la finalità esclusivamente previdenziale; inoltre lo schema deve essere stabilito in connessione ad un'attività eseguita in Gran Bretagna da un cittadino ivi residente. Lo schema non necessariamente deve essere stabilito in Gran Bretagna, ma se lo è deve avere un agente ivi residente.

⁶¹ Il datore di lavoro può anche pagare tutti i contributi.

lavoratore sono soggetti ad un limite pari al 15% del reddito percepito in un anno, e quest'ultimo è soggetto a sua volta ad un tetto massimo di 91.800 sterline (euro 56.401,92). Tali contributi sono esenti da imposta.

I redditi da capitale e i proventi dal fondo pensione sono esenti.

Almeno tre quarti delle prestazioni, negli schemi «*contracted-out*» devono avere forma di prestazione periodica. La restante parte può essere prelevata in forma di capitale ed è esente da imposta. Negli schemi «*contracted-in*» la somma prelevabile in forma di capitale può raggiungere il tetto massimo del 150% del salario finale. Le prestazioni periodiche sono considerate reddito imponibile a tutti gli effetti. Speciali regole sono applicate a coloro i quali abbandonano precocemente lo schema⁶².

Diverso è il regime fiscale per quegli schemi che non hanno ottenuto l'autorizzazione. In particolare: deducibilità dei contributi del datore di lavoro dal reddito d'impresa, nel caso in cui costituiscono reddito imponibile per il lavoratore; esenzione dei capitali; tassazione delle prestazioni.

Le contribuzioni aggiuntive volontarie consistono in *extra* contributi versati dai lavoratori agli stessi schemi occupazionali cui partecipano, sempre nel limite del 15% della retribuzione. Sono possibili in quanto, generalmente, i contributi versati dai lavoratori agli schemi pensionistici aziendali sono inferiori alla soglia sopra specificata. La legge permette dunque, mediante le contribuzioni aggiuntive, di versare ulteriori contributi, purché sia rispettato il limite indicato, e di ottenere la deduzione dal proprio reddito imponibile. Dal 1987, è possibile versare questi ulteriori contributi anche ad uno schema non gestito dal datore di lavoro ma da una banca, una compagnia assicurativa, un fondo comune di investimento e con caratteristiche concordate con il gestore. Tali schemi personali si chiamano *Freestanding Avc*; sono schemi approvati e come tali godono dei benefici fiscali già richiamati, ma derogano alla condizione, necessaria per l'approvazione, in base alla quale i datori di lavoro devono obbligatoriamente parteciparvi. A tali schemi, infatti, non partecipano i datori di lavoro.

Nel dicembre 2002, il Governo inglese ha diffuso il documento di consultazione «*Simplifying the taxation of pensions: increasing choice and flexibility for all*» nel quale ha prospettato un nuovo sistema di regole fiscali più semplice ed efficiente⁶³. Nel successivo documento di consultazione del dicembre 2003 «*Simplifying the taxation of pensions: the Government's proposals*» il Governo, ha esposto in dettaglio il funzionamento del nuovo regime e le relative misure di transizione. Nel *Budget* 2004, attualmente in discussione, dovrebbe essere annunciata l'introduzione o meno delle misure di semplificazione; nella prima ipotesi, nelle intenzioni del Governo, il nuovo regime dovrebbe entrare in vigore dal 25 aprile 2005.

⁶² I lavoratori che lasciano lo schema prima di due anni di servizio sono titolari di una somma pari alle loro contribuzioni e su di essa scontano un'imposta del 20%.

⁶³ Nella nuova disciplina gli attuali limiti di deducibilità dei contributi versati annualmente sarebbero sostituiti da un singolo limite «*lifetime*» pari a 1,4 milioni di sterline a persona oltre l'indicizzazione annuale. Il Governo ha proposto, inoltre: di fissare un limite all'ammontare dei flussi che annualmente possono affluire al fondo pensione (contributi e rendimenti maturati annualmente); per quanto riguarda le prestazioni di introdurre un sistema unitario di regole, indipendentemente dal fatto che le prestazioni si riferiscano a schemi pensionistici promossi dal datore di lavoro o di tipo individuale; di stabilire l'ammontare delle prestazioni esenti da tassazione nel 25% del valore dei diritti pensionistici maturati.

4.4 Il sistema belga

I piani previdenziali aziendali belgi sono disciplinati dalla Legge generale sulle pensioni supplementari del 6 aprile 1995.

Gli schemi previdenziali aziendali sono spesso creati dai datori di lavoro, che ne stabiliscono termini e condizioni. La creazione di tali schemi è rimessa alla discrezionalità del datore di lavoro⁶⁴.

La forma giuridica adottata per la creazione dei fondi pensione aziendali è quella dell'associazione senza fini di lucro o dell'associazione mutua assicuratrice⁶⁵.

Se i dipendenti finanziano il fondo anche con i loro contributi e se il piano è diretto a tutti i dipendenti di una determinata impresa, il fondo deve essere costituito attraverso un accordo collettivo, oppure attraverso una riforma del regolamento del personale.

La partecipazione da parte dei lavoratori agli stessi è volontaria nel caso si tratti di soggetti già occupati presso l'impresa che ha creato il fondo pensione⁶⁶. Viceversa, il lavoratore è obbligato a diventare membro dello schema previdenziale nel caso in cui entri a far parte dell'impresa successivamente alla creazione del piano.

Esistono poi schemi supplementari volontari per i lavoratori autonomi o per particolari categorie di essi.

La maggior parte dei fondi pensione aziendali sono a benefici definiti, ma esistono anche schemi a contributi definiti.

Gli schemi previdenziali aziendali devono essere gestiti da:

1. compagnie assicurative aventi la forma di mutue assicuratrici o cooperative;
2. fondi pensione specializzati (di una singola impresa o di un gruppo d'impresе o di un settore economico o industriale o di organizzazioni rappresentanti particolari categorie professionali).

Le imprese assicuratrici coprono all'incirca il 70% del mercato, mentre la restante parte è rappresentata dai fondi specializzati suaccennati.

È importante sottolineare che i fondi pensione e le assicurazioni soggiacciono alla medesima normativa relativamente agli investimenti. In particolare la legge stabilisce limiti quantitativi agli investimenti in strumenti ad alto rischio e agli investimenti in paesi non OECD.

Dal punto di vista fiscale i contributi versati allo schema previdenziale dal datore di lavoro sono deducibili dal reddito d'impresa e dal reddito del lavoratore. I redditi da capitale e i proventi del fondo pensione sono fiscalmente esenti. Le prestazioni erogate dal fondo pensione in forma di capitale sono tassate con un'aliquota del 16,5% o del 10% a seconda che i contributi siano stati versati dal solo datore di lavoro o anche dal lavoratore. I benefici erogati in forma di rendita periodica sono considerati reddito imponibile e come tali sono tassati.

⁶⁴ Secondo i dati EUROSTAT diffusi a dicembre 2002, nel 1999 tali schemi coprivano il 35% della popolazione attiva. Nel giugno 2001 tali schemi coprivano il 31% della popolazione lavoratrice. Il Governo ha espresso l'intenzione di aumentare il grado di adesione a tali schemi ed ha presentato in Parlamento una legge di riforma che prevede nuovi incentivi fiscali.

⁶⁵ Dal 1986 le pensioni supplementari non possono più essere pagate con i fondi della compagnia o con riserve di bilancio.

⁶⁶ A meno che il piano sia stato costituito attraverso un accordo collettivo.

4.5 Il sistema olandese

L'Olanda dispone di un sistema di fondi pensione complementari a capitalizzazione molto diffuso e articolato, coinvolgente la quasi totalità dei lavoratori⁶⁷. La ragione di un tale successo può rinvenirsi nella struttura del sistema pensionistico pubblico che assicura a tutti i residenti nel territorio dello Stato e a tutti coloro che ivi lavorano e sono soggetti alla tassazione del reddito, solo una pensione di base, in funzione dello stato civile del lavoratore ma non della retribuzione.

La disciplina base del settore è dettata dal *Pension and Fund Savings Act*.

Esistono diversi tipi di piani pensionistici occupazionali, in particolare:

- fondi pensione industriali diretti a tutti i lavoratori di un determinato settore industriale⁶⁸;
- fondi pensione d'impresa⁶⁹;
- fondi pensione rivolti a determinate categorie di professionisti, quali medici, avvocati, ecc.⁷⁰.

Generalmente tali fondi sono a benefici definiti, ma sono presenti anche fondi a contributi definiti⁷¹.

La forma giuridica adottata è quella della fondazione; in ogni caso i fondi sono separati giuridicamente dalla compagnia e dal datore di lavoro che li ha promossi e istituiti.

Il livello dei contributi varia da schema a schema; generalmente contribuiscono sia il lavoratore sia il datore di lavoro.

