

NEΩTERPA

U L T I M E N O V I T À

PERIODICO UFFICIALE DELL'A.N.T.I. – ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Direttore Responsabile

Dott. MARIO NOLA

Comitato di Redazione

Avv. CLAUDIO BERLIRI
Prof. Avv. IVO CARACCIOLI
Prof. Avv. VALERIO FICARI
Dott. ROBERTO LUNELLI
Prof. Avv. GIANNI MARONGIU
Prof. Avv. FRANCO PAPARELLA
Prof. Avv. GAETANO RAGUCCI
Prof. Avv. FRANCESCO TESAURO
Prof. Avv. MARCO VERSIGLIONI

Segreteria e Redazione

Via Cosimo del Fante, 16 - 20122 Milano
Tel. 02.58310288 - Fax 02.58310285
e-mail: tesoreria@associazionetributaristi.it
sito internet: www.associazionetributaristi.it

Anno IV • n. 2/2011

Periodico Quadrimestrale
Registrato presso il Tribunale di Milano
il 24/4/2008 con il n. 266

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale
D.L. 353/2003 (Conv. in L. 27/02/2004 n. 46)
Art. 1, Comma 2 - DCB Roma

Service Provider:
Register.it - Viale Giovine Italia, 17 - Firenze
sito internet: www.associazionetributaristi.it
Autorizz. Ministero delle Telecomunicazioni
n. 243 del 28/01/1997

Impaginazione e Stampa
Istituto Arti Grafiche Mengarelli
Via Cicerone, 28 - 00193 Roma

FISCALITÀ INTERNAZIONALE ED ESTEROVESTIZIONE

DOTTRINA

•
LEGISLAZIONE

•
GIURISPRUDENZA

•
CONVEGNI ED
ATTIVITÀ ANTI



CONFEDERATION FISCALE
EUROPEENNE



A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE
TRIBUTARISTI ITALIANI

ANTI - CONSIGLIO NAZIONALE

PRESIDENTE

Prof. Dott. Mario BOIDI, *Torino*

VICE PRESIDENTI

Avv. Claudio BERLIRI, *Roma*
Prof. Avv. Vito BRANCA, *Catania*
DOTT. ROBERTO LUNELLI, *Udine*

SEGRETARIO GENERALE

Avv. Giuseppe SERA, *Napoli*

VICE SEGRETARIO GENERALE

Dott. Massimo CONIGLIARO, *Siracusa*

TESORIERE

Gr. Uff. Rag. Giuseppe Antonio BARRANO DI VALDIVIESO, *Milano*

CONSIGLIERI NAZIONALI (PRESIDENTI DI SEZIONE)

Dott. Riccardo ALBO	<i>Presidente Sezione Marche-Abruzzo</i>
Prof. Avv. Vito BRANCA	<i>Presidente Sezione Sicilia Orientale</i>
Dott. Cosimo CAFAGNA	<i>Presidente Sezione Puglia</i>
Dott. Carlo DEIDDA GAGLIARDO	<i>Presidente Sezione Sardegna</i>
Prof. Avv. Gianfranco GAFFURI	<i>Presidente Sezione Lombardia</i>
Avv. Salvatore IANNELLO	<i>Presidente Sezione Sicilia Occidentale</i>
Avv. Pasquale IMPROTA	<i>Presidente Sezione Campania</i>
Dott. Roberto LUNELLI	<i>Presidente Sezione Friuli Venezia Giulia</i>
Prof. Avv. Gianni MARONGIU	<i>Presidente Sezione Liguria</i>
Avv. Mario MARTELLI	<i>Presidente Sezione Emilia Romagna</i>
Prof. Avv. Francesco MOSCHETTI	<i>Presidente Sezione Veneto-Trentino Alto Adige</i>
Prof. Dott. Umberto PLATI	<i>Presidente Sezione Calabria</i>
Prof. Avv. Gaetano RAGUCCI	<i>Presidente Sezione Provinciale Como</i>
Dott. Ernesto RAMOJNO	<i>Presidente Sezione Piemonte-Valle d'Aosta</i>
Prof. Dott. Francesco ROSSI RAGAZZI	<i>Presidente Sezione Lazio</i>
Prof. Dott. Enrico FAZZINI	<i>Presidente Sezione Toscana</i>
Prof. Avv. Marco VERSIGLIONI	<i>Presidente Sezione Umbria</i>



Sede Legale: Via Alessandro Farnese, 7 • 00192 Roma
Segreteria Generale: Via Riviera di Chiaia, 72 • 80122 Napoli • Tel. e Fax 081.7617783
Sito Internet: www.associazionetributaristi.it • E-mail: segrgenerale@associazionetributaristi.it

Sommario

FISCALITÀ INTERNAZIONALE ED ESTEROVESTIZIONE

“Perché questa scelta e perché questo tema” di Claudio Berliri 3

DOTTRINA

- *Nuove logiche di pianificazione fiscale internazionale* 4
di Marcello Poggioli
- *La nuova disciplina del transfer pricing ed i suoi riflessi sull'operatività delle imprese italiane* 9
di Piergiorgio Valente
- *Le verifiche transnazionali: scambio di informazioni fra autorità fiscali e tutela del contribuente* 32
di Lorenzo del Federico
- *Lo scambio di informazioni e le verifiche internazionali* 41
di Gaetano Scazzeri
- *I nuovi obblighi di monitoraggio fiscale, riservatezza e rispetto delle regole* 46
di Maurizio Bastianelli
- *Deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni con soggetti black list - Art. 110 commi da 10 a 12bis del Tuir* 49
di Massimiliano Tasini
- *La Fiscalità internazionale oggi: considerazioni generali e di sintesi* 54
di Massimo Basilavecchia

- *Esterovestizione: profili Iva* 57
di Raffaele Rizzardi e Salvatore Mattia
- *“Esterovestizione” societaria e omessa dichiarazione* 61
di Ivo Caraccioli
- *L'esterovestizione nella recente giurisprudenza italiana (2008-2010)* 63
di Piergiorgio Valente

LEGISLAZIONE (CIRCOLARI E ISTRUZIONI MINISTERIALI)

- D.M. 4 settembre 1996 77
- D.M. 4 maggio 1999 80
- Art. 1 – D.L. 25 marzo 2010, n. 40 conv. in L. 22 maggio 2010, n. 73 82
- Circolare Agenzia Entr. Dir. Centr. Normativa 28 ottobre 2010, n. 54/E 84

GIURISPRUDENZA

- Rassegna di Giurisprudenza 85

CONVEGNI ED ATTIVITÀ ANTI

99

PERCHÉ QUESTA SCELTA E PERCHÉ QUESTO TEMA

Il tema della fiscalità internazionale, come oggetto di un numero di **NEOTEPA**, era stato indicato dal Consiglio Nazionale dell'Anti sin dallo scorso anno.

Le problematiche della fiscalità internazionale avevano infatti formato oggetto di un convegno dell'Anti tenuto a Roma nel lontano 1986 quando il problema della fiscalità internazionale riguardava solo o prevalentemente alcuni grandi contribuenti e le maggiori perplessità erano incentrate sul problema della doppia imposizione. Da allora molta acqua è passata sotto ai ponti e la normativa internazionale, specie a livello CE è divenuta assai rilevante nei confronti di gran parte dei contribuenti.

Non soltanto, infatti, i rapporti internazionali riguardano un numero sempre crescente di imprese, ma in ogni caso la normativa comunitaria, e la tutela della concorrenzialità, incidono direttamente, e molto spesso in maniera prevalente sulla normativa nazionale anche riguardo a problematiche di rilevanza esclusivamente interna. Basti pensare, per non fare che un esempio, ai cosiddetti “aiuti di Stato”, vale a dire a provvedimenti agevolativi disposti dallo Stato nei confronti di soggetti operanti nel nostro territorio, ritenuti inammissibili dalla Corte di Giustizia CE.

Peraltro il tema della fiscalità internazionale, quale oggetto di un numero di **NEOTEPA**, è rimasto accantonato per alcuni mesi sino a quando la delegazione Abruzzo della Sezione Marche-Abruzzo ha organizzato ad Ancona il 16 marzo 2011 un importante convegno dal tema “LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE – QUADRO ATTUALE, INTERPRETAZIONE E PROSPETTIVE DI RIFORMA”.

Le principali relazioni di tale convegno hanno infatti costituito il prevalente contenuto di questo numero, di cui ricordiamo, per quanto concerne l'attualità della fiscalità internazionale, gli interventi di Marcello Poggioli e di Massimo Basilavecchia. Per quanto concerne le verifiche nazionali e gli scambi di informazioni internazionali, gli interventi di Lorenzo del Federico e di Gaetano Scazzeri; in ordine alla nuova disciplina del transfer pricing, ai nuovi obblighi di monitoraggio fiscale e alla deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni con soggetti black list, i contributi di Piergiorgio Valente, di Maurizio Bastianelli e di Massimiliano Tasini. Infine sui vari aspetti dell'esteroinvestizione gli studi di Raffaele Rizzardi e Salvatore Mattia, per quanto concerne i profili IVA, ed in ordine ai problemi penali connessi con l'omessa dichiarazione, lo studio di Ivo Caraccioli.

Nell'ambito della legislazione, abbiamo ritenuto opportuno riportare le più importanti e recenti normative relative alla fiscalità internazionale ed in particolare il D.M. 4 settembre 1996 che riporta l'elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare la doppia imposizione; il D.M. 4 maggio 1999 relativo agli Stati aventi un regime fiscale privilegiato ai fini della tassazione del reddito (c.d. *black list*); il D.L. 25 marzo 2010, n. 40, convertito in L. 22 maggio 2010, n. 73, contenente disposizioni in materia di contrasto alle frodi fiscali e finanziarie internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti “caroselli” e “cartiere” e infine la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 54/E del 28 ottobre 2010 relativa alle operazioni con i Paesi *black list*. Per quanto infine concerne la giurisprudenza, riportiamo uno studio critico di Piergiorgio Valente in ordine alle più recenti sentenze in tema di esteroinvestizione pronunciate dalle Commissioni Tributarie nel biennio 2008/2010, nonché la rassegna di giurisprudenza, con le massime delle più recenti pronunce della Corte di Giustizia CE, della Corte di Cassazione ed, infine, di talune Commissioni Tributarie, divise per argomenti, a cura di Roberto Lunelli.

Il numero si conclude con l'indicazione dei principali convegni organizzati e sponsorizzati dall'Anti, in questa prima metà del 2011.

Claudio Berliri

Nuove logiche di pianificazione fiscale internazionale*

di Marcello Poggioli

1.

Il titolo della relazione affidatami insiste sull'idea delle "nuove logiche" pianificatorie. Dunque, non si tratterà per me di esemplificare, in concreto, schemi operativi o pratici. Al contrario, cercherò di intercettare i nuovi "modi d'essere" che il tradizionale concetto di pianificazione fiscale internazionale va assumendo nel contesto del recente flusso di novità (legislative, di prassi e soprattutto – per ciò che ci riguarda – giurisprudenziali) che ha investito l'ordinamento tributario.

Dico subito che, accostandosi all'argomento, è facile maturare una pregiudiziale perplessità. È possibile parlare, oggi, di pianificazione fiscale internazionale? Esiste ancora un tale istituto?

La domanda è tutt'altro che infondata o provocatoria, al punto che qualcuno potrebbe persino sostenere la tesi secondo cui, nell'attuale panorama applicativo, per tale classico concetto non vi sia più spazio. Le ragioni di un approccio così *tranchant* sono agevolmente individuabili nella progressiva e dirompente apparizione ("epifania", l'avevo definita in un precedente scritto), in ambito giurisprudenziale, dell'ormai a tutti noto principio del divieto di abuso del diritto.

Se aderissi a codesta impostazione, la mia relazione potrebbe dirsi già esaurita. Ma sono ovviamente d'opinione diversa e reputo che, sebbene ne sia indiscutibile il recente appannamento (in concomitanza – come detto – allo sfolgorante comparire sulla scena tributaria dell'abuso del diritto), possa ancora parlarsi di pianificazione fiscale (e, nella specie, di pianificazione fiscale internazionale). Ritengo anzi – per i motivi che tosto cercherò di spiegare – come essa (pianificazione) non solo mantenga a tutt'oggi una logica ed un modo d'essere fedeli al suo originario impianto concettuale, ma pure ne vada progressivamente assumendo di ulteriori. Proprio da ciò deriva, a mio sommo giudizio, l'opportunità di ragionare intorno alle "nuove logiche" della pianificazione fiscale internazionale.

* Il presente lavoro riproduce il testo della relazione svolta il 16 marzo 2011 nel Convegno "La fiscalità internazionale – Quadro attuale, interpretazione e logiche di riforma", organizzato presso l'Università Politecnica delle Marche dall'ANTI-Sezione Marche. L'Autore si riserva sin d'ora di ritornare sull'argomento con ulteriori riflessioni ed approfondimenti dottrinali e giurisprudenziali.

2.

È importante procedere per gradi e fissare, *in limine*, alcuni primi (ancorché elementari) punti fermi. In quest'ottica, va subito detto come l'attività della pianificazione trovi la propria radice esistenziale (oltre che nella libertà dell'iniziativa economica privata sancita nell'art. 41 Cost., anche) nell'art. 23 Cost., laddove è incardinato il principio della cd. riserva di legge in materia tributaria. Si tratta, come sappiamo, di un principio di democrazia, funzionale altresì ad assicurare la certezza del trattamento fiscale associato alle condotte. Esprime, cioè, l'esigenza che gli operatori, attraverso la conoscenza della legge, siano posti nella condizione di sapere *a priori* quale onere fiscale si associ a ciascun prefigurabile schema d'azione.

L'esistenza, allora, di più opzioni operative, tutte ugualmente disciplinate nell'ordinamento positivo e tutte parimenti idonee all'acquisizione del risultato economico-giuridico prefissato dal contribuente, traccia e descrive il perimetro naturale della pianificazione fiscale in senso classico (che mantiene i propri connotati anche laddove proiettata su fattispecie transfrontaliere o internazionali, con l'ovvia complicazione del raffronto e dell'assemblaggio di regimi fiscali pertinenti a differenti domini impositivi).

Secondo questo primo, elementare inquadramento, fare pianificazione fiscale significa eleggere il percorso o l'assetto meno oneroso sul versante tributario. Si tratta – insomma – di minimizzare il prelievo (o carico tributario sostanziale), attraverso l'esercizio di un diritto di scelta all'interno delle alternative messe a disposizione dall'ordinamento.

Quest'ultimo punto merita una sottolineatura particolare: la pianificazione implica una scelta tra condotte alternative, tutte parimenti metabolizzate dall'ordinamento tributario, ovvero sia che appartengono al suo fisiologico funzionamento.

Ciò esclude, in primo luogo, che in tale ventaglio di scelta rientrino le condotte che realizzino una violazione diretta ed immediata della legge tributaria, sconfinando nella patologia della evasione fiscale. Ed esclude, poi, tutte quelle alternative che, pur se formalmente rispettose del testo legislativo, pervengano ad un risultato dissonante rispetto allo spirito della legge. In quest'ultimo caso, infatti, si concretizza quel peculiare e delicatissimo feno-

meno patologico che si etichetta con l'espressione "elusione fiscale" (i cui astratti tasselli costitutivi sono rappresentati – per l'appunto – dall'incameramento di un vantaggio fiscale e dalla qualificazione "asistemica" di questo).

3.

Nella visione testé rapidamente tracciata, concettualmente nitida e nota a chiunque sia familiare con gli elementi istituzionali del diritto tributario, si sono nel tempo insinuati e sono divenuti via via più evidenti, sul versante applicativo, alcuni "fattori di disturbo".

La strumentazione giuridica antielusiva messa a punto dal legislatore domestico ha infatti mostrato, nella pratica implementazione, le proprie congenite carenze e limitazioni nell'intercettare tutti i fenomeni elusivi. Segnatamente, la cd. clausola generale delineata dall'art. 37-bis del d.p.r. 600/73, concordemente alla impostazione strutturale conferitagli dal legislatore, si è dimostrata capace di sterilizzare quelle sole scansioni negoziali elusive che contenessero gli atti giuridici ivi tipizzati nel comma 3 e solo nella prospettiva applicativa di taluni settori d'imposta (anche qui, tassativamente individuati *ex lege*).

Vivificando su codesta carenza, è andata facendosi sempre più evidente la presenza di situazioni "intermedie", fatte di vantaggi fiscali bensì disapprovati dal sistema (e, dunque, astrattamente classificabili come elusivi), ma pur tuttavia non utilmente contrastabili con gli strumenti giuridici all'uopo approntati dal legislatore. Il Prof. Lorenzo Del Federico è stato uno dei primi a definire questo fenomeno come quello della "elusione fiscale non codificata" (mi riferisco, ad esempio, a DEL FEDERICO L., *Elusione e illecito tributario*, in *Corr.trib.*, 2006, 3110 ss.; ID., *Elusione tributaria "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Giust.trib.*, 2007, 280 ss.).

La esistenza di codesta "zona grigia" non interferiva ancora, tuttavia, con la pianificazione fiscale, nazionale ed internazionale, qualificandosi in tale ottica le condotte configuranti una "elusione non codificata" alla medesima stregua di quelle generanti un legittimo risparmio d'imposta: tanto le prime, quanto le seconde, infatti, apparivano nello stesso modo idonee a garantire al contribuente un risultato fiscale non intaccabile dal sindacato dell'Amministrazione finanziaria.

Lo scenario però muta, e in maniera radicale, nel momento in cui, sotto l'impulso della giurisprudenza comunitaria, s'appalesa – sottratto al limbo della immenza all'ordinamento giuridico dell'Unione europea – il principio del divieto di abuso del diritto. Non è certo il caso che ci dilunghiamo adesso a ripercorrere le fasi evolutive del richiamato fenomeno (in merito al quale sono già apparsi diversi ed esaustivi contributi sulla rivista

Neotera), che dall'ambito comunitario si è subitaneamente irraggiato nei singoli sistemi impositivi nazionali. Ci basta sottolineare un aspetto strutturale di questo dirompente mutamento: riecheggiano nella definizione forgiata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (basti vedere i paragrafi 74 e 75 della fondamentale sentenza *Halifax C-255/02*) gli stessi elementi costitutivi (l'incameramento di un vantaggio fiscale asistemico, ossia contrario agli obbiettivi perseguiti dal legislatore), una analoga causa di esclusione o esimente (rappresentata dalla presenza di valide ragioni economiche alla effettuazione delle operazioni contestate, cioè di uno scopo non essenzialmente fiscale) e le medesime conseguenze giuridiche (la tassazione della operazione aggirata) che l'art. 37-bis detta in relazione alle condotte elusive.

Su tali basi, i più autorevoli commentatori (tra i quali ricordo, *in primis*, il Prof. Massimo Basilavecchia ed il Prof. Mauro Beghin) hanno rilevato la sostanziale sovrapposibilità dei due concetti giuridici, l'abuso differenziandosi in modo evidente dall'elusione fiscale per il fatto di non possedere limiti materiali di impiego collegati a particolari settori impositivi o alla effettuazione di determinate tipologie di operazioni (cfr. BASILAVECCHIA M., *Norma antielusione e "relatività" delle operazioni imponibili IVA*, in *Corr.trib.* 2006, 1466 ss.; ID., *Elusione e abuso del diritto: un'integrazione possibile*, in *Riv.giur.trib.*, 2008, 741 ss.; BEGHIN M., *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv.dir.trib.*, 2009, II, 408 ss.; ID., *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in Maisto G. (a cura di), *Elusione e Abuso del diritto tributario*, Quaderni della Rivista di diritto tributario, IV, Milano, 2009, 23 ss.).

4.

Questo "cambio di registro" introdotto a livello giurisprudenziale (e che non ha mancato di suscitare perplessità tra gli studiosi, sembrando ai più che l'enucleazione in via interpretativa del principio anti-abuso, anche laddove agganciata all'art. 53 Cost., comportasse un illegittimo scavalco della riserva di legge imposta dall'art. 23 cost.) ha inevitabilmente ridotto i margini di manovra per la pianificazione fiscale internazionale, non potendosi più reputare sicuramente acquisiti quei *risparmi fiscali* bensì disapprovati dal legislatore, ma non intaccabili dalle disposizioni antielusive nazionali (tra di essi sono per alcune annualità d'imposta rientrate – a titolo d'esempio – le fattispecie del *dividend stripping* e del *dividend washing*, che hanno generato l'occasione per un primo collaudo giurisprudenziale della strumentazione anti-abuso. Proprio su tali vicende, peraltro, sia consen-

tito di rinviare a “*Elusione fiscale. La nullità civilistica come strumento generale antielusivo*” – Atti del convegno organizzato dall’ANTI Sezz. Veneto e Friuli Venezia Giulia presso l’Università degli studi di Padova, con i contributi di MOSCHETTI F., LUNELLI R., CHECCHINI A., DRIGANI O., VACCARIELLO A., LATTI F., BEGHIN M., FORTUNA E., SCHIAVOLIN R., TRIVELLIN M. e POGGIOLI M., pubblicati in *Il Fisco*, 2006, 14953 ss.).

Ma la compressione della sfera della pianificazione fiscale non si è arrestata qui. Trapiantato nel “diritto vivente” nazionale, il concetto di “abuso del diritto” ha vissuto, specie nei pronunciamenti del giudice di legittimità, una progressiva, dilatante trasfigurazione (per un approfondito esame della quale, rinviando, per tutti, a FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull’errata commistione di simulazione ed elusione nell’onnivoro contenitore detto “abuso del diritto”*, in *Riv.dir.trib.*, 2010, II, 349 ss.). Ciò è accaduto in corrispondenza dell’affermarsi, in particolare, di due (a nostro sommo giudizio, erronee) linee interpretative, su cui intendiamo brevemente riflettere, in senso critico.

Una prima linea ermeneutica ha seguito l’idea di eleggere, quale modello di raffronto delle condotte (allo scopo di enucleare un eventuale vantaggio elusivo), un criterio squisitamente economico (in vece che giuridico o economico-giuridico). Detto altrimenti, secondo codesta impostazione, condotte approdanti a risultati giuridicamente differenti e disomogenei risulterebbero comunque comparabili nel quadro del sindacato anti-abusivo (o anti-elusivo) laddove fungibili in un’ottica economica. Cessioni di pacchetti partecipativi di controllo e cessioni di azienda potrebbero, in questa prospettiva, riguardarsi come operazioni conducenti a risultati (giuridicamente eterogenei, ma economicamente) omologabili, eppertanto comparabili nella prospettiva della contestazione di un vantaggio fiscale abusivo/elusivo (ciò che è accaduto, a titolo d’esempio, ai fini dell’imposta di registro).

Un approccio siffatto, che sgretola le formali categorie giuridiche (alle quali le disposizioni tributarie sostanziali sono agganciate), risulta inaccettabile in quanto spazza via, al contempo, le basi stesse di ogni certezza del diritto, facendo dipendere il sindacato amministrativo dalla sensibilità economica soggettiva dell’interprete, a giudizio del quale – ad esempio – una vendita con pagamento dilazionato del prezzo potrà essere equiparabile alla accensione di un rapporto di finanziamento, oppure una prescrizione del debito dovrà assimilarsi ad una donazione, e via di questo passo.

Una seconda, deviante lettura dell’abuso del diritto ruota, invece, intorno al malinteso ruolo assegnato alla

assenza di valide ragioni economiche. Questa (o, in suo luogo, la riconosciuta preordinazione essenziale della condotta all’acquisizione di un vantaggio fiscale) viene spesso valorizzata, secondo un ingiustificato orientamento, alla stregua di elemento costitutivo sufficiente alla configurazione dell’abuso o della elusione fiscale. Sicché, laddove la scansione negoziale in questione risponda ad un obbiettivo esclusivamente o prevalentemente fiscale, il vantaggio suo tramite acquisito andrà *tout court* (ma erroneamente ed irragionevolmente) bollato come abusivo e disconosciuto, senza la ben che minima indagine in merito all’invece decisivo profilo della conformità al sistema del vantaggio medesimo. Un esempio lampante di tale approccio è fornito da Cass., sez.trib., sentenza 8487/2009 (conosciuta anche come “sentenza Tacchini”). Ma anche tale approccio si dimostra, a ben vedere, errato [come efficacemente sottolinea, da ultimo, STEVANATO D., *Ancora un’accusa di elusione senza “aggiramento” dello spirito della legge* (nota a Cass., sez.trib., 21 gennaio 2011, n. 1372, in *Corr.trib.*, 2011, 673 ss.)]. Invero, il vantaggio fiscale può essere disconosciuto solo a condizione che si configuri come disapprovato dal sistema. Esistono invero innumerevoli vantaggi fiscali perfettamente metabolizzati dall’ordinamento, il cui incameramento, anche in radicale assenza di giustificazioni economiche, non presenta alcunché di elusivo o abusivo. Si pensi, solo per fare alcuni esempi, all’affrancamento del valore fiscale di terreni e partecipazioni; si pensi, ancora, al riallineamento dei valori fiscali ai valori di libro mediante il versamento dell’imposta sostitutiva prevista dall’176 tuir. Insomma: operazioni guidate da interessi meramente fiscali non scadono, per ciò stesso, nella sfera della elusione o dell’abuso fiscale, potendo invece risultare totalmente in linea con il sistema, o verosimilmente conformi alla fisiologia dell’ordinamento impositivo.

5.

La presenza di codeste (criticabili, per quanto si è detto) oscillazioni ed incertezze interpretative, per di più avallate proprio dall’istituzione giudiziaria alla quale è per scelta ordinamentale affidata la funzione di nomofilachia, sembrerebbe seriamente compromettere, per il momento, i margini per una sicura pianificazione fiscale internazionale.

Si ripropone, allora, l’interrogativo iniziale: può ancora discutersi, oggi, di pianificazione fiscale internazionale? La risposta, pur con le difficoltà rappresentate sin qui, sembra affermativa.

Detta mia convinzione affonda le proprie radici nella lettura dell’abuso del diritto offerta, a livello comunita-

rio, dalla Corte di Giustizia UE. Il modello concettuale ivi affermato, se ha costituito la fonte di innesco per l'elaborazione giurisprudenziale (e legislativa, quando mai si concretizzerà una delle iniziative in tal senso avviate) in ambito nazionale, pure ne solidifica, inevitabilmente, i limiti di espansione, stante la notoria primazia (o *primauté*) dell'ordinamento dell'Unione europea rispetto a quello nazionale.

Detti limiti, ancorché enucleati in via interpretativa, offrono significative garanzie di stabilità, conformandosi la giurisprudenza comunitaria al principio di *common law* della vincolatività del precedente (o principio dello *stare decisis*). Non solo. Va anche riportato come, in prospettiva, il rilievo del referente europeo possa verosimilmente estendere il proprio orizzonte materiale sino ad abbracciare – proprio nell'ottica della pianificazione fiscale internazionale – tutti i comparti impositivi, armonizzati e non armonizzati. È stata infatti recentemente sottoposta alla Corte di Giustizia UE, proprio dalla Suprema Corte italiana, la questione pregiudiziale «*se il principio del contrasto all'abuso del diritto in materia fiscale, così come definito nelle sentenze in cause C-255/02 e C-425/06, Halifax e Part service, costituisca un principio fondamentale del diritto comunitario soltanto in materia di imposte armonizzate e nelle materie regolate da norme di diritto comunitario secondario, ovvero si estenda, quale ipotesi di abuso di libertà fondamentali, alle materie di imposte non armonizzate, quali le imposte dirette, quando l'imposizione ha per oggetto fatti economici transnazionali (...)*» [Causa C-529/10, Safilo S.p.a.].

Ma anche a prescindere dall'esito futuro di tale ultimo rinvio pregiudiziale, i punti di appoggio che il Giudice di Lussemburgo ha sin qui offerto alla pianificazione fiscale internazionale sono più d'uno.

Tralasciando il già richiamato *leading case* Halifax, dove sono tratteggiati in via generale ed astratta gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto in ambito tributario Iva (richiedendosi espressamente a tali fini che il vantaggio fiscale possa dirsi contrario agli obbiettivi perseguiti dal legislatore comunitario), sembra degna di nota la sentenza 12 settembre 2006, resa (in materia di imposizione sul reddito) nel procedimento C-196/04 *Cadbury-Schweppes* (di cui rammentiamo, tra gli altri, i commenti di BEGHIN M., *La sentenza Cadbury-Schweppes e il "malleabile" principio della libertà di stabilimento*, in *Rass. Trib.*, 2007, 983 ss. e CIPOLLINA S., *Cfc legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 2007, II, 13 ss.). Qui, nel declinare la libertà di stabilimento in chiave anti-abuso, il giudice comunitario afferma l'insindacabilità (e, quindi, la legittimità) della pianificazione fiscale in-

ternazionale operata mediante la dislocazione delle attività economiche generatrici della materia imponibile in Stati membri diversi, allo scopo di coglierne i più favorevoli regimi fiscali. L'operatività degli strumenti legislativi di contrasto (qual è, nella sentenza citata, la disciplina CFC britannica) è, rispetto a tali schemi pianificatori, da escludersi laddove «*da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la [società] controllata è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive*» (così, testualmente, il dispositivo della sentenza).

Non è tutto. L'esame di alcuni recentissimi arresti (sentenze 22 dicembre 2010, cause C-103/09 e C-277/09) fornisce il destro per sottolineare la crescente importanza e la legittimità di una nuova *logica di pianificazione fiscale internazionale*, innestata sul versante squisitamente finanziario.

Intendiamo dire che il *tax planning* internazionale è oggi chiamato a cimentarsi non solo con il (tradizionale e consolidato) schema logico della minimizzazione dei carichi tributari, ma considera con crescente interesse anche l'esigenza di ottenerne l'ottimale e più conveniente dislocazione lungo l'asse temporale, secondo criteri di gestione monetaria e di tesoreria. La valutazione delle alternative offerte dall'ordinamento, insomma, non si appunta in via esclusiva sulla determinazione dell'onere fiscale oggettivamente considerato, ma valorizza anche, come fattore discriminante, quello della manifestazione temporale dell'obbligo di pagamento (a parità di condizioni risultando preferibili, come è ovvio, quelle soluzioni operative che maggiormente differiscono il pagamento, minimizzandosi in tal modo i relativi costi di indebitamento o costi-opportunità sopportati dall'impresa).

Della legittimità di tale logica pianificatoria può testimoniare, ad esempio, la prima delle due sentenze testè richiamate, relativa alla causa C-103/09, *Weald Leasing Ltd* (in materia d'Iva).

Laconicamente ribadito che «il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale» (punto 27), il giudice comunitario afferma l'importante principio di diritto secondo cui «*non si può contestare ad un soggetto passivo di aver scelto un'operazione di leasing che gli procura un vantaggio consistente, come emerge dalla decisione di rinvio, nella ripartizione del pagamento del suo onere fiscale, invece di un'operazione di acquisto, che [imponendogli l'intero pagamento dell'Iva a pronti] non gli procura un siffatto vantaggio, nei limiti in cui l'Iva relativa a tale operazione di leasing viene debitamente e integralmente corrisposta*».

7.

L'esperienza più recente ha creato i presupposti perché gli operatori prendessero consapevolezza di una terza ed ultima "logica" o dimensione di sviluppo della pianificazione fiscale internazionale, che attiene alla gestione non già del carico sostanziale tributario, ma degli adempimenti formali riversati sull'impresa che intraprenda la via dell'internazionalizzazione, in vista della minimizzazione dei relativi costi amministrativi.

È facile comprendere tale dinamica laddove si faccia appena mente locale sulle tematiche affrontate dai relatori dell'odierno convegno: si è parlato di "presunzione legale di esteroinvestizione", "nuova disciplina dei prezzi di trasferimento", "nuovi obblighi di monitoraggio fiscale", "verifiche fiscali internazionali", "nuova disciplina CFC" e "costi e spese sostenuti con Paesi black list".

Il filo rosso che collega questi temi di fiscalità internazionale ci sembra assai chiaro. V'è un progressivo affollamento sulla scena legislativa di stringenti "gabbie

presuntive" e onerosi adempimenti strumentali, riversati in capo al contribuente in vista di uno snellimento dell'azione accertativa e di una più agevole repressione delle frodi fiscali internazionali.

Certo, non è facile stabilire se tutte le novità normative citate rispondano ad un crisma di ragionevolezza, o se risultino tutte compatibili con il libero dispiegarsi della iniziativa economica sancito nell'art. 41 della Carta fondamentale. È un dato certo, invece, come la moltiplicazione degli adempimenti e delle impegnative presunzioni poste *ex lege* a carico delle imprese incida significativamente sul profilo dei costi aziendali, condizionandone potenzialmente le capacità competitive sul piano internazionale. Ciò che rende purtroppo vitale, per l'imprenditore che aspiri a strutturare sul versante internazionale la propria attività, una progettazione aziendale attenta alla minimizzazione dei costi di *compliance* ed amministrativo-burocratici.

La nuova disciplina del transfer pricing ed i suoi riflessi sull'operatività delle imprese italiane

di Piergiorgio Valente

Per approfondimenti, si rimanda, inter alia, a: Valente P., Le novità del transfer pricing, Milano, 2010; Valente P., Manuale del transfer pricing, Milano, 2009; Valente P., "Transfer pricing: primi chiarimenti in materia di oneri documentali in Italia", in Il fisco, n. 2/2011; Valente P., "Transfer pricing: l'applicazione del principio di libera concorrenza alle operazioni di riorganizzazione", in Il fisco, n. 41/2010; Valente P., "Transfer pricing: i nuovi oneri di documentazione in Italia", in Il fisco, n. 39/2010; Valente P., "La documentazione in materia di transfer pricing", in Il fisco, n. 34/2010; Valente P., "Transfer pricing: oneri documentali per le imprese", in Il fisco, n. 20/2010.

1. Premessa: l'art. 26 del D.L. 78/2010

Con l'art. 26 del D.L. n. 78/2010¹, il legislatore ha inteso introdurre specifiche misure finalizzate a incre-

¹ «1. A fini di adeguamento alle direttive emanate dalla Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento ed ai principi di collaborazione tra contribuenti ed amministrazione finanziaria, all'articolo del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, dopo il comma 2-bis, è inserito il seguente: «2-ter. In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si rende applicabile il comma 2».

2. Ai fini dell'immediata operatività delle disposizioni di cui al comma 1, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate deve essere emanato entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. La comunicazione concernente periodi d'imposta anteriori a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, deve essere comunque effettuata entro novanta giorni dalla pubblicazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate». Il D.L. 31.5.2010, n. 78 è stato convertito, con modificazioni, nella L. 30.7.2010, n. 122, pubblicata in G.U. n. 176 del 30.7.2010, s.o. n. 174.

mentare l'efficacia e l'efficienza dell'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulle operazioni infragruppo di cui all'art. 110, co. 7, del TUIR. L'obiettivo della nuova disposizione è, in particolare, quello di prevedere una documentazione *standard*, che consenta di verificare la conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati dalle imprese nelle operazioni infragruppo internazionali².

La verifica in materia di *transfer pricing*, caratterizzata da rilevante complessità tecnica, risulta ancor meno agevole se manca un'adeguata collaborazione da parte del contribuente.

La nuova disposizione ha, quindi, una duplice utilità in quanto:

- *da un lato*, consente alle imprese multinazionali di fruire di un regime di esonero dalle sanzioni per la violazione amministrativa di cui all'art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 471/1997 (dichiarazione infedele) derivanti da eventuali rettifiche dei prezzi di trasferimento adottati;
- *dall'altro*, permette all'Amministrazione finanziaria di disporre, in sede di controllo, di un valido supporto documentale al fine di verificare la corrispondenza dei prezzi praticati nelle operazioni infragruppo dalle imprese associate con quelli adottati in regime di libera concorrenza.

Come è noto, l'art. 1 del D.Lgs. 18.12.1997, n. 471, al comma 2-ter prevede la non applicabilità delle sanzioni «connesse» alla rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 110, comma 7 del TUIR da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, qualora il contribuente, nel corso dell'accesso, ispezione, verifica o altra attività istruttoria, «consegna» agli organi di controllo una specifica documentazione prevista dal Provvedimento

² Si noti che l'art. 26 è entrato in vigore il 31.5.2010, data utile per individuare i periodi di imposta anteriori oggetto della comunicazione del possesso della documentazione in materia di *transfer pricing*. Diversamente, i 90 giorni utili per l'anzidetta comunicazione – il cui termine ultimo è il 28.12.2010 – iniziano a decorrere dalla data di pubblicazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (i.e. 29.9.2010).

mento, idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati³.

L'esonero dalle sanzioni amministrative tributarie costituisce, pertanto, un chiaro incentivo per le imprese residenti appartenenti a gruppi multinazionali ad adeguarsi al nuovo "onere documentale" introdotto dalla norma in commento.

Tale previsione appare, altresì, coerente con i principi fondamentali che disciplinano il rapporto tra contribuente e Fisco e, in particolare, con il principio di collaborazione e buona fede sancito dall'art. 10 della L. 27.7.2000, n. 212 (cd. "Statuto dei diritti del contribuente").

Dalla Circolare si evince, dunque, che l'esonero dalle sanzioni è subordinato alla "condizione" che il contribuente consegna ai verificatori una documentazione:

- "specificata", cioè formata unicamente con riguardo ai prezzi di trasferimento, e
- "idonea" a:
 - a) riscontrare la conformità dei prezzi di trasferimento al valore normale, nonché
 - b) garantire un più agevole espletamento della verifica.

2. Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

In data 29.9.2010 è stato emanato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (prot. 2010/137654) contemplato dall'art. 26 del D.L. 78/2010.

Il Provvedimento fa esplicito riferimento alle disposizioni contenute nel "Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU" adottato dal Consiglio UE in data 27.6.2006⁴ e nelle *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* dell'OCSE, nella versione emanata il 22.7.2010⁵.

La Circolare osserva che il principio di libera concorrenza regolato dall'art. 9 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dell'OCSE rappresenta un principio guida nell'ambito delle operazioni infragrupo.

³ Il nuovo comma 2-ter dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 (introdotto dall'art. 26 del D.L. n. 78/2010) sembra rispondere a un'esigenza di certezza e di trasparenza da parte dei contribuenti e, in particolare, delle imprese estere che effettuano investimenti sul territorio italiano. In tal modo, dovrebbe essere garantita alle imprese la conoscibilità di tutti gli elementi informativi indispensabili per la realizzazione della propria politica di *transfer pricing*, in conformità alle norme di legge.

⁴ Pubblicato nell'*Official Journal* C176 del 28.7.2006.

⁵ Si rammenta che le *Guidelines* del luglio 2010 contengono la nuova versione dei capitoli I (*The arm's length principle*), II (*Transfer pricing methods*) e III (*Comparability analysis*) e il nuovo Capitolo IX (*Transfer pricing aspects of business restructurings*).

In virtù dell'esplicito riferimento operato dal Commentario all'art. 9 del Modello OCSE, la tematica dei prezzi di trasferimento è stata ampiamente trattata dall'OCSE, soprattutto con la predisposizione, nel 1979, delle *Guidelines* sul *transfer pricing*, le quali nel corso degli anni hanno subito significativi aggiornamenti, l'ultimo dei quali, particolarmente incisivo, recepito nel documento pubblicato in data 22.7.2010.

Secondo le citate *Guidelines*, ai fini della valutazione della conformità del prezzo di trasferimento con quello di libera concorrenza, occorre tenere in debita considerazione i seguenti elementi:

- il tipo di transazioni da esaminare,
- le politiche commerciali realizzate dal gruppo multinazionale,
- le condizioni del mercato esistenti,
- la contrattualistica di riferimento,
- una analisi delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni strumentali (in particolare delle immobilizzazioni immateriali) utilizzati dalle parti coinvolte nell'operazione.

Attraverso la loro analisi è possibile individuare le operazioni comparabili per la determinazione del loro valore normale da assumere ai fini fiscali⁶.

La Circolare evidenzia, *inter alia*, come, in tale contesto, il "regime documentale" previsto dal Provvedimento rappresenti un "decisivo passo evolutivo verso una globale normazione ai fini fiscali delle relazioni tra imprese residenti e imprese associate non residenti".

L'Agenzia delle Entrate precisa che tale regime tende a instaurare una "forma di vigilanza attiva su base cooperativa" delle politiche di *transfer pricing*, vale a dire una modalità di controllo che si realizza attraverso un adempimento spontaneo (i.e., dichiarazione di scienza) incentrato sulla collaborazione del contribuente.

3. Soggetti sui quali incombe l'onere di predisporre la documentazione

Il Provvedimento identifica con chiarezza i soggetti onerati dalla predisposizione e dalla conservazione della documentazione a supporto della politica di *pricing* adottata:

- per "società holding appartenente ad un gruppo multinazionale" si intende una società residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato che:

⁶ Si evidenzia che anche in ambito comunitario il tema del *transfer pricing* è stato ampiamente trattato; infatti nel 2006 è stato approvato il Codice di Condotta relativo ai prezzi di trasferimento infragrupo tra le imprese associate nell'Unione europea.

- non è controllata da altra società o impresa commerciale o da altro soggetto dotato di personalità giuridica ed esercente attività commerciale, ovunque residente;
 - controlla, anche per il tramite di una *sub-holding*, una o più società residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato;
- per “*società sub-holding appartenente ad un gruppo multinazionale*” si intende una società residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato che:
- è controllata da altra società o impresa commerciale o da altro soggetto dotato di personalità giuridica ed esercente attività commerciale, ovunque residente;
 - controlla a sua volta una o più società non residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato;
- per “*impresa controllata appartenente ad un gruppo multinazionale*” si intende una società o un’impresa residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato⁷ che:
- è controllata da altra società o impresa commerciale o da altro soggetto dotato di personalità giuridica ed esercente attività commerciale, ovunque residente;
 - non controlla altre società o imprese non residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato.
- La Circolare precisa che il regime documentale risulta diversificato a seconda che lo stesso venga adottato da una società *holding*, da una *sub-holding* o da una impresa controllata. Sono inoltre previste specifiche indicazioni per le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti e alleggerimenti dell’onere per le piccole e medie imprese, così come individuate secondo le definizioni che vengono fornite dal Provvedimento (cfr. la tabella seguente).

	Tipologia di contribuente	Documentazione idonea
	HOLDING	<i>Masterfile</i>
		Documentazione Nazionale
	SUB-HOLDING	<i>Masterfile</i> ⁸
Documentazione Nazionale		
	PARTECIPATA	Documentazione Nazionale
	Soggetto non residente di cui la S.O. è parte	Documentazione idonea per la stabile organizzazione
STABILE ORGANIZZAZIONE (S.O.)	HOLDING	<i>Masterfile</i>
		Documentazione Nazionale
	SUB-HOLDING	<i>Masterfile</i> ⁹
		Documentazione Nazionale
	PARTECIPATA	Documentazione Nazionale

⁷ Ai fini dell’individuazione delle società residenti nel territorio dello Stato si rendono pertanto applicabili le disposizioni contenute nell’art. 73 del TUIR, ed in particolare:

“Omissis

3. *Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello Stato.*

Omissis

4. *L’oggetto esclusivo o principale dell’ente residente è determinato in base alla legge, all’atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l’attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall’atto costitutivo o dallo statuto.*

5. *In mancanza dell’atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l’oggetto principale dell’ente residente è determinato in base all’attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti.*

Omissis”.

4. Piccole-medie imprese

Il Provvedimento contiene alcune previsioni *ad hoc* per i soggetti che possono essere qualificati come piccole-medie imprese.

La Circolare rammenta che il Provvedimento prevede per le piccole e medie imprese la facoltà di non aggiornare, in esito alle risultanze dell’analisi di comparabilità, i dati derivanti dalla procedura di selezione dei comparabili indicati al sottoparagrafo 5.1.3 (“*Metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento*”).

⁸ Contenente le informazioni del solo sotto-gruppo al cui vertice è posta la *sub-holding*.

⁹ Contenente le informazioni del solo sotto-gruppo al cui vertice è posta la *sub-holding*.

delle operazioni”) della Documentazione Nazionale in merito ai due periodi di imposta successivi a quello cui si riferisce detta documentazione. Trattasi, in particolare, delle modalità di ricerca e selezione di transazioni comparabili basate su informazioni pubblicamente disponibili, quali ad es. bilanci d’esercizio depositati presso Camere di Commercio ovvero desumibili da banche dati commerciali.

In ambito comunitario, la definizione di *small-medium sized enterprises* (SMEs) è stata fornita con la raccomandazione 96/280/EC dell’1.1.2005, successivamente modificata dalla raccomandazione 2003/361/EC del 6.5.2003¹⁰.

La normativa comunitaria (e di riflesso anche la normativa italiana), consente di determinare l’appartenenza alla categoria delle “*piccole e medie imprese*” attraverso tre criteri:

- il numero di dipendenti (requisiti di struttura);
- il fatturato o il valore dell’attivo patrimoniale (requisiti economici e finanziari);
- il requisito dell’indipendenza economica (requisiti di capitale).

È importante sottolineare che, per definire una soglia dimensionale, i tre requisiti vanno valutati in modo “*cumulativo*”, vale a dire, almeno due devono rientrare nelle soglie stabilite.

Definizione di SME				
Tipologia di società	Soglie			
	Personale	Fatturato	0	Attivo
Medie dimensioni	< 250	≤ € 50 milioni		≤ € 43 milioni
Piccole dimensioni	< 50	≤ € 10 milioni		≤ € 10 milioni
Micro	< 10	≤ € 2 milioni		≤ € 2 milioni

Per ciò che concerne l’ordinamento interno, la definizione di piccola-media impresa si ricava dall’art. 2435-bis c.c. che disciplina la redazione del bilancio in forma abbreviata. Tale facoltà è infatti concessa solamente alle società che non hanno emesso titoli negoziati e che rientrano in determinati limiti dimensionali:

- totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
- dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 50 unità.

Il Provvedimento si discosta dalla definizione civilistica individuando le società di piccole-medie dimensioni facendo esclusivo riferimento al criterio dei ricavi delle vendite/fatturato che non deve essere superiore ai 50 milioni di euro.

Per le società che possono qualificarsi come tali è stata prevista la possibilità di non aggiornare la documenta-

zione per i due periodi di imposta successivi a quello cui si riferisce detta documentazione:

- qualora l’analisi di comparabilità sia stata condotta utilizzando informazioni pubblicamente disponibili, e
- qualora non siano intervenute modifiche alle caratteristiche dei beni e dei servizi, alle funzioni svolte, ai rischi assunti e agli *assets* utilizzati, alle condizioni contrattuali e alle condizioni economiche.

Il Provvedimento ha tuttavia chiarito che non si considerano piccole-medie imprese le società *holding* e le società *sub-holding* che controllano direttamente o indirettamente almeno un soggetto non qualificabile come “*piccola e media impresa*”.

5. Tipologia e contenuto della documentazione

Coerentemente con le informazioni contenute nel “*Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU*”, il Provvedimento identifica le seguenti “*tipologie*” di documentazione:

- un documento denominato *Masterfile*;
- un documento denominato **Documentazione Nazionale** (nella sostanza specularmente al documento denominato “*Country-specific documentation*” nel Codice di Condotta UE).

¹⁰ “*Enterprises qualify as micro, small or medium-sized enterprises if they fulfil maximum ceilings for staff headcount and either a turnover ceiling or a balance sheet ceiling (...)*”. Cfr. European Commission, *Commission Staff Working Document on the implementation of the Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro-small and medium-sized enterprises*, SEC(2009) 1350 final.

Il *Masterfile* e la Documentazione Nazionale rappresentano la documentazione **idonea** che consente al contribuente di accedere al regime di esonero di cui all'art. 1, co. 2-ter, del D.Lgs. 18.12.1997 n. 471¹¹. Le sanzioni amministrative cui si fa riferimento sono applicabili nella misura dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito (nonché in presenza di indebite detrazioni di imposta o di indebite deduzioni dall'imponibile).

Il Provvedimento stabilisce che il *Masterfile* raccoglie le informazioni relative al gruppo, conformemente a quanto previsto dal “*Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU*”¹². È consentita la presentazione di più *Masterfile* qualora il gruppo operi in modo diversificato, in differenti settori di attività (o linee di *business*) disciplinati da specifiche politiche di *transfer pricing*.

La Circolare ribadisce che il Provvedimento prevede la possibilità di presentare più di un *Masterfile*, qualora il gruppo multinazionale realizzi attività industriali e commerciali tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento¹³.

Il *Masterfile* deve articolarsi in capitoli, paragrafi e sottoparagrafi, seguendo la struttura delineata dal Provvedimento. È importante sottolineare come il Provvedimento non si limiti alla mera indicazione di un indice di elementi informativi atti a soddisfare il paradigma di cui al punto 2, ma fornisca indicazioni specifiche in merito alla natura e ai contenuti sostanziali delle informazioni richieste al contribuente.

Le informazioni da riportare nel *Masterfile* sono le seguenti:

¹¹ “In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si rende applicabile il comma 2”.

¹² Secondo il Codice di Condotta comunitario, “(t)he masterfile should follow the economic reality of the business and provide a «blueprint» of the MNE group and its transfer pricing system that would be relevant and available to all EU Member States concerned”.

¹³ Ci si riferisce, ad esempio, al caso dei gruppi multinazionali con una struttura organizzativa, giuridica o operativa decentralizzata ovvero costituita da divisioni con linee di attività e/o politiche in materia di prezzi di trasferimento diverse.

1. descrizione generale del gruppo multinazionale (storia, evoluzione recente, settori di operatività e lineamenti generali dei mercati di riferimento);

2. struttura del gruppo:

2.1 struttura organizzativa (organigramma, elenco e forma giuridica dei membri del gruppo e relative quote partecipative);

2.2 struttura operativa (con evidenza della descrizione sommaria del ruolo che ciascuna delle imprese associate svolge nell'ambito delle attività del gruppo);

3. strategie generali perseguite dal gruppo (con particolare riferimento alle strategie di sviluppo e consolidamento) ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo d'imposta precedente.

Come precisato dalla Circolare, i primi tre capitoli del *Masterfile* (1. Descrizione generale del gruppo multinazionale; 2. Struttura del gruppo; 3. Strategie generali perseguite dal gruppo) compongono idealmente una prima parte del *Masterfile*, in quanto sono destinati a fornire un quadro generale del gruppo multinazionale.

Con riferimento alla “*Struttura del gruppo*” e, in particolare, alla “*Struttura operativa*”, la Circolare precisa che – ai fini della descrizione sommaria del “*ruolo*” che ciascuna impresa associata svolge nell'ambito delle attività del gruppo – non è sufficiente la mera apposizione, a fianco del nome dell'impresa, di una semplice etichetta riassuntiva (i.e., “*contract manufacturer*”, “*limited risk distributor*”, ecc.). La descrizione, infatti, per quanto sommaria deve essere fornita mediante una esposizione succinta del profilo funzionale e operativo del soggetto, in relazione all'operatività complessiva del gruppo e a quella delle altre società o imprese del gruppo con cui l'entità oggetto della descrizione si relaziona.

Analogamente, l'Amministrazione finanziaria ritiene insufficienti le descrizioni delle “*Strategie generali perseguite dal gruppo*” esposte in maniera generica e succinta, senza alcun riferimento ad evidenze documentate e/o documentabili e/o oggettivamente riscontrabili.

A tal proposito è opportuno evidenziare che se, da un lato, ben si comprende cosa l'Amministrazione ritiene insufficiente (i.e., “*etichetta riassuntiva*”), per converso, essa non fornisce alcuna indicazione in merito a quella che ritiene essere la corretta, seppur sommaria, descrizione che dovrebbe estrinsecarsi in una “*esposizione succinta del profilo funzionale*”.

4. flussi delle operazioni (incluse le modalità di fatturazione e i relativi importi, le motivazioni economiche/giuridiche per le quali l'attività è stata strutturata secondo la dinamica dei flussi). Le transazioni dovranno esse-

re descritte in un diagramma di flusso che ricomprende anche quelle relative ad operazioni non appartenenti all'area della gestione ordinaria. Ciò implica anche l'evidenza delle informazioni relative alla struttura dei flussi derivanti – ad esempio – da operazioni di *business restructurings* definite dal nuovo Capitolo IX delle *Guidelines* come “*the cross-border redeployment by a multinational enterprise of functions, assets and/or risks*”.

Con riferimento ai “*Flussi di operazioni*” (capitolo 4), la Circolare chiarisce che il *Masterfile* deve fornire un quadro generale dei flussi delle operazioni infragruppo rientranti nell'ambito di applicazione delle norme in materia di prezzi di trasferimento. Si ritiene che, in tale capitolo, debbano essere anche descritte eventuali operazioni realizzate con terzi indipendenti, qualora assimilabili o aventi la stessa natura di quelle infragruppo. Tale aspetto rappresenta un'assoluta novità nella disciplina dei prezzi di trasferimento.

Le operazioni infragruppo dovranno essere sintetizzate in un diagramma che sia in grado di dare evidenza della struttura e della dinamica dei flussi delle operazioni all'interno del gruppo multinazionale. A tal proposito, il Provvedimento precisa che il diagramma dovrà prendere in considerazione tutte le operazioni, ivi incluse quelle non riconducibili alla gestione ordinaria ed aventi dunque carattere di straordinarietà, eccezionalità o unicità.

Nello specifico, trattandosi di questioni eminentemente pratiche e descrittive, bene avrebbe fatto l'Amministrazione a fornire degli esempi (in tale contesto, la logica economico-giuridica sembra ricordare quella dell'interpello CFC). La rappresentazione grafica dei flussi delle operazioni infragruppo dovrà essere ulteriormente chiarita descrivendo le modalità e i flussi di fatturazione delle operazioni e i relativi importi, nonché la logica economico-giuridica che ha indotto a strutturare la dinamica dei flussi come rappresentata.

5. operazioni infragruppo:

5.1 cessioni di beni materiali o immateriali, prestazioni di servizi, prestazioni di servizi finanziari (per ogni tipologia di transazione si dovranno fornire i seguenti dettagli: (i) natura delle operazioni infragruppo, con facoltà di escludere quelle aventi ad oggetto beni o servizi intercorrenti tra imprese associate entrambe residenti in paesi diversi da quelli membri dell'Unione europea; (ii) soggetti appartenenti al gruppo, tra quelli elencati al precedente punto 2, tra cui sono intercorse le operazioni aventi ad oggetto i beni ed i servizi descritti. Categorie omogenee di beni e servizi potranno essere trattate unitariamente in conformità a quanto previsto dalle *Guidelines* OCSE).

Secondo la Circolare, il paragrafo 5.1 deve articolarsi in tanti sottoparagrafi quante sono le tipologie di operazioni infragruppo. Ognuno dei sottoparagrafi dovrà fornire informazioni circa la natura delle operazioni infragruppo, con facoltà di escludere quelle aventi ad oggetto beni o servizi intercorrenti tra imprese associate entrambe residenti in paesi diversi da quelli membri dell'UE. Per ogni tipologia di operazione, inoltre, si dovrà precisare quali dei soggetti elencati al capitolo 2 (parte relativa alla struttura organizzativa del gruppo) hanno preso parte alle operazioni aventi ad oggetto i beni ed i servizi descritti. Occorre inoltre segnalare che il riferimento alla possibilità di trattare unitariamente categorie omogenee di beni e servizi va interpretato in maniera coerente con le indicazioni fornite dalle Linee Guida OCSE e con la scelta dei metodi di valorizzazione delle operazioni adottati. Per ragioni di coerenza sistematica, tale impostazione vale anche per i servizi e gli accordi per la ripartizione di costi di cui alle operazioni indicate ai paragrafi 5.2 e 5.3.

5.2 servizi funzionali allo svolgimento delle attività infragruppo (il Provvedimento richiede di indicare con “*sufficiente precisione*” le caratteristiche dei servizi funzionali allo svolgimento delle attività di gruppo resi da una o più associate a beneficio di una o più associate).

Il paragrafo 5.2 dedicato alla descrizione dei “*Servizi funzionali allo svolgimento delle attività infragruppo*” deve articolarsi in tanti sottoparagrafi quante sono le tipologie di servizi funzionali allo svolgimento delle attività di gruppo. Per servizi funzionali resi da una o più associate a beneficio di una o più delle altre associate si intendono i servizi di cui al Capitolo VII rubricato “*Special consideration for Intra-Group Services*” delle *Guidelines* OCSE (v. paragrafi 7.14, 7.22 e 7.27)¹⁴.

Per ogni tipologia di servizio, si dovrà precisare quali dei soggetti appartenenti al gruppo ed elencati al capitolo 2 relativo alla struttura organizzativa del gruppo, hanno preso parte alle operazioni descritte.

In termini generali si osserva, ad esempio, che le modalità di riaddebito delle spese di regia (nonché dei servizi infragruppo) devono essere oggettive e documentabili, in modo da evitare, per quanto possibile, le censure di eventuali organi di controllo.

¹⁴ A titolo di esempio, sono considerati servizi funzionali ai fini delle presenti istruzioni, quelli da cui originano le spese di regia ossia le spese relative a servizi infragruppo accentrati (quali, ad esempio, gestione della tesoreria, *marketing*, gestione dell'IT). In ciascun sottoparagrafo si dovrà dare indicazione della natura dei servizi oltre ad una precisa definizione delle caratteristiche dei servizi di cui trattasi, degli accordi tra le parti per la ripartizione dei costi derivanti dalla prestazione dei servizi in commento.

I requisiti di oggettività e di dimostrabilità sono tanto più verificabili quanto maggiore è il grado di formalizzazione degli accordi intervenuti e dei criteri concretamente applicati.

Quanto all'oggettività, è opportuno fare riferimento alla necessità di:

- operare in analogia, ove possibile, con i metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento di beni materiali;
- individuare con puntualità il criterio adottato nel caso concreto (anche per giustificare eventuali inapplicabilità dei metodi tradizionali);
- rendicontare i costi e i tempi di prestazione dei servizi;
- rendicontare l'utilità conseguita in seno al gruppo dalle singole consociate che hanno fruito dei servizi, almeno nel senso che il costo riaddebitato dovrebbe essere, in linea di principio, inferiore a quello che si sarebbe sostenuto acquisendo i medesimi servizi da prestatori terzi;
- circostanziare tutti gli elementi in grado di dimostrare l'applicazione del principio di libera concorrenza.

5.3 accordi per la ripartizione di costi (elenco degli accordi per la ripartizione di costi, con indicazione per ciascuno, del relativo oggetto, durata, soggetti partecipanti, perimetro delle attività e progetti coinvolti).

Il paragrafo 5.3 relativo agli "Accordi per la ripartizione di costi" deve riportare, oltre all'elenco completo degli accordi per la ripartizione di costi, l'indicazione, per ciascuno, del relativo oggetto, della durata dell'accordo, dei soggetti partecipanti, del perimetro delle attività e dei progetti coperti.

6. funzioni svolte, assets utilizzati e rischi assunti (descrizione generale delle funzioni svolte, degli *assets* e dei rischi assunti da ciascuna delle imprese coinvolte nelle operazioni e dei cambiamenti intervenuti nelle funzioni, nei beni e nei rischi rispetto al periodo d'imposta precedente, con particolare riferimento a quelli derivanti da operazioni di *business restructurings* come precedentemente definite).

Il capitolo 6 accoglie informazioni in merito alle funzioni svolte, ai beni strumentali impiegati e i rischi assunti da ognuna delle imprese associate coinvolte nelle operazioni infragruppo dando evidenza dei cambiamenti intervenuti rispetto al periodo di imposta precedente sia nelle funzioni svolte, sia nei beni strumentali utilizzati sia nei rischi assunti dalle singole imprese.

È di tutta evidenza che, con riferimento ai beni strumentali, non viene richiesta una minuziosa elencazione di ogni singola variazione intervenuta a seguito di di-

smisioni o acquisto di singoli cespiti, bensì un'indicazione di massima di mutamenti rilevanti nella composizione e nel peso dei beni strumentali complessivamente considerati, allocati presso le singole entità del gruppo.

Particolare attenzione dovrà essere posta ai cambiamenti intervenuti a seguito di operazioni di riorganizzazione aziendale.

Sul punto, è opportuno svolgere alcune considerazioni, in quanto il tema dei rapporti tra *transfer pricing* e *business restructurings* è stato oggetto di approfondito dibattito in ambito internazionale.

In proposito, si rammenta che, nel gennaio del 2005, al fine di approfondire l'analisi del crescente fenomeno delle riorganizzazioni aziendali delle imprese multinazionali, il *Centre for Tax Policy and Administration* dell'OCSE ha organizzato una tavola rotonda (cd. *January 2005 CTPA Roundtable*)¹⁵.

A seguito degli approfondimenti svolti è emerso che, nel contesto della disciplina dei prezzi di trasferimento, le riorganizzazioni societarie rappresentano un punto critico; pertanto, si è reso necessario integrare le indicazioni contenute nelle *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (d'ora innanzi, *Guidelines*) con quelle contenute nel Modello OCSE.

Una volta chiariti gli obiettivi, il *Committee on Fiscal Affairs* (d'ora innanzi, CFA) ha costituito un ulteriore gruppo di lavoro congiunto formato da esperti del settore, il *Joint Working Group on Business Restructurings* (d'ora innanzi, JWG), formato dai gruppi *WP1*¹⁶-*WP6*¹⁷ e incaricato di eseguire gli opportuni approfondimenti sul tema delle riorganizzazioni e di dare avvio ad un progetto finalizzato all'elaborazione di ulteriori direttive in materia di *transfer pricing*.

Alla fine del 2007, sulla base dei progressi effettuati dal JWG, il CFA ha affidato la prosecuzione dei lavori ad un nuovo gruppo di studio, il *Working Party No. 6 Special Session on Business Restructurings*, con l'obiettivo di analizzare la disciplina OCSE contenuta nelle *Guide-*

¹⁵ Alla quale hanno preso parte un elevato numero di rappresentanti dei Paesi membri dell'OCSE, nonché alcuni delegati di Cina, Sud Africa e Singapore e numerosi rappresentanti del settore privato. Successivamente, l'OCSE, al fine di ottenere contributi di natura tecnica ed operativa sulle questioni affrontate nel corso della tavola rotonda, ha costituito un gruppo informale (cd. *Business Advisory Group*) composto da accademici, operatori commerciali e consulenti esperti delle predette tematiche.

¹⁶ Il *Working Party No. 1* è l'organismo incaricato dall'OCSE di curare gli aspetti relativi al Modello OCSE.

¹⁷ Il *Working Party No. 6* è l'organismo incaricato dall'OCSE di curare gli aspetti relativi alle *Guidelines*.

lines, nonché quella dettata dagli artt. 7 (*Business profits*) e 9 (*Associated enterprises*) del Modello OCSE¹⁸.

Le conclusioni cui sono giunti i gruppi di lavoro JWG e WP6 *Special Session* sono state sintetizzate in un documento intitolato *Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings: Discussion Draft for Public Comment* (d'ora innanzi, *draft*) che è stato reso pubblico in data 19.9.2008, con l'invito ai singoli Paesi membri dell'OCSE di fornire il proprio contributo per l'approfondimento della discussione sul tema¹⁹.

Da ultimo, il 22.7.2010, è stata pubblicata la versione definitiva del Capitolo IX delle *Guidelines* in cui è confluito il contenuto del *draft*.

Va precisato che, nel corso del confronto preliminare alla pubblicazione del documento, il CFA ha concentrato l'attenzione, in particolare, sulle operazioni di riorganizzazione consistenti nella riallocazione *cross-border* di funzioni, *assets* e/o rischi, inclusi i beni immateriali, da parte di un'impresa multinazionale, anche con l'obiettivo di regolamentare in maniera differenziata i rapporti con parti terze (i.e., fornitori, clienti, ecc.).

Nel corso dei lavori del *Roundtable* è stato, peraltro, evidenziato come vi possano essere ulteriori valide ragioni per realizzare un'operazione di riorganizzazione, quali, ad esempio, la creazione di sinergie aziendali, lo sfruttamento di economie di scala, l'incremento dell'efficienza nella gestione delle linee commerciali e della catena del valore, lo sfruttamento dei vantaggi derivanti dalla rete *internet*, ecc..

Di norma, l'operazione di riorganizzazione è accompagnata da una redistribuzione dei profitti tra le società appartenenti al gruppo, la quale può essere realizzata al termine dell'operazione, ovvero, successivamente.

Uno degli obiettivi principali perseguiti dall'OCSE è proprio quello di verificare, sulla base delle previsioni contenute nell'art. 9 del Modello OCSE, se tale redistribuzione risulti coerente con il principio di libera concorrenza (*arm's length principle*) e, più in generale, come tale principio possa essere applicato alle operazioni di riorganizzazione aziendale.

Lo sviluppo di organizzazioni globali e di modelli di *business* integrato, anche quando sia fondato su valide e concrete ragioni economiche, comporta spesso la "difficoltà di ragionare" in un'ottica di libera concorrenza, vale a dire considerando i membri dell'impresa multinazionale quali soggetti indipendenti.

¹⁸ Gli approfondimenti relativi alla stabile organizzazione (art. 5 del Modello OCSE) sono stati affidati al WP1.

¹⁹ I contributi sono stati inviati tramite sito *internet* dell'OCSE entro il 19.2.2009.

Tenendo in considerazione questa difficoltà, l'OCSE suggerisce di adottare un approccio realistico e pragmatico nell'affrontare la questione e, di conseguenza, i Paesi membri continuano a sostenere fortemente l'applicazione dell'*arm's length principle*, impegnandosi a migliorarne l'attuazione pratica.

Il nuovo Capitolo IX delle *Guidelines*, dunque, recependo pienamente i risultati della predetta analisi, è strutturato secondo uno schema composto da un'introduzione e da quattro parti distinte, dedicate, rispettivamente, ai seguenti temi:

– Parte I: "*Special considerations for risks*", in cui si affrontano i temi della ripartizione dei rischi tra imprese associate ai sensi dell'art. 9 del Modello OCSE e, in particolare, dell'analisi funzionale e delle condizioni contrattuali con riferimento all'individuazione dei fattori di comparabilità;

– Parte II: "*Arm's length compensation for the restructuring itself*", in cui vengono esaminate le circostanze nelle quali l'impresa riorganizzata potrebbe ricevere un'eventuale compensazione a valori di mercato a seguito del trasferimento di funzioni, *assets* o rischi, ovvero un indennizzo per l'estinzione anticipata o la sostanziale rinegoziazione degli accordi in atto;

– Parte III: "*Remuneration of post-restructuring controlled transactions*", in cui viene trattata l'applicazione dell'*arm's length principle* e della disciplina contenuta nelle *Guidelines* agli accordi *post-ristrutturazione*;

– Parte IV: "*Recognition of the actual transactions undertaken*", in cui vengono valutati i presupposti in base ai quali l'Autorità fiscale di un Paese può disconoscere, in via eccezionale, le transazioni o la struttura poste in essere dal contribuente²⁰.

7. beni immateriali (*intangibles* detenuti da ciascuna impresa coinvolta nelle operazioni, con separata indicazione di eventuali *royalties*, distinte per soggetto percipiente o erogante, corrisposte per lo sfruttamento degli stessi);

Il capitolo 7 è destinato alla trattazione dei beni immateriali detenuti da ogni singola impresa associata coinvolta nelle operazioni infragruppo. Di tali beni dovrà essere fornito un elenco completo con separata indicazione di eventuali canoni corrisposti per l'utilizzo degli stessi specificando il soggetto percipiente ed erogante.

Si precisa che, tenuto conto dell'importanza che i beni immateriali assumono ai fini della valutazione della

²⁰ Per approfondimenti sul tema del *transfer pricing* nell'ambito delle operazioni di riorganizzazione si rimanda a Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, 2009.

correttezza dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle imprese multinazionali, dovrà essere data descrizione anche di eventuali *intangibles* non iscritti in bilancio. Ci si riferisce, per esempio, al *know how* di processo, agli effetti positivi generati dalle sinergie, dall'appartenenza ad un *network* e così via. A tal proposito, mentre per il presente ed il futuro non si rilevano particolari criticità, con riferimento agli anni pregressi si evidenzia una perplessità in merito alla delicatezza di recuperare la storia degli *intangibles*.

Particolare attenzione dovrà essere posta, oltre che alla proprietà e al momento della creazione dei beni, ad eventuali operazioni di riorganizzazione aziendale che abbiano comportato una riallocazione dei beni immateriali.

8. politica di determinazione dei prezzi di trasferimento del gruppo (descrizione della politica di determinazione dei prezzi di trasferimento del gruppo e delle ragioni per le quali la stessa si ritenga essere conforme all'*arm's length principle*. A sostegno di tali informazioni, occorrerà fornire anche sintetica menzione dell'esistenza e dei contenuti essenziali di contratti a base della politica di *pricing* adottata).

Il capitolo 8 del *Masterfile* descrive la politica di determinazione dei prezzi di trasferimento del gruppo e offre evidenza delle ragioni per le quali la politica adottata dal gruppo viene ritenuta conforme al principio di libera concorrenza. Nell'ambito della trattazione si dovranno fornire informazioni circa i contratti stipulati dalle imprese associate del gruppo sui quali la politica sui prezzi di trasferimento si basa, approfondendo l'analisi attraverso una descrizione della natura dei contratti, dei contraenti e una sintesi del contenuto degli stessi.

9. rapporti con le Amministrazioni fiscali dei Paesi membri dell'Unione Europea concernenti "Advance Pricing Arrangements" (APA) e ruling in materia di prezzi di trasferimento (sintetica descrizione degli APA e dei *ruling* rispettivamente sottoscritti con o rilasciati dalle amministrazioni fiscali dei Paesi in cui il gruppo opera, descrivendo oggetto, contenuti e periodi di validità).

Il capitolo 9 è destinato ad accogliere una sintetica descrizione degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, siano essi gli "*Advance Price Arrangements*" (APA) ovvero *ruling* rispettivamente sottoscritti con o rilasciati dalle amministrazioni fiscali dei paesi in cui il gruppo opera, descrivendo oggetto, contenuti e periodi di validità.

La Documentazione Nazionale contiene le informazioni relative alla società:

1. descrizione generale della società (storia, evoluzione recente e lineamenti generali dei mercati di riferimento);

2. settori in cui opera la società;

3. struttura operativa della società (descrizione sommaria del ruolo che ciascuna delle articolazioni e delle *business units* dell'impresa svolge nell'ambito dell'attività);

4. strategie generali perseguite dall'impresa ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo d'imposta precedente (informazioni relative anche a specifiche strategie legate a particolari settori o mercati).

La Circolare precisa che la struttura generale della Documentazione Nazionale non differisce sostanzialmente da quella del *Masterfile*, salvo rilevare che la stessa si riferisce unicamente alla realtà dell'impresa, alla sua collocazione all'interno del gruppo e alle operazioni infragruppo che alimentano in tutto o in parte la sua attività.

I primi quattro capitoli della Documentazione Nazionale (1. Descrizione generale della società; 2. Settori in cui opera la società; 3. Struttura operativa della società; 4. Strategie generali perseguite dall'impresa ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo d'imposta precedente) compongono idealmente una prima parte della Documentazione Nazionale, in quanto sono destinati a fornire un quadro generale della società.

5. operazioni infragruppo, quali le cessioni di beni materiali o immateriali, le prestazioni di servizi, le prestazioni di servizi finanziari (le informazioni da inserire devono riguardare tutte le operazioni intercorse con i soggetti appartenenti al gruppo. È richiesta la definizione con sufficiente precisione della natura delle operazioni aventi ad oggetto i beni e/o i servizi oggetto di trattazione, ivi inclusi i servizi funzionali allo svolgimento delle attività di gruppo resi o ricevuti da una o più associate, nonché i relativi importi e le motivazioni economiche/giuridiche alla base della struttura dei flussi).

Il capitolo 5 della Documentazione Nazionale descrive le operazioni infragruppo, siano esse cessioni di beni materiali o immateriali, prestazioni di servizi o prestazioni di servizi finanziari. Nella struttura del capitolo dovranno essere previsti tanti paragrafi quante sono le operazioni intercorse con i soggetti appartenenti al gruppo. Ogni paragrafo dovrà descrivere, con precisione, i beni e/o i servizi oggetto delle operazioni trattate oltre che i servizi funzionali allo svolgimento delle attività di gruppo resi o ricevuti da una o più associate. In analogia a quanto rilevato in merito al *Masterfile*, anche

per la Documentazione Nazionale vale il riferimento alla possibilità di trattare unitariamente categorie omogenee di beni e servizi in conformità alle indicazioni fornite dalle *Guidelines* OCSE.

Con particolare riferimento alle prestazioni di servizi si osserva che alcune indicazioni in merito alla documentazione da predisporre a supporto dell'effettiva prestazione dei servizi sono state fornite dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, nella sentenza n. 158 del 29.7.2005, avente ad oggetto la deducibilità dei costi per servizi infragruppo resi da un centro di servizio europeo, aveva individuato gli elementi necessari a dimostrare l'effettività e l'inerenza di tali costi ai sensi dell'art. 109 del TUIR:

- esistenza di un contratto da cui si rilevino chiaramente i servizi prestati e le relative modalità di prestazione;
- regolare fatturazione alla società beneficiaria e contabilizzazione da parte della stessa dei costi sostenuti per l'ottenimento del servizio;
- presenza di documentazione contabile della società fornitrice dei servizi che attesti l'ammontare dei costi sostenuti;
- presenza di una relazione di certificazione emessa da una primaria società di revisione che attesti i costi sostenuti nella prestazione dei servizi;
- produzione di documentazione atta a supportare l'effettività del servizio reso e il beneficio reso.

Per ogni operazione devono essere espresse le seguenti informazioni:

5.1 Descrizione delle entità del gruppo con le quali le transazioni sono poste in essere (medesima indicazione deve essere fornita anche quando tali transazioni sono realizzate con soggetti indipendenti):

Il sottoparagrafo in commento è destinato ad accogliere la descrizione della tipologia di operazioni presa in esame, unitamente all'indicazione delle relative controparti da distinguersi tra imprese associate e imprese diverse da quelle associate (il richiamo, posto nel Provvedimento tra parentesi quadra, a soggetti indipendenti è infatti da intendersi riferito a soggetti estranei al gruppo multinazionale di appartenenza, sia che si tratti di soggetti appartenenti a loro volta a gruppi, sia che si tratti di soggetti non appartenenti ad alcun gruppo). Ogni tipologia di operazione dovrà essere corredata dalla descrizione della natura e delle relative modalità di svolgimento. Anche in questo caso si dovrà avere cura di distinguere le operazioni condotte nei confronti di imprese associate da quelle intrattenute con soggetti terzi rispetto al gruppo di appartenenza.

5.2 Analisi di comparabilità (coerente con i cinque fattori di comparabilità contemplati dalle *Guidelines* OCSE).

L'analisi di comparabilità costituisce una delle parti fondamentali nel processo di determinazione dei prezzi di trasferimento e, pertanto, assume un ruolo centrale nella Documentazione Nazionale. A tal fine, al punto 2.2, il Provvedimento individua nel sottoparagrafo in commento i cosiddetti cinque fattori della comparabilità, ossia quei fattori che possono assumere, in varia misura, rilevanza nel determinare la confrontabilità tra operazioni infragruppo rispetto a quelle intercorse tra parti indipendenti in condizioni simili. Trattasi, nella specie dei seguenti fattori: a) *Caratteristiche dei beni e dei servizi*; b) *Analisi delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni strumentali utilizzati*; c) *Termini contrattuali*; d) *Condizioni economiche*; e) *Strategie d'impresa*. Se, da un lato, è necessario che il sindacato di idoneità della documentazione si basi in misura rilevante su un'analisi di comparabilità rigorosa, dettagliata e ben argomentata, dall'altro, occorre rilevare che l'importanza relativa dei predetti fattori di comparabilità, come anche riconosciuto dalle *Guidelines* OCSE, varia in relazione al metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento. Tale ultimo aspetto vale, in particolare, in presenza di analisi basate su operazioni comparabili esterne.

Con riferimento all'analisi di comparabilità è opportuno svolgere alcune considerazioni.

In termini generali si rileva che le *Guidelines* dell'OCSE (Cap. III "*Comparability Analysis*") identificano un tipico processo di selezione dei comparabili che include i seguenti *steps*:

- *step 1*: identificazione degli anni oggetto di analisi;
- *step 2*: un'analisi generale (*broad-based analysis*) relativa alle circostanze afferenti il contribuente;
- *step 3*: *understanding* delle transazioni controllate oggetto di analisi in relazione all'analisi funzionale svolta, al fine di selezionare la *tested party*, "*the most appropriate transfer pricing method to the circumstances of the case*" e gli indicatori finanziari e di identificare i fattori di comparabilità oggetto di valutazione;
- *step 4*: *review* dei comparabili interni nel caso in cui esistano;
- *step 5*: identificazione delle fonti di informazione relative ai *comparables* esterni;
- *step 6*: scelta del *transfer pricing method* in relazione alle circostanze del caso di specie e conseguente selezione degli indicatori finanziari (in caso di applicazione del TNMM, determinazione del *net profit indicator*);
- *step 7*: identificazione dei potenziali comparabili, con particolare riferimento alle caratteristiche delle tran-

sazioni indipendenti, rilevate secondo lo *step* 3 e conformemente a quanto previsto dalle Guidelines dell'OCSE nei paragrafi 1.38-1.63;

- *step* 8: effettuazione degli aggiustamenti, ove richiesti;
- *step* 9: “interpretazione” dei dati ottenuti e determinazione della remunerazione *at arm's length*.

Focalizzando l'attenzione sulla selezione di soggetti comparabili esterni (di cui allo *step* n. 5), le *Guidelines* evidenziano l'esistenza di diverse fonti di informazione:

- *database* commerciali, che possono essere utilizzati per svolgere una ricerca sia su base locale che su base *multi-country*;

- dati in possesso dell'Amministrazione finanziaria interessata che derivano da accertamenti compiuti su altri contribuenti o da fonti non accessibili al contribuente (trattasi, nel caso di specie, dei cd. *secret comparables*).

L'approccio che fa ricorso alle informazioni contenute nel *database* per la selezione dei *comparables* è quello che viene identificato dall'OCSE come *deductive approach*:

“the «*deductive approach*» starts with a wide set of companies that operate in the same sector of activity, perform similar broad functions and do not present economic characteristics that are obviously different. The list is then refined using publicly available information (*databases, internet sites, taxpayer's knowledge of its competitors*) and, in particular, using qualitative criteria such as those relating to product portfolios and business strategies”.

Il ricorso a tale approccio rende necessaria, da parte del contribuente, la predisposizione della documentazione atta a supportare i criteri di selezione utilizzati per l'inclusione/esclusione di soggetti terzi, nonché a garantire un adeguato livello di trasparenza ed oggettività. Con riferimento a tale ultimo aspetto si ritiene opportuno evidenziare che gli *steps* devono essere “riproducibili” da parte dell'Amministrazione finanziaria che intende ripetere la selezione. Pertanto, l'approccio in esame presenta un grado di affidabilità maggiore in termini di trasparenza, oggettività e “riproducibilità”.

Nella selezione dei comparabili esterni (non necessariamente i *competitors* sono anche *comparables*) occorre tenere in debita considerazione quanto previsto dallo *step* di selezione n. 2 con riferimento alle circostanze afferenti il contribuente²¹.