L'amministrazione del fondo pensione può essere compiuta direttamente dal fondo o da una compagnia di assicurazione. In ogni caso, il fondo deve rispettare specifiche regole prudenziali relative tra le altre all'impiego dei prodotti derivati.

Non vi è alcun obbligo di stipulare un'assicurazione per garantire il pagamento delle pensioni, tuttavia, la maggior parte dei fondi sono, almeno parzialmente, riassicurati.

Dal punto di vista fiscale i contributi versati sia dal lavoratore sia dal datore di lavoro sono deducibili dal reddito del lavoratore, a condizione che il piano preveda una pensione, comprensiva di quella pubblica di base, non superiore al 70% dell'ultima retribuzione, per un periodo di servizio pari a quaranta anni.

⁶⁷ Nel 2000 esistevano 991 fondi pensione ossia il maggior numero tra i Paesi europei per un totale di 13 milioni di partecipanti, contributi per 12.650 milioni di euro e prestazioni pari a 361.625 milioni di euro e corrispondenti al 40% del reddito dei pensionati. Nel 2001 il 91% della popolazione lavoratrice partecipava a tali schemi. Il Governo, tuttavia ha indicato come obiettivo una partecipazione totalitaria della popolazione a tali schemi.

⁶⁸ L'*Industrial Pension Funds (Compulsory Membership) Act* del 2000 ha previsto che l'adesione ad un fondo pensione industriale possa essere resa obbligatoria dal Ministro degli affari sociali su richiesta delle associazioni più rappresentative dei lavoratori e dei datori di lavoro. In tale evenienza, tutti i datori di lavoro di quel settore devono aderire al fondo pensione a meno che non dimostrino il possesso dei requisiti indicati dalla legge. Alla fine del 2000 esistevano 92 fondi pensione industriali; di essi 67 erano diventati obbligatori.

⁶⁹ Tali fondi possono essere istituiti quando la compagnia non è obbligata a partecipare al fondo industriale eventualmente costituito o non ve ne è alcuno per il settore; alla fine del 2002 esistevano 883 fondi d'impresa.

⁷⁰ Il Ministro degli affari sociali, in base all'*Act on Compulsory Participation in a Pension Regulation for Professional Group*, analogamente a quanto avviene per i fondi industriali, può rendere la partecipazione a tali fondi obbligatoria per tutti i professionisti appartenenti ad una determinata categoria. Tutto ciò a richiesta delle organizzazioni rappresentanti la maggioranza dei professionisti in questione. Alla fine del 2000 esistevano undici fondi di tale tipo.

⁷¹ Solo il 4% della popolazione aderente ad un fondo aderisce a tale tipo di schema.

I contributi versati dal datore di lavoro sono, inoltre, deducibili dal reddito d'impresa come spese.

I fondi pensione non soggiacciono ad alcuna imposta relativamente ai rendimenti degli investimenti e sono esenti dalla *corporation tax*⁷², che si applica invece alle compagnie assicurative.

Le pensioni sono tassate come reddito ordinario.

5. Problemi di eterogeneità fiscale, soluzioni e linee di tendenza nell'ambito dell'U.E.

Il quadro sopra tracciato ha evidenziato le diversità normative e fiscali esistenti tra i Paesi dell'Unione presi in considerazione. Tali diversità fiscali hanno importanti implicazioni per il mercato comune.

In primis, possono limitare la libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione. Inoltre, possono causare perdite di gettito fiscale per i paesi membri. Infatti, nell'ipotesi in cui un lavoratore, nel corso del rapporto con un fondo pensione, si spostasse da un Paese ad un altro entrambi con lo stesso sistema di tassazione e trasferisse la propria posizione pensionistica, incontrerebbe svantaggi/vantaggi fiscali dovuti alle differenti condizioni di deducibilità e ai differenti livelli di aliquote. Se invece un lavoratore si spostasse da un Paese con un sistema di tassazione ad un altro con un sistema diverso i vantaggi (o gli svantaggi, a seconda dei casi) sarebbero ancora più consistenti sino al limite che il lavoratore potrebbe beneficiare di una doppia esenzione (o di una doppia tassazione)⁷³.

Una soluzione a questi problemi non può, tuttavia, essere ravvisata nel mantenere l'affiliazione al fondo del Paese d'origine, atteso che diversi Stati membri, come l'Italia e il Belgio) non estendono gli sgravi fiscali previsti a livello nazionale ai contributi versati a fondi avente sede in altri Paesi; altri Stati ancora condizionano gli sgravi fiscali a requisiti diversi e più onerosi. Al riguardo è più volte intervenuta la Corte di giustizia europea⁷⁴, affermando che le restrizioni nazionali implicanti, senza una giustificazione oggettiva, un trattamento diseguale dei regimi applicati dagli enti pensionistici aventi sede in altri Stati sono incompatibili con il diritto comunitario. Nel febbraio 2003, la Commissione europea ha aperto una serie di procedure d'infrazione nei confronti di alcuni Stati membri, tra cui l'Italia e la Francia, poiché assicurano sgravi fiscali solo ai versamenti effettuati dai lavoratori nei fondi nazionali.

⁷² Tassa sulle società di capitali.

⁷³ Ad es. un lavoratore italiano che si trasferisse in Francia otterrebbe il considerevole vantaggio di non vedere tassati i redditi del fondo pensione. Viceversa, un lavoratore francese non avrebbe nessun interesse a trasferirsi in Italia. Un lavoratore tedesco che si trasferisse in Francia si troverebbe soggetto, suo malgrado, alla tassazione sia dei contributi che delle prestazioni; viceversa, un lavoratore che si spostasse nel senso contrario usufruirebbe di una doppia esenzione (avrebbe detratto i contributi versati, non subirebbe alcuna tassazione per le prestazioni ricevute), con conseguente perdita di gettito fiscale per entrambi gli Stati coinvolti.

⁷⁴ Cfr. Causa C-80/94 *Wielock* [1995] Racc. I-2493: la Corte ha affermato che una norma olandese la quale negava ai lavoratori non residenti di dedurre dal reddito imponibile i versamenti ad un fondo pensionistico era contraria all'art. 43 del Trattato CEE; Causa *Safir* (C-196/98); Causa *Donner* (C-136/2000).

È evidente come l'eterogeneità fiscale causi dei problemi sia ai lavoratori, sia agli Stati membri dell'Unione, violi il Trattato dell'Unione europea e ostacoli lo sviluppo di un'Unione economica e monetaria, in particolare per quanto riguarda la libera circolazione dei lavoratori, dei servizi pensionistici integrativi e dei capitali.

La Commissione delle Comunità europee, già da un decennio ha adottato iniziative in tal senso⁷⁵, nella convinzione che un mercato unico pienamente funzionante passi necessariamente per un quadro giuridico comunitario della previdenza complementare e per un coordinamento dei diversi regimi fiscali dei fondi pensione vigenti nei Paesi membri. La comunicazione «Verso un mercato unico per i regimi pensionistici integrativi⁷⁶» ha evidenziato come i vari Stati membri e le parti sociali ritenessero opportuna una direttiva per regolamentare gli aspetti fondamentali dei fondi pensione⁷⁷. Di analogo avviso è stato il Parlamento europeo che, nella risoluzione 3 dicembre 1998, ha invitato la Commissione ad adottare una proposta di direttiva che «possa garantire la libertà d'investimento per i fondi pensione, ne stabilisca il campo d'azione e i limiti operativi in materia di investimenti comunitari ed extracomunitari...»⁷⁸. La Commissione ha provveduto con la Comunicazione dell'11 ottobre 2000 «Proposta di direttiva relativa alle attività di enti pensionistici per lavoratori autonomi e subordinati⁷⁹» poi adottata dal Consiglio dei ministri dei quindici, il 13 maggio 2003. La direttiva 2003/41/CE ha come obiettivo principale la creazione di un quadro giuridico comunitario prudenziale per gli EPAP, coerente con la normativa in materia di mercato unico e al tempo stesso rispettoso delle competenze degli Stati membri.

In particolare la direttiva:

1. armonizza alcune regole prudenziali di base⁸⁰;
2. prevede il riconoscimento reciproco dei sistemi prudenziali nazionali;

⁷⁵ Il primo tentativo di introdurre una normativa europea in materia di fondi pensione risale al lontano 1991 con la proposta di direttiva, poi ritirata, in materia di investimenti. Il Libro Verde «I regimi pensionistici integrativi nel mercato unico» COM(97)283 ha rilanciato, alcuni anni più tardi, il dibattito sul modo migliore di affrontare le sfide demografiche ed economiche e di accrescere l'efficienza dei regimi pensionistici integrativi con il mercato unico e l'euro. In tale contesto ha affrontato la questione della diversità e complessità dei sistemi fiscali nazionali evidenziandone tutti i problemi derivanti. La consultazione che ne è seguita (le cui risultanze sono state raccolte nella COM(99)134 di cui in appresso) ha proposto alcune possibili azioni (linee guida della Commissione, convenzioni bilaterali, convenzioni multilaterali, una direttiva), tutte comunque improntate ad un coordinamento dei sistemi nazionali, più che ad un'armonizzazione per superare tali problemi.

⁷⁶ Cfr. COM(99)134.

⁷⁷ In tale comunicazione, la Commissione ha sostenuto l'idea di istituire un comitato consultivo denominato «Forum delle Pensioni». Tale comitato può essere consultato sui problemi e le evoluzioni a livello comunitario riguardanti le pensioni integrative, sui problemi e gli ostacoli legati alla mobilità transfrontaliera dei lavoratori nel quadro delle pensioni integrative (art. 2, Dec. 2001/548/CE, in G.U.C.E., 20 luglio 2001, n. L. n. 196, p. 26-27).

⁷⁸ Cfr. Risoluzione A4-0400/98 punto 3.

⁷⁹ Cfr. COM(2000) 507.

⁸⁰ Ad es. in materia di investimenti. Gli investimenti devono essere adeguati rispetto alla natura e alla durata delle passività, e devono garantire comunque sicurezza, qualità, liquidità, rendimento e diversificazione del portafoglio e dei rischi connessi. Sono previsti limiti agli investimenti nelle imprese promotrici:

- definiti in termini quantitativi nel caso il fondo sia promosso da una singola impresa,
- ovvero facendo riferimento a principi qualitativi nel caso che il fondo pensione sia promosso da più imprese.

Gli Stati membri possono introdurre o mantenere regole di investimento più restrittive, anche di tipo quantitativo, per i fondi pensione aventi sede nel proprio territorio, a condizione che esse siano giustificate sotto il profilo prudenziale, con il limite che deve essere salvaguardata la possibilità per i fondi pensione di:

- investire almeno il 70% del portafoglio in azioni e obbligazioni societarie ammesse allo scambio in mercati regolamentati;
- raggiungere il 30% del portafoglio in attività denominate in monete non congruenti;
- investire sui mercati del capitale di rischio.

Nel caso che gli Stati membri impongano ai fondi pensione aventi sede nel proprio territorio regole più restrittive di quelle previste in via generale dalla direttiva, gli stessi Stati possono richiedere che tali regole si applichino anche ai fondi esteri operanti su base transfrontaliera, per la parte degli investimenti relativa all'attività svolta nei propri confini.

3. stabilisce il principio del libero svolgimento di attività transfrontaliere⁸¹;
4. propone un sistema di cooperazione e comunicazione tra le autorità competenti.

In sintesi, gli Stati membri mantengono la competenza esclusiva per quanto riguarda l'organizzazione generale dei sistemi pensionistici e la scelta dei meccanismi di finanziamento e funzionamento. Le competenti autorità dei singoli Stati, che a tal fine devono essere dotate dei poteri necessari, vigilano sull'attività dei fondi pensione, con sede nel loro territorio, sulla base di criteri omogenei. Gli Enti pensionistici possono prestare i loro servizi in altri Stati membri, nel rispetto della previdenza e della sicurezza sociale e del diritto del lavoro in vigore nello Stato ospitante.

L'aspetto fiscale, anche se riconosciuto fondamentale per un'attività transfrontaliera dei fondi pensione, non è stato affrontato nella COM (2000) 507 ma ha costituito l'oggetto della successiva Comunicazione della Commissione «L'eliminazione degli ostacoli fiscali all'erogazione transfrontaliera di pensioni aziendali e professionali»⁸². Tale comunicazione «si aggiunge alla proposta di direttiva sui fondi pensione [...] e:

- mira ad un approccio coordinato e adattato ai diversi regimi degli Stati membri, piuttosto che tentarne l'armonizzazione;
- chiede l'abolizione delle norme fiscali indebitamente restrittive e discriminatorie;
- presenta misure per la salvaguardia del gettito fiscale degli Stati membri»⁸³.

La Commissione in tale contesto suggerisce e auspica di ampliare l'accettazione del sistema EET per risolvere i problemi derivanti dall'eterogeneità fiscale.

Le ragioni della preferenza sono:

1. la grande diffusione di tale sistema tra i Paesi membri;
2. l'effetto incentivante all'adesione derivante dalla posticipazione della tassazione al momento del ricevimento della prestazione pensionistica;
3. la garanzia di mantenere, per gli Stati che lo adottano, un elevato gettito di entrate fiscali⁸⁴.

L'accettazione di tale principio, tuttavia, non risolverebbe tutti i problemi già evidenziati poiché rimarrebbero le differenze in termini di condizioni e deducibilità di contributi e prestazioni. Inoltre, la sua adozione da parte di tutti gli stati richiederebbe tempi lunghi e ingenti costi di implementazione e adeguamento, nonché, per i Paesi con un sistema di tassazione meno vantaggioso, perdite di gettito fiscale. La

⁸¹ Prima era impossibile per un EPAP gestire il regime pensionistico di collettività di lavoratori di altri Stati membri. Un'impresa presente in diversi Stati membri doveva dunque istituire più fondi pensione o comunque promuovere più schemi previdenziali. Le imprese operative in più Paesi dell'Unione hanno ora la possibilità di sfruttare le economie di scala nella definizione dei propri piani pensionistici e possono godere di un'accresciuta mobilità dei propri lavoratori. Al contempo anche i fondi pensione possono offrire i propri servizi previdenziali di tipo aziendale o professionale all'interno dell'Unione.

⁸² Cfr. COM (2001) 214.

⁸³ Cfr. *Ibid.*, p. 5.

⁸⁴ Stante il trend demografico e il progressivo invecchiamento della popolazione, tale sistema garantirà agli Stati un gettito elevato.

Commissione, consapevole di ciò, ha proposto diverse misure per far fronte nell'immediato alla coesistenza di tali sistemi diversi. Tali proposte consistono in:

1. disposizioni unilaterali adottate da singoli Stati;
2. convenzioni bilaterali tra Stati;
3. convenzioni multilaterali;
4. misure coordinate a livello europeo.

6. Conclusioni

Nonostante le continue riforme cui è stata soggetta, la previdenza complementare in Italia non ha ancora raggiunto le dimensioni degli altri Paesi europei. Le ragioni di tale situazione possono essere rintracciate:

- in un regime pensionistico pubblico invasivo che lascia margini esigui di risparmio alle famiglie italiane da destinare alla previdenza privata;
- l'assenza di una forte e concreta incentivazione fiscale;
- la preferenza legislativa per i fondi pensione negoziali (istituiti da un datore di lavoro o nell'ambito dei processi di contrattazione collettiva) rispetto a quelli aperti offerti da intermediari finanziari abilitati quali le banche.

Non possono pertanto che essere viste con favore sia le iniziative prese dal Governo italiano, sia quelle proposte a livello comunitario volte a incrementare l'entità dei flussi di finanziamento alle forme pensionistiche complementari.

In questo senso, appaiono opportune sia la rimozione dei vincoli attuali all'equiparazione tra forme pensionistiche, sia l'attuazione di incentivi alle adesioni in forma collettiva ai fondi pensione aperti, sia la ridefinizione della disciplina fiscale previste dalla proposta di legge delega in materia previdenziale.

Tali modifiche costituiscono la condizione necessaria per lo sviluppo anche nel nostro Paese di un efficiente sistema complementare, il quale è a sua volta presupposto indispensabile per assicurare adeguati livelli di prestazioni previdenziali alle attuali e future generazioni di lavoratori e per ampliare i margini del mercato finanziario.

BIBLIOGRAFIA

- CARNIOL F., *Fondi pensione: alcune indicazioni dall'estero*, in "Bancaria", 1994, pp. 82-87.
- CAVAZZUTI F. - GIANNINI S., *Sistemi fiscali ed integrazione europea*, Bologna, Il Mulino, 1991.
- COVIP, *Relazione del presidente*, Roma, anni vari.
- COVIP, *Relazione annuale*, Roma, anni vari.
- DE CECCO M. - PIZZUTI F.R., *La politica previdenziale in Europa*, Bologna, Il Mulino, 1994.
- GUERRA M.C., *La disciplina fiscale di fondi pensione. Esperienze nazionali e prospettive per l'Unione europea*, Roma, "Quaderni di ricerche", Banca d'Italia, 2003.