²¹ Come chiarito dall'OCSE, “(t)he «*broad-based analysis*» is an essential step in the comparability analysis. It can be defined as an analysis of the industry, competition, economic and regulatory factors and other elements that affect the taxpayer and its environment, but not yet within the context of looking at the specific transactions in question. This step helps understand the conditions in the taxpayer's controlled transaction as well as those in the uncontrolled transactions to be compared, in particular the economic circumstances of the transaction”.

L'OCSE, inoltre, afferma che due transazioni sono comparabili se viene soddisfatta almeno una delle seguenti condizioni:

- nessuna delle differenze (se esistono) tra le transazioni comparate può sostanzialmente influenzare il prezzo riconosciuto alla transazione;
- l'effetto di tali differenze, se significativo ai fini della determinazione del prezzo, può essere eliminato con opportuni “aggiustamenti”.

Accanto alle differenze riguardanti in maniera specifica le transazioni in esame, occorre, inoltre, tenere in considerazione quelle relative alle imprese coinvolte nelle transazioni stesse.

A tal fine, la determinazione del grado di comparabilità e le operazioni volte all'effettuazione delle opportune correzioni di prezzo necessitano di un lavoro di confronto delle caratteristiche intrinseche alle transazioni esaminate, nonché alle imprese che le pongono in essere.

L'analisi verte su talune verifiche inerenti i cd. “*fattori di comparabilità*”:

- caratteristiche dei beni/servizi: la nuova versione delle *Guidelines* chiarisce che differenze nelle caratteristiche dei beni e/o servizi possono influenzare la concreta applicazione dei metodi; in tal senso, si rileva che i metodi reddituali risultano essere meno “sensibili”, rispetto ai metodi tradizionali, all'esistenza di differenze nelle suddette caratteristiche²²;
- analisi funzionale: con riferimento all'analisi funzionale si rileva la possibilità di procedere ad aggiustamenti nel caso in cui esistano differenze significative tra la “*tested party*” e i soggetti terzi. In ogni caso, occorre valutare il significato economico delle funzioni svolte dai soggetti coinvolti in termini di frequenza, natura e valore;
- condizioni contrattuali: nella pratica, risulta assai complesso acquisire informazioni relative ai termini contrattuali stabiliti tra soggetti terzi. L'effetto di eventuali lacune (se non della totale assenza di informazioni) deve essere valutato in relazione alle caratteristiche della transazione in esame e al metodo selezionato;
- circostanze di carattere economico: le nuove *Guidelines* dell'OCSE pongono particolare enfasi sulle caratteristiche del mercato di riferimento ed, in particolare, sull'ampiezza del mercato/dei mercati in cui opera il gruppo multinazionale. Nel caso in cui, in relazio-

²² Tuttavia, “it has been observed that comparability analyses for methods based on gross or net profit indicators often put more emphasis on functional similarities than on product similarities. Depending on the facts and circumstances of the case, it may be acceptable to broaden the scope of the comparability analysis to include uncontrolled transactions involving products that are different, but where similar functions are undertaken (...)”.

- ne a determinati settori merceologici, i Paesi in cui opera il gruppo possono essere considerati ragionevolmente omogenei è possibile procedere ad un'analisi *multi-country* al fine di supportare la politica dei prezzi di trasferimento adottata. In ogni caso, l'identificazione del mercato di riferimento deve essere considerata come una "*factual question*"²³;
- strategie commerciali: l'OCSE ha espresso particolari considerazioni in merito alla "*sostenibilità*" temporale ed economica di una strategia, considerando il giusto bilanciamento tra la redditività attesa e i costi sostenuti in un'ottica *at arm's length*²⁴;

5.3 Evidenza del metodo per la determinazione del *transfer pricing* (in conformità al nuovo standard di selezione e applicazione dei metodi previsto dall'OCSE, il metodo prescelto dovrà essere "*the most appropriate method to the circumstances of the case*").

Con riferimento all'enunciazione del metodo prescelto e delle ragioni della sua conformità al principio di libera concorrenza, la Circolare fa rilevare che, qualora sulla base delle informazioni desumibili dall'analisi di comparabilità, dovesse emergere la possibilità di utilizzare un metodo transazionale reddituale (*Transactional Net Margin Method* e *Transactional Profit Split Method*) e, in maniera egualmente affidabile, anche il potenziale utilizzo di un metodo transazionale tradizionale (*Comparable Uncontrolled Price Method*, *Resale Price Method* e *Cost Plus Method*), il Provvedimento recepisce l'impostazione di cui alle *Guidelines* OCSE, prevedendo l'utilizzo di tale ultimo metodo²⁵.

²³ Nel caso in cui il gruppo operi con linee di *business*/di prodotti diversificate e in tali circostanze sia possibile effettuare un'analisi funzionale differenziata, l'OCSE chiarisce che il ricorso ad una analisi *multi-country* può ridurre la *reliability* della stessa

²⁴ A tale proposito si rileva che "(i)n determining what period of time an independent enterprise would accept, tax administrations may wish to consider evidence of the commercial strategies evident in the country in which the business strategy is being pursued.

In the end, however, the most important consideration is whether the strategy in question could plausibly be expected to prove profitable within the foreseeable future (while recognising that the strategy might fail), and that a party operating at arm's length would have been prepared to sacrifice profitability for a similar period under such economic circumstances and competitive conditions".

²⁵ Con riferimento al *Transactional Profit Split Method* (TPSM) si svolgono, di seguito, alcune considerazioni. Le nuove *Guidelines* OCSE definiscono il *Transactional Profit Split Method* come segue: "(i)he transactional profit split method seeks to eliminate the effect on profits of special conditions made or imposed in a controlled transaction (or in controlled transactions that are appropriate to aggregate (...)) by determining the division of profits that independent enterprises would have expected to realize from engaging in the

La *ratio* del *Transactional Profit Split* risiede, *in primis*, nella circostanza per la quale possono sussistere alcune differenze tra le transazioni controllate e le transazioni indipendenti, dovute all'esistenza di un'integrazione verticale tra le società appartenenti ad un gruppo multinazionale.

Infatti, nella pratica, la rilevazione di margini elevati tra società appartenenti ad un gruppo multinazionale è riconducibile alla riduzione dei costi connessi alle transazioni, all'integrazione tra i diversi processi (*management, planning, administration*), alla centralizzazione del *risk management* conseguente all'integrazione verticale tra le varie entità che compongono il gruppo (i.e. *upstream entities* e *downstream entities*)²⁶.

Con riferimento allo *status* di "*last resort methods*" dei *Transactional Profit Methods*, il *Working Party* dell'OCSE aveva chiarito quanto segue:

- la selezione di un metodo è volta alla corretta determinazione di una metodologia appropriata per la determinazione del *transfer pricing* per ogni caso di specie;
- la selezione deve essere effettuata tenendo in considerazione le caratteristiche di ogni metodo accettato dall'OCSE, l'adeguatezza del metodo rispetto all'analisi di comparabilità (e all'analisi funzionale) delle transazioni controllate, la disponibilità delle informazioni relative a transazioni comparabili indipendenti al fine di applicare il metodo selezionato, il grado di comparabilità esistente tra le transazioni controllate e le transazioni indipendenti e l'affidabilità degli aggiustamenti da (eventualmente) applicare al fine di eliminare le differenze esistenti tra le transazioni in verifica.

Il nuovo *standard* delle *Guidelines* emanate il 22.7.2010 è volto alla selezione del metodo più idoneo considerando il caso di specie e le transazioni oggetto di analisi²⁷.

transaction or transactions. The transactional profit split method first identifies the profits to be split for the associated enterprises from the controlled transactions in which the associated enterprises are engaged (the "combined profits"). References to "profits" should be taken as applying equally to losses. (...) It then splits those combined profits between the associated enterprises on an economically valid basis that approximates the division of profits that would have been anticipated and reflected in an agreement made at arm's length. (...)"

²⁶ Inoltre, occorre rilevare che la sussistenza di un'integrazione verticale tra le società che compongono il gruppo implica una forte dipendenza del *best internal transfer pricing* ai costi marginali (c) dell'*upstream company*. Per quanto attiene all'adeguatezza del metodo selezionato, nell'ottica dell'analisi di comparabilità richiesta per le transazioni controllate, occorre rilevare che, nella pratica, possono verificarsi situazioni in cui l'applicazione dei metodi reddituali può risultare più appropriata rispetto a quella dei metodi tradizionali.

²⁷ "*The selection of a transfer pricing method always aims at finding the most appropriate method for a particular case. For this purpose,*

Il *Transactional Net Margin Method* (TNMM) consente di esaminare l'utile netto riferito ad una base appropriata – costi, vendite, attività – che l'impresa realizza in una transazione infragruppo o in un gruppo di transazioni (qualora sia possibile procedere all'aggregazione delle transazioni secondo quanto previsto dai §§ 1.42 e ss. delle *Guidelines*). Con riferimento all'applicazione di tale metodo, valgono i concetti applicabili al prezzo di rivendita ed al costo maggiorato poiché i principi di funzionamento sono simili. Infatti:

- il margine netto di una transazione controllata è comparato con quella che l'impresa realizza in transazioni comparabili con soggetti terzi (trattasi pertanto del confronto interno);
- ove ciò non fosse possibile, il margine netto realizzato in transazioni simili tra soggetti indipendenti può servire da guida.

Il maggior pregio di tale metodo risiede nella possibilità di utilizzarlo anche quando risulta difficoltosa l'applicazione dei metodi tradizionali, in presenza di differenze nelle transazioni e delle funzioni che non possono essere eliminate attraverso aggiustamenti; infatti, i margini netti sono meno influenzati da differenze riscontrabili nelle transazioni (che incidono sui prezzi) e nelle funzioni (che incidono sui margini lordi).

Le diversità funzionali si riflettono spesso in variazioni delle spese operative: ne consegue che, per funzioni distinte, a margini lordi diversi possono corrispondere margini netti uguali.

Per converso, il maggior difetto del metodo consiste nella difficoltà di determinare il valore di libera concorrenza poiché i margini netti sono influenzati da fattori che non incidono sui prezzi o sui margini lordi. Infatti:

- i margini netti sono influenzati dalle spese operative che variano considerevolmente tra le imprese;
- i margini netti sono soggetti agli effetti prodotti dalle forze attive nel settore economico in cui opera l'impresa²⁸.

the selection process should take account of the respective strengths and weaknesses of the OECD recognised methods; the appropriateness of the method considered in view of the nature of the controlled transaction, determined in particular through a functional analysis; the availability of reliable information (in particular on uncontrolled comparables) needed to apply the selected method and/or other methods; and the degree of comparability between controlled and uncontrolled transactions, including the reliability of comparability adjustments that may be needed to eliminate material differences between them. No one method is suitable in every possible situation, nor is it necessary to prove that a particular method is not suitable under the circumstances”.

²⁸ “Net margins may be directly affected by such forces operating in the industry as follows: threat of new entrants, competitive position, management efficiency and individual strategies, threat of substitute

- Nell'applicare il TNMM occorre prestare attenzione a:
- calcolare correttamente gli indici finanziari da confrontare;
 - selezionare transazioni comparabili a quelle oggetto di analisi;
 - scegliere per la verifica una società del gruppo che non possieda beni (immateriali) unici.

Il metodo può essere utilizzato per valorizzare funzioni di *routine* (i.e. funzioni a basso valore aggiunto) come ad esempio la produzione, distribuzione o altre, e si fonda sulla comparabilità dei fattori produttivi impiegati piuttosto che su quella delle funzioni svolte, dei rischi assunti o dei prodotti oggetto della transazione (fermo restando che un certo grado di comparabilità delle funzioni e dei prodotti è comunque richiesto).

Il principio economico su cui si basa è il seguente: se il mercato dei fattori produttivi è in equilibrio, il rendimento del capitale (o di fattori produttivi simili) in relazione alle diverse tipologie di attività e tenendo in considerazione il diverso livello di rischio dovrebbe tendere ad eguagliarsi.

Ai fini dell'applicazione del TNMM si richiede la comparabilità in:

- capacità imprenditoriale;
- composizione del capitale;
- dimensione delle operazioni;
- efficienza manageriale;
- struttura dei costi;
- posizione nel ciclo produttivo.

Aggiustamenti nei rendimenti netti possono essere effettuati al fine di contemplare differenze nei citati fattori secondo i principi esposti dall'OCSE con riferimento all'applicazione dei metodi tradizionali.

5.4 Criteri di applicazione del metodo.

In tale contesto, si dovrà dare conto puntuale anche della fonte di dati e informazioni eventualmente utilizzati e, se del caso, dovrà parimenti essere data chiara indicazione dell'eventuale intervallo di risultati ritenuti conformi al principio del valore normale e delle ragioni sottese alla sua identificazione.

products, varying cost structures (as reflected, for example, in the age of plant and equipment), differences in the cost of capital (e.g. self-financing versus borrowing), and the degree of business experience (e.g. whether the business is in a start-up phase or is mature). Each of these factors in turn can be influenced by numerous other elements. For example, the level of the threat of new entrants will be determined by such elements as product differentiation, capital requirements, and government subsidies and regulations. Some of these elements also may impact the application of the traditional transaction methods”.

5.5 Risultati derivanti dall'applicazione del metodo selezionato.

La sezione dovrà rendere conto del confronto tra la valorizzazione attribuita alle operazioni infragruppo realizzate nel periodo d'imposta di riferimento e i valori riscontrati in esito alla procedura di selezione delle operazioni e/o dei soggetti comparabili.

6. operazioni infragruppo (accordi per la ripartizione di costi - "CCA" - a cui l'impresa partecipa):

6.1 soggetti, oggetto e durata del CCA;

6.2 perimetro delle attività e progetti coinvolti;

6.3 metodo di determinazione dei benefici attesi in capo ad ognuna delle imprese associate partecipanti all'accordo e relative previsioni in cifre, esiti parziali e scostamenti;

6.4 forma e valore dei contributi forniti da ognuna delle imprese partecipanti, nonché metodi e criteri di determinazione dei medesimi;

6.5 formalità, procedure e conseguenze dell'ingresso e dell'uscita dall'accordo di imprese associate ad esso partecipanti, nonché del termine dello stesso;

6.6 previsioni negoziali relative a versamenti compensativi o modifiche dei termini dell'accordo dipendenti dal mutare delle circostanze;

6.7 mutamenti intervenuti medio tempo nell'accordo.

Il capitolo 6 è volto all'illustrazione delle operazioni infragruppo rientranti nella tipologia dei cd. "accordi per la ripartizione di costi" o "CCA" ("*Cost Contribution Arrangements*") a cui l'impresa partecipa. Valgono, anche in tal caso, per quanto compatibili, le indicazioni delle *Guidelines* OCSE.

Il Provvedimento specifica inoltre che alla Documentazione Nazionale devono essere allegati i seguenti documenti:

- diagrammi di flusso relativi alle transazioni infragruppo, nonché alle transazioni non afferenti all'area ordinaria (ad esempio le transazioni poste in essere a seguito di operazioni di *business restructurings*);
- copia dei contratti che disciplinano le transazioni poste in essere.

Nelle seguenti due tabelle si effettua il confronto:

- tra il contenuto del Codice di Condotta UE e il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate - *Masterfile*;
- tra il contenuto del Codice di Condotta UE e il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate - Documentazione Nazionale.

6. Documentazione idonea per i soggetti onerati

Per ognuno dei soggetti giuridici cui la norma si rivolge, il Provvedimento stabilisce la documentazione ritenuta idonea a garantire l'applicazione dell'art. 1, co. 2-ter, del D.Lgs. n. 471/1997:

- per le società *holding* la documentazione idonea è costituita:

I. dal *set* denominato *Masterfile*;

II. dal *set* denominato Documentazione Nazionale;

- per le società *sub-holding* la documentazione idonea è costituita:

I. dal *set* denominato *Masterfile* (che può contenere le informazioni relative al solo sotto-gruppo al cui vertice è posta la *sub-holding*);

II. dal *set* denominato Documentazione Nazionale.

Il Provvedimento stabilisce che, in luogo del *Masterfile*, può essere presentato il *Masterfile* relativo all'intero gruppo (e non solo al sotto-gruppo), anche se predisposto da un soggetto residente in un altro Stato membro UE in conformità al Codice di Condotta. Nel caso in cui il *Masterfile* relativo all'intero gruppo contenga minori informazioni con riferimento al sotto-gruppo, lo stesso dovrà essere integrato a cura della *sub-holding*;

- per le società controllate appartenenti ad un gruppo multinazionale, la documentazione idonea è costituita esclusivamente dalla Documentazione Nazionale;

- per le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti la documentazione idonea è determinata considerando la "tipologia" del soggetto cui essa appartiene (società *holding*, società *sub-holding*, società controllata).

La Circolare, al paragrafo 10, chiarisce le condizioni per l'idoneità della documentazione ai fini dell'esonero dalle sanzioni. La documentazione in esame, infatti, dovrà essere analizzata dai verificatori in sede di accesso. In particolare, la Circolare prevede che l'idoneità della documentazione predisposta dal contribuente per la non applicazione delle sanzioni amministrative dovrà essere valutata in ottica sostanziale, piuttosto che formale. In particolare, viene precisato che "le omissioni o le inesattezze parziali relative anche ad operazioni residuali, non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo e la correttezza degli esiti di detta analisi, non pregiudicano l'applicazione del comma 2-ter dell'art. 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997. La stessa precisazione vale con riferimento al caso della omissione degli allegati citati al punto 2.2 del Provvedimento". Di rilievo è anche il chiarimento per il quale nelle menzionate

	Codice di Condotta UE 27.06.2006	Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate 29.09.2010
Informazioni relative al gruppo (<i>Masterfile</i>)	Una descrizione generale del gruppo e della sua strategia, compresi i cambiamenti di strategia rispetto all'esercizio precedente.	Descrizione generale del gruppo. Strategie generali perseguite dal gruppo ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo di imposta precedente.
	Una descrizione generale della struttura organizzativa, giuridica e operativa del gruppo multinazionale (compresi un organigramma, un elenco delle società del gruppo e una descrizione dei rapporti di partecipazione).	Struttura organizzativa e struttura operativa.
	I dati identificativi generali delle imprese consociate che effettuano transazioni controllate le quali coinvolgono imprese residenti nell'UE. Una descrizione generale delle transazioni controllate in cui intervengono imprese consociate residenti nell'UE.	Flussi delle operazioni. Operazioni infragruppo (cessione beni materiali, immateriali, prestazione di servizi, prestazione di servizi finanziari). Servizi funzionali allo svolgimento delle attività infragruppo.
	Una descrizione generale delle funzioni esercitate e dei rischi assunti, nonché dei cambiamenti intervenuti nelle funzioni e nei rischi rispetto all'esercizio precedente (ad es. cambiamento da società distributrice a pieno titolo a commissionaria).	Funzioni svolte, rischi assunti e <i>assets</i> utilizzati dalle entità coinvolte nelle transazioni, con evidenza dei cambiamenti intervenuti rispetto al periodo di imposta precedente e a quelli derivanti dalle operazioni di <i>business restructurings</i> .
	Una descrizione delle attività immateriali detenute (brevetti, marchi di fabbrica, <i>know-how</i> ecc.) e delle <i>royalties</i> pagate o riscosse.	Elencazione dei beni immateriali detenuti da ciascuna società partecipante alle transazioni, con separata indicazione delle eventuali <i>royalties</i> distinte in funzione del soggetto erogante/percipiente.
	Una descrizione della politica del gruppo multinazionale in materia di prezzi di trasferimento tra società ovvero del sistema di fissazione dei prezzi di trasferimento che spieghi la conformità dei prezzi di trasferimento al principio di libera concorrenza.	Descrizione della politica di <i>transfer pricing</i> adottata all'interno del gruppo e ragioni della conformità all' <i>arm's length principle</i> .
	L'elenco di <i>Cost Contribution Agreements</i> (CCA), di <i>Advance Pricing Agreements</i> (APA), di <i>Rulings</i> e delle decisioni riguardanti aspetti attinenti ai prezzi di trasferimento nella misura in cui interessino le società del gruppo residenti nell'UE.	Informazioni relative agli accordi per la ripartizione dei costi.
	L'impegno, da parte di ciascun contribuente nazionale, a fornire informazioni supplementari su richiesta ed entro un periodo di tempo ragionevole in conformità alle norme nazionali.	

	Codice di Condotta UE 27.06.2006	Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate 29.09.2010
Informazioni relative alla società (Country-specific documentation o Documento Nazionale)		Descrizione generale della società.
		Struttura operativa della società.
	Una descrizione dettagliata dell'impresa e della sua strategia, compresi i cambiamenti di strategia rispetto all'esercizio precedente.	Settori in cui opera la società e strategie generali perseguite dall'impresa ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo di imposta precedente.
	Informazioni, ossia descrizione e spiegazione, relative alle transazioni controllate nazionali, in particolare: <ul style="list-style-type: none"> – flussi di transazioni (attività materiali e immateriali, servizi, attività finanziarie) - aspetti qualitativi – flussi di fatturazione – entità 	Descrizione delle operazioni infragruppo (cessione di beni materiali, immateriali, prestazione di servizi, prestazione di servizi di natura finanziaria).
	Un'analisi di comparabilità: <ul style="list-style-type: none"> – caratteristiche di beni e servizi – analisi funzionale (funzioni esercitate, attività svolte, rischi assunti) – termini contrattuali – condizioni economiche – strategie d'impresa. 	Analisi di comparabilità.
	Indicazioni sulla scelta e applicazione del/dei metodi di fissazione dei prezzi di trasferimento, ossia dei motivi per i quali è stato scelto un determinato metodo e del modo in cui è stato applicato.	Enunciazione del metodo prescelto e delle ragioni della sua conformità all' <i>arm's length principle</i> .
		Criteri di applicazione del metodo prescelto.
	Informazioni sugli elementi comparabili interni e/o esterni, ove possibile.	
	Una descrizione dell'attuazione e applicazione della politica del gruppo in materia di prezzi di trasferimento.	Risultati derivanti dall'applicazione del metodo prescelto.
	Accordi di ripartizione dei costi cui l'impresa partecipa.	

omissioni parziali può ritenersi compresa anche l'omessa documentazione di operazioni residuali rispetto al totale delle operazioni oggetto di documentazione, qualificabili come tali in quanto non sono in grado di pregiudicare l'attendibilità dell'analisi nel suo complesso e la correttezza degli esiti della stessa.

Pertanto, una documentazione sarà idonea se attraverso questa il contribuente è in grado di fornire all'Amministrazione finanziaria dati ed elementi conoscitivi necessari per una completa e approfondita analisi dei prezzi di trasferimento praticati.

Qualora, in sede di verifica, venga riscontrato un utilizzo "strumentale" del regime documentale da parte del contribuente, potrà essere disconosciuto il beneficio dell'esonero dalle sanzioni e, qualora il comportamento venisse ritenuto particolarmente grave, potranno essere inasprite le sanzioni per le violazioni in materia di *transfer pricing*.

In tal senso, al fine di fornire un "paradigma di riferimento" e minimizzare, per quanto possibile, profili di discrezionalità in merito al giudizio di idoneità, la norma e il Provvedimento operano un esplicito riferimento ai principi declinati dal Codice di Condotta UE e dalle *Guidelines* OCSE.

Si evidenzia che nel caso in cui l'Ufficio pervenga ad una "prognosi di inidoneità" motivatamente non condivisa dal contribuente, deve rimettere la questione alla Direzione Regionale la quale fornirà le direttive del caso.

La Circolare precisa, altresì, che il Provvedimento prevede una diversificazione dell'onere a seconda che il soggetto sia qualificabile (in base alle definizioni di cui al punto 1 del Provvedimento) come *holding*, *sub-holding* o impresa controllata. Si segnala che specifiche disposizioni sono state previste in riferimento alle stabili organizzazioni in Italia di imprese non residenti (punto 6) e, indipendentemente dalla tipologia di soggetto, alle piccole e medie imprese (punto 7), allo scopo, in tale ultimo caso, di pervenire ad una semplificazione dell'onere documentale in argomento.

7. Lingua

Il Provvedimento stabilisce che sia il *Masterfile* che la Documentazione Nazionale devono essere predisposti in lingua italiana.

Nell'ipotesi di esibizione del *Masterfile* relativo all'intero gruppo, predisposto da una società *sub-holding*, lo stesso può essere presentato in lingua inglese.

8. Sigla della documentazione idonea

La documentazione idonea (sia il *Masterfile* che la Documentazione Nazionale) deve essere siglata in ogni pagina dal legale rappresentante del contribuente (o da un suo delegato) e firmata in calce all'ultimo foglio del medesimo o autenticata mediante firma elettronica.

Qualora il *Masterfile* sia predisposto da una società appartenente ad un gruppo multinazionale con capogruppo residente nell'UE che ha adottato il Codice di Condotta, la firma del rappresentante legale del contribuente fa fede della conformità della copia esibita all'Autorità nazionale coinvolta all'originale del documento.

Secondo la Circolare, sia il *Masterfile* sia la Documentazione Nazionale devono essere siglati in ogni pagina dal legale rappresentante del contribuente onerato o da un suo delegato e firmati in calce all'ultimo foglio dal medesimo o autenticati mediante firma elettronica. Nel caso di *Masterfile* prodotto da una *sub-holding*, appartenente ad un gruppo multinazionale che si sia avvalsa della citata facoltà di presentare il *Masterfile* predisposto da un soggetto non residente, la firma del rappresentante legale del contribuente onerato fa fede della conformità della copia esibita all'originale del documento.

9. Formato della documentazione

La documentazione dovrà essere consegnata all'Ente accertatore in formato elettronico.

La presentazione in formato cartaceo della documentazione non pregiudica l'applicazione della norma contenuta nell'art. 1, co. 2-ter, del D.Lgs. 471/1997, a condizione che il contribuente provveda – entro un termine congruo (di cui non viene fornita alcuna indicazione) – a consegnare le informazioni su supporto elettronico.

La Circolare rammenta che il Provvedimento stabilisce, altresì, che la documentazione deve essere presentata in formato elettronico, intendendosi per tale un documento digitalizzato in formato non modificabile. Qualora la documentazione venga esibita in formato cartaceo, tale circostanza non pregiudica l'applicazione del regime di disapplicazione delle sanzioni, a condizione che la stessa sia resa disponibile entro un termine congruo assegnato dagli incaricati all'attività di controllo così come previsto dal punto 8.1. del Provvedimento.

10. Termine di consegna della documentazione in caso di verifiche, accessi, ispezioni, controlli

La documentazione dovrà essere consegnata all'Amministrazione finanziaria entro dieci giorni dalla richiesta.

Secondo la Circolare la consegna della documentazione, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, può comportare, per i contribuenti, un normale lasso di tempo necessario per la collazione della stessa (si pensi, ad esempio, al caso della richiesta del *Masterfile* relativo all'intero gruppo da parte della *sub-holding* italiana nei casi previsti dall'art. 4 del Provvedimento). Tale essendo l'ottica di riferimento, in assenza di consegna immediata, il contribuente (ai sensi del punto 8.2. del Provvedimento) ha la facoltà di consegnare la documentazione all'Amministrazione finanziaria entro e non oltre 10 giorni dalla richiesta.

Nell'ipotesi in cui, nel corso di controllo o di altra attività istruttoria, emerga l'esigenza di ottenere informazioni ulteriori rispetto a quelle contenute nella documentazione, le stesse dovranno essere fornite entro il termine di sette giorni dalla richiesta.

Avendo riguardo alla complessità delle informazioni richieste, l'Amministrazione potrà accordare un termine più ampio, qualora lo stesso sia compatibile con la verifica e il controllo.

La Circolare precisa che, qualora nel corso della verifica o di altra attività istruttoria dovesse rendersi necessario disporre di informazioni supplementari rispetto a quelle contenute nella documentazione consegnata dal contribuente all'Amministrazione finanziaria, le stesse dovranno essere fornite entro 7 giorni dalla richiesta. Compatibilmente con i tempi del controllo, potrà essere previsto un termine più ampio in funzione della complessità delle operazioni oggetto di analisi. Si precisa che le richieste supplementari di cui al punto 8.2 del Provvedimento devono avere a oggetto informazioni costituenti parte del contenuto ordinario della documentazione come declinato dal Provvedimento nei punti 2.1 e 2.2. Qualora, invece, l'integrazione richiesta avesse ad oggetto informazioni supplementari che esulano dal contenuto ordinario della documentazione previsto dal Provvedimento, l'eventuale mancata consegna non costituisce presupposto per il venir meno del regime di disapplicazione delle sanzioni.

Trascorsi i termini citati, l'Ente accertatore non è tenuto all'applicazione dell'art. 1, co. 2-ter, del D.Lgs. n. 471/1997 (con conseguente possibile applicazione delle sanzioni amministrative).

11. Predisposizione della documentazione

La documentazione deve essere predisposta su base annuale²⁹ e deve essere disponibile per ogni periodo di imposta per il quale risultano ancora aperti i termini di accertamento secondo le regole ordinarie³⁰.

Secondo la Circolare, la documentazione deve riguardare uno specifico periodo d'imposta e, coerentemente con il principio di unitarietà previsto dall'art. 110, comma 7, del TUIR, rimane impregiudicata la facoltà del contribuente di adottare o meno il regime di oneri documentali per altri periodi.

12. Circostanze ostative all'applicazione dell'art. 1, co. 2-ter, del D.Lgs. n. 471/1997

L'Amministrazione non è tenuta all'applicazione dell'art. 1, co. 2-ter, del D.Lgs. n. 471/1997 (e quindi il contribuente resta soggetto alle sanzioni amministrative) al verificarsi delle seguenti circostanze:

- la documentazione non presenta contenuti informativi completi e conformi alle disposizioni del Provvedimento pur rispettandone la struttura formale;
- le informazioni contenute nella documentazione non corrispondono in tutto o in parte al vero.

Non costituiscono cause ostative all'applicazione del regime di esonero dalle sanzioni amministrative:

- l'esistenza di omissioni o di inesattezze parziali che non pregiudicano l'attività di verifica e la correttezza degli esiti della stessa;
- l'omissione degli allegati alla Documentazione Nazionale (i.e., diagrammi di flusso delle transazioni e copia dei contratti che disciplinano le transazioni).

13. Comunicazione del possesso della documentazione

Con riferimento alle modalità di comunicazione del possesso della documentazione occorre distinguere le seguenti fattispecie:

- **a regime**, il contribuente provvederà a fornire la relativa comunicazione in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi annuale;
- **per i periodi di imposta anteriori a quelli in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 78/2010 (i.e.,**

²⁹ In pratica, il Provvedimento introduce l'onere della *contemporaneous documentation*, riferendosi alle transazioni poste in essere in un determinato esercizio/periodo di imposta.

³⁰ Il riferimento è, pertanto, a quanto previsto dall'art. 43 del DPR n. 600/1973.

anteriori al 31.5.2010, data di entrata in vigore dell'art. 26 del D.L. n. 78/2010), la comunicazione dovrà essere effettuata con modalità telematiche attraverso il servizio Entratel (anche per il tramite di intermediari abilitati) entro il termine di 90 giorni dalla pubblicazione del Provvedimento. Tuttavia, saranno ritenute valide anche le comunicazioni pervenute oltre tale termine ma a condizione che le stesse siano anteriori all'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento delle quali il soggetto abbia avuto formale conoscenza.

14. Considerazioni critiche

In Italia, l'adozione di un provvedimento inerente la documentazione dei prezzi di trasferimento era atteso da tempo; pertanto, l'introduzione della disposizione di cui all'art. 26 del DL n. 78/2010 consente al Paese di allinearsi alla maggior parte degli altri Stati industrializzati, anche se con modalità differenti³¹; infatti, dopo le norme introdotte da Spagna³² e Francia³³, quello italiano restava l'unico ordinamento ancora privo di una specifica regolamentazione, benché indicazioni in merito potessero essere tratte dalla recente giurisprudenza.

14.1. I riferimenti alle *Guidelines* OCSE

Le previsioni relative al contenuto del *Masterfile* e della Documentazione Nazionale riflettono alcuni dei principali cambiamenti introdotti dalla nuova versione delle *Guidelines* OCSE emanata in data 22.7.2010. Ci si riferisce, in particolare, al recepimento del nuovo *standard* di applicazione dei metodi per la determinazione del *transfer pricing*, volto alla individuazione del metodo

³¹ Il Decreto *de quo*, a differenza di quanto accaduto in altri Paesi, introduce una facoltà e non un obbligo di documentazione dei prezzi di trasferimento.

³² Il 9.7.2010 il Consiglio dei ministri spagnolo ha approvato un Decreto di modifica della disciplina dei prezzi di trasferimento. Il contenuto di tale Decreto è conforme a quanto era stato previsto dalla Ley 29.11.2006, n. 36 che aveva sottolineato la necessità di conformare l'ordinamento spagnolo alle indicazioni contenute nel *Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU*.

³³ L'art. 22 della Loi 30.12.2009, n. 2009-1674 ha introdotto nell'ordinamento francese gli obblighi di documentazione dei prezzi di trasferimento per i gruppi multinazionali. Le nuove disposizioni hanno efficacia a decorrere dall'1.1.2010. In precedenza non esistevano indicazioni specifiche sulla documentazione da predisporre a supporto dei prezzi di trasferimento, se non nell'ambito degli obblighi generali imposti al contribuente in relazione alle procedure contemplate dall'art. 13 B del *Livre des procédures fiscales*.

più idoneo considerando il caso di specie e le transazioni oggetto di analisi. A tale proposito si rammenta che le *Guidelines* del 1995 prevedevano che la determinazione del prezzo di libera concorrenza per le transazioni aventi ad oggetto beni materiali potesse essere effettuata mediante l'applicazione di uno dei seguenti metodi:

- *metodo del prezzo comparabile di libero mercato (CUP)*: si basa sul confronto del prezzo applicato ai beni materiali oggetto di transazione tra imprese associate con il prezzo applicato ai beni materiali trasferiti nel corso di una transazione comparabile sul libero mercato e posta in essere in circostanze similari;
- *metodo del prezzo di rivendita (Resale Minus)*: fa riferimento al prezzo a cui un prodotto – che è stato acquistato da un'impresa associata – è rivenduto ad un'impresa indipendente. Tale prezzo, detto anche "*prezzo di rivendita*", è successivamente ridotto di un adeguato margine lordo ("*margine lordo del prezzo di rivendita*") che consente al rivenditore di coprire i costi di vendita ed altre spese di gestione e di ricavare un profitto adeguato. L'importo che si ottiene sottraendo il predetto margine lordo può essere considerato come il prezzo di libera concorrenza per il trasferimento originario del bene tra imprese associate. Detto metodo risulta particolarmente utile nel caso di imprese che svolgono prevalentemente attività di distribuzione;
- *metodo del costo maggiorato (Cost Plus)*: considera i costi (diretti e indiretti) sopportati dal fornitore dei beni materiali nel corso di una transazione controllata tra imprese associate. Al costo di produzione è successivamente aggiunto un margine di ricarico appropriato (*Cost Plus Mark Up*) calcolato in relazione alle funzioni svolte e alle condizioni di mercato, in modo tale da determinare il prezzo di libera concorrenza. Secondo l'OCSE, tale metodo risulta più attendibile nelle transazioni aventi ad oggetto la fornitura a lungo termine di prodotti semilavorati nei confronti di parti collegate.

La Circolare precisa che la comunicazione deve dare contezza degli esiti dell'analisi di comparabilità, nonché delle informazioni disponibili, e dei relativi effetti in ordine alla scelta del metodo. Più in particolare, dovrà illustrare le ragioni che hanno portato a qualificare il metodo prescelto per la determinazione dei prezzi di trasferimento come il metodo più appropriato alle circostanze del caso.

Qualora l'applicazione dei metodi tradizionali basati sulla transazione non fornisca risultati attendibili, l'OCSE prevede l'adozione di metodi alternativi basati sull'utile derivante dalle transazioni poste in essere tra imprese associate.

In particolare, i metodi reddituali (*Transactional Profit Methods*) sono stati considerati nelle *Guidelines OCSE del 1995* come “*last resort methods*”³⁴; la loro applicazione è stata limitata a situazioni di carattere *eccezionale* ove non fosse stato possibile rilevare informazioni sufficienti in merito alle transazioni indipendenti, ovvero quando tali informazioni fossero considerate inattendibili o ancora quando la natura delle circostanze di *business* non consentisse l’applicazione dei metodi tradizionali: “*in such cases of last resort, practical considerations may suggest application of a transactional profit method either in conjunction with traditional transaction methods or on its own*”³⁵.

Secondo la Circolare, qualora sulla base delle informazioni desumibili dall’analisi di comparabilità, dovesse emergere la possibilità di utilizzare un metodo transazionale reddituale (*Transactional Net Margin Method* e *Transactional Profit Split Method*) e, in maniera egualmente affidabile, anche il potenziale utilizzo di un metodo transazionale tradizionale (*Comparable Uncontrolled Price Method*, *Resale Price Method* e *Cost Plus Method*), il Provvedimento recepisce l’impostazione di cui alle *Guidelines OCSE*, prevedendo l’utilizzo di tale ultimo metodo. Per tale ragione, in presenza delle condizioni suddette (vale a dire, potenziale applicazione di un metodo transazionale reddituale e di un metodo transazionale tradizionale in maniera egualmente affidabile), qualora il contribuente si dovesse discostare dall’adozione del metodo tradizionale in ipotesi applicabile, lo stesso dovrà fornire adeguate motivazioni. Tali motivazioni, di contro, non devono essere addotte, laddove l’analisi di comparabilità non dovesse fornire evidenze in merito al potenziale utilizzo di un metodo transazionale tradizionale in misura altrettanto affidabile.

Stesso discorso vale in caso di selezione di un metodo diverso dal metodo del confronto del prezzo (*Comparable Uncontrolled Price*), in presenza di potenziale utilizzo di tale ultimo metodo. Il Provvedimento, su tale aspetto, introduce un elemento di esplicita coerenza con l’impostazione adottata dall’OCSE con la nuova versione delle *Guidelines* approvate nel 2010, assicurando in tal modo l’adozione di principi utili alla rimozione o minimizzazione di rischi di doppia imposizione. È di tutta evidenza, comunque, che l’eventuale sindacato in sede di verifica della scelta del metodo e/o delle ragioni addotte dal contribuente a difesa delle proprie

scelte, in nessun caso costituisce presupposto autonomamente idoneo all’esclusione dal regime premiale stabilito dalla norma.

Degna di nota è la previsione che richiede di fornire adeguata documentazione dell’analisi funzionale (nel caso in cui le entità coinvolte nelle transazioni siano state oggetto di operazioni di *business restructurings*) e dei flussi infragruppo connessi alle riorganizzazioni aziendali.

Come specificato dal nuovo Capitolo IX delle *Guidelines*³⁶, le operazioni di riorganizzazione aziendale implicano il trasferimento di funzioni, *assets*, rischi tra le entità del gruppo coinvolte. Tali operazioni possono determinare la risoluzione anticipata dei contratti in vigore o la sostanziale rinegoziazione degli stessi.

Al fine di verificare il rispetto dell’*arm’s length principle* è necessario procedere all’analisi di comparabilità. Nel caso in cui sia possibile identificare transazioni comparabili indipendenti l’analisi di comparabilità è volta a verificare l’attendibilità della comparazione e, qualora necessario, ad effettuare aggiustamenti al fine di eliminare gli effetti delle differenze che possono esistere tra le circostanze oggetto di comparazione.

La mancata disponibilità di transazioni terze comparabili non implica che le operazioni di ristrutturazione poste in essere all’interno del gruppo non siano *at arm’s length*. Al ricorrere di tali situazioni, la verifica del comportamento che soggetti indipendenti (*i.e.*, non appartenenti ad un gruppo) avrebbero adottato in circostanze comparabili deve essere effettuata in relazione:

- alle operazioni di ristrutturazione e alle funzioni, *assets* e rischi prima e dopo la ristrutturazione;
- alle ragioni commerciali e ai benefici attesi, incluso il ruolo delle sinergie;
- alle alternative realisticamente disponibili ai soggetti coinvolti nell’operazione.