- FORIERO E., *Il Regime Fiscale dei Fondi Pensione. Esiti di una ricerca comparativa*, in “I fondi pensione”, Contributo ASA, 1996.
- HUBAUX X., *New international pension funds*, in “European taxation”, 1999, pp. 444-451.
- MICOCCI M., *Nuova fiscalità e convenienza all’adesione ad un fondo pensione*, in “Economia, società e istituzioni”, Vol. XII, 2000, n. 3, pp. 391-404.
- PALADINI R., *La tassazione del risparmio previdenziale*, in “Politica Economica”, anno XV, 1999, n. 2, pp. 137-167.
- OCSE, *Study on pension scenes of the member states of the European union*, Paris, 1999.
- OCSE, *Private pensions: selected country profiles*, Paris, 2001.
- PANZERI C.M. - ANCIDONI G., *La fiscalità della previdenza complementare*, in “L’Innovazione finanziaria”, Milano, Giuffrè Editore, 2003, pp. 701-753.
- PESSI R., *Il sistema previdenziale europeo*, Padova, Cedam, 1993.
- RIGAMONTI S., *Fondi pensione: un’analisi comparata degli effetti derivanti dalla riforma della disciplina fiscale*, in “Politica Economica”, Vol. XVI, 2000, n. 1, pp. 49-91.
- STEVENS L. - DRABBE H.– DIETVORST G. - KAVELAARS P., *Pension systems in the European Union*, Kluwer, London, 2000.



Accise: le nuove frontiere della tassazione tra ecocompatibilità e fiscalità*

Antonio De Cicco

Il presente studio ha offerto l'opportunità di approfondire particolari tematiche riguardanti la tassazione ambientale che costituisce uno degli strumenti più importanti per assicurare la protezione dell'ambiente e il corretto impiego delle risorse naturali.

Nel settore delle Accise ed in quello più generale dell'imposizione indiretta le disposizioni nazionali, con le quali abbiamo maggiore dimestichezza, sono ormai sempre più il riflesso di quelle comunitarie ed il mancato rispetto dei principi in esse contenute o le antinomie presenti tra le due disposizioni, portano sempre più di frequente la Commissione europea ad intentare "procedure di infrazione" nei confronti dei singoli Stati.

Proprio nel settore delle Accise la base giuridica è rappresentata oltre che dall'art. 93 del Trattato CE il quale prevede che il Consiglio europeo adotti, all'unanimità, disposizioni riguardanti l'armonizzazione delle legislazioni sull'imposizione indiretta, quando queste siano necessarie ad assicurare l'instaurazione ed il buon funzionamento del mercato interno, anche dall'art. 175 del Trattato CE, introdotto dal Trattato di Maastricht (art. 130 S), che consente nel settore dell'energia di adottare azioni anche di "natura fiscale" al fine di realizzare gli obiettivi di protezione ambientale e sanità pubblica previsti dall'art. 174 del Trattato CE (già art. 130 R).

Le risorse naturali comprendono, oltre alle fonti energetiche rinnovabili, il petrolio, il gas naturale, ed i combustibili solidi, che sono risorse energetiche essenziali, le quali costituiscono però le principali fonti di emissioni di biossido di carbonio. Uno degli obiettivi individuati dall'articolo 174 del Trattato CE, che prevede l'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, è lo sviluppo, sul piano internazionale, di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello nazionale e mondiale.

La relazione della Commissione europea sullo "Sviluppo sostenibile in Europa per un mondo migliore: strategia dell'Unione Europea", presentata al Consiglio Europeo di Göteborg del 15 e 16 giugno 2001, cita proprio, fra i principali ostacoli allo "sviluppo sostenibile", le emissioni di gas ad effetto serra e l'inquinamento provocato dai trasporti.

Per affrontare questi ostacoli occorre un nuovo approccio alle politiche comunitarie ed uno sforzo volto a modificare i modelli di consumo e di investimento sia delle imprese che dei cittadini.

L'efficienza energetica e le fonti energetiche rinnovabili rappresentano una parte importante delle misure necessarie per conformarsi alle disposizioni del protocollo di

* Studio realizzato per l'Università di Roma La Sapienza nell'ambito della ricerca MIUR su "Fisco e Ambiente": L'evoluzione dei sistemi impositivi tra politiche di sostegno del territorio e tassazione di nuove espressioni di ricchezza.

Kyoto e di quelle previste nell'ambito del Programma europeo per il cambiamento climatico (ECCP). I cambiamenti fisici osservati in tutta Europa ed in altre parti del mondo sottolineano la necessità di un intervento urgente.

Il Parlamento europeo, nel 2002, nella propria risoluzione sul Libro verde "Verso una strategia di sicurezza dell'approvvigionamento energetico", ha identificato l'efficienza ed il risparmio energetico come priorità assolute, auspicando la promozione di un approccio "intelligente" all'uso dell'energia, per fare dell'Europa il Paese economicamente più efficiente del mondo sotto tale profilo. Il Parlamento europeo ha inoltre messo in risalto una sempre crescente dipendenza dell'Unione europea dalle fonti energetiche esterne, che potrebbe raggiungere il 70% nel giro di 20-30 anni (rispetto all'attuale 50%); ciò sottolinea la necessità di riequilibrare la politica dell'offerta delle fonti di energia, attraverso azioni precise a favore di una politica della domanda e auspica un effettivo cambiamento comportamentale dei consumatori per orientare la domanda verso consumi meglio gestiti, più efficienti e maggiormente rispettosi dell'ambiente, soprattutto nel settore dei trasporti, dell'edilizia, al fine di far fronte al pericolo sempre crescente del riscaldamento del clima.

Al riguardo la Direttiva CE n. 77 del 2001 sulla promozione di energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità, ha imposto agli Stati membri di fissare obiettivi nazionali in armonia con l'obiettivo globale comunitario del 12% del consumo interno lordo di energia entro il 2010 e, in particolare, con la quota indicativa del 22,1% di elettricità prodotta da fonti energetiche rinnovabili sul consumo totale di elettricità della Comunità, sempre entro il 2010.

Il cammino di una sempre più viva sensibilità al problema ambientale è evidenziato dal nuovo programma pluriennale di azioni nel settore dell'energia per il triennio 2003-2006, adottato dal Parlamento e dal Consiglio europeo lo scorso mese di giugno (26 giugno 2003).

Il nuovo programma triennale ha tra i suoi obiettivi principali la sicurezza dell'approvvigionamento energetico, la competitività e la tutela dell'ambiente. Tra i settori specifici in cui il programma è strutturato e cioè: il SAVE, l'ALTENER, lo STEER, il COOPENER, acronimi questi che stanno ad evidenziare singoli settori programmatici, è opportuno evidenziare il settore STEER che concerne il sostegno alle iniziative riguardanti tutti gli aspetti energetici e dei trasporti, la diversificazione dei carburanti, mediante, ad esempio, nuove fonti di energia in fase di sviluppo e fonti di energia rinnovabili, compresa l'elaborazione e l'attuazione di misure legislative destinate a dare attuazione ad un meccanismo per lo sviluppo pulito delle fonti di energia e all'implementazione congiunta nell'ambito del protocollo di Kyoto.

In questo quadro si pone la rilevanza e lo studio strategico delle "tasse ambientali", poiché questo è uno degli strumenti più usati nella lotta per la tutela dell'ambiente.

Tale tassazione trova la sua giustificazione ideologica nella salvaguardia ambientale, che è ormai riconosciuta in tutto il mondo come un obiettivo primario.

Nell'ambito della tassazione ambientale è possibile individuare due forme di tributi: il primo quello che colpisce le "emissioni inquinanti", l'altro quello che colpisce i "prodotti".

Lo scopo ultimo del tributo ambientale resta quello di disincentivare l'acquisto di prodotti inquinanti.

Gran parte degli studiosi del fenomeno sostengono che quando un'attività industriale compromette la qualità dell'ambiente senza che il responsabile compensi il danno prodotto, questo genera un onere per i cittadini misurabile in termini di minor fruibilità dell'ambiente da parte della collettività.

Al fine di riequilibrare la situazione, uno strumento utile a ciò è senz'altro la tassazione, che costituendo un costo per il produttore si riversa sul prezzo applicato al consumatore finale, e ben rappresenta il costo sociale provocato dalle imprese. In questo modo la tassa viene in sostanza ad essere un risarcimento per il danno prodotto e non un corrispettivo per un servizio pubblico o un atto amministrativo ricevuto.

L'applicazione della tassa non può che essere fatta sul produttore del bene o del servizio inquinante, il quale la percepirà come un costo e come tale la considererà quale componente del prezzo. In questo modo a subire la tassa sarà il consumatore, il quale visto l'aumento del prezzo dovrebbe progressivamente allontanarsi dal bene o servizio inquinante.

Così viene percepito il limite della tassazione ambientale, poiché l'efficacia di questa dipende da una serie di condizioni di mercato che rendono il bene o il servizio più o meno fruibile in rapporto alle variazioni di prezzo.