Considerando che le operazioni di ristrutturazione possono comportare la risoluzione anticipata o la sostanziale rinegoziazione dei contratti in vigore, è necessario verificare se in condizioni di libero mercato in circostanze comparabili soggetti terzi avrebbero stipulato un accordo in cui sia contemplata una forma di *indemnification* a favore del soggetto investito dalla ristrutturazione; al verificarsi di tale circostanza è opportuno procedere ad una valutazione del *quantum* di tale indennizzo.

Come specificato dall’OCSE, per “*indemnification*” deve intendersi:

³⁴ OCSE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Parigi, 1995, § 3.50.

³⁵ OCSE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Parigi, 1995, § 3.50.

³⁶ Denominato “*Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings*”.

“(…) any type of compensation that may be paid for detriments suffered by the restructured entity, whether in the form of an up-front payment, of a sharing in restructuring costs, of lower (or higher) purchase (or sale) prices in the context of the post restructuring operations, or of any other form”³⁷.

Le *Guidelines* specificano che la risoluzione anticipata dei contratti o la sostanziale rinegoziazione degli stessi non comporta la presunzione del riconoscimento di un indennizzo *at arm's length*: al fine di stabilire se l'*indemnification* risulta dovuta è necessario valutare tutte le circostanze esistenti al momento dell'operazione di *restructuring*, incluse (qualora rilevanti) le opzioni realisticamente disponibili alle parti. Pertanto, dovrebbero essere esaminate le seguenti condizioni:

- se l'accordo concluso, non rinnovato o rinegoziato è stato redatto per iscritto e prevede delle clausole di indennizzo;
- se i termini dell'accordo e l'esistenza di una clausola di indennizzo o di altro tipo di garanzia siano coerenti con logiche di libero mercato;
- se i diritti di indennizzo siano previsti dalla normativa commerciale dell'ordinamento di riferimento o siano stati valutati in casi giurisprudenziali;
- se nel libero mercato, in circostanze comparabili, un soggetto indipendente avrebbe risarcito la controparte che ha ricevuto degli svantaggi dalla risoluzione o dalla rinegoziazione del contratto.

14.2. Il formato della documentazione

La documentazione deve essere predisposta in formato elettronico: tale previsione risulta essere conforme a quanto previsto dall'art. 2220 c.c., secondo il quale le scritture e gli altri documenti contabili possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempreché le registrazioni corrispondano ai documenti e possano, in ogni momento, essere leggibili con i mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza tali supporti³⁸. Ulteriori chiarimenti sarebbero auspicabili con riferimento ai supporti da utilizzare ai fini della conservazione della documentazione (cd, dvd, ecc.)

³⁷ Cfr. OCSE, *Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings*, Parigi, 2010, § 9.102.

³⁸ In merito si osservano le disposizioni contenute nel DPR 28.12.2000, n. 445 e dal DPCM 8.2.2009. L'Agenzia delle Entrate ha diramato appositi chiarimenti con la circolare n. 36/E del 6.12.2006.

mentre *nulla quaestio* sulla circostanza che la documentazione potrà essere fornita nei formati in uso nella prassi (Word, Excel, PowerPoint, PDF, XBRL³⁹).

14.3. Il regime di esonero dalle sanzioni amministrative tributarie e l'onere probatorio

La *ratio* delle nuove disposizioni relative alla documentazione a supporto dei prezzi di trasferimento è quella di consentire alle imprese multinazionali di fruire di un regime di esonero dalle sanzioni di cui all'art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 471/1997.

Occorre rilevare che, nella maggior parte degli ordinamenti, la finalità della predisposizione della documentazione è quella di fornire evidenza all'Amministrazione finanziaria interessata del rispetto dell'*arm's length principle* nelle transazioni infragruppo. La documentazione assume pertanto un ruolo precipuo nell'articolazione della dialettica tra contribuente e Amministrazione finanziaria in tema di onere della prova relativa al *transfer pricing*.

In termini generali, occorre osservare che in materia fiscale il contribuente deve sottostare a precise limitazioni, a volte anche sostanziali. In tale contesto deve essere inquadrato l'obbligo, non solo di predisporre libri, registri, ecc., ma anche di esibirli ad ogni richiesta degli organi di controllo, secondo i termini e le modalità previsti dalle singole leggi di imposta⁴⁰.

In campo fiscale, tra le prove legali, la contabilità (intesa in senso lato) costituisce senz'altro lo strumento più importante di cui può avvalersi l'Amministrazione finanziaria per l'esercizio dei suoi poteri ovvero il contribuente per dimostrare l'infondatezza della pretesa erariale.

Pertanto, le scritture contabili:

- *da un lato*, rappresentano l'adempimento di un obbligo giuridico dell'imprenditore. Esse, pertanto, costituiscono lo strumento ordinario utilizzabile per accertare l'effettiva capacità contributiva del soggetto obbligato alla loro tenuta;
- *dall'altro*, permettono l'esercizio di un diritto. La loro regolarità, formale e sostanziale, difficilmente potrà essere contestata dall'Amministrazione finanziaria se non ricorrendo ad altre prove di uguale rilevanza ed efficacia giuridica.

³⁹ Acronimo di *eXtensible Business Reporting Language*, formato utilizzato per la presentazione dei bilanci di esercizio e consolidati e degli altri atti al Registro delle imprese da parte delle imprese che ricadono nell'ambito applicativo dell'art. 2435 bis del c.c.. L'obbligo di utilizzo del nuovo formato è stato introdotto a seguito della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del DPCM 10.12.2008.

⁴⁰ Cfr. Capolupo S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2007, pp. 383 ss..

D'altro canto, le scritture contabili (nonché qualsiasi altra documentazione/informazione cui può essere riconosciuta rilevanza ai fini fiscali) consentono l'articolazione della dialettica, in termini di onere della prova, con l'Amministrazione finanziaria.

L'art. 110, co. 7, del TUIR è una *norma sulle valutazioni* diretta al contribuente che ne deve tener conto in sede di dichiarazione dei redditi. Secondo questa impostazione, dovrebbe ricadere su quest'ultimo l'onere di fornire *per primo* la prova dell'assenza di uno scostamento dal valore normale dei componenti negativi⁴¹.

Tale conclusione non può tuttavia essere considerata definitiva, in quanto occorre considerare che il principio del valore normale è un criterio legale che deve essere rispettato da chiunque lo faccia valere (l'Amministrazione finanziaria o il contribuente). Tale affermazione implica che l'Amministrazione deve contrapporre al prezzo dichiarato dal contribuente un altro prezzo. Ai fini della rettifica è pertanto tenuta a procedere alla determinazione del valore normale e alla sua giustificazione.

Va da sé che non vi è ragione di identificare un valore normale se il costo è contestato nella sua esistenza o nella sua inerza, in quanto, ricorrendo siffatte ipotesi, la rettifica prevede l'applicazione delle norme ordinarie contenute nell'art. 109 del TUIR.

L'onere della prova cui fanno riferimento le sentenze che si sono succedute negli ultimi anni (sia della giurisprudenza di merito che della giurisprudenza di legittimità) è in realtà un onere di argomentazione in quanto si è in presenza di una *prova di valori*, con caratteristiche diverse da quelle attribuibili alla prova in generale. Non è conseguentemente corretto fare riferimento a "*prove e controprove*" in senso tecnico, quanto piuttosto ad "*argomentazioni e contro-argomentazioni*"⁴² che maggiormente possono riflettere la natura dialettica del confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuente in relazione all'applicazione della disciplina relativa al *transfer pricing*.

La Circolare, al paragrafo n. 11, sintetizza gli adempimenti da porre in essere nel periodo transitorio. In particolare, l'Amministrazione finanziaria evidenzia la sussistenza di precise condizioni al realizzarsi delle quali può configurarsi, anche in relazione ai periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 31.5.2010, la non punibilità, in base alla legge sopravvenuta, delle violazioni conseguenti alla rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito.

Si tratta, in sostanza, del cd. principio del *favor rei* per la cui applicazione dovrà essere attentamente considerata l'esistenza di un procedimento "*in corso*" nei termini e secondo le modalità espone nella Circolare. Il principio del *favor rei* trova un limite soltanto nel fatto che, se la sanzione è già stata irrogata con un provvedimento definitivo, il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato. Con specifico riguardo alle attività di controllo avviate successivamente alla data del 28.12.2010 e, comunque, entro il 30.6.2011, si ritiene ragionevole ammettere che, in presenza della trasmissione della comunicazione, la documentazione relativa ai periodi d'imposta antecedenti quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto legge (31.5.2010) sia da considerarsi completa e dunque idonea per i fini stabiliti dalla norma (e dunque per garantire accesso al regime premiale) anche in caso di omessa redazione del punto 2.2., sottoparagrafo 5.1.3 del Provvedimento, a condizione che le informazioni ed i dati ivi previsti siano esibiti agli organi incaricati del controllo entro quindici giorni dalla data della relativa richiesta.

15. Preliminari conclusioni

La disposizione contenuta nell'art. 26 D.L. n. 78/2010 – cui ha dato attuazione il Provvedimento – ha il pregio di allineare la disciplina dei prezzi di trasferimento vigente in Italia con quella delle maggiori economie UE ed extra-UE, nonché di fornire maggiore certezza all'articolazione dei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

La circolare n. 58/E costituisce, altresì, il primo concreto intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione finanziaria sul tema del *transfer pricing*, sia pure limitatamente agli oneri documentali, considerando la "*vetustà*" della prassi amministrativa precedente concernente la disciplina di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR.

⁴¹ Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, 2009, p. 196.

⁴² Lupi R., *Processo tributario e transfer pricing tra prova e argomentazione*, in *Corriere Tributario*, n. 38/2007, p. 3099.

OCSE - Le *Guidelines* OCSE riconoscono che l'Amministrazione finanziaria non deve esigere dal contribuente la **produzione di documenti** che non sono in suo possesso o che non possono essere ragionevolmente ottenuti. Inoltre, le Autorità fiscali non possono pretendere dai contribuenti più documentazione del "*minimo ritenuto necessario per agevolare il controllo*" (cfr. Capitolo V delle *Transfer Pricing Guidelines* del 1995).

Anche in materia di **prezzi di trasferimento** vige pertanto il principio secondo il quale il contribuente deve essere messo in grado, senza eccessivi oneri amministrativi:

- di reperire la documentazione delle consociate estere;
- di ricercare situazioni ovvero transazioni comparabili.

Unione Europea - Analogamente, il Codice di Condotta UE sulla documentazione in materia di *transfer pricing* stabilisce che i gruppi si impegnano a compilare il *Masterfile* in tempo utile per soddisfare eventuali richieste da parte delle Amministrazioni finanziarie interessate. Il contribuente di un dato Stato membro deve rendere la documentazione disponibile, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, entro un periodo di tempo ragionevole in funzione della **complessità delle transazioni**. La decisione di un gruppo multinazionale di applicare la documentazione prevista dal Codice di Condotta (DPT UE) implica l'impegno, da parte di tutte le

imprese comunitarie consociate, a porre il *Masterfile* e la relativa documentazione nazionale a disposizione della rispettiva Amministrazione finanziaria nazionale.

Poiché la DPT UE fornisce solo informazioni di base ai fini della valutazione dei prezzi di trasferimento, ciascuno Stato membro ha il diritto, nel quadro della normativa interna, di esigere, su specifica richiesta o durante una **verifica fiscale**, informazioni e documenti supplementari ed ulteriori rispetto a quelli previsti dalla DPT UE. Tali informazioni devono essere fornite entro un termine ragionevole, da determinarsi caso per caso in funzione della quantità e complessità delle informazioni richieste. I contribuenti non sono soggetti a **sanzioni** se hanno accettato di adottare la DPT UE e forniscono le informazioni supplementari specificamente richieste.

Questi ultimi, inoltre, dovrebbero essere tenuti a presentare all'Amministrazione finanziaria il *Masterfile* e la Documentazione Nazionale, soltanto all'inizio di una verifica fiscale o su specifica richiesta. Se uno Stato membro richiede ad un contribuente di fornire informazioni sui prezzi di trasferimento nell'ambito della **dichiarazione dei redditi**, tale richiesta dovrebbe poter essere soddisfatta mediante la presentazione di un breve questionario o di apposito modulo di valutazione dei rischi.

Le verifiche transnazionali: scambio di informazioni fra autorità fiscali e tutela del contribuente

di Lorenzo del Federico

Premessa

Soltanto negli ultimi anni le verifiche transnazionali, lo scambio di informazioni fra autorità fiscali e più in generale i controlli nei confronti di contribuenti *cross border* hanno assunto concretezza e rilevanza applicativa. Ora il tema è diventato ora di pressante attualità.

La *harmful tax competition* fra Stati e la recente crisi economica hanno portato la comunità internazionale, sotto la spinta del Governo USA, ad elaborare nel G-20 di Londra del 2009 una nuova e più motivata strategia di collaborazione fiscale fra le amministrazioni per contrastare tutte le «*non-cooperative jurisdictions, including tax havens*».

Al tempo stesso, in Italia ed in Europa si è sviluppata la complessa vicenda che ha visto come protagonista il sig. *Heinrich Kieber*, dipendente infedele della LGT Bank del *Liechtenstein*, il quale prima si è impossessato dei dati di centinaia di correntisti stranieri che avevano depositi presso la banca, e poi, nel 2008, li ha venduti al Governo tedesco per 5 milioni di euro. Così ottenute le informazioni, il Fisco tedesco ha provveduto ad intraprendere imponenti azioni di recupero delle imposte evase da cittadini tedeschi e, successivamente, ha diramato ad altre amministrazioni finanziarie – fra le quali quella italiana – le informazioni di pertinenza, sulla base di strumenti normativi (Direttiva n. 77/799/CEE, trattati bilaterali, etc.)¹.

La giurisprudenza italiana ha iniziato ad occuparsi dei risvolti applicativi del caso *Liechtenstein*, ma le prime pronunce hanno appena lambito il cuore del problema, optando per approcci di tipo classico, fondati sul tradizionale sistema delle garanzie nazionali, che hanno lasciato sullo sfondo le più complesse problematiche dello scambio di informazioni fra autorità fiscali².

¹ In merito v. per tutti MARINO., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. Trib.*, 2010, p. 430, il quale rileva altresì come i tentativi di regolare lo scambio di informazioni fiscali non siano adeguati, in quanto nella prassi i vari strumenti normativi vengono aggirati da strategie di acquisizione di informazioni per ambigue vie di fatto o talvolta dai servizi segreti.

² Si tratta della Comm. Trib. Prov. di Milano, Sez. XL, 15.10.2009, n. 367 e della Comm. Trib. Prov. di Mantova, Sez. I,

Comunque sia ormai è maturata una adeguata sensibilità delle istituzioni internazionali e delle autorità fiscali nazionali sui temi dell'evasione fiscale transfrontaliera, del riciclaggio, delle delocalizzazioni fittizie nei così detti paradisi fiscali, etc.³; ne consegue un graduale rafforzamento degli strumenti repressivi e di controllo, cui però soltanto a fatica si accompagna l'attenzione per le garanzie dei contribuenti.

Per quanto riguarda il nostro ordinamento tutto ciò trova conferma nel recente D.L. 25.3.2010 n. 40 -conv. dalla L. 22.5.2010, n. 73- concernente disposizioni urgenti in materia di contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali e di potenziamento e razionalizzazione della riscossione tributaria, anche in adeguamento alla

13.5.2010, n. 137 (edite in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2011, con nota di MASTELLONE, Primi orientamenti giurisprudenziali sul caso *Liechtenstein*: scambio di informazioni, onere della prova e garanzie del contribuente). In entrambe le sentenze i giudici di merito hanno ritenuto che nel caso di scambio di informazioni tra Stati membri dell'Unione Europea, ai sensi della direttiva 77/799/CEE, l'Amministrazione finanziaria italiana ha l'obbligo di allegare all'avviso di accertamento la documentazione avente ad oggetto le modalità con le quali la stessa ha acquisito le informazioni sul soggetto accertato; inoltre in assenza di allegazione della documentazione attinente allo scambio di informazioni con un'autorità fiscale straniera, il relativo avviso di accertamento dovrà considerarsi nullo, poiché, sebbene l'art. 7 della Legge n. 212/2000 – disciplinante la motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria – non faccia conseguire espressamente alcuna forma di invalidità, il giudice è comunque tenuto a rilevarne la nullità in quanto trattasi di una norma imperativa di legge.

³ V. ad esempio gli studi dell'OCSE: *Report on Harmful Tax Competition*, Parigi, 1998; FINANCIAL ACTION TASK FORCE (FATF) e OCSE, *Progress Report on Non-Cooperative Countries or Territories*, Parigi, 2000; FINANCIAL ACTION TASK FORCE (FATF), *Review to identify non-cooperative Countries or Territories: Increasing the worldwide effectiveness of anti-money laundering measures*, Parigi, 2001; FINANCIAL STABILITY FORUM, *Report of the Working group on off-shore centres*, 2000; altresì, sull'importanza dello scambio di informazioni, v. TANZI – ZEE, *Taxation in a borderless world: the role of information exchange*, in *Intertax*, n. 2/2000, pp. 58 ss.; sui profili sostanziali: TANZI., *Globalization, Tax competition and the future of Tax Systems*, Berlino, 1998; ID., *Globalization, Tax competition by the future of Tax Systems*, in AA.VV., *Diritto tributario internazionale*, coord. da V. UCKMAR, Padova, 2005, pp. 25 ss.; LUPU, *Concorrenza tra gli ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2004, pp. 989 ss.; sulle più recenti evoluzioni: OCSE, *International Tax Co-operation*, in *OECD's Current Tax Agenda*, 2010, pp. 96 ss..

normativa comunitaria (artt. 1 e 2). Si tratta di intervento legislativo, ancora una volta promosso e delineato dall'Esecutivo e dall'Agenzia delle Entrate, senza una adeguata ponderazione parlamentare, volto a soddisfare sacrosante esigenze di contrasto all'evasione tributaria internazionale, ma lontano da una visione sistematica del fenomeno, rispondente a contingenti logiche finanziarie nazionali e soprattutto disattento alla sfera delle garanzie dei contribuenti.

1. I profili internazionali

Tornando ad un approccio più generale va evidenziato che, seppure la risposta degli Stati si articola essenzialmente in istituti, meccanismi e procedure di diritto interno, il diritto internazionale presenta profili di indubbio interesse, meritevoli di essere tratteggiati.

Per quanto riguarda i controlli si pensi all'attività di scambio di informazioni fra le Autorità Fiscali, tradizionalmente contemplata dalle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione, oggi rafforzata dalla Convenzione multilaterale di Strasburgo del 25 gennaio 1988 (ratificata dall'Italia con L. 10.2.2005, n. 19)⁴.

L'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE (ed analogamente l'art. 26 del Modello ONU) prevede che le Autorità Fiscali degli Stati contraenti si scambino le informazioni finalizzate all'applicazione delle disposizioni convenzionali e «*quelle della legislazione interna degli Stati contraenti relativa alle imposte di ogni tipo nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non sia in contrasto con la Convenzione*»; pertanto lo scambio di informazioni non è limitato ai soggetti ed ai tributi oggetto della convenzione.

In base al modello OCSE (analogo al modello ONU) resta comunque fermo che le disposizioni sullo scambio di informazioni non possono obbligare uno Stato contraente: -ad adottare provvedimenti amministrativi non ammessi nel proprio ordinamento o in quello dell'altro Stato contraente; -a fornire informazioni

che non potrebbero essere acquisite in base alla legislazione propria o dell'altro Stato contraente; -a fornire informazioni che potrebbero rivelare «*segreti commerciali, di affari, industriali, professionali o processi commerciali oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico*»⁵.

Alcuni Stati hanno stipulato accordi amministrativi bilaterali per consentire verifiche simultanee a carico di contribuenti tra loro collegati (accordi del genere sono stati stipulati dall'Italia con Austria, Belgio, Danimarca, Francia, Finlandia, Norvegia, Polonia, Slovacchia, Stati Uniti, Svezia ed Ungheria)⁶.

Talvolta le convenzioni contengono disposizioni in materia di collaborazione fra le Autorità Fiscali anche per il settore della riscossione dei tributi, ma soltanto dal 2003 nel modello OECD è stato specificamente introdotto un art. 27, rubricato «*Assistenza nella riscossione delle imposte*».

Per quanto riguarda il versante delle garanzie sia il modello di convenzione OECD sia quello ONU sono privi di previsioni significative e stringenti.

Viceversa meritano attenzione alcune disposizioni della Convenzione del 1988, in primo luogo il Preambolo in cui si afferma che «*i principi fondamentali che attribuiscono il diritto di vedere i propri diritti e le proprie obbligazioni determinati in base ad una corretta procedura stabilita per legge, rilevano anche in materia fiscale in tutti gli Stati e tali Stati dovranno impegnarsi per tutelare i legittimi interessi di ogni contribuente, proteggendolo anche da possibili discriminazioni e doppie imposizioni*». L'art. 4, co. 3, prevede che «*ogni Stato contraente può, con una dichiarazione da inviare ad uno dei Depositari [il Segr. Gen. del Consiglio d'Europa o il Segr. Gen. dell'OCSE], indicare che, in base alla sua legislazione nazionale le sue autorità sono tenute ad informare il proprio cittadino o residente prima di trasmettere le informazioni*». Altre disposizio-

⁴ Si tratta della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale elaborata congiuntamente dal Consiglio d'Europa e dall'OCSE nel 1988, ma che ha trovato effettiva implementazione soltanto negli ultimi anni; sintomatica la tardiva ratifica da parte dei Paesi Bassi nel 1996, della Francia nel 2005, dell'Italia nel 2005, del Regno Unito nel 2008, da parte della Germania non ancora intervenuta, etc..

Per il corretto inquadramento della Convenzione, per le sue vicende istituzionali, e per le sue prospettive evolutive, va consultato il *Report esplicativo alla Convenzione sulla Mutua Assistenza Amministrativa in Materia Tributaria*, emanato dal Consiglio d'Europa e dall'OCSE nel 2010, a seguito dell'approvazione del Protocollo del 27 maggio 2010.

⁵ Su tali questioni v. OCSE, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes*, Parigi, 2006; v. altresì: FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in *Rass. Trib.*, 1999, pp. 49 ss.; BARASSI, *Lo scambio di informazioni in materia di imposte sui redditi e sul patrimonio*, in AA.VV. *Materiali di diritto tributario internazionale*, a cura di SACCHETTO, C. – ALEMANNI, L., Milano, 2002, pp. 377 ss.; ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., *Diritto tributario internazionale cit.*, pp. 1148 ss.; ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, pp. 257 ss.; CASTIGLIONE, *Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2009, pp. 258 ss..

⁶ Sulle verifiche transfrontaliere, v. CASTIGLIONE, *I poteri delle autorità fiscali nazionali nelle verifiche extraterritoriali*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2008, pp. 1109 ss..

ni di rilievo si rinvengono poi nell'art. 21, contenente taluni limiti allo scambio di informazioni, ed in alcune altre norme che nella sostanza pongono questioni analoghe a quelle che emergono nel regime comunitario dello scambio di informazioni.

2. Lo scambio di informazioni fra autorità fiscali nel sistema comunitario

Il sistema comunitario di cooperazione amministrativa e di scambio delle informazioni fra le Autorità Fiscali degli Stati Membri riveste notevole interesse ed assoluta centralità⁷.

La fonte principale era la Direttiva 19.12.1977, n. 77/799/CEE, in materia di imposte dirette ed indirette (più volte modificata - da ultimo nel 2011, v. *infra*), che contemplava le tre tipiche forme di scambio di informazioni fra Autorità Fiscali di diversi Stati membri: lo scambio su richiesta (art. 2); lo scambio automatico (art. 3); lo scambio spontaneo (art. 4).

È stato poi emanato in data 27 gennaio 1992 il Regolamento (CEE) n. 218/92, successivamente sostituito dal Regolamento (CE) 7 ottobre 2003, n. 1798/2003, in materia di imposta sul valore aggiunto, settore nevralgico per il corretto funzionamento del mercato europeo⁸.

Con il Regolamento (CE) n. 1798/2003 lo scambio di informazioni è stato complessivamente potenziato e reso più agevole: è stato introdotto un apposito termine, prevedendosi che «l'autorità interpellata esegue le comunicazioni di informazioni [...] al più presto e comunque entro tre mesi dalla data di ricevimento della richiesta. Tuttavia, se le informazioni di cui trattasi sono già in possesso dell'autorità interpellata, il termine è ridotto ad un periodo massimo di un mese» (art. 8); sono state previste potenziate le forme di collaborazione tra le Autorità Fiscali, anche mediante nuclei misti di verificatori (art. 11) e controlli simultanei (artt. 12 e 13)⁹. Il Regola-

mento contempla poi taluni vincoli e limiti (artt. 40 e 41), sostanzialmente comuni a tutte le varie procedure di scambio di informazioni fra Autorità Fiscali degli Stati membri.

Di recente, la disciplina di cooperazione fiscale in ambito IVA è confluita nel recente Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto.

Disposizioni analoghe sono previste anche in materia di tributi doganali, risorse agricole e accise, nonché in materia di riscossione tributaria¹⁰.

Da ultimo la Direttiva 19.12.1977, n. 77/799/CEE, in materia di imposte dirette ed indirette, è stata abrogata e sostituita dalla nuova Direttiva 15.2.2011, n. 2011/16/UE, concernente, via generale, la cooperazione amministrativa nel settore fiscale.

La nuova Direttiva del 2011 dovrà essere recepita nel nostro ordinamento a far data dal 1.1.2013, per cui i riferimenti normativi restano quelli ancorati alla Direttiva del 1977.

In questa sede assumono preminente rilievo i vincoli ed i limiti allo scambio di informazioni, ma deve essere verificata la rilevanza di eventuali violazioni sul piano dei rapporti fra l'Autorità Fiscale nazionale ed i contribuenti, ovvero sul piano della validità degli atti impositivi, profili questi del tutto trascurati dalla normativa comunitaria¹¹.

Si segnala tuttavia che è in corso lo studio di nuovi standard internazionali volti a rafforzare significativamente lo scambio di informazioni e la cooperazione fra le autorità fiscali dei diversi Stati, ma al tempo stesso attento alla necessità di garantire il rispetto dei diritti dei contribuenti¹².

⁷ V. per tutti SEER- GABERT, *Mutual assistance and information exchange*, EATLP International Tax Series, Vol. 8, Amsterdam, 2010.

⁸ Tra i "considerando" introduttivi al Regolamento si legge «(1) La pratica della frode e dell'evasione fiscale al di là dei confini degli Stati membri non solo conduce a perdite di bilancio ma lede anche il principio della giustizia fiscale e può provocare distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza. Pertanto essa pregiudica il funzionamento del mercato interno. (2) La lotta contro le frodi relative all'imposta sul valore aggiunto (IVA) esige una stretta cooperazione tra le autorità amministrative».

⁹ BAGNARDI, *Le modifiche alla direttiva 77/799 sullo scambio di informazioni tra gli Stati membri dell'Unione europea*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2004, pp. 605 ss.; CASTIGLIONE, *I poteri delle autorità fiscali nazionali*, op. cit..

¹⁰ Si segnalano: Regolamento (CEE) 2.7.1993, n. 2454/93, ed il Regolamento (CE) 13.3.1997, n. 515/97, in tema tributi doganali e risorse agricole; Regolamento (CE) 16.11.2004, n. 2073/2004, in tema di accise; la Direttiva 15.3.1976 n. 76/308/CEE, in tema di recupero dei crediti tributari, cui ha fatto seguito la Direttiva 30.6.2008, n. 2008/55/CE e, da ultimo, la Direttiva 16.3.2010, n. 2010/24/UE; la Direttiva 3.6.2003, n. 2003/48/CE, in tema di redditi da capitale.

¹¹ V. ad es. FERNÁNDEZ MARIN, *Scambio di informazioni e tutela del contribuente*, in AA.VV., *Attuazione del tributo e diritti del contribuente*, a cura di TASSANI, T., Roma, 2009, pp. 265 ss..

¹² OCSE, *The Global Forum on transparency and exchange of information for tax purposes – A Background Information Brief*, 2011; TURINA, *I recenti sviluppi internazionali in materia di scambio di informazioni*, in *Fisc. Intern.*, 2010, pp. 155 ss..

3. Il sistema italiano ed i ridotti margini di tutela del contribuente

L'analisi che segue viene centrata sui principi e sui margini di tutela del contribuente, rinviandosi ad altri contributi per quanto attiene ai profili applicativi¹³.

A livello comunitario i dati essenziali sono stati delineati trattando dei principi della Direttiva n. 77/799, in materia di imposte dirette ed indirette, e del Regolamento n. 03/1798, in materia di IVA. Risulta chiaro che: -gli interventi comunitari si occupano della cooperazione e dello scambio di informazioni sotto il profilo dei rapporti fra le autorità fiscali degli Stati membri; -l'operato dell'autorità fiscale interpellata, così come quello dell'autorità fiscale richiedente, deve essere qualificato e vagliato in base al rispettivo diritto nazionale (art. 5, 4 co., Reg. n. 03/1798); -le informazioni trasmesse confluiscono in normali atti e provvedimenti disciplinati interamente dal diritto nazionale; -la fase attuativa è interamente rimessa alle autorità fiscali nazionali.

Per quanto riguarda l'ordinamento italiano la Direttiva n. 77/799 è stata inizialmente recepita con il D.P.R. 5.6.1982, n. 506, integrativo del D.P.R. n. 600/1973 e del D.P.R. n. 633/1972.

Attualmente in materia di IVA trova applicazione il Regolamento n. 03/1798, mentre in materia di sul reddito e sul patrimonio, a seguito del D. Lgs. 19.9.2005, n. 215, si è giunti ad inserire nel D.P.R. n. 600/1973 l'art. 31 *bis* "Assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea", e l'art. 60 *bis* "Assistenza per le richieste di notifica tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea".

Confrontando le fonti comunitarie¹⁴ e le norme italiane, a prescindere dagli aspetti di dettaglio, il sistema dello scambio di informazioni risulta disciplinato in modo alquanto uniforme¹⁵, salva la delimitazione dei poteri.

¹³ Sui quali v.: CASTIGLIONE, Cooperazione fiscale cit., 237 e seg.; ARDITO, La cooperazione internazionale cit., 89 e seg.; per la prassi italiana v.: Agenzia Entr., circ. 18.4.2002, n. 33/E, in Fisco, 2002, 2486; Agenzia Entr., circ. 15.11.2002, n. 43/E, *ibidem*, 6210.

¹⁴ Tra le quali si rinvengono disposizioni analoghe anche in materia di tributi doganali, risorse agricole, accise e redditi da capitale.

¹⁵ Assume però connotazioni specifiche la cooperazione in materia di riscossione tributaria, giacché centrata sull'efficacia dei titoli esecutivi e sull'esecuzione coattiva delle pretese, piuttosto che sui controlli e sull'accertamento. Sulla materia è intervenuta inizialmente la Direttiva n. 76/308, recepita con il D.P.R. 9.1.1978, n. 35, il D.M. 28.12.1978 ed il D.M. 19.6.1981, cui da ultimo hanno fatto seguito il D.Lgs. 9.4.2003, n. 69, ed il D.M. 22.7.2005, n. 179. La Direttiva n. 76/308 è stata sostituita dalla Direttiva 26.5.2008, n. 08/55, che tuttavia non ha introdotto rilevanti cambiamenti.

Lo scambio su richiesta rappresenta la principale modalità di collaborazione, cui si affiancano lo scambio automatico -flusso sistematico e regolare di predeterminati dati o informazioni, senza che siano operate specifiche richieste- e lo scambio spontaneo- ovvero su iniziativa di un'autorità fiscale, senza che vi sia stata una specifica richiesta da parte di altra autorità. Tutte le procedure di scambio debbono essere effettuate mediante uffici identificati a livello comunitario -di norma, nei vari sistemi nazionali, si tratta degli uffici centrali- cui sono attribuite tassativamente le specifiche competenze.

I vincoli ed i limiti posti dalle fonti comunitarie a delimitazione del potere sono sostanzialmente comuni a tutte le varie procedure di scambio di informazioni fra autorità fiscali degli Stati membri, tuttavia al riguardo l'art. 31 *bis* del D.P.R. n. 600/1973 non recepisce appieno la Direttiva n.77/799.

La circostanza è significativa anche perché l'art. 31 *bis* si applica, con le modalità ed entro i limiti previsti dal D.P.R. n. 600/1973, alle sole imposte sui redditi e sul patrimonio (commi 1 e 2), mentre per l'IVA trova normale e diretta applicazione il Regolamento n. 03/1798¹⁶ (l'art. 65 del D.P.R. n. 633/1972 si limita a contemplare un generico obbligo dell'Amministrazione finanziaria italiana di cooperare con le altre autorità fiscali degli Stati membri, provvedendo allo scambio delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento dell'imposta).

In questa sede interessa evidenziare soprattutto quei profili che possono assumere rilievo ai fini del provvedimento impositivo in cui confluiscono le informazioni, dando rilievo prioritario al diritto comunitario, ed indicando di volta in volta le peculiarità dell'art. 31 *bis* D.P.R. n. 600/1973:

a) l'autorità interpellata non è tenuta ad ottemperare se risulta che l'autorità richiedente non ha esaurito « le fonti di informazione consuete, che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento del risultato...» (art. 40, 1 co., lett.b, Reg. n. 03/1798). Si tratta di un limite espressione del principio di sussidiarietà, posto anche dalla Direttiva n. 77/799 (art. 2, 1 co.), e pure non contemplato dall'art. 31 *bis*;

¹⁶ In base all'art. 41 dello stesso Regolamento n. 03/1798 «le informazioni possono inoltre essere usate per accertare altri contributi, dazi e imposte contemplati dall'articolo 2 della direttiva 76/308/CEE del Consiglio, del 15 marzo 1976, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure». Per tributi doganali, risorse agricole e accise trova applicazione una specifica disciplina comunitaria.

b) l'autorità interpellata non è tenuta ad «effettuare indagini o... trasmettere informazioni quando la legislazione o la prassi amministrativa non le «consentano... di effettuare tali indagini né di raccogliere o utilizzare tali informazioni per le esigenze proprie...» (art. 40, 2 co., Reg. n. 03/1798). Anche questo limite, derivante dal principio di equivalenza, è previsto dalla Direttiva n. 77/799 (art. 8, 1 co.), ma non dall'art. 31 *bis*;

c) l'autorità interpellata «può rifiutare di fornire informazioni allorché, per motivi di diritto, lo Stato membro interessato non è in grado di fornire informazioni equipollenti» (art. 40, 3 co., Reg. n. 03/1798). Questo limite, espressione dei principi di equivalenza e di reciprocità, è previsto sia dalla Direttiva n. 77/799, sia dall'art. 31 *bis* (3 co.);

d) «la trasmissione di informazioni può essere rifiutata qualora comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un procedimento commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico» (art. 40, 4 co., Reg. n. 03/1798). Forse è eccessivo caricare di significati le diverse formulazioni, ma sembra che in questo caso la Direttiva n. 77/799 (art. 8, 2 co.), così come il Regolamento, delinei un potere discrezionale, mentre l'art. 31 *bis*, 3 co., lo palesi come vincolato («le informazioni non sono trasmesse quando...»)¹⁷;

e) «le informazioni... sono coperte dal segreto d'ufficio e godono della protezione accordata alle informazioni di analoga natura dalla legislazione nazionale dello Stato membro che le riceve (art. 41, 1 co., prima parte, Reg. n. 03/1798). Conforme l'art. 31 *bis*, 4 co.

f) «dette informazioni possono essere usate per accertare la base imponibile, la riscossione o il controllo... ai fini di un corretto accertamento fiscale» dello specifico tributo (l'IVA per l'art. 41, 1 co., sec. parte, Reg. n. 03/1798). Regolamento e Direttiva n. 77/799 chiariscono poi, in base al principio di specialità, che le informazioni «non devono essere utilizzate in nessun caso per fini diversi da quelli fissati o ai fini di un procedimento giudiziario o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative avviate ai fini o in relazione con l'accertamento o il controllo dell'accertamento dell'imposta» (art. 41, 1 co., ult. parte, Reg., ed art. 7, 1 co. ult. parte Dirett.). L'art. 31 *bis* tace al riguardo;

g) l'autorità fiscale che fornisce le informazioni ne «consente l'uso ad altro scopo... quando l'uso per scopi

analoghi sia consentito dalla» sua «legislazione» (art. 41, 3 co., Reg. n. 03/1798). Anche la Direttiva n. 77/799 prevede e circoscrive analogamente tale potere (art. 7, 3 co.), ma sul punto l'art. 31 tace.

h) «quando l'autorità richiedente ritiene che le informazioni fornite dall'autorità interpellata possano essere utili all'autorità... di un terzo Stato membro, può trasmetterle a quest'ultima...», ma «ne informa preventivamente l'autorità interpellata...» che «può subordinare la trasmissione dell'informazione al suo consenso preventivo» (art. 41, 4 co., Reg. n. 03/1798). Anche la Direttiva n. 77/799 dispone analogamente (art. 7, 4 co.), ma sul punto l'art. 31 tace.

A questo punto risulta evidente che il Legislatore italiano ha travalicato i limiti posti dalla Direttiva n. 77/799, e ribaditi, ai fini dell'IVA, dal Regolamento n. 03/1798, cercando di spingere al massimo in favore della circolazione delle informazioni¹⁸.

Comunque è ovvio che all'attività di scambio di informazioni si applica la novellata Legge 7.8.1990, n. 241, concernente norma generali sull'azione amministrativa (salvo il Capo III, artt. 7-12, escluso *ex art.* 13), in ragione della tesi già in altre sedi ampiamente e ripetutamente argomentata¹⁹. Pertanto, in base all'art. 1, co. 1, debbono essere osservati i principi dell'ordinamento comunitario²⁰, e tra questi, in primo luogo, il principio del contraddittorio sia pure senza le minuziose garanzie formali normalmente previste dalla Legge n. 241²¹. Del resto –soprattutto a se-

¹⁸ CASTIGLIONE, *Cooperazione fiscale* cit., 264-265, tenta di giustificare la laconicità dell'art. 31 *bis* ritenendo che in Italia l'attuazione della Direttiva 77/799 CEE sia avvenuta attraverso un implicito rinvio, « nel senso che essa è stata recepita nel suo contenuto integrale attraverso la generica formulazione "l'Amministrazione finanziaria provvede allo scambio con le altre Autorità competenti degli Stati membri della comunità economica europea delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio" ...» (art. 31 *bis*, 1 co., prima parte). Certo è che in caso di difformità o di silenzio dell'art. 31 *bis* dovranno trovare applicazione i principi della Direttiva di per se autosufficienti.

¹⁹ La legge 7.8.1990, n. 241 è stata significativamente modificata dalla Legge 11.2.2005, n. 15. Per l'applicabilità della novellata Legge n. 241/1990 in materia tributaria v.: DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milan, 2010, 269; ID., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, Riv. Dir. Trib., 2010, 729.

²⁰ Secondo tale norma – sintomatica del fenomeno dell'integrazione giuridica europea – «l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle disposizioni che disciplinano i singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario».

²¹ Sono molteplici gli argomenti di supporto: si pensi all'art. 4, co. 3, della Convenzione sulla Mutua Assistenza Amministrativa in Materia Fiscale, secondo cui ogni Stato contraente può dichiarare in

¹⁷ In modo netto ADONNINO, *Lo scambio di informazioni* cit., 1148 e seg., 1156, evidenzia ampi margini di discrezionalità sia sul piano comunitario, sia sul piano dei trattati internazionali (sulla base di norme di analogo tenore).

guito della sentenza della Corte di Giustizia UE *Sopropé*, del 2008 – è ormai pacifico che il principio del contraddittorio (o della difesa in sede amministrativa), si configura come principio generale del diritto comunitario²².