Da ciò si evince una duplice funzione della tassazione ambientale, che consiste:

- l'una nell'incorporare nel prezzo dei prodotti le "diseconomie esterne", cioè i costi ambientali quali danni all'ambiente o la riduzione delle risorse naturali non rinnovabili,
- l'altra nel disincentivare, attraverso l'incremento di prezzo la produzione e l'impiego di prodotti a negativo impatto ambientale, sensibilizzando, così, i cittadini ad adottare nuovi modelli di vita, stimolando l'uso dei prodotti ecocompatibili.

L'internazionalizzazione dei mercati, che caratterizza il nostro tempo, ha delle evidenti ripercussioni anche sul "mercato, inteso in senso lato, dell'ambiente".

Una maggiore attenzione alla tutela ambientale la si può far risalire al 1973, quando fu approvato dalla Commissione europea il "Programma d'azione per la protezione dell'ambiente", il quale prevedeva che "qualsiasi spesa connessa alla prevenzione ed all'eliminazione delle alterazioni ambientali fosse a carico del responsabile". Questo principio sintetizzato nella locuzione "chi inquina paga" costituisce il presupposto legislativo della tassazione ecologica.

Le linee guida della politica ambientale della Comunità europea sono anche quelle dei Paesi ad essa aderenti.

La Commissione europea ha avanzato un'ipotesi di "carbon tax" a partire dal 1993 per ridurre le emissioni di CO₂.

Con notevole ritardo anche l'Italia ha adottato questo tipo di imposizione ecologica.

Infatti il collegato alla Finanziaria del 1999, all'art. 8, ha previsto l'entrata nel nostro sistema tributario di un nuovo tributo. La particolarità di questa tassa, come è noto, è di non essere stata introdotta per esigenze di "cassa", bensì per rispondere ad un più organico obiettivo di diversificazione della tassazione sulle sostanze a maggiore potenzialità inquinante per l'atmosfera. In sostanza si mira a rendere sempre più oneroso l'impiego di sostanze inquinanti, in modo da indurre indirettamente a modificare forme di comportamento e di utilizzo che determinano un livello di emissioni nocive complessivo superiore alla soglia fissata per ciascun anno dal Comitato dei ministri finanziari competenti.

Sempre nell'ottica ambientale, si ricorda ancora che, nel 1999, sono state istituite tre nuove imposte di consumo sul carbone, sul coke di petrolio e sul prodotto di derivazione dal bitume denominato "orimulsion", impiegati nei grandi impianti di combustione, allo scopo di rendere più competitivi i prodotti a basso tenore di emissioni. A favore invece di prodotti a basso impatto ambientale, sono state introdotte delle agevolazioni, quali l'esenzione dall'accisa prevista per il "bio-diesel" dapprima nel quadro di un progetto pilota e poi a partire dal 2001 di un programma triennale; del progetto sperimentale nel cui ambito sono state previste aliquote di accisa ridotte per carburanti quali bioetanolo derivante da prodotti di origine agricola, nonché specifiche aliquote di accisa già introdotte, in via transitoria, per le emulsioni stabilizzate di oli da gas ovvero di olio combustibile denso con acqua.

Altre iniziative sono state intraprese come quella prevista dall'art. 6, commi da 13° a 16° della finanziaria del 2001, laddove veniva prevista una detassazione a favore delle piccole e medie imprese, che provvedessero ad effettuare investimenti in materia ambientale.

Molti ritengono che la tassazione ambientale sia lo strumento efficace a regolare il comportamento dei contribuenti quale naturale conseguenza di un aumento delle loro uscite.

Attualmente la tutela ambientale viene affrontata dagli Stati, compatibilmente con gli interessi economici che potrebbero essere coinvolti. La direttiva sulla tassazione dei prodotti energetici all'articolo 16 contiene disposizioni relative alla detassazione dei carburanti costituiti da o contenenti prodotti derivanti da "biomassa". In base a tale articolo gli Stati membri possono introdurre riduzioni dell'accisa in misura corrispondente al volume dei biocarburanti utilizzati da soli o in miscela con prodotti petroliferi.

Concludendo, nella lotta all'inquinamento le tasse ambientali sono uno strumento sul quale si deve insistere, ma è necessaria anche una regolamentazione sempre più organica della materia che renda tale strumento realmente efficace, definendo in maniera chiara gli obiettivi che si vogliono perseguire, in modo che non possano essere stravolti nel corso del tempo, e considerati dei meccanismi sanzionatori particolarmente pressanti.

A tal proposito e nel quadro di una strategia nazionale e regionale di sviluppo durevole, la riduzione delle emissioni con effetto serra è altamente prioritaria. La politica energetica sia dello Stato che delle Regioni italiane rispetta l'obiettivo di Kyoto di ridurre del 6,5% le emissioni, per l'Italia, rispetto al livello base del 1990.

Il principale gas inquinante è l'anidride carbonica (CO₂), ma anche il metano e i clorofluorocarburi (CFC) sono fonti importanti di emissioni del cosiddetto effetto serra.

Tra gli strumenti, ad esempio, a disposizione della Regione Lazio, per conseguire l'obiettivo dichiarato, la "carbon tax" è stata introdotta, come prima ricordato, dall'articolo 8 della legge finanziaria approvata il 23 dicembre 1998. In base a tale legge i proventi della carbon tax verrebbero utilizzati per finanziare azioni volte sia al risparmio energetico che allo sviluppo di fonti di energia rinnovabili. Il 20 luglio del 2000 il Ministero dell'ambiente ha emanato il decreto per l'attuazione della legge fissando i criteri operativi.

Tali criteri si basano essenzialmente sui seguenti parametri:

- risparmio energetico, in termini sia di consumo di energia elettrica che di riscaldamento;
- quantità di emissioni di CO₂ evitate in termini di tonnellate equivalenti di petrolio.

Forme di aiuto a vantaggio della tutela ambientale possono essere erogate sotto forma di agevolazioni fiscali a talune imprese, ma costituendo una forma di “aiuto di Stato” esse devono sottostare alla disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell’ambiente per quanto concerne le fonti di energia rinnovabili ed il risparmio energetico.

Infatti, dal 1° gennaio 2002, tutti i regimi di aiuto esistenti in favore dell’ambiente devono essere adeguati e resi compatibili con la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell’ambiente. La Commissione europea può approvare sgravi da tasse ambientali per un massimo di dieci anni, se lo sgravio riguarda un’imposta nazionale che non rientra nel quadro delle imposte comunitarie; le imprese beneficiarie pagano comunque una parte significativa dell’imposta.

Per dare un riscontro pratico si pensi a 2 progetti che riguardano il risparmio energetico:

- uno relativo ad un impianto di cogenerazione di energia elettrica a calore e rete di teleriscaldamento;
- l’altro, invece, riguarda le fonti di energia rinnovabili, nella fattispecie la creazione di una centrale eolica.

Entrambi questi progetti sono volti a conseguire alti livelli di efficienza energetica e protezione ambientale in termini di riduzione di CO₂ e di altre emissioni di gas ad effetto serra.

In particolare, il primo riguarda la rete di teleriscaldamento del comprensorio di Torrino Mezzocamino, nei pressi di Roma. La rete di distribuzione sarà alimentata dall’energia prodotta da un impianto di cogenerazione di energia elettrica e calore, oggetto di parziale ripotenziamento e conversione e fornirà il riscaldamento ad un nuovo quartiere “satellite”, mentre due altri quartieri satelliti vicino Roma – Torrino Sud e Mostacciano - sono già collegati alla centrale di cogenerazione di energia elettrica e calore mediante una rete di teleriscaldamento. Le nuove condutture rappresentano un ampliamento della rete esistente, che avrà un’estensione di 14 km. L’estensione della rete comporterà anche la sostituzione della vecchia turbina della centrale mediante una nuova, più economica ed efficiente in termini energetici.

Tale sostituzione non rientra però nell’aiuto statale. In termini di risultati ambientali stimati si ottiene un risparmio energetico di 4354 tonnellate equivalenti di petrolio per anno ed una riduzione di agenti inquinanti, le cui emissioni dovrebbero diminuire di circa 10836 tonnellate annue. Il calcolo dell’impatto ambientale in termini di riduzione di CO₂ in tonnellate/annue si basa sul raffronto tra la situazione attuale rappresentata da caldaie poste in ciascuna unità residenziale e la situazione futura con il teleriscaldamento.

Il secondo progetto invece concerne la realizzazione di una centrale eolica della potenza massima di 4,2 MW . La centrale eolica verrà costruita nella zona posta in un Comune (Viticuso) in Provincia di Frosinone. In questo caso in termini previsti di risultati ambientali si avrà un risparmio energetico di 1992 tonnellate equiva-

lenti di petrolio annue ed una riduzione pari a 6354 tonnellate annue di agenti inquinanti.