4. I vizi degli atti impositivi e la ricerca di garanzie nel diritto comunitario e nella CEDU.

Si pongono tuttavia profili complessi e delicati per quanto riguarda il regime dei vizi dell'atto impositivo in cui confluiscono le informazioni illegittimamente utilizzate.

Sul piano comunitario si ricorda che secondo la Commissione europea²³ lo scambio di informazioni de-

ambito convenzionale che in base alla sua legislazione le autorità competenti sono tenute ad informare il proprio cittadino o residente prima di trasmettere le informazioni; al relativo Commentario laddove, *Paragraph 3*, n. 57, si evidenzia che «*some systems of national legislation contain provisions requiring the state to inform the person concerned before information is communicated to another state; other states are contemplating the introduction of a similar practice, either on the occasion of the legislative approval of the multilateral Convention or in the framework of general measures to protect the taxpayer*»; del resto sembra connaturato alla tutela del segreto commerciale, industriale, professionale, etc., che il soggetto interessato alla salvaguardia sia in grado di intervenire e di qualificare la consistenza e la rilevanza della segretezza nella fase preliminare alla divulgazione.

La dottrina e le istituzioni internazionali tendono a valorizzare al massimo il diritto del contribuente ad essere avvisato della richiesta di informazioni da parte di un'autorità fiscale estera: OCSE, *Tax Information Exchange between OECD Member Countries: a survey of current practices*, Parigi, 1994, sia pure in relazione all'art. 26 del Modello OCSE; OLIVER, *Exchange of Information and the OECD Model Treaty*, in *Intertax*, n. 3/1995, pp. 116 ss.; BETTEN, *An Analysis of the 1995 Update of the OECD Model Convention*, in *European Taxation*, n. 2/1996, pp. 59 ss.; ADONNINO, *Lo scambio di informazioni*, op. cit., pp. 1156–1160; CASTIGLIONE, *Cooperazione fra autorità fiscali*, op. cit., pp. 295 ss.; SEER – GABERT, *Mutual assistance and information exchange*, op. cit., p. 151 et seq. Viceversa la prassi delle Autorità Fiscali è alquanto restrittiva e minimalista: per quanto riguarda l'Italia v. ad es. Agenzia delle Entrate, Circolare 19.10.2006, n. 32/E.

²² CGUE, 4.7.1963, *Alvis*, causa C-32/62, in Racc. pag. I-112; CGUE, 23.10.1974, *Transocean Marine Paint Association*, causa C-17/74, cit.; CGUE, 9.11.1983, causa C-322/81, *Michelin*, cit.; CGUE, 10.7.1986, causa C-40/85, *Belgio c. Commissione*, in Racc. pag. I-2321; CGUE, 12.12.2002, *Distillerie Cipriani*, causa C-395/00, in *Giur. Imp.*, 2003, pp. 637 ss.; CGUE, 18.12.2008, *Sopropé*, causa C-349/07, in *Rass. Trib.*, 2009, pp. 570 ss.; in dottrina v.: TOTH, *Legal protection of individuals in the European Communities*, vol. I, Amsterdam, 1978; SCHERMERS–WÆLBROECK, *Judicial Protection in the European Communities*, The Hague, 2001, pp. 39 ss.; e sui più recenti sviluppi, RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2009, pp. 580 ss..

²³ Così la Relazione della Commissione europea sulla proposta di Regolamento relativo alla cooperazione in materia d'imposta sul valore aggiunto e sulla proposta di modifica della Direttiva n. 77/799 relativa alla cooperazione in materia di imposte dirette ed indirette (18.06.2001, COM. 294 def.).

ve aver luogo tramite le autorità competenti, tassativamente individuate, e «se questa procedura non viene seguita, l'informazione fornita viene considerata non valida e non può essere utilizzata».

Pearaltro tale rilievo, che attiene esclusivamente alla violazione delle norme sulla competenza, sembrerebbe *prima facie* carente di base normativa²⁴. Ciononostante per un verso potrebbe essere valorizzato come principio generale immanente al sistema, per altro verso, sulla base del principio dell'autonomia procedurale degli Stati membri, andrebbe ricondotto ai vari regimi di validità-efficacia- utilizzabilità vigenti nei diversi ordinamenti nazionali (che ne costituiscono la base normativa).

In altra occasione la Commissione ha fatto riferimento anche all'esistenza di un divieto, in capo agli Stati membri, di chiedere informazioni che la propria legislazione o la propria prassi amministrativa non consenta loro di ottenere. Ma anche tale divieto risulta di incerta base normativa, seppure in qualche modo desumibile dalle fonti comunitarie (art. 8, 1 e 3 co. Dir. n. 77/799, ed art. 40, 2 e 3 co., Reg. n. 03/1798), e dai principi generali di equivalenza e reciprocità²⁵.

Più in generale il problema di fondo riguarda la natura delle norme che pongono vincoli e limiti allo scambio di informazioni, e la rilevanza della loro violazione nell'ambito del rapporto fra l'autorità fiscale ed il singolo contribuente.

Parte della dottrina svaluta le eventuali violazioni, collocandole sul piano dei rapporti fra le autorità fiscali degli Stati membri, piuttosto che della validità degli atti impositivi, evidenziando che i vincoli ed i limiti allo scambio sono posti nell'interesse degli Stati e non dei contribuenti, osservando che non si tratta di divieti in senso stretto (quantomeno nel sistema italiano²⁶), ovve-

²⁴ Infatti tale limite non è esplicitato né dalla Direttiva n. 77/799, e succ. modifiche, né dal Regolamento n. 92/218, né dal Regolamento n. 03/1798.

²⁵ Relazione della Commissione sulla proposta di modifica della Direttiva n. 77/799 relativa alla cooperazione in materia di imposte dirette ed indirette -31.07.2003, COM. 446 def./2. Relazione della Commissione sulla proposta di modifica della Direttiva n. 77/799 relativa alla cooperazione in materia di imposte dirette ed indirette -31.07.2003, COM. 446 def./2. Per la valorizzazione del principio di reciprocità v. ad es.: A.M. GAFFURI, *I limiti allo scambio di informazioni nelle indagini fiscali*, in *Fisc. Inter.*, 2004, 413; MONTI, *Poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria nello scambio di informazioni e principio di "reciprocità"*, *ibidem*, 20110, 149.

²⁶ In altri Stati membri la Direttiva è stata attuata assicurando maggiori garanzie ai contribuenti mediante specifici divieti, ad es. nei Paesi Bassi, in Francia ed in Portogallo; ma non mancano sistemi analoghi a quello italiano, o ancora più permeabili quali per es. quello irlandese e quello britannico. Sullo stato dell'attuazione della Direttiva 77/799 CEE nei Paesi dell'Unione europea, v. FERNANDEZ

ro ridimensionando il problema mediante la teoria della inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite²⁷.

Ma si tratta di orientamenti che suscitano profonde perplessità.

La circostanza che i vincoli ed i limiti siano posti nell'interesse degli Stati, per un verso è smentita dalla natura dei valori coinvolti (salva l'ipotesi sub lett. a), e per altro verso risulta inconferente in quanto è del tutto normale configurare la tutela degli interessi legittimi a fronte di norme poste nell'interesse pubblico²⁸.

Che non si tratti di divieti in senso stretto è vero per la maggior parte delle ipotesi, ma l'emergere di profili di discrezionalità da corpo a forme di tutela comunque apprezzabili.

Si ritiene infine che il nuovo regime dei vizi, ed in particolare il depotenziamento dei vizi formali, debba portare al superamento della problematica dell'inutilizzabilità. Laddove nell'atto di accertamento confluiscono prove illegittimamente/irritualmente acquisite, l'atto "vincolato" non potrà essere annullato qualora sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato (insomma la prova illegittimamente acquisita non porterà all'annullamento dell'atto di accertamento laddove risulterà palesemente irrilevante rispetto al suo contenuto dispositivo.).

Più in generale il regime dei vizi dell'atto di accertamento nel quale confluiscono le informazioni trasmesse, risulta variegato, in quanto tale atto potrà presentare profili di illegittimità di rilievo comunitario, per violazione delle direttive o dei regolamenti CEE, o di rilievo semplicemente nazionale, per violazione delle norme in-

terne, o infine potrà risentire della violazione del diritto dello Stato dell'autorità interpellata.

Pertanto la praticabilità di concrete forme di tutela risulta alquanto ardua proprio perché l'operato dell'autorità fiscale interpellata, così come quello dell'autorità fiscale richiedente, deve essere qualificato e vagliato in base al rispettivo diritto nazionale. Sembrerebbe infatti eccessivo gravare il giudice chiamato a dirimere una controversia, su un atto impositivo nel quale sono confluite le informazioni estere, della conoscenza del diritto dello Stato dell'autorità interpellata e delle attività svoltesi all'estero.

Vi è inoltre un orientamento –in materia di cooperazione internazionale nella riscossione tributaria– secondo cui la validità degli atti concerne esclusivamente l'ordinamento nel quale vengono posti in essere, pertanto sarebbe precluso al giudice italiano qualificare invalido un atto in base a norme appartenenti ad ordinamenti stranieri²⁹.

Ove a ciò si aggiunga che nei vari sistemi tributari degli Stati membri, e certamente nel nostro, normalmente viene esclusa ogni ipotesi di tutela immediata a fronte degli atti istruttori, rinviandosi la tutela del contribuente al momento in cui l'autorità fiscale emette l'atto impositivo e fa quindi valere in concreto le sue pretese (tecnica della tutela differita)³⁰, il quadro risulta del tutto sconsigliato.

Tuttavia questa situazione non è più compatibile con il fondamentale principio della effettività della tutela giurisdizionale, che permea il diritto comunitario ed è specificamente posto dagli artt. 6 e 13 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU).

MARIN, *Lo scambio di informazione tra i Paesi membri* cit., 872 e seg.; sui profili convenzionali ed internazionalistici v. MARINO, *La cooperazione internazionale* cit., 445 e seg.

²⁷ FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello scambio di informazioni* cit., 52; ADONNINO, *Lo scambio di informazioni* cit., 1158, che critica l'attuale assetto normativo ma prende atto della carenza di tutela; CASTIGLIONE, *Cooperazione fiscale* cit., 278 e seg.; ID., *Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente* cit., 260-262; ARDITO, *La cooperazione internazionale* cit., 257 e seg., pur constatando la carenza di tutela giunge ad ipotizzare l'immediata impugnabilità degli atti istruttori dinanzi al giudice amministrativo. In chiave critica v. MARINO, *La cooperazione internazionale* cit., 433, 448, il quale evidenzia le carenze dei meccanismi isituzionali e stigmatizza il fenomeno delle c.d. «compravendite internazionali di informazioni» di fonte illecita (il più noto è certamente il caso *Liechtenstein*).

²⁸ V. ad es. SCOCA, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in *Dir. Amm.*, 1995, pp. 22 ss., pp. 49 ss., ed in AA.VV., *Scritti in onore di Massimo Severo Giannini*, vol. II, Milano, 1995, pp. 282 ss.; Cons. Stato, Ad. Plen., 5.7.1999, n. 18, in *Cons. Stato*, 1999, I, pp. 1077 ss.; Cons. Stato, Ad. Plen., 25.5.2007, n. 8, in *www.giustizia-amministrativa.it*.

²⁹ La giurisprudenza ritiene che spetti all'autorità dello Stato in cui si è sorta l'obbligazione tributaria il compito di accertarne la sussistenza e di formare gli atti impositivi ed il titolo esecutivo secondo le leggi vigenti in quell'ordinamento, mentre compete all'autorità dello Stato in cui si deve effettuare la riscossione il compito di gestire gli atti riferiti a tale fase esecutiva, compresa la lite relativa alle eventuali illegittimità che in tale fase si sono verificate. In tal senso Cass., Sez. Un., 17.1.2006 n. 760, in *Riv. dir. trib.* 2006, II, 847, con nota di MULA, *A proposito di u a riscossione dei crediti tributari*; v. altresì: POGGIOLI, *Le controversie giudiziali generate dalla riscossione in Italia di crediti tributari formati all'estero ed il riparto di giurisdizione affermato dalle SS. UU. della Corte di Cassazione*, *ibidem*, 2007, II, 119.

³⁰ Cons. Stato, sez. IV, 5.12.2008, n. 6045, con nota critica di MARCHESSELLI, *Il Consiglio di Stato "limita" le garanzie formali negli accessi agli studi professionali*, in *Corr. trib.*, 2009, 536; Cass., Sez. Un., 16.3.2009, n. 6315, con nota critica di MULEO, *Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al TAR gli atti istruttori del procedimento*, *ibidem*, 2009, 1914. Secondo la giurisprudenza italiana resta ferma l'impossibilità di impugnare immediatamente un atto della verifica fiscale; anche una ipotetica immediata lesività dell'atto istruttorio non consente deroghe al principio della tutela differita.

Conclusioni

Nonostante le tradizionali riserve e resistenze contrarie all'estensione delle garanzie della CEDU alla materia tributaria, negli ultimi quindici anni la Corte di Strasburgo è giunta a riconoscere l'applicabilità di tali garanzie prima alle controversie in tema di sanzioni amministrative tributarie³¹, poi alle controversie in tema di agevolazioni tributarie³², di diritti di prelazione del fisco³³, di rimborso dei tributi³⁴, ed infine – sorprendentemente – anche alle verifiche fiscali³⁵.

La Corte ha ritenuto applicabile il principio di effettività della tutela giurisdizionale anche al settore delle verifiche fiscali, a prescindere dalla possibilità offerta al contribuente di agire in via differita per contestare l'illegittimità degli atti o chiedere il risarcimento del danno.

Nel *leading case Ravon* del 2008³⁶ la Corte Europea ha ritenuto la legislazione fiscale francese in contrasto con l'art. 6 par. 1 della CEDU, nonostante che al contribuente fosse riconosciuto il diritto a ricorrere alla Corte di Cassazione per i profili di pura legittimità (punto 29), così come gli fosse riconosciuta la facoltà di contestare a posteriori l'operato degli uffici fiscali nel corso del successivo contenzioso (punto 31), e di agire in giudizio per ottenere (sempre a posteriori) il risarcimento dei danni subiti (punto 33); né ha assunto rilievo esimente la previsione di un'autorizzazione giurisdizionale preventiva in quanto in tale fase il contribuente non ha conoscenza del procedimento avviato a suo carico e non ha diritto alcuno ad interloquire, mancando qualsiasi forma di contraddittorio (punto 30). La Corte

³¹ CEDU, 24.2.1994, *Bendemoun c. Francia*; CEDU, 27.2.2001, *X c. Italia*, in *Il Fisco*, 2001, pp. 4683 ss.; CEDU, 23.7.2002, *Janovic c. Svezia*; CEDU, 23.7.2002, *Västberg Taxi Aktiebolag c. Svezia*.

³² CEDU, 26.3.1992, *Editions Périscope c. Francia*.

³³ CEDU, 22.9.1994, *Hentrich c. Francia*.

³⁴ CEDU, 3.10.2003, *Buffalo c. Italia*; CEDU, 22.10.2003, *Cabinot Diot c. Francia*; CEDU, 22.10.2003, *Gras Sayoye c. Francia*.

³⁵ CEDU, 21.2.2008, *Ravon c. Francia*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, pp. 181 ss., con nota adesiva di MULEO, S., *L'applicazione dell'art. 6 della Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, pp. 198 ss., e di MARCHESELLI, A., *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2008, pp. 746 ss.; CEDU, 16.10.2008, *Maschino c. Francia*; CEDU, 20.11.2008, *IFB c. Francia*; CEDU, 24.7.2008, *André c. Francia*; CEDU, 18.11.2008, *Kandler c. Francia*.

³⁶ I cui principi sono stati poi ribaditi dalla Corte Europea nelle sentenze Maschino del 2008, IFB del 2008, André del 2008 e Kandler del 2008; su tale evoluzione giurisprudenziale v. per tutti MULEO, *Ispesioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Corr. trib.*, 2009, 762

ha ritenuto necessario che «...in termini di ispezioni domiciliari... le persone interessate possano ottenere un controllo giurisdizionale effettivo, in fatto come in diritto, sulla regolarità della decisione che prescrive l'ispezione e, se del caso, sulle azioni intraprese sul suo fondamento»; inoltre «il (o i) ricorso (i) a disposizione deve (devono) consentire, in caso di constatazione di irregolarità, sia di prevenire la continuazione delle operazioni, sia, nei casi in cui l'operazione considerata irregolare abbia già avuto luogo, di fornire all'interessato un opportuno rimedio» (punto 28)³⁷.

Si ritiene che i principi del caso *Ravon* debbano trovare applicazione anche in materia di scambio di informazioni³⁸, laddove l'impugnazione immediata contro l'atto istruttorio dell'autorità interpellata si mostra come l'unica forma di tutela effettiva praticabile, proprio in ragione del frazionamento dell'attività istruttoria fra autorità interpellata ed autorità richiedente, con atti retti da ordinamenti diversi, la cui impugnazione è rimessa quindi ai rispettivi giudici nazionali.

Del resto si consideri che lo scambio di informazioni è disciplinato dal diritto comunitario e che i principi della CEDU sono ormai parte del diritto comunitario. Per altra via l'art. 1, 1 co. della novellata legge n. 241/1990 concreta un importante canale normativo di afflusso dei principi dell'ordinamento comunitario – e quindi anche dei principi della CEDU – nell'ambito del diritto nazionale. Ciò vuol dire che ormai la violazione dei principi per tale via affluiti nel nostro ordinamento si configura (anche) come violazione del diritto nazionale.

In tale contesto si colloca anche una emergente sensibilità istituzionale favorevole all'impiego di corrette e trasparenti procedure di scambio di informazioni fra Autorità fiscali.

³⁷ Su tali basi MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 della Cedu cit.*, 200, giunge a criticare la teoria della così detta tutela differita, configgente con il principio della tutela effettiva, «sia perché rimarrebbe priva di controllo giurisdizionale la legittimità di accessi non seguiti da atti impugnabili, che pure possono ledere in maniera anche significativa diritti dei singoli, sia perché la Corte di cassazione, essendo giudice di legittimità, non ha il potere di decidere sugli elementi fondanti in fatto le autorizzazioni in discorso.

In merito si segnalano alcune prudenti aperture da parte della Corte di Cassazione, in favore dei principi fermati nel caso *Ravon*; infatti nella recente sentenza 16.2.2010, n. 11082 (in *Riv. Dir. Trib.* 2010, 761), le Sezioni Unite, proprio evocando la giurisprudenza della Corte Europea, hanno ritenuto ammissibile dinanzi al giudice ordinario l'azione risarcitoria e la contestazione degli atti istruttori illegittimi che non sfocino in un atto di accertamento (avverso il quale il contribuente potrebbe comunque tutelarsi, sia pure in via differita).

³⁸ CASTIGLIONE, *Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente cit.*, 268-269.

Una attenta dottrina³⁹ ha evidenziato infatti che il Consiglio Federale Svizzero nell'ottobre 2010 ha approvato un'ordinanza secondo cui le autorità elvetiche debbono rifiutarsi di cooperare con le autorità straniere se la richiesta di assistenza «si fonda su informazioni ottenute o trasmesse mediante reati secondo il diritto svizzero» oppure se è contraria all'ordine pubblico svizzero o al principio della buona fede⁴⁰.

Trend comune alla magistratura francese per quanto riguarda il caso della cd. *lista Falciani*⁴¹: *entrata in possesso* della lista, la Procura della Repubblica di Nizza l'ha trasmessa alle autorità fiscali di Parigi, che hanno avviato controlli, ottenuto altresì l'autorizzazione giudiziaria ad effettuare verifiche domiciliari nei confronti di un contribuente. Con una recente ordinanza la Corte d'Appello di Parigi⁴² ha annullato le ordinanze di primo grado con cui erano autorizzate tali verifiche, in quanto le informazioni risultavano rubate («*obtenues par la commission d'une infraction pénale*», e del resto «*la transmission de ces données par le Procureur de la République de Nice à la DNEF au titre de l'article L 101 du LPF est irrégulière*

puisque cet article vise la communication par l'autorité judiciaire à l'administration des finances de toute indication qu'elle peut recueillir de nature à faire présumer une fraude en matière fiscale»).

Viceversa la Corte Costituzionale Federale tedesca,⁴³ in relazione al caso *Liechtenstein*, ha ritenuto legittima una perquisizione domiciliare, evidenziando che non è previsto dalle norme di procedura penale tedesche un divieto assoluto di utilizzazione di prove acquisite illecitamente, operando un siffatto divieto soltanto in caso di violazioni gravi, intenzionali o arbitrarie, comportanti l'inosservanza pianificata o sistematica delle garanzie costituzionali; conseguentemente gli elementi di prova raccolti da privati – e non da parte di un'autorità tedesca – debbono considerarsi utilizzabili anche se ottenuti mediante reati.

Pertanto il bilanciamento giurisprudenziale tra l'interesse fiscale e gli interessi dei privati, da un lato, e le fondamentali esigenze di legalità, di efficacia e di imparzialità dell'azione impositiva, dall'altro, risulta quanto mai arduo ed incerto.

³⁹ MASTELLONE, Primi orientamenti giurisprudenziali sul caso *Liechtenstein* cit.

⁴⁰ Art. 5, comma 2, dell'Ordinanza 1.10.2010, sull'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni (n. RS 672.204).

⁴¹ Nel 2009 l'informatico Hervé Falciani ha consegnato al Procuratore di Nizza la lista dei correntisti che avevano depositi nella filiale di Ginevra della banca inglese HSBC, all'interno della quale comparivano un gran numero di contribuenti di varie nazionalità.

⁴² *Cour d'Appel de Paris, Pôle 5 – Chambre 7*, Ord 8.2.2011.

⁴³ *Bundesverfassungsgericht*, sent. 9.1.2010, n.2101.

Lo scambio di informazioni e le verifiche internazionali

di Gaetano Scazzeri

La globalizzazione dei mercati finanziari ed economici, l'integrazione dei paesi europei realizzata a seguito dell'abbattimento delle barriere doganali all'interno dell'Unione Europea, il commercio elettronico, forniscono nel contempo agli stessi operatori facili opportunità di evasione ed elusione fiscale pur rappresentando novità di forte impatto per lo sviluppo dell'economia che ha oramai da tempo intrapreso un inarrestabile processo di "strategica" internazionalizzazione.

Infatti, la possibilità di intrattenere rapporti commerciali con soggetti ubicati in altri Stati, la concreta opportunità di localizzare il processo produttivo mediante la creazione di strutture in grado di ottimizzare i maggiori benefici anche di natura fiscale offerte dalle legislazioni di quegli Stati esteri dove il sistema tributario risulta più conveniente rispetto ad altri, rappresentano la premessa necessaria a possibili fenomeni evasivi ed elusivi cui soltanto un'efficace cooperazione amministrativa tra le diverse Amministrazioni fiscali può far fronte.

Per questo motivo, è andata sempre più affermandosi, in diversi paesi, la consapevolezza della notevole importanza che riveste la mutua assistenza amministrativa in campo fiscale al fine di ricercare ed acquisire dati, informazioni e notizie idonee a consentire l'attività di controllo circa l'adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti.

Con ciò, oltre lo scopo originario, di evitare i fenomeni di doppia imposizione, si è imposta nel tempo, nella varie convenzioni internazionali, la finalità di prevenire l'evasione e la frode fiscale, nell'interesse dei singoli Stati contraenti.

L'assistenza amministrativa può essere definita come l'insieme delle operazioni che riflettono, in materia di scambio di informazioni, una cooperazione giuridicamente disciplinata tra le amministrazioni di due o più Stati in vista di una corretta applicazione delle disposizioni relative all'accertamento, al controllo e alla riscossione delle imposte di ognuno, o di taluno, o di uno solo degli Stati interessati.

Ne è dimostrazione la circostanza per cui negli ultimi tempi è stato registrato un robusto incremento dell'attività di scambio delle informazioni tra Stati sovrani in materia fiscale.

Dal punto di vista interno, ciascuno Stato legittimamente interpellato sul piano internazionale, mette in

opera i mezzi giuridici e pratici che gli sono conferiti dalla propria legislazione per assistere l'entità estera richiedente nell'espletamento dei propri compiti.

L'accresciuta attività di mutua assistenza amministrativa fiscale con i paritetici organismi esteri, nonché la riscontrata non uniformità procedurale nell'invio delle trattazioni inerenti la materia in questione da parte dei Reparti del Corpo, ha indotto il Comando Generale del Corpo della Guardia di Finanza all'emanazione di specifiche istruzioni con le quali assicurare omogeneità alle procedure relative all'effettuazione della cooperazione amministrativa ai fini delle II.DD. e dell'I.V.A. che devono essere osservate dai reparti del Corpo.

Gli strumenti giuridici attualmente in vigore, che consentono all'Amministrazione fiscale italiana lo scambio d'informazioni in materia di Imposte sui Redditi ed I.V.A. con i collaterali Servizi di altri paesi, sono rappresentati:

- dalle norme di diritto internazionale, ovvero da accordi bilaterali conformi al modello di convenzione OCSE sul reddito e sul patrimonio, per evitare le doppie imposizioni;
- dalle fonti comunitarie (direttive e regolamenti), che prevedono norme di dettaglio per l'interscambio informativo in materia fiscale;

mentre l'Autorità di governo è responsabile delle questioni relative alla definizione degli Accordi, l'attuazione pratica delle convenzioni e degli strumenti pattizi viene delegata ad uno specifico servizio dell'Amministrazione fiscale.

In tale contesto, il II Reparto del Comando Generale della Guardia di Finanza è attore ampiamente legittimato dallo scenario nazionale ed internazionale, e agisce pertanto al fine di assicurare un intenso flusso informativo con gli organi collaterali esteri nonché di raccordo con i Comandi del Corpo, ai fini dell'applicazione dei menzionati accordi e del raggiungimento degli obiettivi di contrasto all'evasione fiscale in essi delineati.

Da un punto di vista più operativo, l'opportunità del ricorso alla collaborazione internazionale potrà essere valutata ogni qual volta nel corso dell'attività ispettiva l'Amministrazione finanziaria si trovi di fronte ad operazioni che destino sospetti e che siano state poste in essere da operatori nazionali direttamente o indirettamente con soggetti residenti all'estero.

In particolare, si potrà valutare l'opportunità di ricorrere alla **cooperazione internazionale**, ad esempio, in presenza di: transazioni infragruppo con soggetti controllati e/o collegati non residenti al fine di riscontrare fenomeni di *transfer pricing*; partecipazione di controllo e/o di collegamento in imprese, società ed altri enti residenti o localizzati in Stati o territori con regime fiscale privilegiato; componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliati in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati; rapporto di controllo/collegamento con società non residenti che presentino elementi di possibile estero-vestizione.

Lo **scambio di informazioni** potrà invece essere attuato per determinare i redditi imponibili in Italia dei soggetti non residenti; per determinare l'effettiva residenza fiscale del contribuente che, fittiziamente, risulti residente o domiciliato in altro stato estero; in tutti i casi in cui si sospetti il ricorso all'illecita pratica della delocalizzazione del reddito mediante tecniche di *tax planning*.

È inoltre prevista la possibilità di autorizzare la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle Amministrazioni fiscali degli altri Stati membri.

Secondo l'art. 26 del Modello di convenzione dell'OCSE (modificato da ultimo nel 2008) che funge da "falsariga" per le convenzioni bilaterali stipulate tra gli Stati aderenti all'organizzazione:

- a. le competenti autorità di tali Stati sono tenute a scambiarsi le informazioni necessarie per applicare le disposizioni della convenzione o quelle interne "(...) relative alle imposte di qualsiasi genere o denominazione prelevate per conto di uno Stato contraente, delle sue suddivisioni politiche o dei suoi enti locali nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione";
- b. le informazioni ricevute da uno Stato contraente sono tenute segrete, analogamente alle informazioni ottenute in base alla legislazione interna di tale Stato, dovendo essere comunicate solamente alle persone od autorità (inclusi l'A.G. e gli organismi amministrativi) incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte, nonché delle relative procedure o delle decisioni di ricorsi presentati per tali imposte; le informazioni devono essere utilizzate solamente per i fini istituzionali.

Come detto, lo scambio di informazioni in materia fiscale trova la sua principale regolamentazione, tra le fonti internazionali, nell'art. 26 del Modello dell'OCSE. La regola fondamentale concernente lo scambio di informazioni è inclusa nel primo periodo del paragrafo 1, secondo il quale le autorità competenti degli Stati con-

traenti scambiano le informazioni "*prevedibilmente rilevanti*" per assicurare la corretta applicazione delle disposizioni convenzionali e delle legislazioni fiscali interne. Lo standard di "prevedibile rilevanza" impedisce agli Stati contraenti di intraprendere "*fishing expedition*" ovvero di richiedere informazioni che difficilmente saranno rilevanti con riferimento alla posizione fiscale del contribuente. In sostanza, si tratta di richieste di informazioni (soprattutto bancarie) generiche e non specifiche ovvero non adeguatamente circostanziate alla luce dei criteri fissati dall'OCSE, riguardanti la posizione di un singolo contribuente o di interi gruppi o categorie di contribuenti, nei confronti dei quali si nutrono fondati sospetti o sono già stati acquisiti indizi di colpevolezza.

In ogni caso, ferma restando ad oggi la mancanza di un modulo di comunicazione standardizzata, oltre ai dati identificativi del soggetto economico italiano ed estero, dovranno necessariamente essere indicate:

- annualità e tipo di imposta cui si riferisce la richiesta;
- motivazione della richiesta (con indicazione degli elementi sospetti di indagine, transazioni economiche o operazioni commerciali sospette che legittimano lo scambio di informazioni, elementi – ove noti – di collegamento territoriale del soggetto ispezionato con il Paese cui si rivolge la richiesta, nonché ogni ulteriore notizia di interesse) con eventuale invio di copie di documenti, fatture, contabili bancarie ed altro, dei quali si chiede l'esame, la conferma e la veridicità.

In materia di I.V.A., si farà ricorso al modello SCAC.

Le informazioni sono scambiate in tre modi differenti:

1. **su richiesta**, sulla base di specifica e circostanziata istanza;
2. **automaticamente**, quando le informazioni riguardanti una o più categorie di reddito aventi origine in uno degli Stati contraenti e percepiti nell'altro Stato contraente sono trasmesse sistematicamente all'altro Stato; ne consegue che l'Autorità interpellata non è tenuta ad un vincolo in merito al *feedback*;
3. **spontaneamente**, nel caso di uno Stato che ha acquisito, nel corso di alcuni controlli, informazioni che ritiene di interesse per l'altro Stato; avviene esclusivamente a livello centrale e comporta lo scambio di dati informativi predefiniti a date prestabilite (ogni tre mesi, sei mesi, ecc) o nel momento in cui essi sono disponibili.

Le procedure OCSE non soggiacciono a limiti e a condizioni di carattere normativo, applicandosi quindi ad un'ampia gamma di possibili informazioni "scambiabili", ma l'articolo 26 prevede limiti e vincoli di diversa natura: in tal senso afferma:

1. il principio fondamentale secondo il quale le informazioni oggetto di scambio dovranno essere trattate con la stessa **riservatezza** applicata verso quei dati ottenuti in base alla norme interne dello Stato richiedente.
2. che lo scambio di informazioni si fonda sul rispetto di tre condizioni basilari:
 - **reciprocità**: possibilità di uno Stato di richiedere determinate tipologie di informazioni nella stessa misura in cui le stesse sarebbero fornite, se richieste, dall'altro Stato;
 - **equivalenza**: possibilità di uno Stato di non fornire allo Stato richiedente maggiori informazioni rispetto a quelle ottenibili dalle Autorità dello Stato richiedente nell'ambito dei procedimenti nazionali. Di contro, non possono essere formulate richieste finalizzate ad ottenere dati ed informazioni che, in base al proprio ordinamento, non potrebbero essere ottenute;
 - **sussidiarietà**: possibilità di formulare una richiesta di informazioni solo dopo aver esaurito il ricorso ad ogni possibile strumento nazionale a disposizione.

Inoltre, il paragrafo 3 dell'art.26 specifica che uno Stato:

- non è tenuto a fornire informazioni che potrebbero rivelare un **segreto commerciale**, industriale o professionale, o un processo commerciale, o quelle la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico;
- non è obbligato ad adottare provvedimenti amministrativi in deroga alla propria legislazione o alla propria prassi amministrativa, nel mettere a disposizione le informazioni all'altro Stato.

In quest'ultimo contesto si colloca il problema della **tutela della privacy** del contribuente e soprattutto del **segreto bancario**: la maggior parte degli Stati, di fronte alle esigenze del fisco di reprimere pratiche evasive dei contribuenti, consente all'amministrazione finanziaria l'accesso alle informazioni bancarie per le indagini fiscali.

Se però uno Stato dovesse rifiutare di fornire le informazioni bancarie (ovvero avesse l'obbligo di non fornire le informazioni per non violare le leggi sul segreto bancario) **si applica la clausola di reciprocità**, per cui anche l'altro Stato può legittimamente rifiutarsi di concedere l'informazione in suo possesso. Ma sul segreto bancario tornerò più avanti.

Tutte le informazioni debbono rispettare i requisiti di riservatezza posti dalle singole convenzioni in ossequio alle normative nazionali (segreto fiscale, professionale, industriale, bancario, etc). In altre parole, le informazioni ottenute vengono assimilate alle informazioni

acquisite a fronte di indagini compiute in base alle leggi interne e possono essere utilizzate solo per fini fiscali.

Da quanto sopra, come espressamente affermato dall'art.26:

- deriva che le informazioni ricevute debbono essere comunicate esclusivamente alle persone ed alle Autorità, compresi i Tribunali e gli organi amministrativi, incaricate dell'accertamento, dell'applicazione, citazione in giudizio o decisione di ricorso, relativi alle imposte trattate dalla Convenzione e per gli scopi indicati nel paragrafo 1 dell'art.26;
- non deriva alcuna preclusione all'utilizzo delle informazioni scambiate nei casi in cui possono verificarsi violazioni sanzionate penalmente dalla legislazione fiscale di uno Stato contraente;
- trattandosi di accordi bilaterali, non è ammesso il c.d. scambio di informazioni triangolare previsto invece dalla Convenzione del Consiglio d'Europa di Strasburgo, del 25 gennaio 1988.

Tornando allo scambio di informazioni di carattere **bancario**, questo potrebbe rappresentare un limite alla mutua assistenza amministrativa allorquando tali elementi non siano normalmente già detenuti dall'autorità fiscale dello Stato cui vengono inoltrate le richieste in questione. Infatti, come afferma la **Circolare n.33** dell'Agenzia delle Entrate, *"in tale ipotesi, infatti, l'autorità fiscale deve ricorrere, per la loro acquisizione, a metodi di ricerca speciali. Tuttavia una volta superati i problemi interni che ostacolano la loro ricerca, l'attività tesa allo scambio di informazioni bancarie non subisce limiti se tra i due paesi, richiedente e richiesto, opera in reciprocità"*.

Nel rapporto con quei Paesi che hanno mostrato la disponibilità ad effettuare lo scambio di informazioni bancarie (Australia, l'Austria, la Federazione Russa, la Francia, la Germania, l'Olanda, la Spagna e gli Stati Uniti), l'Italia dovrà fornire, se richiesti, i dati informativi di carattere bancario, non potendo opporre ostacoli quali "l'interesse nazionale" ovvero la mancanza della qualifica di "contribuente" in capo al soggetto non residente.

Pertanto, nessuna delle disposizioni comunitarie (direttiva n.77/799/CEE e Regolamento n. 1798/2003) e internazionali in tema di cooperazione cita espressamente il segreto bancario.

Gli accertamenti bancari, quindi, sono trattati come qualunque altro mezzo di indagine, per cui possono formare oggetto di scambio di informazioni nel rispetto delle regole generali.

Pertanto:

- a. per acquisire la documentazione intrattenuta presso una filiale estera di una banca italiana o presso un en-

- te creditizio straniero all'estero, si deve ricorrere allo strumento dello scambio di informazioni e alle convenzioni bilaterali per evitare la doppia imposizione;
- b. è possibile dare corso in Italia ad una richiesta di accertamenti bancari a condizione che la medesima richiesta, laddove inoltrata dall'Italia, possa essere in concreto azionabile dallo Stato interpellato ai sensi della propria normativa.

Sempre il Commentario all'art. 26 stabilisce che gli Stati contraenti possono utilizzare altre "tecniche" di cooperazione come le **VERIFICHE SIMULTANEE** e le **VERIFICHE FISCALI ALL'ESTERO**:

- una verifica simultanea è un accordo tra due o più autorità fiscali per esaminare simultaneamente, ciascuna sul proprio territorio, la situazione fiscale di uno o più contribuenti con riferimento ai quali vi è un interesse comune o correlato, con l'intento di scambiare le informazioni così ottenute;
- una verifica fiscale all'estero permette di ottenere informazioni attraverso la presenza di rappresentanti dell'autorità competente dello Stato richiedente.

Questi strumenti prevedono che le competenti Amministrazioni dei due Stati possano stabilire, di concerto, in quali casi ed attraverso quali procedure effettuare verifiche fiscali contestuali ed autonome nei rispettivi territori.

Le verifiche simultanee consistono in interventi ispettivi di controllo contestuali, che ciascuno degli Stati contraenti effettua al medesimo tempo, mantenendo un elevato margine di autonomia e di discrezionalità circa le modalità di esecuzione dei controlli. Ovviamente, tali attività vengono poste in essere conformemente agli ordinamenti tributari rispettivamente vigenti.

In base agli accordi, ogni Paese individua autonomamente i contribuenti suscettibili di essere sottoposti a verifica simultanea e comunica la sua scelta all'altro Stato, innescando una procedura che si perfeziona con la reciproca designazione, da parte di ciascuna Amministrazione finanziaria, di un proprio rappresentante.

È importante ricordare che ogni Stato mantiene uno spazio di valutazione, e quindi di autonomia e di discrezionalità, circa l'adesione o meno sia in relazione alle proposte ricevute ai fini dell'effettuazione di una verifica simultanea sia, una volta intrapreso il controllo, in ordine alla possibilità di cambiare unilateralmente orientamento e di interrompere la verifica nel proprio territorio.

Di particolare interesse sono i criteri individuati dagli accordi per la scelta dei casi. In particolare, è previsto che le verifiche simultanee debbano interessare contri-

buenti tra loro "collegati", i quali effettuano consistenti operazioni in entrambi gli Stati interessati.

In tal senso, i principali fattori da prendere in esame riguardano la dimensione delle operazioni a livello mondiale, il volume delle transazioni infragruppo, i periodi d'imposta, la presenza di attività proiettate verso paradisi fiscali.

Con tale scopo, le Amministrazioni finanziarie dell'Area OCSE hanno concordato - nel corso del Global Forum economico-finanziario delle Amministrazioni finanziarie tenutosi a Istanbul il 15-16.9.2010 - nuove linee di intervento in materia di contrasto all'evasione e di cooperazione internazionale concordando sull'opportunità di attivare un programma di controlli fiscali congiunti (joint audits) - fondati su team composti da funzionari dei vari Paesi con lo scopo di incrementare l'efficacia dell'attività di cooperazione internazionale superando la procedura attualmente vigente dello scambio di informazioni, più lenta e meno efficace, basandosi sull'analisi critica delle procedure fino ad ora utilizzate.

Gli accordi amministrativi in parola non ammettono lo scambio di personale fra i due Stati. La previsione risponde a ragioni essenzialmente di opportunità, in considerazione sia del generale principio di sovranità sia dell'autonomia con la quale le verifiche vengono comunque condotte nei due Paesi, secondo le procedure rispettivamente in uso, che ovviamente possono divergere anche in modo sensibile.