I beneficiari del progetto di aiuto, come è noto, sono l'ACEA S.p.a. per il primo progetto ed EOLO S.r.l. per il secondo. L'Acea è un'azienda municipalizzata a maggioranza (51%) di capitale pubblico, mentre il 51% della EOLO S.r.l. appartiene alla TAD energia S.p.a., che è un'impresa di grandi dimensioni.

Nel quadro generale di massima, in cui si è delineato il rapporto tra tassazione ed ambiente si inseriscono le disposizioni che la delega sulla riforma fiscale contenuta nella legge n. 80 del 2003 detta in materia di accise.

Al settore delle accise è dedicato, come è noto, l'art. 7 della citata legge relativa alla delega fiscale, che individua, tra l'altro, i criteri cui dovranno essere improntate le norme delegate.

Una delle funzioni della legge delega sarà quella di individuare e definire concreti strumenti di tassazione che "premi" i prodotti con caratteristiche di basso impatto ambientale, sebbene esistano anche prodotti che, pur fortemente inquinanti, ove siano utilizzati in impianti tecnologicamente avanzati, possono ridurre il loro impatto ambientale a livello di prodotti notoriamente meno inquinanti. E' proprio in quest'ottica di un riallineamento dei vari prodotti sotto il profilo dell'effettivo inquinamento realizzato che dovrà aversi anche un adeguamento del carico fiscale.

General Assembly of IOTA (International Organization of Tax Administrations) - Prague, the Chzech Republic, 14-16 June 2004

Technical Presentation for Italy*

Tax Preliminary Settlement Concerning years 2003-2004

1. Introduction

The reform trend in the State administration aims at streamlining institutional performance as much as possible, both in rules and in procedures.

In this perspective, the relationship between citizens and State administration tends to favor patterns of an interlocutory nature, rather than the traditional authoritative ones.

In particular, in the fiscal matter, the Italian experience records forms of agreement between the parties, such as *accertamento con adesione* (assessment upon conciliation) and *conciliazione giudiziale* (judicial conciliation) and other atypical forms.

The *concordato preventivo* is inserted in this framework. It is a sort of advance agreement between the taxpayer and the tax administration on the tax liability.

According to such an advance agreement:

- the taxpayer agrees not to calculate an amount of business income or self-employed income below a minimum threshold for the relevant tax years;
- under this agreement, the tax administration allows lower taxation, significantly eases the burden of documentation requirements and agrees to restrict its control powers.

In the first period of its implementation, a preliminary settlement will be valid for two years (for the years 2003 and 2004). That is a transitional solution to the three-year preliminary settlement, as provided for by the Delegation Law on the tax system reform.

1.1. Differences from the three-year preliminary settlement

In general, the two-year preliminary settlement¹ falls into the category of instruments aimed at facilitating tax compliance by allowing taxpayers to define their tax liability in advance of the controls by the tax administration.

* Edited by Serenella Crisafulli (Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento Politiche Fiscali – Ufficio Relazioni Internazionali).

¹ The two-year preliminary settlement (*concordato preventivo biennale*) was introduced by Article 33 of Decree Law no. 269 of 30th September 2003, as amended by Law no. 326 of 24th November 2003 and article 2 paragraph 10 of Law no. 350 of 24th December 2003 (2004 Financial Law).

The rule anticipates, as an experiment, the three-year preliminary settlement². The difference between the two instruments, having the same name, is in the “nature”:

- “bulk nature” of the experimental two-year preliminary settlement, in which relevant tax liabilities are defined in a standard way for all persons concerned; difference is in the initial situation of the single taxpayer;
- “specific nature” of the final instrument that will allow the advance determination of income, according to specific features of each economic operator.

1.2. Target of the measure

The current measure aims at:

- favouring the identification of new taxable items;
- giving taxpayers the possibility to gain more certainty for their tax liabilities;
- anticipating the application of new rates as provided for by the reform.

1.3. Tax years concerned

The measure applies for current tax year on 1st January 2003 and next one (2003 and 2004 for taxpayers whose tax year is the calendar one).

1.4. To join the agreement

Taxpayers must communicate their decision to the *Agenzia delle Entrate* (Revenue Agency) between 1st January and 16th March 2004 in a telematic way, as provided by the Director of the Agency.

2. Requirements to be met

2.1. Taxpayers entitled to join the agreement

All taxpayers carrying on business activities, arts or professions as to tax years concerned, that is: individuals, partnerships, associates, corporations, cooperative or other entities.

2.2. Taxpayers not entitled to join the agreement

Taxpayers who:

- did not carry on any activity at 31/12/2000;
- declared revenue or remunerations exceeding 5,164,569.00 Euro for the tax year 2001;
- used flat rate regimes in 2001 or 2003;
- failed to file their tax return for the year 2001.

² The three-year preliminary settlement (*concordato preventivo triennale*) is provided for by Delegation Law no. 80 of 7 April 2003 (Article 33, paragraph 1, letter e, no. 3) on the tax reform.

2.3. Continuity as to business and persons concerned

For simplification and method reasons, taxpayers are entitled to join the advance agreement only when – for the years 2003-2004 – they carry on a business that may be considered as consistent with those carried on in 2001 under continuity requirements.

In general, the consistency condition is met when a business is identified by the same code of activity.

Also a business identified by a code of activities falling into the same sector survey may be considered as consistent.

On the other hand, taxpayers are not entitled to join the measure when – for the years 2003-2004 – they carry on business activities that may not be considered as consistent with those carried on in 2001 under continuity requirements. This is due to the need for performing essential comparison. This need would be frustrated if the comparison were performed between revenue or remunerations stemming from an activity falling into a specific sector survey in 2001, and revenue or remunerations stemming from an activity falling into a specific sector survey in 2003 or 2004.

Similar need for consistency and simplification leads to the fact that the continuity principle is to be met as to persons concerned as well.

As a consequence, taxpayers cannot join the preliminary settlement or lose their right to benefit from it, when – after 2001 – they initiate a commercial activity after buying out a business run by other taxpayers, as well as companies subject to mergers and demergers – even partially – that have occurred for the period 2001-2004.

2.4. Adequacy of profits or compensation for 2001

To join the agreement the taxpayer is obliged to declare – for the taxable period beginning the 1^o of January 2003 and for the following one – some profits or consideration and incomes whose amount cannot be inferior to the one obtained by applying the rates of increment provided for by art. 33, paragraph 2 of Decree Law no. 2697/2003 to profits or consideration and income related to the taxable year beginning the 1st of January 2001.

Data concerning the taxable period beginning the 1st of January 2001 – to be taken as basis for the mentioned computation – derive from:

- statements submitted by the taxpayer, if necessary supplemented by definitive assessments or by statements defining or integrating the tax in conformity with law no. 289/2002.
- or – if higher – the application of sector studies or other parameters.

In particular, taxpayers can join the preliminary settlement for the year 2001, provided that:

- they declared consistent profits or consideration even in consequence of statements adjustments;
- though having declared non consistent profits, they in turn:

- before submitting their communication to join the preliminary settlement, adjust for the year 2001 profits or compensation by paying the relevant taxes³.
- avail themselves for the year 2002 of the definition for the purposes of law no. 289/2002 before asking to join the agreement.

2.5. *Non-existence of conditions: effects*

At the date of communication to join the agreement, the non-existence of eligibility conditions hinders the execution of the agreement and, as to its effects, it implies the impossibility to benefit from the agreement with the *ex tunc* effect.

3. Liabilities to be complied with

To join the agreement the taxpayer is obliged to declare:

- for the year 2003 a total amount of profits or consideration equal at least to those declared in the year 2001 stepped up by 8% and an income equal to the one declared in the year 2001 stepped up by 7%⁴;
- for the year 2004 a total amount of profits or consideration equal at least to the minimum ones agreed upon for the year 2003 stepped up by 5% and an income equal at least to the minimum one agreed upon for the year 2003 stepped up by 3.5%.

4. Benefits for the taxpayer

Joining the agreement the taxpayer can benefit from:

- a facilitated determination of taxes on business income and self-employment;
- a release from the obligation to pay social security contributions referable to the part of business income or income from self-employment which benefits from the facilitated determination;
- a suspension of tax liabilities as to the issuing of the *scontrino* and the tax receipt;
- a limitation of the Tax Administration's assessment powers.

4.1. *Soft taxation of income*

As to the soft taxation of income, it is provided that for each tax period agreed upon (2003 and 2004) on declared business income or income from self-employment

³ The relevant value for adjustment purposes is the one indicated in the Ge.Ri.Co. software as profit or compensation as to study sectors; as to parameters it is the one provided for the adjustment to be made on statements.