Giova comunque ricordare che i principali fenomeni di evasione ed elusione internazionale, seppur complessi ed, a volte, molto articolati, spesso si basano fondamentalmente sull'uso strumentale di entità di gruppo artatamente collocate in determinate aree che consentono di minimizzare il carico impositivo complessivo, non necessariamente classificabili come "paradisi fiscali", ma dove vigono comunque regimi fiscali speciali.

In tal senso, sarà utile analizzare sempre la struttura del gruppo societario, allo scopo di individuare imprese che beneficino di un tale trattamento fiscale agevolato nonché la tipologia di rapporti intercorrono tra queste e la società nazionale.

Più specificatamente sarà utile valutare: la deduzione di componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati; la presenza di partecipazioni di controllo e/o collegamento privilegiato; la realizzazione di transazioni infragruppo con soggetti controllati e/o collegati non residenti; il fatto che l'entità nazionale operi quale intermediario di un soggetto estero, per la potenziale esposizione di tale pratica a fenomeni di stabile organizzazione occulta; le condizioni contrattuali alla base

dei rapporti con consociate e la reale natura delle relazioni commerciali, allo scopo di accertare ipotesi di trasformazione di componenti reddituali (*rule shopping*); la cessione ad entità estere che godono di una lieve tassazione di beni materiali ad alta redditività (marchi, brevetti, *know how*, ecc.); la presenza di crediti di imposta per redditi prodotti all'estero allo scopo di verificare la sussistenza di eventuali fenomeni di *treaty* o *rule shopping*.

In tale contesto, si inserisce il Programma "Fiscalis", adottato dall'Unione Europea con la Decisione nr. 888/98/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio. La stessa Commissione europea ha ritenuto che tale programma ha costituito e costituisce uno strumento valido ed indispensabile a sostegno della politica fiscale U.E. e della strategia di controllo e lotta nel comparto delle frodi all'imposizione diretta e indiretta.

Il programma FISCALIS 2008-2013 prevede, fra l'altro, dei controlli multilaterali, ovvero attività di collaborazione tra più Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, al fine d'integrare e coordinare i controlli su soggetti economici multinazionali, per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale attraverso la cooperazione tra le amministrazioni finanziarie nazionali.

In realtà i casi di frode riscontrati vengono realizzati da società fittizie, non sempre allocate in paradisi fiscali. Basti pensare alla grande quantità di aziende fittizie presenti in Europa che non svolgono un'attività concreta, non presentano dichiarazioni, con mere *mail box* in luogo di recapiti, o senza dipendenti.

L'attuale rigidità del sistema di indagine, dovuta soprattutto alle lungaggini burocratiche (i tempi di attivazione e di risposta non sono certo immediati), sarebbe facilmente superabile facendo ricorso all'istituzione di banche dati condivise, accessibili con una semplice interrogazione a terminale.

Imprimere un'accelerazione all'attività di contrasto è indispensabile per fronteggiare fenomeni che hanno un ciclo vitale inferiore all'anno, spesso di sei-sette mesi, a volte anche meno. Di contro, nella realtà il tempo che si impiega a rilevare la frode e a denunciarla all'autorità giudiziaria, molto spesso rende inefficace l'attività investigativa.

Esistono già in materia comunitaria dei regolamenti che prevedono uno scambio di dati anche per via telematica. Mi riferisco, in particolare, alla cooperazione in

materia di IVA, disciplinata dal Regolamento 1798/2003, che prevede la possibilità di accesso, tramite la banca dati VIES, ad alcuni elementi informativi sugli scambi intracomunitari. Purtroppo lo strumento a disposizione, benché utile, appare insufficiente.

Del resto, il regime intra-comunitario è nato nel 1993 e all'epoca non si potevano neanche ipotizzare tutte le modalità di frode fiscale messe in atto in questi anni, caratterizzate da estrema complessità e dalla notevole difficoltà di individuazione.

Pertanto, gli organi investigativi oggi si trovano a fronteggiare fenomeni fraudolenti complessi con strumenti normativi non sempre adeguati: ecco perché l'auspicata introduzione di nuovi strumenti investigativi, quali l'istituzione di banche dati condivise, si rende ormai necessaria e non più rinviabile.

In proposito, va segnalato che la normativa in materia di antiriciclaggio contempla l'accesso a banche dati condivise, gestite dalle unità d'informazione finanziaria dei diversi Paesi.

Pertanto, se un organo investigativo nutre sospetti su una determinata transazione, inserendo i dati necessari in terminale, nel giro di poco tempo può ottenere informazioni di ritorno, da parte degli organi collaterali comunitari, come ad esempio sapere se la transazione o il soggetto che l'ha effettuata sono già stati segnalati come sospetti.

Del resto, come può essere utile conoscere i precedenti di polizia o la posizione fiscale di un soggetto in Italia, così può essere altrettanto importante conoscere quelli di un residente in Inghilterra, operazione per la quale, ad oggi, purtroppo occorre molto tempo.

Vorrei concludere con una considerazione: l'Unione Europea ha realizzato un obiettivo ambito da tutti, quale la libera circolazione delle merci, delle persone, del mercato del lavoro e dei capitali. Forse l'unica libera circolazione che non è stata ancora realizzata è quella delle forze di polizia. In verità, sarebbe davvero molto importante se questo concetto, se non proprio sulla circolazione delle forze di polizia, si attestasse quanto meno sulle notizie di cui queste hanno bisogno per contrastare i fenomeni fraudolenti.

Diversamente, non si può avere un mercato libero in un contesto europeo, se anche la possibilità di contrastare questi fenomeni fraudolenti non assume del pari una dimensione europea.

I nuovi obblighi di monitoraggio fiscale, riservatezza e rispetto delle regole

di Maurizio Bastianelli

1. Premessa

Anche se il tema del monitoraggio fiscale valutario ha recentemente trovato una vasta eco, anche tra i non addetti ai lavori, in seguito ai provvedimenti di rimpatrio dei capitali esteri di cui all'art. 13-bis del D.l. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e successive integrazioni, e alla forte stretta sanzionatoria sui movimenti di capitale illeciti e sulla presenza estera delle imprese, non siamo di fronte ad un fenomeno nuovo.

L'esigenza, da parte dell'amministrazione finanziaria, di acquisire informazioni sui flussi di ricchezza esistenti all'estero attraverso i quali taluni soggetti potessero conseguire redditi di fonte estera, aveva già trovato soluzione con l'emanazione del D.l. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 e con i successivi interventi di prassi amministrativa, succedutisi nel tempo.

Non è questa la sede per ripercorrere le ragioni iniziali della introduzione degli obblighi di monitoraggio fiscale dei flussi transfrontalieri, né ripercorrere, nel corso degli anni, gli interventi normativi, di prassi e giurisprudenza, che hanno trattato la materia.

Mi preme invece svolgere alcune considerazioni sul rapporto tra legittime richieste di tracciabilità e trasparenza delle operazioni con l'estero in capo all'amministrazione finanziaria, e il diritto alla riservatezza del contribuente, anche di natura fiscale. Diritto che troppo spesso è tenuto in scarsa considerazione, o per poca consapevolezza del contribuente (e vedremo la rete di informazioni che le norme hanno steso attorno a lui), o perché sinonimo di poca trasparenza o poco rispetto delle regole.

In particolare, il percorso argomentativo in materia di monitoraggio fiscale, si snoda attraverso due poli di riferimento. Il rispetto delle regole, rilevante, in pari grado, per l'amministrazione, che ha interesse alla percezione del giusto tributo, e per il contribuente, che aspira ad un legittimo grado di riservatezza, gestendo, in base alle normative esistenti, dati ed informazioni utilizzabili da parte dell'amministrazione finanziaria per intercettare ricchezza e redditi.

2. Monitoraggio fiscale, fiscalità internazionale e riservatezza

Nel corso degli anni, l'amministrazione finanziaria si è dotata di strumenti sempre più sofisticati per l'esercizio delle proprie funzioni di accertamento e controllo.

Il monitoraggio fiscale dei trasferimenti e degli investimenti esteri (monitoraggio esterno) di cui agli artt. 1 e 4 del D.l. 167/90 costituisce parte importante di tali strumenti.

La disciplina del monitoraggio fiscale esterno consente all'Agenzia di entrare in possesso di informazioni relative ai trasferimenti dall'estero o verso l'estero di denaro, titoli o valori mobiliari per finalità diverse dagli investimenti esteri oltre ad informazioni relative alle consistenze e ai flussi dall'estero, verso l'estero e sull'estero aventi ad oggetto investimenti esteri di natura finanziaria e patrimoniale.

Con le ultime pronunce di prassi (Circ. 45/E del 13 settembre 2010) il perimetro dei dati rientranti nel monitoraggio fiscale si è notevolmente ampliato: sono stati inclusi, ad esempio, i beni non fruttiferi o che non danno luogo a redditi di fonte estera, attualmente oggetto di indicazione nel quadro Rw.

La rilevanza informativa del monitoraggio esterno si apprezza in modo particolare se collocata all'interno del complessivo apparato informativo di cui dispone l'Agenzia delle entrate. I dati ottenuti dal monitoraggio, oltre a svolgere l'ordinaria funzione di controllo su eventuali redditi omessi dal contribuente, di cui sono intercettati gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria¹, possono anche essere posti alla base di accertamenti di natura sintetica, ai sensi dell'art. 38, commi 4 e 5 del D.p.r. 600/73 a carico delle persone fisiche.

Il monitoraggio fiscale esterno ha, quindi, sempre più assunto, con gli ultimi documenti di prassi, la natura di strumento diretto alla ricostruzione complessiva del patrimonio del contribuente ed elemento di innesco (insieme ad altri flussi informativi in possesso dell'Agenzia) di accertamenti di natura sintetica.

¹ Attraverso il quadro RW e gli intermediari residenti che intervengono nelle predette transazioni (artt. 1 e 4 del DL 167/90)

È quindi logica conseguenza di tale situazione, che il contribuente cerchi di gestire al meglio i flussi informativi con l'amministrazione finanziaria, cercando di recuperare quegli spazi di riservatezza che il susseguirsi di norme ed interpretazioni stanno velocemente erodendo.

3. Un quadro di sintesi dei dati e delle informazioni acquisibili dall'anagrafe tributaria. Ruolo degli intermediari

L'apparato informativo a disposizione dell'Agenzia si è notevolmente dilatato nel corso degli ultimi anni e la recente introduzione dell'obbligo di trasmissione all'anagrafe tributaria di ogni transazione, tra chiunque effettuata, rilevante ai fini Iva di importo pari o superiore a 3.000,00 euro, introdotto dall'art. 21 del D.l. 31 maggio 2010, n. 78, con indicazione delle generalità e il codice fiscale delle parti interessate, stende una rete informatica di controlli sempre più stretta.

Tale apparato informativo, con l'introduzione del cosiddetto *spesometro*, diviene un potente strumento di accertamento.

Senza pretesa di completezza, le principali disposizioni contenenti obblighi di comunicazione, essenzialmente da parte di terzi (professionisti, uffici pubblici e soprattutto intermediari) che intrattengono rapporti con il contribuente sono previste dai seguenti provvedimenti:

- art. 6, comma 1, D.p.r. 605/73²
- art. 78, comma 25 e 26 della legge 413/91 (in materia di premi assicurativi)
- art. 21, D.l. 78/2010 (trasmissione di qualunque operazione di ammontare pari o superiore a 3.000 euro oltre Iva tra chiunque intervenuta)
- D.Lgs. 18 aprile 2005, n. 84 di attuazione della direttiva 2003/48/Ce, in materia di scambio automatico di informazioni relative a redditi conseguiti in altro Paese Ue, derivanti da crediti in denaro
- Scambi di informazioni attivate su richiesta in base a convenzioni internazionali (convenzioni contro le doppie imposizioni, sullo scambio di informazioni e reciproca assistenza amministrativa)
- Art. 32, n. 7 del D.p.r. 600/73 relativo ai poteri di indagini finanziaria
- Art. 36, ultimo comma, del D.Lgs. 231/2007 (normativa antiriciclaggio), con previsione di utilizzo dei dati ai fini previsti dalle vigenti leggi fiscali

² Numerose informazioni, tra le quali la comunicazione dei rapporti continuativi accesi e delle operazioni svolte fuori conto effettuate dai contribuenti.

- Art. 2, comma 10, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale³.

Con particolare riferimento al monitoraggio fiscale valutario, occorre ricordare infine il ruolo determinante degli intermediari finanziari residenti in Italia nella tracciabilità dei movimenti esteri. Essi tengono in evidenza e trasmettono all'Agenzia, salvo alcune eccezioni di particolare importanza, tutti i flussi da, verso e sull'estero che interessano gli investimenti esteri, di natura finanziaria o patrimoniale ovvero i movimenti diversi dagli investimenti.

In linea generale l'intervento di intermediari finanziari consente al contribuente di non indicare la consistenza dei propri investimenti nel modello Rw, qualora essi siano affidati in gestione o in amministrazione, a prescindere dall'impiego dei regimi fiscali di cui agli artt. 6 e 7 del D.Lgs. 461/97.

È infatti l'intermediario a trasmettere periodicamente le evidenze dei movimenti esteri all'Agenzia o a comunicarle nel mod. 770 in caso di applicazione di ritenute alla fonte a titolo di acconto sui redditi per il loro tramite incassati.

4. Esonero dagli adempimenti relativi al monitoraggio fiscale esterno e tutela della riservatezza

Il principale esonero oggettivo dagli adempimenti in materia di monitoraggio fiscale esterno è quello legato ai regimi di tassazione di cui agli artt. 6 e 7 del D.Lgs. 461/97 e ai redditi riscossi attraverso intermediari residenti tenuti all'applicazione di regimi sostitutivi di tassazione (ritenute a titolo di imposta ed imposte sostitutive). Mentre il maggior livello di riservatezza, nell'ambito degli esoneri oggettivi, come di seguito illustrato, è comunque ottenibile attraverso il ricorso alle società fiduciarie regolate dalla legge 1966/1939.

Venendo alla descrizione del regime di esonero oggettivo che consente un effettivo anonimato sul piano tributario, qualora il contribuente attivi un regime di risparmio amministrato (o gestito) si producono i seguenti effetti in relazione agli investimenti detenuti all'estero, i cui redditi sono tassati in via definitiva attraverso un intermediario residente:

³ Con il provvedimento in oggetto, anche i comuni avranno accesso, per i soggetti che hanno il domicilio fiscale nel proprio territorio, ai dati dell'anagrafe tributaria, ampliando così la cerchia degli enti che possono acquisire o scambiare dati od informazioni sul contribuente.

- nessuna rilevazione viene effettuata dall'intermediario sui trasferimenti dall'estero o verso l'estero, ai sensi dell'art. 1 del D.l. 167/90 ed in relazione ad operazioni eseguite nell'ambito dei contratti e dei rapporti di cui agli artt. 6 e 7 del D.Lgs. 461/97; conseguentemente, nessuna comunicazione è trasmessa all'Agenzia delle entrate
- nessuna rilevazione, ai sensi dell'art. 1, D.l. 167/90, è effettuata per i trasferimenti dall'estero relativi ad operazioni suscettibili di produrre redditi di capitale, sempreché essi siano stati assoggettati dall'intermediario residente a ritenuta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi
- nessun obbligo di compilazione del modello Rw sussiste in capo al contribuente
- nessuna segnalazione nominativa di redditi o dati del percettore è effettuata da parte dell'intermediario nel mod. 770/SO.

L'Amministrazione finanziaria è a conoscenza del solo rapporto esistente con l'intermediario ai sensi dell'art. 7 del D.p.r. 605/73, ma non del contenuto. Solo in sede di attivazione delle indagini finanziarie di cui all'art. 32, n. 7, D.p.r. 600/773 e 51, n. 7 del D.p.r. 633/72, alle condizioni ivi previste, potrà essere data notizia di quanto è oggetto del rapporto⁴.

In questo quadro, l'impiego di una fiduciaria operante ai sensi della legge 1966/1939 diviene strumento sostanzialmente indispensabile per detenere investimenti esteri rappresentati da partecipazioni in società non quotate non qualificate ovvero titoli, rapporti od altri strumenti finanziari di cui alle lettere da c-bis a c-quinquies dell'art. 67 del t.u.i.r. o dai quali derivano redditi di capitale od assimilati assoggettati ad imposta sostitutiva o a ritenuta a titolo definitivo. La società fiduciaria è infatti il solo soggetto che - istituzionalmente - può amministrare professionalmente beni di terzi ed essere contestualmente intermediario abilitato per la gestione dei rapporti con l'Amministrazione finanziaria.

La fiduciaria consente, inoltre, al contribuente di avere un solo rapporto comunicato presso l'anagrafe tributaria ai sensi dell'art. 7, comma 6 del D.p.r. 605/73, in quanto è in grado di attuare un vero e proprio consolidamento dei rapporti aperti a proprio nome presso altri intermediari finanziari, italiani od esteri, per conto del proprio fiduciante.

⁴ Fatto salvo, in ogni caso, quanto previsto da specifiche disposizioni di legge (p.es. in relazione alle operazioni di rimpatrio di capitali dall'estero per cui sono previste speciali disposizioni).

Deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni con soggetti *black list*

Art. 110 commi da 10 a 12 bis del Tuir

di Massimiliano Tasini

La recente giurisprudenza di merito ha riaperto il dibattito sulla disciplina antielusiva contenuta all'art. 110 commi da 10 a 12 bis del Tuir e sulle condizioni esimenti che devono essere dimostrate dai contribuenti in sede di accertamento o di interpello preventivo, ai fini della disapplicazione della disposizione.

1. Indeducibilità dei costi sostenuti per operazioni con Paesi *black list*

L'articolo 110, comma 10 del Tuir disciplina che “*Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis*”. La norma è inquadrabile all'interno della categoria delle disposizioni antielusive che sono state introdotte nell'ordinamento tributario al fine di contrastare le operazioni fittizie realizzate con operatori *black list* al solo fine di “distrarre” utili imponibili in Italia verso Paesi o territori a fiscalità privilegiata. Ai sensi del successivo comma 11 dell'art. 110 co. 10 del Tuir, l'ineducibilità dei costi non si applica quando le imprese residenti in Italia forniscano alternativamente la prova che:

- le imprese estere svolgono prevalentemente **un'attività commerciale effettiva**;
- **ovvero** che le operazioni poste in essere rispondono ad un **effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione**”.

L'ineducibilità dei costi sostenuti per operazioni concluse con fornitori *black list*, si applica a **tutti i soggetti che**, indipendentemente dalla natura giuridica rivestita: società di capitali, società di persone, imprenditori individuali o stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri, **esercitano** nel territorio dello Stato **un'attività d'impresa**.

La disposizione antielusiva si applica in relazione a tutte le operazioni realizzate nei confronti di imprese

estere **residenti** o **localizzate** in stati diversi dai paesi *white list*. Per effetto del riferimento contenuto nella norma alle imprese estere localizzate in paesi a fiscalità privilegiata, sono incluse nell'ambito di applicazione dell'ineducibilità dei costi anche le operazioni realizzate con le stabili organizzazioni, stabilite in paesi *black list*, di imprese residenti in Paesi a fiscalità ordinaria¹. La disposizione non si applica ai sensi del co. 12 dell'art. 110 del Tuir, alle società controllanti, residenti o stabilite in Italia, nel caso in capo alle medesime, risulti applicabile la normativa *CFC rule*; infatti in tal caso, poiché il reddito della partecipata estera è già attratto a tassazione (per trasparenza) in Italia in capo al socio residente o stabilito, non si rende necessaria l'applicazione nei confronti di quest'ultimo della statuizione di ineducibilità dei costi di cui all'art. 110 co. 10 del Tuir.

Sotto il profilo oggettivo, la norma rende ineducibili “le spese e gli altri componenti negativi” effettuati da fornitori *black list*. Il riferimento “agli altri componenti negativi” è stato interpretato includendo nell'ambito applicativo delle norme, qualunque componente negativo di reddito derivante da operazioni realizzate con fornitori residenti in paesi a fiscalità privilegiata, quindi ad esempio, oltre ai costi per acquisti di beni, materiali o servizi, gli ammortamenti, le svalutazioni, le perdite, le minusvalenze e ogni altro componente negativo derivante da operazioni intercorse con soggetti *black list*. Infatti, al di là delle modalità secondo cui, i medesimi componenti negativi di reddito, sono imputati in bilancio e dunque per effetto del principio di derivazione del reddito fiscale dall'imponibile civilistico² partecipano alla determinazione dell'imponibile fiscale, derivano in ogni caso da un'operazione intercorsa con un soggetto *black*

¹ Circolare 16 novembre 2000, n. 207/E, par. 1.1.1. e Circolare 6 ottobre 2010, n. 51/E, par. 9.1.

² Articolo 83 co. del Tuir. “Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione.

list. In altri termini, non è determinante il periodo d'imposta in cui il componente negativo di reddito partecipa alla formazione del reddito imponibile, ma la circostanza stessa che detto componente derivi da un'operazione conclusa con un operatore *black list*.

2. Disapplicazione delle norma antielusive

La presunzione relativa di elusione contenuta nel comma 10 dell'art. 110 del Tuir può essere disapplicata dimostrando alternativamente che *“le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva (prima esimente), ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico (seconda esimente).”*

Le due esimenti possono essere rese dal contribuente, in via preventiva, inoltrando all'Amministrazione finanziaria apposita istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 13, della legge n. 413/1991 oppure successivamente in sede di controllo.

La prima esimente è una prova formale che richiede al contribuente di documentare attraverso l'esibizione di alcuni elementi probatori, la circostanza che l'impresa estera svolga un'attività *economica effettiva* e dunque che la stessa non sia soltanto una *“controparte fittizia”* precostituita al solo fine di spostare utili nel paese a fiscalità privilegiata.

La seconda prova, invece, richiede la dimostrazione sul piano sostanziale che l'operazione conclusa risponde ad una logica imprenditoriale di convenienza e di effettivo *“interesse economico”* e dunque, che il presupposto dell'operazione è l'esistenza di valide ragioni economiche.

Il riferimento alla *concreta esecuzione* delle operazioni, benché da un'interpretazione letterale della norma potrebbe sembrare legato alla sola prova dell'esistenza dell'effettivo interesse economico, rappresenta in realtà una precondizione necessaria in entrambi i casi. A riguardo l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tale prova può essere resa dal contribuente con l'esibizione degli ordini di acquisto, della corrispondenza commerciale, delle fatture di acquisto, della documentazione doganale e della documentazione bancaria attestante gli avvenuti pagamenti.

Prima esimente – Attività commerciale effettiva

La prima esimente consiste nel fornire la prova che *“le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva”*. Al fine di dare dimostrazione della suddetta prova, l'Agenzia delle Entrate con Risoluzione A.E. n. 46 del 16/03/2004 ha richiamato *tout*

court le indicazioni contenute nella Circolare n. 29 del 23/05/2003, in merito alla dimostrazione della medesima prova ai fini della disapplicazione della norma CFC contenuta all'art. 127 bis del Tuir (disposizione antielusive in materia di imprese estere controllate)³. Nella suddetta circolare l'Agenzia delle Entrate ha precisato che i contribuenti al fine di dimostrare la commercialità del soggetto estero, possono esibire: copia del bilancio della società estera, atto costitutivo, prospetti descrittivi dell'attività esercitata, contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività, copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati, contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte, conti correnti bancari aperti presso istituti locali, estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate, copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici e autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali. La stessa Risoluzione n. 46 del 2004, non ha ritenuto idonei a comprovare il fatto che il soggetto estero svolgesse *un'attività commerciale effettiva*: la copia dell'atto costitutivo e dello Statuto sociale della società fornitrice, il certificato d'iscrizione presso il Registro delle Imprese dello Stato *black list*, la copia di una dichiarazione del legale rappresentante della Società attestante la natura dell'attività esercitata dalla medesima e infine copia del bilancio 2001 esibiti in sede di interpello dalla Società istante in relazione ad operazioni realizzate con un fornitore residente alle Mauritius. Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, detti elementi dimostrano *«solo l'esistenza formale»* della società fornitrice ma non sono la prova che la stessa svolga *un'attività commerciale* ai sensi dell'art. 2195⁴ del Codice Civile. In altre parole, dunque non risulta sufficiente dimostrare l'esistenza della società ma la sua concreta ed effettiva attività, attraverso una serie di atti e contratti che dimostrino *“la vitalità commerciale”* del soggetto: contratti con i dipenden-

³ Il rinvio alle indicazioni fornite con Circolare n. 29 del 23/05/2003 è contenuto anche nella Circolare 1//E del 26 gennaio 2009.

⁴ Art. 2195 - *Imprenditori soggetti a registrazione* I. Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano: 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; 2) un'attività intermedia nella circolazione dei beni; 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; 4) un'attività bancaria o assicurativa; 5) altre attività ausiliarie delle precedenti. II. Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano.

ti, fatture di utenze, copia degli estratti conto bancari con evidenza delle movimentazioni finanziarie.

Si deve osservare, che il richiamo operato dalla Risoluzione n. 46 del 2004 agli elementi di prova ai fini della norma CFC, non appare giustificato dalla sola circostanza che le due prove siano nella sostanza molto simili (il comma 5 dell'art 167 Tuir richiede la dimostrazione della prova che: *“il soggetto o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento⁵”*). Pur essendo, la prova simile nell'oggetto, l'operatore nazionale non si trova nella medesima condizione soggettiva per ottenere dal fornitore *black list* i documenti di prova richiesti: in altri termini, è realmente poco probabile che il fornitore estero, in assenza di qualsiasi collegamento partecipativo con l'operatore nazionale e soprattutto quando anche l'operatore *black list* non sia legato all'impresa italiana da rapporti commerciali di una certa “rilevanza economica”, sia disposto a fornire informazioni in relazione alla propria attività solo al fine consentire all'operatore nazionale di ottemperare agli obblighi dichiarativi imposti dalla normativa interna.

Seconda Esimente – Effettivo interesse economico e concreta esecuzione dell'operazione

Viste l'obiettivo difficoltà nel dover dare dimostrazione che il soggetto estero svolge un'attività economica effettiva, nella maggior parte dei casi le imprese italiane hanno optato per la dimostrazione della seconda esimente, ovvero la dimostrazione dell'effettivo interesse economico e della concreta esecuzione delle operazioni.

La prova dell'effettivo interesse economico può essere fornita avendo riguardo al prezzo, alla qualità del prodotto, alla puntualità della consegna. La dimostrazione dell'effettivo interesse economico da parte del contribuente e per correlazione la valutazione da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'idoneità degli elementi sostanziali forniti dal contribuente, sposta i termini della questione sul tema controverso e complesso della discrezionalità e dell'insindacabilità delle scelte dell'imprenditore. In generale la prova dell'effettivo interesse economico dovrebbe essere condotta verificando se la condotta dell'impresa residente risulti economicamente “normale” ovvero “vantaggiosa”. Il che signifi-

cherebbe che la condizione sussiste ogni volta che l'operazione produce un profitto.

Con la Sentenza n. 5 sez. III del 5 marzo 2010 CTR Marche è stato ribaltato l'orientamento prevalente affermato in precedenza, che interpretava la sussistenza dell'elemento dell'effettivo interesse economico in una logica di **comparazione quantitativa o qualitativa** da effettuarsi nel **confronto** tra operazioni poste in essere con soggetti *black list* e soggetti non residenti in paesi a fiscalità privilegiata⁶. Nella citata sentenza, la ricorrente aveva motivato che le operazioni realizzate con il fornitore di Hong Kong, rispondevano ad un preciso interesse economico in quanto sono gli stessi clienti della Società ad imporre l'acquisto di display a cristalli liquidi provenienti da Hong Kong. L'elemento innovativo contenuto nella Sentenza della CTR Marche è quello di aver ritenuto la sussistenza dell'elemento dell'effettivo interesse economico solo sulla base del riconoscimento di un **vantaggio in senso assoluto** e che consente di affermare che un'operazione possiede il requisito del vantaggio economico, quando realizza un **profitto** e non solamente quando consente di conseguire un **maggior profitto** rispetto ad un'altra operazione.

A seguito della Sentenza, l'Agenzia delle Entrate si è di nuovo espressa sulla prova dell'effettivo interesse economico, con circolare numero 51/E del 6/10/2010, specificando che la valutazione della sussistenza o meno di tale condizione deve essere effettuata considerando tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano l'operazione commerciale: *il prezzo della transazione, la presenza di costi accessori, (es. di stoccaggio, magazzino), le modalità di attuazione dell'operazione (ad esempio, i tempi di consegna), la possibilità di acquisire il medesimo prodotto presso altri fornitori, l'esistenza di vincoli organizzativi/commerciali/produttivi che inducono ad effettuare la transazione con il fornitore black list o, comunque, che renderebbero eccessivamente onerosa la medesima transazione con altro fornitore*. L'Agenzia ha inoltre affermato che la circostanza che il prezzo praticato dal fornitore *black list* sia superiore a quello mediamente praticato sul mercato, non possa ritenersi condizione per l'applicazione dell'indeducibilità dei costi, in quanto l'operazione può essere giustificata sotto il profilo dell'economicità dalla valutazione (senza entrare nel merito di come debba essere condotta la valutazione) delle altre condizioni che regolano la transazione e, quindi, non pregiudicare la sussistenza dell'effettivo interesse economico all'operazione.

⁵ Il riferimento al territorio di insediamento è stato reintrodotta recentemente nel testo dell'art. 167 con D.L. 1° luglio 2009, n. 78 art. 10 co. 1 lett. b); tale riferimento non è contenuto nell'art. 110 co. 10 e quindi non deve essere provato ai fini della deducibilità dei costi ai sensi della norma 110 commi da 10 a 12 bis del TUIR.

⁶ Parere Comitato Antielusivo n. 3 del 1° aprile 2004; Parere n. 4 del 25 marzo 2004; Risoluzione del 16/03/2004 n. 46 - Agenzia delle Entrate.

**CTR Marche sent. n. 5 sez. III del 5 marzo 2010
depositata il 22 giugno 2010**

Con la citata Sentenza n. 5 sez. III del 5 marzo 2010 la Commissione Tributaria Regionale delle Marche si è pronunciata sul ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso il dispositivo della Sentenza di primo grado emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Ancona, che aveva accolto il ricorso del contribuente contro l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio di Ancona in riferimento ai rapporti commerciali tenuti con fornitori domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata, di cui all'art. 76, commi 7 bis e 7 ter del TUIR (ora art. 110 commi 10 e 11). Con l'Accertamento l'Ufficio delle Entrate aveva recuperato a tassazione le spese ed altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese black list, negando che la Società avesse fornito la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva o che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e devono aver concreta esecuzione.

In riferimento al caso la Commissione Regionale Marche ha affermato che *“È noto che la ratio della citata norma è antielusiva e la prova del mancato intento elusivo deve essere fornita dal contribuente affinché sia dimostrato, alternativamente: a) che il fornitore estero svolga una attività commerciale/economica effettiva; oppure b) che l'acquirente residente abbia un effettivo interesse economico. Tra le due prove alternative, la prima può talvolta essere difficilmente palesata dall'operatore residente che non abbia rapporti stabili e duraturi con il fornitore black list, tali da consentire la raccolta di una copiosa documentazione necessaria. La soluzione alternativa, relativa all'esistenza di un effettivo interesse economico qualificato, non può essere limitata alla sussistenza di condizioni migliori, nella transazione, di quelli rinvenibili nel mercato italiano o in quello dei paesi a fiscalità ordinaria, come asserisce l'Ufficio. Nella libera determinazione dell'impresa di ricercare i fornitori più idonei ai propri fini commerciali, fino a quando le operazioni siano svolte a condizioni di mercato ed effettivamente svolte, non può avere fondamento il divieto alla deduzione dei relativi oneri. Sussiste sempre un effettivo interesse economico dell'impresa quando pone in essere un'operazione in grado di produrre profitto, nell'ambito della specifica natura dell'attività esercitata, a prescindere dalla dimostrata maggiore convenienza.*

Un'operazione commerciale, non palesemente in perdita, se effettivamente compiuta, è più che idonea ad integrare il requisito richiesto dall'Amministrazione finanziaria. (...) Nel presente caso la società, in sede di ri-

corso, ha ampiamente dimostrato che ha perseguito un effettivo interesse economico, precisando qual è l'oggetto dell'impresa, le peculiarità delle proprie produzioni, la tipologia dei clienti fornitori che richiedono prodotti con specifici componenti, da loro stessi testati ed omologati, da reperire obbligatoriamente su ben determinati Paesi. Non possono essere, quindi, utilizzati parametri astratti nella comparazione tra imprese operanti nei paesi a regime fiscale privilegiato e quelle operanti in Italia o nella U.E. Nello specifico, la ricorrente società ha dimostrato che le scelte operate nell'acquisizione dei materiali da impiegare nel processo produttivo, sono esclusivamente dettate dalla tempestività di reperimento sul mercato dei beni, dalla loro qualità, dal prezzo e dalle condizioni di pagamento.

Tutti elementi che appartengono all'esclusivo diritto di scelta imprenditoriale della società, operante sulla base di un dimostrata convenienza economica. Si aggiunga, in fine, che la documentazione doganale e le relative scritture contabili, confermano l'avvenuta concreta esecuzione delle operazioni. Corretta e legittima è quindi la sentenza dei giudici di primo grado”.

3. Separata indicazione in Dichiarazione dei Redditi

L'art. 110 co. 11 richiede la separata indicazione in dichiarazione dei redditi dei costi sostenuti nei confronti di operatori black list, “le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo sono separatamente indicati in dichiarazione dei redditi⁷”.

Nella attuale formulazione della norma in vigore dal 1 gennaio 2007, la mancata indicazione dei costi sostenuti da operatori *black list*, negli appositi righe della dichiarazione, non preclude la deducibilità degli stessi; la legge finanziaria del 2007, infatti, ha modificato l'articolo 110, comma 11 del TUIR eliminando la precedente disposizione che subordinava la deducibilità dei costi alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi. Per effetto di tale modifica, la separata indicazione in dichiarazione dei medesimi costi, continua ad essere richiesta dalla norma e conserva dunque natura obbligatoria con l'esplicita funzione di agevolare l'attività di accertamento, ma non è più richiesta quale condizione necessaria ai fini della possibilità di deduzione.

⁷ (testo in vigore dal 1 gennaio 2004 al 31-12-2006 per effetto della modifica apportata dal Modificato da: Legge del 27/12/2006 n. 296 Articolo 19) “La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 10 è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti.”

4. Sanzioni

La legge finanziaria 2007, oltre ad avere eliminato la disposizione che prevedeva l'indeducibilità dei costi per effetto dalla mancata indicazione in dichiarazione dei redditi, ha introdotto una specifica sanzione contenuta nel comma 3-bis dell'articolo 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471⁸, pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000.

Per espressa previsione della norma, la nuova disciplina sanzionatoria si applica anche alle violazioni commesse prima della data di entrata in vigore della legge 1 gennaio 2007, fermo comunque restando per il contribuente l'obbligo di dimostrare una delle due prove ai fini della disapplicazione.

5. Elenco dei Paesi *black list*

La norma si applica alle operazioni effettuate con fornitori *residenti* o *localizzati* in Stati o territori *esclusi dalla white list* che deve essere emendata ai sensi dell'art. 168 – bis del TUIR⁹.

⁸ Comma 3-bis dell'articolo 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 "Quando l'omissione o incompletezza riguarda l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'articolo 110, comma 11, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applica una sanzione amministrativa pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000"

⁹ Articolo 168 bis - Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni. 1. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuati gli Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute negli articoli 10, comma 1, lettera e-bis), 73, comma 3, e 110, commi 10 e 12-bis, del presente testo unico, nell'art. 26, commi 1 e 5, nonché nell'articolo 27, comma 3-ter, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, nell'articolo 10-ter, commi 1 e 9, della legge 23 marzo 1983, n. 77, e successive modificazioni, negli articoli 1, comma 1, e 6, comma 1, del decreto legislativo 1 aprile 1996, n. 239, e successive modificazioni, nell'articolo 2, comma 5, del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410. 2. Con lo stesso decreto di cui al comma 1 sono individuati gli Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni e nei quali il livello di tassazione non è sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute negli articoli 47, comma 4, 68, comma 4, 87, comma 1, 89, comma 3, 132, comma 4, 167, commi 1 e 5, e 168, comma 1, del presente testo unico, nonché negli articoli 27, comma 4, e 37-bis, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

Il nuovo riferimento alla *white list* è stato introdotto con legge 24 dicembre 2007, n. 244¹⁰ che ha sostituito nel testo unico i vecchi riferimenti ai paesi *black list*. In attesa dell'emanazione del suddetto decreto, continuano ad applicarsi le disposizioni contenute nel Dm 23 Gennaio 2002 ("black list"). Tale lista ha subito una recente modifica ad opera del Decreto del Ministero delle Economia e Finanze del 27 luglio 2010, che ha soppresso nel testo del decreto ministeriale i riferimenti ai seguenti Paesi: Cipro, Malta e Corea del Sud, con effetto dal 4 agosto 2010 (data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale n. 180).

¹⁰ Art. 1 comma 88 Legge 244 del 2007. "Le disposizioni di cui ai commi da 83 a 87 si applicano, salvo quanto previsto dal comma 89, a decorrere dal periodo di imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione nella «Gazzetta Ufficiale» del decreto del ministro dell'Economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del citato Testamento di cui al decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; fino al periodo d'imposta precedente continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti al 31 dicembre 2007".

La Fiscalità internazionale oggi: considerazioni generali e di sintesi

di Massimo Basilavecchia

Nel 1986, fu organizzato in Roma un importante convegno sulla fiscalità internazionale, i cui atti furono poi pubblicati in un numero speciale della rivista *Rassegna tributaria*. Se ci si limita a ripercorrere i temi di quella giornata, potrebbe sembrare che in fondo poco sia cambiato, e che l'oggetto delle discussioni sia rimasto sostanzialmente invariato (la pianificazione fiscale come allocazione ottimale di costi e ricavi, il transfer pricing, la stabile organizzazione, le pratiche elusive, le prospettive di potenziamento dello scambio di informazioni e della cooperazione nella riscossione).

Evidentemente, l'impressione è illusoria, ed è subito soppiantata dalla considerazione che in realtà oggi la vastità delle tematiche e il respiro ampio delle questioni trattate fanno della fiscalità internazionale non un segmento marginale della materia tributaria, ma un aspetto essenziale, che finisce con l'imporre, allo studioso ma in misura non minore anche all'operatore, un'attenzione del tutto prioritaria alle problematiche internazionali. Si può giungere a sostenere, forse con qualche enfasi ma con oggettive ragioni, che oggi chi non conosce le problematiche internazionali non può avere una percezione completa e reale della materia tributaria; fino ad oggi abbiamo ragionato in termini di concorso alle spese pubbliche tenendo presente un'ottica sostanzialmente nazionale, mentre oggi si impone un problema di riparto su base transnazionale, ed è evidente la difficoltà di disciplinare con coerenza e ragionevolezza fattispecie mobili sul territorio, nelle quali lo stesso nesso di contribuzione può essere messo in discussione a seconda del profilo adottato¹ (Cipollina, Franson, Tarigo). Sul piano

¹ A puro titolo esemplificativo, non essendo questa la sede per segnalare puntualmente e con completezza gli studi in materia di fiscalità internazionale pubblicati negli ultimi anni, si può ricordare l'attenzione dedicata da importanti monografie ad aspetti generali della mobilità internazionale della ricchezza, menzionando i volumi di CIPOLLINA (*I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano 2003), CARPENTIERI-LUPI-STEVANATO (*Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano 2003) FRANSONI (*La territorialità nel diritto tributario*, Milano 2004), TARIGO (*Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino 2008), BAGGIO (*Il principio di territorialità ed i limiti*

applicativo, tutti gli accertamenti di rilievo implicano problematiche internazionali).