⁴ For the years under agreement there exists, however, the obligation to declare a minimum income (business income or from self-employment) that – for 2003 – must be at least equal to € 1,000. Furthermore, if profits or compensation declared in 2001 are less than those deriving from the application of sector studies or from parameters, the joining to the advanced agreement is subject to adjustments and to settlement of relevant taxes (except for penalties and interests).

exceeding the one declared in 2001, the tax is determined by applying a rate of 23% for persons liable to the Personal Income Tax who declared in 2001 a business or self-employment income not higher than € 100,000 or a rate of 33% for persons liable to the Personal Income Tax who declared in 2001 a business or self-employment income higher than € 100,000 as well as for companies liable to IRES aside from the income declared in 2001.

4.2. Limitation of assessment powers

As to the limitation of assessment powers, those who join the preliminary settlement will be protected by any form of presumptive assessment; as to the analytic assessment, the tax administration will be deprived of the possibility to assess a greater income from business activity or self-employment if the assessable income is inferior or equal to 50% of the income declared for every year agreed upon.

4.3. Suspension of cash vouchers and official receipts issuing for tax purposes

Lastly, as regards the suspension of documentation requirements, the suspension of cash vouchers and tax receipts issuing is required as from operations carried out starting from the date of accession to preliminary settlement, on condition that the above documents are requested by the customer.

However, the suspension of obligation to issue cash vouchers and tax receipts does not affect the ordinary fulfillment of duties connected with the obligation to register valuable considerations; therefore, there still remain all obligations to set up and keep accounting records as referred to in title II of DPR n. 600 of 1973.

Failing which, the obligation resumes as from beginning of following fiscal period.

5. Failure to meet obligations

Failure to meet obligations by taxpayers implies the cancellation of benefits deriving from preliminary settlement and hence from:

- concessional assessment of income taxes;
- simplified certification of valuable considerations;
- limited assessment powers.

Taxpayers are required to provide an indication in their tax return. In this case, the Office notifies a partial assessment according to profits, fees and income, which have been preliminary settled for the purpose of both income tax and VAT.

When filing a tax return, taxpayers may also notify, besides the failure to meet conditions, any possible extraordinary and unforeseeable event. In that case, the Tax Administration will start an “*accertamento con adesione*” (tax audit with consent) procedure for taxpayers to justify any variance between profits or fees and income actually declared and profits or fees and income preliminary settled.

The cancellation of benefits relating to the first taxable period being the object of a preliminary settlement concerns the entire two-year period (2003-2004), whereas the cancellation of benefits relating to the year 2004 does not affect 2003.

6. Preliminary settlement for partnerships

Since it is the company that takes an interest in preliminary settlement, the joining of a preliminary settlement must be communicated by the company's legal representative.

2001 profits or fees and income to be used as a basis to apply increase percentages provided by law are those referring to the company, not its single partners.

In the presence of inadequate profits or fees, the company (for VAT purposes) and its existing partners at the end of the 2001 taxable period (for income tax purposes) are required to make adjustments and pay the related taxes.

Profits or fees and income that partnerships, and taxable persons treated as such, commit to declare must be determined by referring to the company's situation.

For each taxable period being the object of preliminary settlement, the income declared by the company is attributed according to the transparency system to each partner and is taxed:

- with ordinary tax rate, up to the share corresponding to the income declared in the aggregate by the company in 2001;
- with concessional tax rate, as for the share corresponding to the income exceeding what the company has declared in the aggregate in 2001.

Assemblea Generale del Gruppo IOTA (International Organization of Tax Administrations) - Praga, Repubblica Ceca, 14-16 giugno 2004

Relazione tecnica per l'Italia *

IL CONCORDATO FISCALE PREVENTIVO

1. Premessa

La tendenza di riforma in seno alle Amministrazioni pubbliche è orientata a favorire quanto più possibile lo snellimento delle attività istituzionali, nella ricerca della massima semplificazione sia delle norme, sia delle procedure.

In tale ottica, i rapporti fra cittadini e Amministrazioni pubbliche tendono a privilegiare le forme negoziali, rispetto ai tradizionali moduli autoritativi.

Nei rapporti fiscali, in particolare, si sono avute nell'esperienza italiana forme di "convenzione" tra le parti, realizzatesi attraverso l'accertamento con adesione del contribuente, la conciliazione giudiziale, o mediante altre forme atipiche.

In tale quadro si inserisce l'istituto del concordato preventivo, il quale è definibile come una sorta di accordo che viene stipulato tra contribuente e Amministrazione finanziaria, avente ad oggetto la possibilità di concordare preventivamente l'obbligazione tributaria.

In base al predetto accordo:

- il contribuente si impegna a dichiarare nei periodi di imposta interessati un reddito d'impresa o di lavoro autonomo non inferiore a una soglia minima;
- l'Amministrazione finanziaria, a fronte dell'impegno assunto dal contribuente, offre una tassazione agevolata, importanti semplificazioni in materia di documentazione delle operazioni ed accetta di limitare i propri poteri di accertamento.

Nella prima fase di attuazione, il concordato preventivo sarà biennale (per gli anni 2003 e 2004) e rappresenterà una soluzione transitoria, in attesa dell'avvento del concordato preventivo triennale, previsto dalla legge delega per la riforma del sistema tributario.

1.1. Differenze con il concordato preventivo triennale

In linea generale, il concordato preventivo biennale⁵ si inserisce nel novero degli istituti finalizzati a favorire l'adempimento spontaneo da parte dei singoli contribuenti, consentendo agli stessi di definire l'obbligo tributario in un momento antecedente l'esercizio dell'azione di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

* Presentata dalla Dott. Serenella Crisafulli (Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento politiche fiscali – Ufficio relazioni internazionali).

⁵ Il concordato preventivo biennale è stato introdotto dall'art. 33 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, così come integrato dall'art. 2, co. 10° della L. n. 350 del 24 dicembre 2003 (Finanziaria 2004).

La norma anticipa, in via sperimentale, l'avvio a regime del concordato preventivo triennale⁶. La differenza tra i due istituti, egualmente denominati, risiede nel relativo "carattere":

- di "massa", per quanto concerne il regime sperimentale, nel quale gli obblighi tributari connessi vengono stabiliti in modo uniforme per tutti i soggetti interessati; ciò che varia è soltanto la posizione di ingresso del singolo contribuente;
- "individuale", per quanto riguarda l'istituto definitivo che consentirà, a regime, la determinazione preventiva del reddito, secondo elementi distintivi e peculiari di ciascun soggetto economico.

1.2. Obiettivi del provvedimento

L'istituto del concordato preventivo, nella sua formulazione attuale, si pone i seguenti obiettivi:

- favorire l'emersione di nuova materia imponibile;
- offrire al contribuente l'opportunità di porsi in condizione di maggiore certezza e tranquillità per quanto riguarda la propria posizione tributaria;
- anticipare l'applicazione delle nuove aliquote previste dalla riforma.

1.3. Periodi d'imposta interessati

Il concordato preventivo si applica al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003 e a quello successivo (per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare si tratta degli anni 2003 e 2004).

1.4. Modalità di accesso

La decisione del contribuente di aderire al *concordato preventivo* deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate in via telematica tra il 1° gennaio e il 16 marzo 2004, secondo modalità determinate da provvedimento del Direttore della stessa Agenzia.

2. Condizioni di ammissibilità

2.1. Soggetti ammessi

Possono aderire al concordato preventivo i contribuenti esercenti attività d'impresa ovvero arti e professioni relativamente ai periodi d'imposta interessati, siano essi persone fisiche, società di persone, associazioni professionali, società di capitali, cooperative o altri Enti.

2.2. Soggetti esclusi

Non possono aderire al concordato preventivo i soggetti che:

- non erano in attività al 31/12/2000;
- hanno dichiarato ricavi o compensi superiori a 5.164.569 euro per il periodo d'imposta 2001;
- si sono avvalsi di regimi forfettari nel 2001 o nel 2003;
- abbiano omesso la dichiarazione per il 2001

⁶ Il concordato preventivo triennale è previsto dalla legge 7 aprile 2003, n. 80 (all'art. 3, co. 1°, lett. e, n. 3), recante la delega per la riforma del sistema fiscale statale.

2.3. Continuità dell'attività svolta sotto l'aspetto oggettivo e soggettivo

Per esigenze di sistematicità e semplificazione possono accedere al concordato preventivo soltanto i contribuenti che nel biennio 2003-2004 svolgono attività che per caratteristiche di continuità possono essere considerate sostanzialmente omogenee a quelle svolte nel 2001.

In linea generale il requisito della omogeneità sussiste se le attività sono contraddistinte da uno stesso codice di attività.

Possono ritenersi, altresì omogenee le attività contraddistinte da codici di attività compresi nel medesimo studio di settore.