Quello che impressiona, rispetto al 1986, non è tanto la diversità delle norme, che pure non è trascurabile, quanto il contesto mutato: se si guarda a quegli atti del 1986², si noterà che non esisteva, se non in embrione, il mercato globale, non era prioritario l'antiriciclaggio, era ancora marginale, soprattutto rispetto a questi problemi, la prospettiva europea, che oggi invece condiziona a mio avviso qualunque discorso in merito e qualunque giudizio sulle singole norme, soprattutto se antiabuso.

Già nel 1986 si aveva peraltro la percezione di una fiscalità internazionale che stava cambiando pelle, trasformandosi da disciplina funzionale ad attenuare le doppie imposizioni – pure nell'esigenza di tassare anche redditi prodotti all'estero - a vera e propria parte integrante della fiscalità *tout court*. Da allora, però, si sono diversificate le problematiche tra persone fisiche e persone giuridiche; per entrambe è rimasta comune l'esigenza di identificare l'appartenenza, in senso fiscale, cioè stabilire dove

alla potestà tributaria, Milano 2009), la presenza di tre manuali dedicati al diritto tributario internazionale (UCKMAR-CORASANITI-DE CAPITANI DE VIMERCATE, *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova 2009; GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, II ed., 2008; TOSI-BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, III ed., Padova 2011), di riviste dedicate (la sezione internazionale è poi in genere presente, abbia o meno un'evidenza autonoma, in tutte le riviste della materia). Un intero convegno, di recente, ha avuto come oggetto l'analisi dei problemi fiscali conseguenti alla mobilità internazionale delle imprese (Teramo e Pescara, 29 e 30 maggio 2009).

² Nei quali troviamo ancora studi rimasti fondamentali e contributi di grandissimo valore scientifico: cito tra tutti, privilegiando i contributi dei Maestri della disciplina, FANTOZZI (*Introduzione*), UCKMAR, *Il diritto tributario italiano e le operazioni internazionali*, ADONNINO (*Lo scambio di informazioni e l'assistenza tra le amministrazioni finanziarie*), FALSITTA, (*La tassazione delle plusvalenze e minusvalenze nei confronti dei non residenti*), GALLO (*La stabile organizzazione*). Non posso poi non ricordare gli scritti di due giuristi abruzzesi, punto di riferimento costante per i giovani che si avviavano allora allo studio e alla pratica della materia tributaria, tra l'altro attivi anche nell'ambito ANTI: DE ANGELIS (*La allocazione dei ricavi e dei costi e i service fees*) e, con particolare commozione e con enorme rimpianto, il contributo del compianto Luigi CECAMORE, *L'IVA nei rapporti internazionali*.

fosse equo che il soggetto fosse chiamato a contribuire, ma ovviamente la presenza di una struttura societaria ha finito con l'assumere uno spazio prevalente, originando tematiche nuove e di estrema delicatezza.

Sono divenuti preponderanti aspetti quali la dimensione e conformazione ottimale del soggetto passivo, l'accertamento della effettiva identità delle articolazioni societarie, l'individuazione del cuore, o del cervello, dell'organismo societario.

A ben vedere, quasi tutti gli aspetti di maggiore attualità nella fiscalità internazionale, che saranno dibattuti oggi, sono riconducibili all'esigenza di commisurare la tassazione sul reddito considerando unitariamente il soggetto: con un conflitto inevitabile con la pluralità di ordinamenti tributari con i quali quella capacità contributiva si deve rapportare. E sono temi sui quali concorrono tre punti di vista diversi: quello della fiscalità internazionale, quello del singolo stato, quello dell'unione europea; né andrebbe dimenticato il punto di vista delle imprese.

Individuare il cuore o il cervello del soggetto (la esteroinvestizione), considerare trasparenti le articolazioni che realizzano strumentali collocazioni delle strutture produttive di reddito (CFC), individuare le trasfusioni di utili da un organo all'altro dell'ente (transfer pricing) non sono che aspetti complementari di un unico problema.

La straordinaria evoluzione che il diritto tributario internazionale, teorico e pratico, registra è stata certamente possibile perché le amministrazioni collaborano tra loro e rendono trasparenti le informazioni disponibili. Se analizziamo le norme introdotte o modificate negli ultimi anni, ci rendiamo conto che non rimane immune nessun aspetto della materia tributaria: non solo le norme sostanziali sulla tassazione, ma anche quelle di carattere formale e il diritto tributario punitivo (interpelli, istruttoria sempre più anticipata, onere della prova tra esigenza di valorizzazione del contraddittorio e diritto di difesa, forme consensuali di definizione degli imponibili).

I punti cardine, al cui approfondimento le singole relazioni forniscono un contributo di grande valore, sembrano i seguenti:

- individuazione del vero soggetto passivo e del presupposto; in particolare, quale sia la collocazione territoriale ottimale ed equa del presupposto (inteso come disponibilità effettiva di un reddito da parte di un soggetto, che non sempre può essere individuato recependo la struttura organizzativa che il gruppo si è dato);

- determinazione delle basi imponibili sul territorio, ed esigenza di rispettare la effettività della capacità contributiva;
- carattere preventivo dell'istruttoria, sua parzialità³, e riparto dell'onere probatorio dal procedimento al processo, tra ragionevolezza, proporzionalità⁴, collaborazione⁵ e diritto di difesa.

Tra il primo e il secondo aspetto, credo sia tutto sommato più accettabile che le norme antiabuso incidano soprattutto sul primo, piuttosto che alterare il concetto di reddito tassabile.

Ma se così è, appare evidente che la soluzione può difficilmente essere rinvenuta in singoli interventi della legislazione nazionale, e che essa richiede uno sforzo multilaterale. E se così è, torniamo al punto di partenza, perché forse scopriamo che il trend antiabuso non può prescindere dal coordinamento con i rimedi contro la doppia imposizione, che sono l'altra faccia della medaglia⁶.

Non solo: le relazioni di questo convegno ci insegnano, sia pure in misura diversa, che la soluzione ottimale non può essere confinata sul piano strettamente tributario; così come la legislazione nazionale è inidonea, da sola, a risolvere i problemi, e così come le amministrazioni nazionali ben poco possono se non supportate dalla cooperazione di quelle degli altri stati o delle entità sovranazionali⁷, così una normativa tributaria che ignori il presupposto civilistico sul quale si innesta e non persegua l'equilibrio⁸ tra le libertà riconosciute all'impresa, la pa-

³ Quanto possa essere difficile la prova contraria per il contribuente, in alcuni casi, se non vi è un sostegno in accordi bilaterali che consentano alle amministrazioni di acquisire quelle stesse informazioni, lo evidenzia molto bene la relazione TASINI, dimostrando come il riparto dell'onere probatorio sia ormai diversificato sulle singole operazioni compiute nell'esercizio dell'attività.

⁴ La relazione Bastianelli ha opportunamente posto l'accento sulla sempre minore protezione che trova in materia la sfera di riservatezza, in rapporto alle esigenze di monitoraggio.

⁵ Quali risultati possano dare lo scambio di informazioni e lo strumento delle verifiche internazionali lo rappresenta con grande efficacia la relazione SCAZZERI.

⁶ Lo ricorda molto bene la relazione DEL FEDERICO, là dove pone in evidenza il rapporto tra regole interne sulla esteroinvestizione e artt. 26 e 27 delle convenzioni contro la doppia imposizione, segnalando come la normativa tributaria abbia inoltre legami di continuità con l'evoluzione del diritto civile, di quello commerciale e di quello fallimentare.

⁷ La relazione VALENTE segnala criticamente l'attuale posizione di "astinenza" dell'amministrazione italiana, che chiede dati alle amministrazioni estere ma senza creare i presupposti per un dialogo più ampio e bidirezionale.

⁸ La giurisprudenza citata e persuasivamente commentata nella relazione POGGIOLI certamente si pone in questa incoraggiante

rità concorrenziale, e le prerogative degli stati, è destinata solo a tamponare emergenze, non a creare certezza ed equità, che sono poi presupposto per contribuire allo sviluppo economico⁹.

E dunque un approccio (non solo degli studiosi, degli operatori, dei giudici, ma anche e soprattutto del legislatore) veramente efficace ai problemi della fiscalità internazionale non dovrebbe mai rinunciare a valutare

globalmente i diversi riflessi delle normative interne, di quelle europee, di quelle convenzionali, e se vuole raggiungere risultati stabili, deve creare premesse che a monte, prima ancora di combattere le frodi, evitino l'emersione di distorsioni e di trattamenti contrari alla ragionevolezza: senza mai dimenticare le esigenze reali delle imprese e le condizioni generali nelle quali esse operano.

prospettiva, ponendo le premesse per attenuare le asprezze emerse, negli ultimi anni, a proposito di identificazione di comportamenti abusivi. In termini consonanti alla relazione POGGIOLI chi scrive si era espresso di recente, commentando quelle sentenze, in *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*, in *GT Riv.giur.trib.* 2011, 287.

⁹ Sotto questo aspetto, la relazione GALASSI evidenzia interessanti aperture dell'Agenzia delle entrate, la quale tende ad applicare in modo ragionevole e non esasperato le norme che attribuiscono al contribuente l'onere probatorio.

Esterovestizione: profili IVA

di Raffaele Rizzardi e Salvatore Mattia

Premessa

La (eventuale) riqualificazione in Italia della residenza fiscale di società ed enti esteri pone alcuni profili di criticità in ordine a possibili rilievi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), con conseguente recupero dell'imposta evasa ed applicazione delle sanzioni amministrative normativamente previste.

Non è infrequente che, in sede di verifica tributaria avente ad oggetto la riqualificazione della residenza di società localizzate all'estero, l'Ente verificatore (Polizia Tributaria o Agenzia delle Entrate) constati, sotto il profilo sostanziale, la mancata dichiarazione di ricavi ai fini delle imposte dirette (IREs e Irap), eventualmente disconoscendo i componenti negativi di reddito, nonché l'IVA dovuta sull'imponibile dichiarato, nella misura dell'aliquota d'imposta applicabile (normalmente, il 20%).

A ciò normalmente possono aggiungersi rilievi formali, comuni alle imposte dirette e all'IVA, consistenti nella irregolare o omessa tenuta della contabilità, in violazione dell'art. 9 comma 1 del dlgs. 471/1997, con previsione della irrogazione della sanzione prevista a norma del medesimo articolo (compresa tra euro 1.032,00 ed euro 7.746,00).

Nel prosieguo verranno svolte alcune considerazioni in ordine alla fondatezza dei (possibili) rilievi di carattere formale e sostanziale in materia di IVA nell'ipotesi di verifiche ed accertamenti aventi ad oggetto la residenza fiscale di società estere operative (i.e., industriali e/o commerciali, operanti nel settore della produzione e distribuzione di beni e/o servizi)¹.

RILIEVI AI FINI IVA

La territorialità dell'IVA in generale

Il Titolo V della direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE (cd. «recasting» della VI direttiva Cee), rubricato «*Luogo delle operazioni imponibili*», definisce i criteri di territorialità, ai fini IVA, delle operazioni, distinguendo tra:

- cessioni di beni (Capo 1);
- acquisti intracomunitari di beni (Capo 2);
- prestazioni di servizi (Capo 3);
- importazioni di beni (Capo 4).

L'ambito di applicazione territoriale dell'IVA è individuato dal Titolo II della direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE. Tenuto conto che la disciplina IVA comunitaria si applica al territorio della Comunità, quale definito dall'art. 299 del Trattato CEE, il Titolo II:

- fornisce le definizioni di «Comunità» e «territorio della Comunità», di «Stato membro» e «territorio di uno Stato membro», di «territori terzi» e di «paese terzo»;
- elenca i territori esclusi, ossia quelli per i quali la direttiva 2006/112/CE non si applica, distinguendoli a seconda che i medesimi facciano o meno parte del territorio doganale comunitario.

La nozione di territorio ai fini IVA non coincide sempre con la nozione politica di territorio, in quanto:

- da un lato, esistono territori che, pur facendo parte del territorio politico dello Stato italiano o di altro Stato membro, sono considerati, agli effetti dell'IVA, come territori extra-comunitari (cfr. circolare Agenzia delle Entrate 5 agosto 2004, n. 39, § 1);
- dall'altro, esistono territori che, pur non facendo parte di alcuno dei territori degli Stati membri, sono considerati, agli effetti dell'IVA, come territori comunitari.

Le nozioni di «territorio dello Stato» e di «territorio della Comunità», di cui al novellato art. 7 comma 1 lett. a) e b) del dpr 633/1972 vanno tenute distinte da quelle, rispettivamente, di «territorio doganale» e di «territorio doganale comunitario».

In particolare:

- gli artt. 1 e 2 del dpr 23 gennaio 1973, n. 43 (cd. «*Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale*») identificano il «territorio doganale» come quello circoscritto dalla linea doganale, costituita dal lido del mare e dai confini con gli altri Stati;
- l'art. 3 del Reg. CEE 12 ottobre 1992, n. 2913 (cd. «*Codice doganale comunitario*») identifica il «territorio doganale comunitario» come quello comprendente il territorio degli Stati membri, con determinate esclusioni ed inclusioni.

Nella disciplina IVA prevista dall'ordinamento tributario italiano, ai sensi dell'art. 7 comma 1 lett. a) del dpr

¹ Il presente articolo rielabora i temi affrontati nel capitolo 8 dell'opera di Piergiorgio Valente, «*Esterovestizione e residenza*», Milano, 2010.

633/1972, per «Stato» o «territorio dello Stato» s'intende il territorio della Repubblica italiana, con esclusione:

- dei comuni di Livigno (SN) e di Campione d'Italia (CO);
- delle acque nazionali del lago di Lugano.

Ai sensi dell'art. 7 comma 1 lett. b) del dpr 633/1972, per «Comunità» o «territorio della Comunità» s'intende il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato CE, con alcune specifiche esclusioni.

In ordine alla territorialità IVA nelle prestazioni di servizi, si segnala che nella G.U. n. 41 del 19 febbraio 2010 è stato pubblicato il dlgs. 11 febbraio 2010, n. 18 emanato in recepimento della direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008.

Le nuove disposizioni, in vigore dall'1 gennaio 2010 prevedono, in sostanza, il passaggio dalla tassazione dei servizi in base all'individuazione del luogo del prestatore a quello del luogo in cui si trova il committente.

Segnatamente, le nuove disposizioni in vigore dall'1 gennaio 2010 prevedono:

- per quanto riguarda i servizi prestati a soggetti passivi, la nuova regola generale relativa al luogo delle prestazioni di servizi si basa sul luogo in cui è stabilito il destinatario e non su quello in cui è stabilito il prestatore; mentre
- per quanto riguarda i servizi prestati a persone che non sono soggetti passivi, la regola generale rimane quella secondo cui il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica.

La territorialità dell'IVA nella cessione dei beni

Il nuovo art. 7-bis comma 1 del dpr 633/1972 dispone che «*le cessioni di beni, diverse da quelle di cui ai commi 2 e 3, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso (...)*».

L'esigenza di assoggettare a tassazione in Italia esclusivamente i beni che «*fisicamente*» e «*giuridicamente*» si considerano appartenenti al territorio dello Stato nel momento in cui la cessione si considera effettuata (in base alle regole stabilite dall'art. 6 del dpr 633/1972) fa sì che tali operazioni assumano rilevanza territoriale in Italia a condizione che i beni ceduti:

- abbiano la qualifica di beni nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione;
- siano esistenti nel territorio dello Stato italiano.

La territorialità dell'IVA nella prestazione di servizi

Prima dell'entrata in vigore del dlgs. 18/2010, che ha recepito le disposizioni della direttiva 2008/8/CE, l'art. 7 comma 3 del dpr 633/1972 stabiliva che, per le prestazioni di servizi, la territorialità è riconducibile al Paese del domicilio o della residenza del prestatore, indipendentemente dal luogo di esecuzione delle prestazioni stesse.

In presenza di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto stabilito all'estero, le prestazioni di servizi dalla stessa rese si considerano territorialmente rilevanti in Italia, mentre se la stabile organizzazione di un soggetto italiano è situata all'estero, le relative prestazioni sono escluse da IVA in Italia.

In proposito, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 9 gennaio 2002 n. 4, afferma che la cd. «*forza di attrazione*» della stabile organizzazione, «*per effetto della quale il soggetto non residente deve procedere alla fatturazione, registrazione e dichiarazione, vale esclusivamente per quelle operazioni materialmente effettuate dalla stabile organizzazione e non anche per quelle realizzate direttamente dalla casa madre estera*».

A far data dall'1 gennaio 2010, salvo alcune scadenze particolari, per i servizi resi ai soggetti d'imposta e agli enti non commerciali la regola generale prevede la tassazione nel Paese del committente.

Il criterio del domicilio del prestatore del servizio permane come regola generale nei servizi resi a consumatori finali (vale a dire ai committenti diversi dai soggetti passivi, come definiti dagli artt. 7 e 7-ter del dpr 633/1972).

In alcuni casi specificamente individuati il criterio prevalente è quello del luogo in cui il servizio viene utilizzato: trattasi dei servizi di ristorazione o di *catering*, servizi di trasporto, culturali, sportivi, scientifici ed educativi.

Un'importante novità riguarda il noleggio dei mezzi di trasporto, con riguardo alla quale rileva la distinzione tra:

- noleggio a breve termine (sino a 30 giorni – 90 per i natanti), per il quale rileva il luogo di messa a disposizione del bene mezzo di trasporto, purché utilizzato nella UE. Se il mezzo viene messo a disposizione del committente in territorio extracomunitario, la prestazione è rilevante in Italia se ivi è utilizzato;
- noleggio a lungo termine, per il quale rileva il luogo di residenza del committente, soggetto passivo, secondo le regole generali previste dall'art. 7-ter del dpr 633/1972. Se il committente non è un soggetto passivo, si applica la disciplina di cui all'art. 7-sexies comma 1 lett. e) del dpr 633/1972.

Si rileva, inoltre, che, con la riforma operata dal dlgs 18/2010, lo Stato italiano non si è avvalso della facoltà prevista dall'art. 59-bis della Direttiva 12 febbraio 2008, n. 2008/8/CE, la cui lett. b) prevede la possibilità, per i singoli Paesi membri, di “*considerare, per quanto riguarda i servizi il cui luogo delle prestazioni è stabilito agli articoli 44, articoli 45, 56 e 59 (...) il luogo delle prestazioni di un tale servizio o tutti tali servizi situato al di fuori della Comunità come se fosse situato all'interno del loro territorio qualora l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione abbiano luogo all'interno del loro territorio*”. Con specifico riguardo alle prestazioni di servizi “*generiche*”, l'individuazione della territorialità prescinde, comunque, dal luogo di utilizzo dei servizi, anche ove il medesimo si considerasse, in via del tutto eventuale, come coincidente con il territorio italiano.

La territorialità dell'IVA nelle prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici

Il dlgs 18/2010 ha inserito il nuovo art. 7-sexies del dpr 633/1972 che, in sostanza, ripropone la disciplina già vigente fino al 31 dicembre 2009: i servizi resi tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti fuori della Comunità rilevano sotto il profilo territoriale, ai sensi della lett. f) della citata norma, se sono resi a committenti privati domiciliati o residenti nel territorio dello Stato.

Come chiarito nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 58/E del 31 dicembre 2009, in deroga al principio generale di cui all'art. 45 della direttiva 2006/112/CE (tassazione nel Paese di stabilimento del prestatore), si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi, le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità, quando il committente è stabilito, domiciliato o abitualmente residente nel territorio dello Stato (art. 58 della direttiva 2006/112/CE).

Sulla base di questa deroga e di quanto previsto come regola generale dell'art. 7-ter del dpr 633/1972, le prestazioni in parola sono sempre territorialmente rilevanti quando il committente è un operatore nazionale.

Diversamente, nel caso in cui il committente non sia un soggetto passivo, le prestazioni in esame sono rilevanti ai fini IVA nel caso in cui siano effettuate da operatori economici stabiliti fuori dal territorio della Comunità e quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero.

Dal combinato disposto dell'art. 7-ter comma 1 lett. b) e dell'art. 7-septies comma 1 lett. i) del dpr 633/1972 sono ugualmente territorialmente rilevanti le prestazioni

rese tramite mezzi elettronici da operatori residenti nel territorio dello Stato a committenti non soggetti passivi con esclusione di quelli residenti fuori dal territorio della Comunità.

Si faccia il caso di società estere, controllate da un soggetto italiano, che operino nella fornitura e distribuzione di servizi «*immateriali*», nella cui categoria sono comprese una serie di prestazioni la cui territorialità deve essere individuata, caso per caso, in base al criterio del luogo di utilizzo del servizio e/o in base allo *status* del committente (soggetto passivo o «*privato consumatore*») ed al luogo di domicilio o re-sidenza (Italia, UE o extra-UE).

Si può porre, pertanto, il problema della individuazione della territorialità ai fini dell'IVA per prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici, la fornitura dei quali prescinde dall'intervento dell'uomo, ove esse siano effettuate da un operatore, identificato ai fini IVA in uno Stato membro dell'UE, nei confronti di altro operatore localizzato all'estero (UE, diverso dallo Stato del prestatore, o extra-UE).

Le prestazioni di servizio in parola (servizi prestati tramite mezzi elettronici) si inquadrano tra quelle incluse nell'art. 11 del Reg. CE 17 ottobre 2005, n. 1777/2005, recante disposizioni di applicazione della direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE (VI direttiva CEE), in vigore dall'1 luglio 2006, il cui contenuto è stato poi recepito nella direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE.

Il Regolamento in parola dispone che «*(i) servizi prestati tramite mezzi elettronici, di cui all'art. 9, paragrafo 2, lettera e), dodicesimo trattino, e all'allegato L della direttiva 77/388/CEE, comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e, in assenza della tecnologia dell'informazione, impossibile da garantire*».

Nel dettaglio e con particolare riguardo al caso di specie, la disposizione prevista dal Reg. 1777/2005 si riferisce a:

- fornitura di prodotti digitali in generale, compresi *software*, loro modifiche e aggiornamenti (art. 11, par. 2 lett. a);
- i servizi automaticamente generati da un *computer* attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;
- i servizi elencati nell'allegato I, tra cui risultano di particolare evidenza i seguenti:
 - accesso o scaricamento di musica su *computer* e su telefoni cellulari;
 - accesso o scaricamento di sigle o brani musicali, suonerie o altri suoni;
 - accesso o scaricamento di film;

- scaricamento di giochi su *computer* e su telefoni cellulari;
- accesso a giochi *on line* automatici dipendenti da *Internet* o reti elettroniche analoghe, nei quali i giocatori sono lontani gli uni dagli altri.

Le prestazioni di servizio sopra indicate sono state incluse nell'elencazione di cui all'art. 56, par. 1, lett. k) della direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (e det-tagliate nell'allegato II di tale direttiva).

In particolare, le prestazioni di servizi in questione hanno ad oggetto contenuti digitali quali:

- fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati (n. 3 del citato allegato II alla direttiva);
- fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento (n. 4 del citato allegato II alla direttiva).

A mente dell'art. 56, par. 1 della direttiva 2006/112/CE, «(i)l luogo delle seguenti prestazioni di servizi, fornite a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale è stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

In altri termini, nell'ipotesi considerata, le prestazioni di servizio erogate dalle società estere oggetto di eventuale verifica nei confronti degli operatori sono imponibili ai fini IVA nello stesso Stato del prestatore del servizio, secondo le regole ivi vigenti, nel caso in cui siano erogate nei confronti di operatori localizzati nel medesimo territorio prestatore; sono, invece, imponibili nello Stato in cui il destinatario ha stabilito la sede o dispone di una stabile organizzazione, ove questa si trovi in uno Stato membro dell'UE diverso da quello del prestatore.

Assumendo, in linea teorica, che la sede delle società estere sottoposte a verifica fiscale in Italia debba essere individuata nel territorio dello Stato italiano, troverebbero applicazione le disposizioni previste dall'art. 7-*sexies* del dpr 633/1972.

Dal citato art. 7-*sexies* lett. f), del dpr 633/1972 si evince che le predette prestazioni, per poter essere considerate «effettuate nel territorio dello Stato» italiano, devono essere effettuate nei confronti di un committente, soggetto passivo d'imposta, con domicilio o residenza in Italia.

Da quanto sopra argomentato, appare chiaro che, in presenza di società estere, ri-qualificate come fiscalmente residenti in Italia, ma con organizzazione di uomini e mezzi all'estero:

- le cessioni di beni effettuate dalle società estere sono imponibili in Italia solo se hanno ad oggetto beni (mobili od immobili) nazionali esistenti nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 7-*bis* del dpr 633/1972;
- le prestazioni di servizio effettuate dalle società estere sono, in linea di principio, imponibili in Italia ai sensi del nuovo art. 7-*ter* del dpr 633/1972 – introdotto dal dlgs 11 febbraio 2010 n. 18 – se ivi risiede il committente;
- le prestazioni di servizio rese tramite strumenti elettronici sono:
 - fuori campo IVA ai sensi e per gli effetti dell'art. 56 par. 1 della direttiva 2006/112/CE, a norma del quale «(i)l luogo delle seguenti prestazioni di servizi, fornite a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma fuori del Paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale è stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale» e soggette al meccanismo del «reverse charge»;
 - imponibili a mente dell'art. 7-*sexies* lett. f) del dpr 633/1972 se rese a committenti privati italiani da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità;
 - non imponibili secondo l'art. 7-*sexies* lett. f) del dpr 633/1972 nelle ipotesi diverse da quelle regolate dalla citata norma.

“Esterovestizione” societaria ed omessa dichiarazione

di Ivo Caraccioli

La valutazione dei profili penali della residenza fiscale dev'essere distinta relativamente all'ipotesi di cui al c. 3 dell'art. 73 e di quella di cui al c. 5-bis TUIR, ponendosi, nei due casi, problematiche strutturalmente distinte. Anche se, come si dirà, le conclusioni in sede penale non mutano.

Ed invero, nel primo caso (c.3), viene chiarito quando date società “si considerano residenti” nel territorio dello Stato, senza far ricorso ad alcuna presunzione; nel secondo caso (c. 5-bis), invece, è prevista una presunzione relativa (“salvo prova contraria”)¹.

Sotto l'angolo visuale penalistico, al fine della sussistenza del reato in questione, nel primo caso è il giudice penale che, con i mezzi istruttori a sua disposizione, deve accertare se sussistano i requisiti del c. 3. È ovvio che egli potrà affidarsi ai risultati delle verifiche svolte in proposito dall'A.F., ma cionondimeno, alla stregua del principio del “doppio binario” (art. 20 D.Lgs. 10/3/2000 n. 74), non solo potrà integrare detti elementi in altro modo (ad es., mediante rogatorie internazionali ad A.G. straniera od audizione di testimoni), ma dovrà avere come punto di riferimento la nozione di “dichiarazione” di cui, per i profili penali, alla definizione contenuta nella lett. c) dell'art. 1 D.Lgs. 74/2000, ivi ricomprendendosi ovviamente anche i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione.

Nel secondo caso le conclusioni dovranno, comunque, essere le stesse, in quanto è noto che in materia penale le presunzioni fiscali, e quindi anche la soccombenza all'onere della dimostrazione del contrario a carico del contribuente in base al c. 5-bis cit., non vincolano il giudice. In altre parole, sotto il profilo tributario la società può non essere riuscita a vincere la presunzione di residenza in Italia, ma cionondimeno in sede penale il giudice può essere pervenuto in altro modo (ad es., anche con mezzi di prova successivamente fornitigli dal contribuente) a dimostrare che la residenza era italiana e che

quindi non trattavasi di “esterovestizione” penalmente rilevante ex art. 5 D.Lgs. 74/2000.

Com'è stato esattamente notato, “nulla impedisce all'A.F. di provare, comunque, mediante altri elementi fattuali, diversi dalla presenza della triangolazione societaria prevista dal c. 5-bis dell'art. 73 TUIR, la sussistenza della sede dell'amministrazione della società estera in Italia. In tali casi peraltro, secondo le regole generali, l'onere della prova grava sull'Amministrazione stessa”².

Per quanto, tuttavia, riguarda i profili penali, ripete, l'A.F. non ha alcun onere probatorio, dato che, quali che siano le conclusioni dalla stessa raggiunte in argomento, compete sempre al giudice penale di dimostrare che la società non era straniera, bensì “esterovestita”.

Nell'ottica, prima delineata, dell'esperimento di prove che siano logicamente svincolate dal meccanismo delle presunzioni tributarie e del loro superamento, avranno valore, in concreto, le risultanze delle rogatorie internazionali di carattere penale svolte dall'A.G. italiana, ad es. quanto all'esistenza nel Paese straniero di effettive strutture imprenditoriali.

Peraltro, per le “holdings” c.d. “statiche” o per le società di mera detenzione di partecipazioni la prova dovrà incentrarsi sulla circostanza che le assemblee, i consigli di amministrazione, i comitati esecutivi siano tenuti all'estero (nel caso di amministratori italiani, con esibizione dei documenti di viaggio e di soggiorno). Libero, poi, il giudice di concludere se quanto reperito o prodotto sia sufficiente per ritenere la società straniera non “esterovestita”. Come si vede, si tratta di dimostrazioni molto banali danti luogo ad una discrezionalità valutativa notevole da parte dell'inquirente.

L'art. 5 D.Lgs. 10/3/2000 n. 74, prevedente il reato di “omessa dichiarazione” (dei redditi od IVA), con la soglia di punibilità di €77.468,53, è una fattispecie sempre esistita nel diritto penale tributario, essendo principalmente volta a contrastare il fenomeno degli “evasori totali”, anche se essa può realizzarsi pure da parte di contribuenti che regolarmente presentano le loro dichiarazioni e non vi provvedono solo per una sporadica annualità³.

¹ In argomento v., ampiamente, VALENTE, *Fiscalità sovranazionale*, 2008, p. 910 ss., ed ivi ulteriori citazioni.

Sulla questione, non direttamente rilevante in sede penale, ma comunque sempre di competenza del giudice penale ex art. 2 c.p.p., se si presenta, della distinzione fra “esterovestizione” ed “eterodirezione” v., in nota a Comm. trib. prov. Reggio Emilia 1 luglio-11 agosto 2009 n. 197, VALENTE, *Esterovestizione e eterodirezione: equilibri(smi) tra sede di direzione e coordinamento, direzione unitaria e sede di direzione* effettiva, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, p. 218, 231.

² VALENTE, *Fiscalità*, cit., p. 915.

³ Sulla fattispecie dell'art. 5 cit. v., tra gli altri, BELLAGAMBA-CARITI, *I nuovi reati tributari*, 2000, p. 77; CADOPPI, in

Peraltro, in conseguenza di una serie, sempre più numerosa, di verifiche effettuate a carico dei c.d. "grandi contribuenti", si assiste ora ad una forte rivitalizzazione della fattispecie stessa, con riferimento, tra l'altro, ma non solo, al fenomeno della c.d. "esterovestizione societaria".

A conclusione delle verifiche stesse, infatti, viene quasi sempre presentata denuncia alla Procura della Repubblica per il citato delitto, sicuramente a carico degli amministratori della società italiana, ritenuta esteroestivata, e qualche volta anche, in concorso, degli amministratori della società esistente (o di altri soggetti ad essa facenti capo) nel Paese in cui la società stessa è stata istituita.

Va da sé che, trattandosi di un reato richiedente il "fine di evadere le imposte", esso risulta configurabile solo nel caso che l'allocatione della società italiana sia avvenuta in un Paese a più bassa fiscalità, così consentendo risparmio di imposta. Parimenti, quanto all'eventuale concorso degli amministratori od altri soggetti stranieri (che, ad es., si sono prestati a far figurare esistente nel Paese estero, con fittizi uffici o domiciliazioni "di comodo", la sede della società italiana) in concorso con quelli italiani⁴, la responsabilità degli stessi potrà essere affermata sempre che non sia applicabile nei loro confronti l'art. 15 D.Lgs. 74/2000 – difficilmente riferibile invece ai soggetti italiani – a causa della dimostrata loro ignoranza della normativa italiana o della loro erronea interpretazione a seguito di atteggiamenti difformi dell'A.F. italiana sul delicato tema⁵.

Se, dunque, i profili penali della questione prescindono dallo schema e dalle conseguenze delle presunzioni, ne deriva che, in caso di soccombenza alla presunzione a carico del contribuente, è quasi sicuro che da parte dell'A.F., in ipotesi di superamento della soglia di punibilità, venga presentata la denuncia alla Procura della Repubblica per il reato di cui all'art. 5 cit. Può anche succedere che, già prima, indipendentemente quindi dall'operativi-

tà della presunzione, la denuncia stessa sia inviata dalla Guardia di Finanza o dall'Agenzia delle Entrate.

A questo punto si pone il problema del computo del superamento della soglia quantitativa di punibilità. Premesso che, come si è detto, il reato sussiste soltanto se la tassazione estera è superiore a quella italiana, solo in questo caso sussistendo la finalità di evasione fiscale, ci si chiede se, al fine del computo stesso, si debba tener conto del quantitativo di imposta pagato all'estero, nel senso di detrarre lo stesso da quella che si deve versare in Italia, e dunque solo con riferimento a tale computo operare il conteggio del superamento della soglia.

La tesi repressiva (che non tenga conto in alcun modo di quanto versato all'estero), ancorché penalizzante per il contribuente (il quale quindi risulta aver pagato a vuoto imposte all'estero), risulta, peraltro, quella maggiormente valida, siccome conforme alla tutela del bene giuridico protetto, che è la protezione delle finanze italiane. E dunque, sotto questo profilo, non interessa l'ammontare di imposte versate ad un Fisco straniero, le cui vicende (rimborso o meno) non riguardano in alcun modo l'A.F. italiana.

In conclusione, quindi, su questo punto, al fine del computo del superamento della soglia di punibilità, non è possibile detrarre da quanto si sarebbe dovuto versare in Italia il "quantum" versato al Fisco straniero.

Chiediamoci ora se tale conclusione muti nel caso della c.d. "dual residence", che è fenomeno che si verifica a causa della non uniformità dei criteri adottati dai diversi ordinamenti al fine di individuare la residenza fiscale delle società: ad es., quando all'interno di uno Stato si attribuisca rilievo al luogo di registrazione della società, mentre nel contempo la disciplina di altro Stato faccia diversamente riferimento al territorio di ubicazione della sede amministrativa.

La risposta dev'essere conforme al caso precedentemente esaminato, in quanto l'eventuale tassazione di redditi compiuta dallo Stato estero, che sia difforme dai criteri seguiti in Italia, non fa mutare il criterio di computo, ai fini del superamento della soglia, del mancato versamento al nostro Fisco delle imposte ritenute dovute, senza tener conto di quanto versato al Fisco straniero.

I profili di soluzione che precedono devono essere diversamente considerati, invece, nel caso la società italiana faccia ricorso al sistema del consolidato fiscale mondiale, e quindi la stessa presenti un'unica dichiarazione inglobante i redditi percepiti all'estero da una società del gruppo. In tal caso, infatti, non si verifica alcun danno al Fisco italiano, in quanto i redditi esteri vengono comunque tassati da esso.

CARACCIOLI-GIARDA-LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria*, 2001, p. 217 ss.; DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari. Imposte dirette ed IVA*, 2000, p. 167 ss.

⁴ In proposito la circolare n. 1/2008 della GdF evidenzia come "la prassi societaria abbia rilevato nel tempo un crescente utilizzo di amministratori professionali e di società di domiciliazione ubicate all'estero, preposte alla gestione dell'ente; in tali casi, occorrerà accertare se tali soggetti esercitano una reale influenza sull'amministrazione della società stessa, ovvero rappresentino solo un mero schermo per celare una situazione di fatto in cui la gestione si svolge concretamente sul territorio nazionale" (p. VI, cap. 6, p. 132).

⁵ Sull'art. 15 cit. v., tra gli altri, IZZO, *L'errore sul precetto nella riforma dei reati tributari*, in *Il Fisco*, 2000, n. 14, p. 4543; NANNUCCI, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario*, 2000, p. 221; TRAVERSI, in CARACCIOLI-GIARDA-LANZI, *Diritto*, cit., p. 431 ss.

L'esterovestizione nella recente giurisprudenza italiana

di Piergiorgio Valente

Premessa

Le sentenze pronunciate dalle Commissioni Tributarie nel biennio 2008-2010 forniscono lo spunto per svolgere – ancora una volta sulla Rivista “Neotera” – alcune considerazioni sul tema della residenza fiscale di società ed enti equiparati e, in particolare, su «*la sede di direzione effettiva*»¹.

La residenza fiscale delle società rappresenta infatti un tema di pressante attualità, in considerazione degli accertamenti in atto conseguenti alle modifiche normative apportate all'art. 73 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (“TUIR”)² e alla mutata sensibilità in materia, nonché della giurisprudenza comunitaria sull'abuso del diritto e degli aggiornamenti che l'OCSE ha introdotto al Modello di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni (“Modello OCSE”) e al relativo Commentario³.

¹ Sul tema dell'attività di direzione effettiva si veda Valente, «*Esterovestizione e residenza*», Milano, 2010; Falsitta, «*Corso istituzionale di diritto tributario*», Padova, 2009, nonché, dello stesso Autore, «*Manuale di diritto tributario. Parte generale*», Padova, 2008. Per ulteriori approfondimenti si rinvia, inoltre, a Iascone, in Maisto (a cura di), «*La residenza fiscale delle società: il caso delle holding di partecipazioni*», commento alla sentenza della CTR di Firenze, 3 dicembre 2007, n. 61, in *Riv. Dir. Trib.*, V, 2008, p. 164 ss.; Marino, «*La residenza nel diritto tributario*», Padova, 1999; Sacchetto, «*L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*», in «*Trattato di diritto tributario*», diretto da Amatucci, Padova, 1994, p. 91; Zizzo, «*Reddito delle persone giuridiche*», in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, I, p. 650; Melis, «*Trasferimento della residenza fiscale e impostazione sui redditi*», Milano, 2009; Viotto, «*Considerazioni di ordine sistematico sulla presunzione di residenza in Italia delle società holding estere*», in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 271 ss..

² Con l'obiettivo di contrastare il fenomeno delle società cd. “*esterovestite*”, l'art. 35, comma 13, del DL 4 luglio 2006, n. 223 ha introdotto nell'ordinamento giuridico italiano il comma 5-bis dell'art. 73 del TUIR, in virtù del quale si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti non residenti che soddisfano determinati requisiti, con conseguente inversione dell'onere della prova. Sul piano sostanziale, invece, la nuova disposizione non introduce alcuna novità; la norma di riferimento di cui al comma 3 del medesimo art. 73 del TUIR rimane quella della radicazione sul territorio, rappresentata dalla presenza della “*sede dell'amministrazione*”.

³ Cfr. “*The 2008 update to the OECD Model Tax Convention*” (“*2008 Model*”), pubblicato in data 18 luglio 2008. In data 22 luglio 2010, il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE ha pubblicato il documento “*The 2010 Update to the Model Tax Convention*” (“*2010*

Update”) il quale illustra le modifiche alla versione 2008 del Modello OCSE e relativo Commentario. Esso segue la pubblicazione, avvenuta nel maggio 2010, del “*Draft Contents of the 2010 Update to the Model Tax Convention*”, al quale il *2010 Update* apporta minime modifiche, riguardanti principalmente riserve e posizioni degli Stati membri e non membri OCSE. Tra queste, è prevista l'eliminazione delle riserve di alcuni Paesi sul recepimento del paragrafo 5 dell'art. 26 del Modello OCSE.