Per converso non possono avvalersi dell'istituto i contribuenti che nei periodi d'imposta oggetto di concordato preventivo svolgono un'attività d'impresa o di lavoro autonomo non omogenea a quella svolta nel 2001. Si tratta di un'esigenza giustificata dalla necessità di operare confronti significativi. Tale esigenza sarebbe vanificata se la comparazione fosse eseguita tra i ricavi o compensi prodotti da un'attività soggetta a un determinato studio di settore nel 2001, e i ricavi o compensi prodotti nel 2003 o nel 2004 da un'attività soggetta ad un diverso studio di settore.

Analoghe esigenze di omogeneità e semplificazione inducono ad affermare il principio della continuità anche da un punto di vista soggettivo.

Conseguentemente, non possono accedere al concordato preventivo ovvero perdono il diritto a beneficiarne, i contribuenti che, successivamente al 2001, avviano un'attività commerciale dopo aver rilevato attività svolte da altri contribuenti nonché le società interessate, nel periodo 2001-2004, da operazioni straordinarie di fusione e scissione, anche parziale.

2.4. Congruità dei ricavi o compensi per il 2001

L'adesione al concordato comporta l'impegno, da parte del contribuente, a dichiarare, per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003 e per quello successivo, determinati ricavi o compensi e determinati redditi, il cui ammontare non potrà risultare inferiore a quello che si ottiene applicando, ai ricavi o compensi e al reddito relativi al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2001, gli incrementi percentuali stabiliti dall'art. 33, co. 4° del D.L. n. 26972003.

I dati del periodo in corso al 1° gennaio 2001, da assumere a base del predetto calcolo, sono quelli risultanti:

- dalle dichiarazioni presentate dal contribuente, eventualmente integrati da accertamenti definitivi o da dichiarazioni di definizione o integrazione ai sensi della L. n. 289/2002.
- o, se superiori, dall'applicazione degli studi di settore o dei parametri.

In particolare, possono aderire al concordato preventivo i soggetti che per il 2001:

- anche per effetto di adeguamento in dichiarazione, abbiano dichiarato ricavi o compensi congrui;
- pur avendo dichiarato ricavi o compensi non congrui, provvedono alternativamente:
 - ad adeguare, prima della presentazione della comunicazione di adesione al concordato preventivo, per il 2001 i ricavi o compensi e a pagare le relative imposte⁷.
 - ad avvalersi per l'anno 2002, prima di formalizzare la richiesta di adesione, della definizione ai sensi della L. n. 289/2002.

⁷ Il valore rilevante ai fini dell'adeguamento è per gli studi di settore quello che nel software Ge.Ri.Co. è indicato quale ricavo o compenso di riferimento puntuale e per i parametri, quello previsto per l'adeguamento in dichiarazione.

2.5. *Inesistenza delle condizioni: effetti*

L'insussistenza, alla data di invio della comunicazione di adesione, delle condizioni di ammissibilità impedisce il perfezionamento dell'adesione e, sotto il profilo degli effetti che ne conseguono, comporta l'impossibilità di fruire, con effetto *ex tunc* dei benefici del concordato.

3. Impegni da rispettare

L'adesione al concordato comporta l'impegno, da parte del contribuente, a dichiarare:

- per il 2003 un ammontare di ricavi o compensi pari almeno a quelli del 2001 incrementati dell'8% ed un reddito pari a quello del 2001 aumentato del 7%⁸;
- per il 2004 un ammontare di ricavi o compensi pari almeno a quelli minimi concordati per il 2003 incrementati del 5% ed un reddito pari almeno a quello minimo concordato per il 2003 aumentato del 3,5%.

4. Benefici per il contribuente

L'adesione al concordato preventivo consente al contribuente di fruire dei seguenti benefici:

- determinazione agevolata delle imposte sul reddito d'impresa e di lavoro autonomo;
- svincolo dall'obbligo di versamento dei contributi previdenziali riconducibili alla parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo che beneficia della determinazione agevolata;
- sospensione degli obblighi tributari di emissione dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale;
- limitazione dei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

4.1. *Tassazione agevolata del reddito*

Per quanto riguarda la tassazione agevolata, viene previsto che per ciascuno dei periodi d'imposta concordati (2003 e 2004) sul reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato che eccede quello relativo al 2001, l'imposta è determinata applicando l'aliquota del 23% per i soggetti Irpef (persone fisiche) che nell'anno 2001 hanno dichiarato un reddito d'impresa o di lavoro autonomo non superiore a €100.000, ovvero l'aliquota del 33% per i soggetti Irpef che nell'anno 2001 hanno dichiarato un reddito d'impresa o di lavoro autonomo superiore a €100.000 nonché per i soggetti Ires (società) indipendentemente dal reddito dichiarato nel 2001.

4.2. *Limitazione dei poteri di accertamento*

Per quanto riguarda la limitazione dei poteri di accertamento, chi aderisce al concordato preventivo sarà protetto da tutte le forme di accertamento presuntivo; con riferimento all'accertamento analitico l'Amministrazione finanziaria sarà privata della possibilità di accertare un maggior reddito d'impresa o di lavoro autonomo qualora il reddito accertabile sia inferiore o pari al 50% di quello dichiarato per ciascun anno concordato.

⁸ Per le annualità oggetto di concordato esiste, comunque, l'obbligo di dichiarare un reddito minimo (d'impresa o di lavoro autonomo) che – per il 2003 – deve essere almeno pari a 1.000 euro. Inoltre, se i ricavi o compensi dichiarati nel 2001 sono inferiori a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore o dei parametri, l'adesione al concordato preventivo è subordinata all'adeguamento a questi ultimi e all'assolvimento delle relative imposte (con esclusione di sanzioni e interessi).

4.3. *Sospensione dell'obbligo di emettere scontrini e ricevute fiscali*

Per quanto riguarda, infine, la sospensione di alcuni obblighi di documentazione è prevista la sospensione dell'emissione di scontrini e ricevute fiscali a partire dalle operazioni poste in essere dalla data di adesione al concordato, a condizione che tali documenti non vengano richiesti dal cliente.

La sospensione dell'obbligo di emissione dello scontrino e della ricevuta fiscale non incide comunque sugli ordinari adempimenti connessi con l'obbligo di registrazione dei corrispettivi; permangono, pertanto, tutti gli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili di cui al titolo II del D.P.R. n. 600 del 1973.

In caso di decadenza l'obbligo riprende dall'inizio del periodo di imposta successivo.

5. Mancato rispetto degli impegni

Il mancato rispetto degli impegni da parte del contribuente comporta la decadenza dai benefici del concordato e, quindi, dai benefici della:

- determinazione agevolata delle imposte sul reddito;
- semplificazione in ordine alla certificazione dei corrispettivi,
- limitazione dei poteri di accertamento.

Il contribuente deve darne comunicazione nella relativa dichiarazione dei redditi. In questo caso l'Ufficio emette accertamento parziale sulla base dei ricavi, compensi e redditi concordati sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'imposta sul valore aggiunto.

Il contribuente, in sede di dichiarazione dei redditi, può comunicare, oltre al mancato rispetto delle condizioni, anche l'eventuale verificarsi di accadimenti straordinari ed imprevedibili. In tale situazione l'Amministrazione dovrà procedere all'avvio della procedura di accertamento con adesione per consentire al contribuente di giustificare lo scostamento fra ricavi/compensi e redditi dichiarati e ricavi/compensi e redditi concordati.

La decadenza che si verifica in relazione al primo periodo d'imposta oggetto di concordato investe l'intero biennio (2003-2004), mentre la decadenza che riguarda il 2004 non pregiudica il 2003.

6. Il concordato preventivo effettuato da società di persone

Poiché è la società ad avere interesse al concordato preventivo, deve essere il soggetto che ha la legale rappresentanza della stessa a presentare la comunicazione di adesione.

I ricavi o compensi ed i redditi riferibili al 2001 da prendere a base per l'applicazione delle percentuali di incremento previste dalla norma sono quelli che si riferiscono alla società e non ai singoli soci.

In presenza di ricavi o compensi non congrui la società (ai fini dell'IVA) ed i soci esistenti alla fine del periodo d'imposta 2001 (per le imposte sui redditi) sono tenuti ad effettuare l'adeguamento e ad assolvere le relative imposte.

I ricavi o compensi ed il reddito che la società di persone ed i soggetti ad essa assimilati si impegnano a dichiarare devono essere determinati in relazione alla posizione riferibile alla società. Per ciascun periodo d'imposta oggetto del concordato preventivo, il reddito dichiarato dalla società è imputato per trasparenza a ciascun socio ed è tassato:

- ad aliquota ordinaria, limitatamente alla quota commisurata al reddito che la società ha complessivamente dichiarato nel 2001;
- ad aliquota agevolata per la parte riferibile al reddito che eccede quello che la società ha complessivamente dichiarato nel 2001.



Finito di stampare nel mese di agosto 2004