Le modifiche più significative, illustrate nel *2010 Update*, concernono in particolare gli artt. 1 (“*Persons Covered*”), 7 (“*Business Profits*”), 12 (“*Royalties*”) e 15 (“*Income from Employment*”) del Modello OCSE e i relativi Commentari. La pubblicazione della versione consolidata del Modello OCSE 2010 è prevista per il mese di settembre del 2010.

L'argomento involge tematiche in relazione alle quali il dibattito è attualmente in corso, a testimonianza delle (talvolta) notevoli divergenze esistenti tra posizioni assunte dall'Amministrazione finanziaria rispetto a quelle rivendicate dai contribuenti, tali da richiedere, con sempre maggiore frequenza, il vaglio degli organi della magistratura tributaria.

Il presente lavoro intende commentare le prime tra le più interessanti pronunce fornite dalla giurisprudenza di merito in tema di “*esterovestizione e residenza*”, nelle quali i giudici si misurano con i concetti di “*sede di direzione effettiva*” e di “*direzione e coordinamento*”, non sempre con esiti sfavorevoli per il contribuente.

1. Commissione Tributaria Provinciale di Belluno, 3 dicembre 2007 – 14 gennaio 2008, n. 173/01/2007 e 174/01/2007

Il caso. – Nelle sentenze in commento (del 3 dicembre 2007 – dep. il 14 gennaio 2008), relative ad accertamenti ai fini IRPeG e ILOR e IRPeG e IRAP, rispettivamente per i periodi d'imposta 1997 e 1998, la Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Belluno ha ritenuto sussistente nel territorio dello Stato italiano la residenza fiscale di una società tedesca (GmbH) in applicazione dell'art. 87 del TUIR per tempo vigente (corrispondente all'art. 73 del TUIR in vigore dall'1 gennaio 2004).

Conseguentemente, i giudici di prime cure hanno respinto il ricorso presentato dal contribuente, con condanna di questo al pagamento delle spese di giudizio.

La vicenda affrontata dalle sentenze in commento trae origine da due avvisi di accertamento redatti dal-

Update”) il quale illustra le modifiche alla versione 2008 del Modello OCSE e relativo Commentario. Esso segue la pubblicazione, avvenuta nel maggio 2010, del “*Draft Contents of the 2010 Update to the Model Tax Convention*”, al quale il *2010 Update* apporta minime modifiche, riguardanti principalmente riserve e posizioni degli Stati membri e non membri OCSE. Tra queste, è prevista l'eliminazione delle riserve di alcuni Paesi sul recepimento del paragrafo 5 dell'art. 26 del Modello OCSE.

Le modifiche più significative, illustrate nel *2010 Update*, concernono in particolare gli artt. 1 (“*Persons Covered*”), 7 (“*Business Profits*”), 12 (“*Royalties*”) e 15 (“*Income from Employment*”) del Modello OCSE e i relativi Commentari. La pubblicazione della versione consolidata del Modello OCSE 2010 è prevista per il mese di settembre del 2010.

l'Agenzia delle Entrate in virtù dei quali l'Amministrazione finanziaria ha:

- considerato la società tedesca come «*esterovestita*», (ri)qualificando la stessa come fiscalmente residente nel territorio dello Stato italiano;
- conseguentemente ripreso a tassazione i redditi percepiti dalla società tedesca, assoggettandoli, per le annualità innanzi indicate, rispettivamente a IRPeG e ILOR per il 1997 e a IRPeG e IRAP per il 1998.

Il caso affrontato dai giudici di merito è incentrato, in particolare, sulla individuazione della residenza fiscale nel territorio dello Stato italiano di un ente giuridico di diritto estero⁴.

Esterovestizione: (tentativo di) definizione. – La CTP di Belluno, nelle sentenze in commento, afferma chiaramente che l'esterovestizione di società «*alla stregua dei fenomeni di evasione ed elusione fiscale, viene effettuata il più delle volte mediante la costituzione all'estero, segnatamente nei paesi che offrono migliori condizioni di convenienza fiscale, di società esclusivamente finanziarie con funzioni di holding o sub-holding di partecipazione, controllate direttamente o indirettamente da società fiscalmente residenti nel nostro Paese*».

In via di prima approssimazione, per «*esterovestizione*» si può intendere il tentativo, posto in essere strumentalmente da parte di soggetti d'imposta italiani⁵, di sottrarre alla legge tributaria dello Stato italiano (e, dunque, alla potestà impositiva di questi):

- fonti di reddito, astrattamente imponibili in Italia;

⁴ Più in particolare, con gli avvisi di accertamento emessi l'Agenzia delle Entrate ha recuperato a tassazione, ai fini delle imposte dirette (IRPeG e ILOR, per l'annualità 1997, e IRPeG e IRAP, per l'annualità 1998), gli utili che una società localizzata in Germania avrebbe conseguito (e non dichiarato in Italia), in conseguenza delle seguenti operazioni finanziarie:

- 1997: la società tedesca, secondo la ricostruzione operata dall'Organo accertatore, riceve un finanziamento da parte del socio italiano (in particolare, una società a responsabilità limitata). La provvista finanziaria viene utilizzata dalla società tedesca per l'acquisto di partecipazioni infragruppo. La società tedesca riceve, inoltre, nel medesimo esercizio dividendi e interessi attivi su finanziamenti dalla stessa erogati;
- 1998: la società tedesca gestisce le partecipazioni acquistate nell'anno precedente ed incassa dividendi. La medesima società, inoltre, effettua compravendite di partecipazioni, tra cui una con la controllante italiana;
- 1999 (ottobre): la società tedesca costituisce, mediante contestuale conferimento di tutte le partecipazioni dalla stessa possedute a valori contabili, una controllata lussemburghese. Nel dicembre dello stesso anno, quest'ultima società cede ad una collegata neo-costituita le partecipazioni ricevute per conferimento, realizzando una notevole plusvalenza, fiscalmente esente in Lussemburgo.

- attività d'impresa suscettibili di produrre redditi imponibili.

Il fenomeno della cd. «*esterovestizione*» non riguarda i redditi – e le attività d'impresa – prodotti dalle società *off-shore* al di fuori del («*altrove*» rispetto al) territorio dello Stato nel quale esse sono solo formalmente residenti.

Il problema della corretta individuazione della residenza fiscale ai sensi del vigente art. 73 comma 3 del TUIR può riferirsi alle società *holding* di gestione di partecipazioni – come nel caso oggetto delle sentenze in commento – la cui attività è necessariamente collegata (*on-shore*) con il territorio dello Stato in cui sono costituite. Nel dettaglio, l'«*esterovestizione*» di fonti di reddito può, ad es., verificarsi nell'ipotesi di costituzione di *holding* nel territorio di Stati che prevedono, a determinate condizioni, regimi di esenzione totale delle (eventuali) plusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni (*participation exemption*).

L'«*esterovestizione*» di attività d'impresa solitamente tende a collocare all'estero, unicamente sotto il profilo formale, il luogo di produzione del reddito d'impresa, onde consentire la sottrazione dello stesso alla potestà impositiva dello Stato italiano. Ciò, si precisa, indipendentemente dal livello impositivo in essere nei Paesi in cui il reddito è delocalizzato (non necessariamente contraddistinti da regimi fiscali privilegiati) e dallo sfruttamento di meccanismi di *tax deferral* (i.e., differimento del rimpatrio degli utili in Italia e, quindi, della relativa tassazione).

Con particolare riferimento alle *holding* di partecipazioni, i giudici di prime cure sostengono che «*(i)l fenomeno della esterovestizione consente (...) di accentrare in soggetti giuridici residenti in Paesi a bassa tassazione o con esenzione di determinati cespiti reddituali le partecipazioni nelle sussidiarie esistenti in Italia o all'estero (...) senza che i risultati economici di detta attività [di gestione delle partecipazioni, n.d.r.] si riflettano direttamente sulla casa madre*». In particolare, secondo i giudici di merito, «*i vantaggi connessi all'utilizzo di una Società finanziaria (...) derivano da basso o nullo [livello] di ritenute applicate sui dividendi percepiti dalle sussidiarie, dal rinvio della tassazione sui dividendi pagati dalle sussidiarie alla sub-holding e non ridistribuiti a questa dalla Casa madre, dalla bassa o nulla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione delle partecipazioni detenute dalla sub-holding*»⁶.

⁵ Come nota Assonime nella circolare 31 ottobre 2007, n. 67, § 2.1., «*la disciplina in commento mira ad assoggettare alla potestà impositiva italiana i soggetti che vi si siano strumentalmente sottratti in presenza di elementi ritenuti presuntivamente sintomatici di una loro effettiva residenza in Italia*».

⁶ Nel caso affrontato dai giudici tributari di Belluno, infatti, la società tedesca ritenuta «*esterovestita*» era stata costituita dal socio

Sulla base della ricostruzione effettuata dai giudici tributari di Belluno e, in precedenza, dall'Amministrazione finanziaria in sede di verifica ed accertamento, appare possibile recuperare le ragioni (fiscali) sottese alla struttura societaria innanzi descritta nei seguenti profili:

- a) esenzione fiscale dei dividendi e delle plusvalenze percepiti dalla società tedesca secondo quanto previsto dall'ordinamento tributario di appartenenza;
- b) non applicabilità della ritenuta sui dividendi percepiti dalla società tedesca e distribuiti dalla partecipata italiana (SPA ITA, nella Tavola 1.18) nonché sui dividendi eventualmente distribuiti dalla società tedesca alla controllante italiana (SRL ITA, nella Tavola 1.18), alle condizioni previste dalla direttiva 435/90/CEE del 23 luglio 1990 (direttiva «*madre-figlia*») e successive modificazioni;
- c) neutralità fiscale dell'operazione di conferimento di partecipazioni (a valori contabili) in società neo-costituita lussemburghese;
- d) esenzione fiscale delle plusvalenze realizzate dalla società conferitaria lussemburghese in sede di successiva cessione delle partecipazioni ricevute per conferimento dalla controllante tedesca.

Ne deriva che, al termine delle complesse operazioni societarie e finanziarie poste in essere dalla società tedesca nel triennio 1997–1999, il socio italiano, secondo l'Amministrazione finanziaria accertatrice e i giudici tributari di Belluno, avrebbe conseguito, in ultimo, il fine di rivalutare, in esenzione d'imposta, le partecipazioni societarie originariamente di proprietà di altre società del medesimo gruppo, veicolandole, in un primo momento, attraverso la società tedesca ritenuta «*esterovestita*» («*mero contenitore di partecipazioni azionarie*»), secondo la definizione adottata dall'Amministrazione finanziaria e, in un secondo momento, attraverso una società lussemburghese.

La «sede di direzione effettiva» nell'ordinamento italiano. – Dall'*iter* logico–motivazionale adottato dal collegio nelle sentenze in commento traspare, in prima istanza, l'intento dei giudici di prime cure di inquadrare, sotto il profilo teorico, il perimetro della fattispecie oggetto di giudizio.

La CTP di Belluno affronta, in primo luogo e con impostazione forse eccessivamente sintetica, il concetto di «*sede di direzione effettiva*» secondo l'ordinamento tributario italiano, per poi passare (nel breve spazio di po-

italiano al solo scopo di «*parcheggiare*» per un determinato periodo partecipazioni societarie al solo fine di rivalutarle in esenzione fiscale mediante una complessa operazione finanziaria e, successivamente, cederle realizzando una plusvalenza esente in Lussemburgo.

che righe) all'analisi della giurisprudenza comunitaria e delle fonti di diritto internazionale (in particolare, dell'art. 4 della Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni Italia/Germania)⁷.

Appare opportuno qui ricordare che, ai sensi dell'art. 73 (corrispondente all'art. 87 del TUIR vigente fino al 31.12.2003 ed applicato dall'Amministrazione finanziaria e dalla CTP di Belluno al caso di specie) comma 3 del TUIR, sono considerate residenti ai fini delle imposte dirette le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo d'imposta, abbiano nel territorio dello Stato, alternativamente:

- la sede legale, la quale si identifica con la sede sociale indicata nell'atto costitutivo o nello statuto;
- la sede dell'amministrazione, vale a dire il luogo ove viene svolta l'attività di gestione, da desumere da dati concreti quali, ad esempio, l'esistenza di uffici amministrativi o l'indicazione su documenti o fatture;
- l'oggetto principale dell'attività. Per le società e gli enti residenti, l'oggetto esclusivo o principale dell'attività è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pub-

⁷ Secondo il Commentario all'art. 4 del Modello OCSE, la «*sede di direzione effettiva*» deve essere individuata:

- nel luogo in cui vengono assunte le decisioni chiave di natura gestionale e commerciale necessarie per la conduzione dell'attività d'impresa,
- nel luogo dove la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni di maggior rilievo assumono ufficialmente le loro decisioni, o ancora
- nel luogo di determinazione delle strategie che dovranno essere adottate dall'ente nel suo insieme.

La valutazione di tali elementi deve essere sempre condotta in un'ottica di prevalenza della sostanza sulla forma, come ricorda esplicitamente lo stesso Commentario, per cui «*la determinazione del luogo della direzione effettiva è una questione di fatto, nella quale occorre far prevalere la sostanza sulla forma*».

L'individuazione della sede di direzione effettiva nel luogo da cui promanano le direttive del vertice societario è condivisa anche dalla giurisprudenza nazionale, sia in ambito tributario che civilistico-<http://www.eutekne.it/Servizi/RassegnaPrassi/Testo.aspx?IDRecen=202943&ID=124239&testo=esterovestizione-9>, posto che il concetto di «*sede dell'amministrazione*» si ritrova anche nella definizione civilistica di residenza per le persone giuridiche, ai sensi dell'art. 25 della già citata legge n. 218/1995.

In prima battuta, perciò, la sede dell'amministrazione può essere concretamente individuata (in via esemplificativa) nell'effettivo luogo in cui l'organo di gestione (*i.e.*, CdA) si riunisce e delibera, o, nei casi di delega (amministratore delegato o comitato esecutivo), il luogo in cui la delega viene materialmente adempiuta, a condizione che essa non si rilevi una pura «*ripetizione non autonoma*» delle decisioni già prese in sede di CdA-<http://www.eutekne.it/Servizi/RassegnaPrassi/Testo.aspx?IDRecen=202943&ID=124239&testo=esterovestizione-10>. Cfr. Valente, «*Esterovestizione e residenza*», Milano, 2010, p. 287 ss..

blico o di scrittura privata autenticata o registrata (art. 73 comma 4 del TUIR); in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale della società o dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

Con particolare riferimento alla nozione di «*sede dell'amministrazione*», si evidenzia un sostanziale allineamento della definizione dell'istituto giuridico *de quo* in senso civilistico (cfr. artt. 25 della legge 31 maggio 1995, n. 218 e il previgente art. 2505 c.c.⁸) e fiscale (art. 73 comma 3 del TUIR). Come notato da Assonime⁹, «*il termine sede evoca la dimensione spaziale in cui vengono assunte le decisioni rilevanti per la gestione dell'impresa o per il perseguimento delle finalità dell'ente*».

In altre parole, la sede dell'amministrazione è il luogo in cui si formano e vengono assunte le decisioni strategiche e gestionali rilevanti¹⁰, quello in cui «*l'imprenditore svolge realmente l'attività di direzione, amministrazione e coordinamento dei fattori produttivi*»¹¹, ovvero quello dal quale provengono gli impulsi volitivi della persona giuridica, dovendosi aver riguardo non solo ad un'accezione in senso fisico (formale) ma soprattutto in senso funzionale (sostanziale)¹².

Quanto al requisito dell'oggetto principale, è opinione condivisa che si debba tenere in conto non tanto l'attività statutaria, quanto l'attività d'impresa effettivamente esercitata dall'ente giuridico oggetto d'indagine (art. 73 comma 5 del TUIR)¹³. Con riferimento al luogo

(Italia o altro Stato estero) in cui viene realizzato l'oggetto sociale rileva non tanto quello in cui si trovano i beni principali posseduti dalla società, quanto la circostanza che occorra o meno una presenza *in loco* per la gestione dell'attività dell'ente¹⁴.

Operatività della partecipata estera: Gli elementi di prova della «esterovestizione». – Come rilevato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E/2006, gli elementi (alternativi) di collegamento della *legal entity* estera controllata da soggetto residente al territorio dello Stato italiano, e, in particolare, della localizzazione dell'oggetto principale o all'esistenza dell'amministrazione, «*devono essere valutati in base ad elementi di effettività sostanziale e richiedono – talora – complessi accertamenti di fatto del reale rapporto della società o dell'ente con un determinato territorio*», in contraddittorio con il contribuente.

In altre parole, l'onere della dimostrazione dell'effettiva residenza all'estero di società partecipate da soggetti residenti, oltre che su elementi di prova di natura formale – idonei, di per sé, a dimostrare unicamente il radicamento sul territorio (estero) dell'entità ivi localizzata – deve necessariamente vertere su fatti e circostanze che comprovino l'autonomia giuridica, contrattuale, finanziaria e, soprattutto, funzionale della *legal entity* estera rispetto al soggetto partecipante italiano.

Con ciò, in altri termini, ci si intende riferire al fatto che l'Amministrazione finanziaria dovrebbe, in ogni caso, condurre adeguata e completa indagine su:

- esistenza effettiva di un'attività imprenditoriale (industriale, commerciale, di servizi) svolta dalla società estera partecipata dal soggetto italiano nel luogo (*rectius*, nello Stato o territorio) in cui questa è incorporata (cd. *business activity test*);
- esistenza effettiva di un'organizzazione di uomini e mezzi idonea allo svolgimento della predetta attività d'impresa (cd. *organization test*);
- valutazione delle ragioni economiche che hanno indotto il soggetto controllante italiano a svolgere attività d'impresa all'estero costituendo specifiche *legal entities* (cd. *motive test*).

⁸ L'art. 2505 c.c., abrogato dall'art. 73 della legge 218/1995, così disponeva: «*(l)e società costituite all'estero, le quali hanno nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale dell'impresa, sono soggette, anche per i requisiti di validità dell'atto costitutivo, a tutte le disposizioni della legge italiana*».

⁹ Circolare Assonime 31 ottobre 2007, n. 67, § 2.2..

¹⁰ Come rilevato altresì da Assonime, non necessariamente tale luogo coincide con quello di residenza degli amministratori. Quest'ultimo elemento, infatti, può rilevare esclusivamente con riferimento all'operatività della presunzione *ex art. 73 comma 5-bis del TUIR*.

¹¹ Così Cass. 19 gennaio 1991, n. 505.

¹² Cfr. Valente, «*Esterovestizione e residenza*», Milano, 2010, p. 325 ss., nonché, dello stesso Autore, «*Residenza ed esterovestizione. Profili strutturali e (dis)allineamenti tra forma e sostanza*», in *il fisco*, n. 20/2008, p. 3637.

¹³ Cfr., sul punto, quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nelle circolari 21 febbraio 2003, n. 12/E e 4 agosto 2006, n. 28/E. Secondo Cass. 4 ottobre 1991, n. 10409, ai fini della determinazione dell'attività esercitata, la commercialità o meno non va desunta sulla base di mere enunciazioni, denominazioni o qualificazioni che nello statuto l'ente ha preferito fare o dare, bensì sulla «*scorta dell'interpretazione che è consentito dare alle disposizioni statutarie e nella ricerca della reale natura dell'attività che l'ente si prefigge di esercitare*».

¹⁴ Come notato da Assonime nella circolare 31 ottobre 2007, § 2.2., «*(l)a distinzione assume particolare rilevanza per le holding di gestione delle partecipazioni, per le quali non bisogna confondere, ai fini della localizzazione, l'oggetto principale dell'attività d'impresa propria del soggetto controllante con quello delle società partecipate, né tantomeno con la collocazione dei beni da queste posseduti*». In altri termini, l'oggetto principale della *holding* si trova nel luogo in cui le attività di direzione e coordinamento, nonché talora ausiliarie (di finanziamento, gestione della tesoreria, ecc.) vengono poste in essere, prescindendo dalla localizzazione della sede delle partecipate stesse.

Nel caso oggetto di pronuncia da parte della CTP di Belluno, secondo i giudici di merito gli «*elementi sintomatici*» di fittizia residenza all'estero di società commerciali sono rappresentati da:

- consistenza della struttura organizzativa propria di cui si serve la società estera per lo svolgimento della sua attività d'impresa;
- grado di autonomia decisionale di cui gode detta società nella scelta delle proprie strategie;
- configurazione della catena di controllo e presenza prevalente di soci di riferimento italiani;
- composizione dell'organo amministrativo della società estera ed articolazione dei relativi poteri;
- natura e rilevanza del contributo fornito dal soggetto controllante italiano;
- regolare adempimento degli obblighi contabili e fiscali proprie della società estera e connessi alla sua attività.

Sulla base dell'analisi della documentazione probatoria offerta dall'Amministrazione finanziaria resistente, come risultante dagli avvisi di accertamento impugnati e dall'ulteriore documentazione prodotta in giudizio, secondo la CTP di Belluno:

- la società tedesca è stata costituita dal socio italiano di riferimento unicamente per detenere partecipazioni in altre società del gruppo e farle transitare fra società consociate (mediante un conferimento transfrontaliero delle stesse) al solo fine di consentire l'adeguamento, in esenzione d'imposta, del valore contabile delle partecipazioni a quello reale;
- la società tedesca, per tutta la durata della sua esistenza, è stata controllata, in realtà, da un unico socio residente in Italia. Quest'ultimo, infatti, detiene, in proprietà e in usufrutto, la maggioranza dei diritti di voto esercitabili in assemblea della società a responsabilità limitata di diritto italiano proprietaria della totalità delle azioni della *sub-holding* tedesca;
- la società tedesca è amministrata da persona fisica fiscalmente residente in Italia, il quale ricopre altresì il ruolo di amministratore unico della *holding* controllante italiana, cui sono ascrivibili i principali atti di straordinaria amministrazione compiuti nei periodi d'imposta considerati (1997 e 1998). Secondo i giudici tributari di Belluno, l'amministratore tedesco non ha mai assunto un ruolo effettivo di direzione. Inoltre, i documenti e le informazioni necessarie alla redazione del bilancio della società tedesca vengono acquisite in Italia e gli atti rilevanti della società sono posti in essere da soggetti italiani;
- la *sub-holding* tedesca non ha alcuna autonomia finanziaria e patrimoniale, essendo la stessa «*completamente subordinata*» alla direzione del socio e dell'amministra-

tore residenti in Italia. Secondo la CTP di Belluno, in particolare, non possono trarsi indicazioni di segno contrario dalla circostanza dedotta in giudizio dalla ricorrente, rappresentata dal fatto che le assemblee della società tedesca vengono tenute in Germania; smentisce tale argomentazione una comunicazione di carattere riservato al socio nella quale si suggerisce di tenere in Germania l'assemblea degli azionisti «*al fine di ridurre il rischio che l'autorità fiscale tedesca possa considerare la società soggetto residente in Italia ai fini fiscali*»;

- la società tedesca non dispone di una struttura organizzativa propria di cui si serve per lo svolgimento dell'attività d'impresa. Nel dettaglio, la *sub-holding* tedesca, secondo le risultanze processuali e i documenti probatori forniti dall'Amministrazione finanziaria accertatrice, nei periodi d'imposta accertati (1997 e 1998) non dispone in Germania di una sede propria né di dipendenti; essa non ha registrato costi afferenti all'utilizzo di locali indicati quali sede della società o a compensi o rimborsi ad amministratori o incaricati della società;
- la società tedesca è totalmente inoperativa e, pertanto, da considerarsi «*un mero contenitore di partecipazioni azionarie*» cui far affluire dividendi e plusvalenze altrimenti tassabili.

Considerazioni conclusive. – Sulla base degli elementi e delle circostanze sopra evidenziate, la CTP di Belluno perviene nelle sentenze in commento al convincimento che la società tedesca oggetto di accertamento debba essere considerata per i periodi d'imposta 1997 e 1998 fiscalmente residente nel territorio dello Stato italiano. I giudici di primo grado ritengono infatti legittimi e fondati gli avvisi di accertamento emessi dall'Amministrazione finanziaria, «*essendo del tutto provata la circostanza che la sede effettiva [della società] negli anni 1997 e 1998 va individuata nella sede della controllante*».

Nel dettaglio, la società tedesca:

- a) è stata costituita unicamente per il perseguimento di obiettivi di natura fiscale e, pertanto, essa appare «*di puro artificio*». Essendo prevalente il fine fiscale rispetto a quello imprenditoriale, il cd. *motive test* non risulta soddisfatto nel caso di specie;
- b) è, in realtà, amministrata in Italia, dovendosi individuare nel territorio del nostro Stato il *place of effective management*;
- c) non dispone di idonea struttura organizzativa fin dalla sua costituzione. Ciò non consente di ritenere soddisfatto il cd. *organization test*;
- d) è totalmente inoperativa. Per tale ragione, secondo i giudici tributari, non è superato il cd. *Business-activity test*.

I giudici di primo grado, inoltre, ritengono del pari provata la presenza di specifico intento elusivo, da ravvisarsi nell'economia complessiva delle operazioni poste in essere nel triennio 1997–1999 dalla società tedesca. Ciò esclude la riduzione (o l'annullamento) delle sanzioni ai sensi degli artt. 2 e ss. del dlgs 472/1997 e successive modifiche.

2. Commissione Tributaria Regionale della Toscana, sez. XXV, 3 dicembre 2007 – 18 gennaio 2008, n. 61/25/2007

L'oggetto del contenzioso. – La pronuncia della Commissione Tributaria Regionale della Toscana del 3 dicembre 2007, n. 61, si inserisce nell'ambito di una vicenda processuale che prende avvio da una verifica fiscale condotta dalla Guardia di Finanza nei confronti di una società *holding* di partecipazioni olandese, interamente partecipata da una società residente in Italia.

Secondo la tesi dei verificatori, condivisa e fatta propria dall'Agenzia delle Entrate nel successivo avviso di accertamento, la società avrebbe la propria sede amministrativa in Italia presso la Direzione Generale della società capogruppo.

Posto che, come è noto, il luogo ove è ubicata la sede amministrativa di una società è uno dei criteri previsti dalla disciplina tributaria italiana¹⁵ per considerare la società stessa fiscalmente residente nel territorio dello Stato, la *holding* olandese sarebbe da considerare fiscalmente residente in Italia e, come tale, assoggettabile alle norme fiscali italiane. Ne consegue, secondo l'Ufficio, che la società olandese avrebbe dovuto assolvere gli obblighi previsti dall'ordinamento tributario italiano, tra cui quelli di presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'IVA. Non avendo ottemperato a tale onere, la società stessa viene qualificata come «*evasore totale*».

L'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate ha ad oggetto l'IRPeG e l'IRAP per le annualità dal 1996 al 1999 e l'IVA per le annualità 1998 e 1999.

Avverso il predetto atto impositivo, la società ha proposto distinti ricorsi presso la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, la quale li ha accolti, dichiarando nulli gli avvisi di accertamento; tuttavia, tale esito non è scaturito da ragioni di merito bensì da un vizio di notifica dell'atto impositivo che ne ha determinato la nullità. A fronte di ciò l'Agenzia delle Entrate ha deciso di ricorrere in appello presso la Commissione Regionale della Toscana che, effettuate le proprie valutazioni, ha sancito la validità della precedente pronuncia, rigettando il ricorso dell'Ufficio.

¹⁵ Cfr. art. 87 (ora art. 73), comma 3, del TUIR.

Le valutazioni dei giudici. – Ripercorrendo brevemente il contenuto della sentenza emessa dai giudici di prima istanza, i giudici della Commissione Tributaria Regionale svolgono interessanti considerazioni con riguardo alle modalità con cui, spesso, l'Amministrazione finanziaria perviene all'individuazione della sede dell'amministrazione di società *holding* di partecipazione costituite da soggetti residenti in Italia, secondo le disposizioni di un ordinamento straniero.

Premettendo una breve sintesi della storia societaria, fin dalla sua costituzione, la Commissione Tributaria Regionale fa rilevare, innanzitutto, che la società olandese rappresenta la *sub-holding* del Gruppo e che «*l'unico luogo di effettivo espletamento in via continuativa dell'attività è stato l'Olanda (o comunque l'estero), ove i redditi si sono prodotti*».

Ribadendo le argomentazioni riportate nella sentenza appellata, i giudici della Commissione Tributaria Regionale descrivono una serie di fatti e circostanze¹⁶ che contribuirebbero a dimostrare che la sede dell'amministrazione della *holding* olandese non è ubicata in Italia bensì nei Paesi Bassi e, a tal fine, forniscono alcune informazioni sull'attività svolta dalla medesima¹⁷.

I giudici dell'appello richiamano, inoltre, le osservazioni della Commissione di prima istanza relative all'invalidità della notifica¹⁸ dell'avviso di accertamento, rile-

¹⁶ La società olandese non risulta avere in Italia beni immobili, conti correnti bancari, uffici di rappresentanza, rapporti contrattuali o altri elementi di collegamento col territorio italiano. Al contrario, essa:

- dispone di un ufficio ad Amsterdam;
- ha in seno al proprio CdA (dall'1 gennaio 1994) un professionista olandese;
- ha un rapporto di consulenza legale, fiscale e contabile con uno studio olandese;
- ha corrisposto nel periodo 2000–2004 ai consulenti e revisori dei conti olandesi compensi per circa Euro 130.000,00;
- ha in organico un dipendente, cittadino olandese, residente nei Paesi Bassi, esperto di amministrazione e revisione contabile.

Inoltre, la residenza fiscale ad Amsterdam della società risulta confermata e documentata dalle Autorità olandesi.

¹⁷ Dal 1984 la società olandese ha iniziato la propria attività di acquisto e detenzione di partecipazioni in società commerciali ubicate in tutto il mondo fornendo ad esse:

- servizi e competenze specifiche;
- attività di coordinamento, trasmissioni di dati ed informazioni;
- finanziamenti;
- la gestione finanziaria della liquidità;
- l'uso del proprio marchio.

¹⁸ Si tratterebbe di nullità e non di inesistenza della notifica in quanto l'atto è stato comunque portato a conoscenza di un consigliere di amministrazione dotato di un preciso collegamento con la società destinataria. La nullità, peraltro, risulterebbe sanata dal fatto che gli avvisi di accertamento hanno consentito alla società di proporre il ricorso. Va, inoltre, considerato che la questione preliminare

vando che l'Ufficio ha sostenuto di aver proceduto a notificare l'atto in Italia in quanto «*la ricorrente, seppur formalmente residente all'estero, risulta avere, in Italia, la sede effettiva*» e, precisamente, presso la Direzione Generale della *holding* olandese.

Tale affermazione, secondo l'Ufficio che ha proposto l'appello, sarebbe dimostrata dai seguenti elementi:

- residenza in Italia della maggioranza (quattro su cinque) dei membri dell'organo direttivo-amministrativo della società olandese;
- ridotta rilevanza delle funzioni dell'amministratore¹⁹ residente nei Paesi Bassi;
- svolgimento dell'attività della società olandese nella sede della capogruppo italiana dove sono state impartite le istruzioni per il compimento di tutti gli atti di gestione;
- l'unico lavoratore dipendente olandese non effettuava alcuna attività senza il preventivo assenso dall'Italia;
- presenza presso la sede della capogruppo italiana di pareri riguardanti questioni fiscali relative alla società olandese.

In definitiva, l'Agenzia delle Entrate, esaminati i predetti riscontri eseguiti dalla Guardia di Finanza, ha ritenuto la società fiscalmente residente in Italia sulla base dei seguenti criteri:

- sede dell'amministrazione in Italia, previsto dall'art. 87 (ora art. 73), comma 3, del TUIR e dall'art. 25, della legge n. 218/1995;
- sede di direzione effettiva, previsto dall'art. 4, paragrafo 3, del Modello OCSE.

Unitamente a tali argomentazioni, nell'atto di appello, l'Ufficio ripropone i dubbi sull'autonomia della società olandese nei rapporti con la capogruppo italiana, affermando che «*(n)ell'insieme, non si tratta di rapporti di mera collaborazione né di coordinamento, bensì dell'esercizio da parte della società italiana di poteri di gestione talmente penetranti che la società olandese era chiaramente soggetta a quella italiana, senza avere alcuna autonomia decisionale*».

Proseguendo nella sintesi delle argomentazioni già esposte dalla Commissione Tributaria Provinciale nella sentenza appellata, i giudici di secondo grado richiamano le controdeduzioni proposte dalla società olandese a seguito dell'appello dell'Ufficio e, dopo aver fatto un

relativa alla notifica è strettamente collegata a quella di merito, in quanto le obbligazioni tributarie contestate dall'Ufficio sussistono solo se la società olandese ha la sua sede amministrativa in Italia. Pertanto, si può affermare che, in siffatte circostanze, la validità della notifica dipende dalle decisioni sostanziali e, viceversa, la validità di queste ultime dipende dalla correttezza della notifica.

¹⁹ Appartenente alla sede olandese di uno studio legale internazionale.

brevissimo cenno alla presunta nullità della notifica²⁰, rilevano che il disconoscimento nei Paesi Bassi della residenza fiscale della *holding* violerebbe:

- i principi comunitari in tema di libertà di stabilimento;
- il principio dell'incorporazione, in base al quale alla società si applica il diritto dello Stato in cui è avvenuta la costituzione²¹;
- i principi sanciti dalla convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Paesi Bassi;
- tutte le norme riguardanti la sede dell'amministrazione (art. 87, comma 3, del TUIR e art. 25 della legge n. 218/1995).

Secondo la società ricorrente, l'Ufficio «*ha confuso il collegamento fra la società capogruppo e la società controllata con l'ipotesi di una sudditanza gestionale e amministrativa di quest'ultima, rispetto alla prima*» e a tal proposito, nelle controdeduzioni, richiama la naturale prerogativa dell'attività di direzione e coordinamento svolta dalla capogruppo nei confronti delle società controllate, come previsto dall'art. 2497 c.c..

Nelle medesime controdeduzioni, la *holding* sottolinea, infine, la rilevanza dell'introduzione dell'art. 73, commi 5-bis e 5-ter, del TUIR, ai fini dell'esclusione della società dall'ambito di applicazione del concetto di «*esterovestizione*».

La residenza fiscale delle società e degli enti equiparati ai sensi dell'art. 87 (ora art. 73), comma 3, del TUIR. – Secondo i giudici della Commissione Tributaria Regionale, contrariamente a quanto affermato dall'Ufficio, l'art. 87 (ora art. 73), comma 3, del TUIR non prevede in alcun modo che la residenza in Italia della maggioranza dei membri del CdA della società olandese assuma rilevanza ai fini dell'individuazione della sua sede dell'am-

²⁰ Come innanzi accennato, la conferma della sentenza di primo grado da parte della Commissione Tributaria Regionale non è dipesa da ragioni di merito bensì da un vizio di notifica dell'avviso di accertamento, da cui deriva la nullità dello stesso. I giudici di seconda istanza, infatti, richiamando l'art. 58, comma 3, del dpr 29 settembre 1973, n. 600, in base al quale il domicilio fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche è individuabile «*nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa*» e l'art. 60, comma 1, lett. c), del medesimo decreto, secondo il quale «*la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario*», sostengono che il primo accertamento da esperire per valutare se la notifica sia stata effettuata regolarmente è relativo al domicilio fiscale della società olandese. Tuttavia, poiché gli elementi addotti dall'Ufficio in sede di appello non consentono di addivenire alla dimostrazione dell'esistenza in territorio italiano della sede amministrativa della *holding* olandese, l'atto di notifica risulta «*nullo*». È evidente, dunque, che, nel caso di specie, la nullità della notifica deriva da una questione di merito che va, comunque, esaminata.

²¹ Cfr. art. 25, comma 1, della legge n. 218/1995.

ministrazione e, dunque, della sua residenza. È evidente che tale elemento emerge, semmai, dall'art. 73, comma 5-bis, del TUIR, il quale, tuttavia, all'epoca dei fatti non era ancora in vigore²².

A tal proposito, si osserva, altresì, che i giudici – sebbene ciò desti qualche perplessità – affermano che neppure il successivo comma 5-bis dell'art. 73 del TUIR attribuirebbe valenza indiziaria a tale elemento, ancorché esso richiami la prevalenza di consiglieri di amministrazione residenti nel territorio dello Stato tra i presupposti che giustificano la presunzione di residenza in Italia di società ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., nei soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b).

I giudici ritengono che «(p)robabilmente l'Ufficio è stato indotto a dare valore a questo argomento dalla disposizione dell'art. 5-bis lett. b) dell'art. 73 TUIR (...). Ma il riferimento è chiaramente erroneo (...) (a parte il fatto che la norma è successiva al periodo che qui interessa)».

Come evidenziato dai giudici d'appello, la nozione di sede dell'amministrazione deve essere analizzata alla luce delle conclusioni raggiunte nel diritto internazionale privato in merito alla portata della corrispondente locuzione contenuta nell'art. 25, della legge 31 maggio 1995, n. 218, recante la «Riforma del sistema italiano di diritto internazionale privato», la quale prevede che «(l)e società, le associazioni, le fondazioni ed ogni altro ente, pubblico o privato, anche se privo di natura associativa, sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione. Si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia, ovvero, se in Italia si trova l'oggetto principale di tali enti».

Sulla base della citata disciplina, la dottrina internazionale-privatistica²³ ritiene che «la sede dell'amministrazione coincide con il luogo in cui si organizza e si dirige effettivamente la gestione dell'attività dell'impresa, ovvero il luogo dal quale provengono gli impulsi volitivi inerenti all'attività di amministrazione della società. In ambito tributario si tende ad aderire a tale impostazione»²⁴.

²² I fatti contestati risalirebbero agli anni 1996, 1997, 1998 e 1999, mentre la disciplina della cd. «esterovestizione» di cui ai commi 5-bis e 5-ter dell'art. 73 del TUIR è in vigore dal 2006.

²³ Sul punto si rimanda a Margiotta, «Il trasferimento della sede all'estero», in *Riv. notar.*, 2004, p. 665; Ballarino, «Diritto internazionale privato e processuale. Parte speciale», Torino, 1997, p. 363; Benedettelli, «La legge regolatrice delle persone giuridiche dopo la riforma del diritto internazionale privato», in *Riv. soc.*, 1997, p. 90.

²⁴ Cfr. Iascone, «La residenza fiscale delle società: il caso delle holding di partecipazioni», in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 175, avente ad oggetto il commento della sentenza della CTR di Firenze, 3 dicembre 2007 (18 gennaio 2008), n. 61. Per gli aspetti tributari, si veda,

Va precisato, per completezza, che nella sentenza in commento i giudici sembrano non attribuire alcuna rilevanza al luogo in cui risiede la maggioranza dei membri del CdA. Ciò non appare propriamente corretto, in quanto, in realtà solo l'art. 73, comma 3, del TUIR non prevede tale elemento, mentre il successivo comma 5-bis lo annovera tra le circostanze che giustificano la presunzione di residenza in Italia delle società ed enti che detengono partecipazioni di controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., nei soggetti di cui alle lett. a) e b) del comma 1.

La presunzione di residenza delle società estere (esterovestizione) ex art. 73, comma 5-bis e 5-ter, del TUIR. – L'art. 73, commi 5-bis e 5-ter, del TUIR sono stati oggetto di disamina da parte dei giudici di seconda istanza, i quali hanno rilevato l'erronea applicazione della medesima al caso di specie da parte dell'Ufficio, affermando che «la fattispecie disciplinata da tale disposizione è completamente diversa da quella di cui al presente giudizio, anche nella ricostruzione che ne fornisce l'Ufficio».

Il successivo comma 5-ter precisa che, ai fini della verifica della sussistenza del controllo, occorre fare riferimento alla situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Ai medesimi fini, per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'art. 5, comma 5, del TUIR.

Dalla lettura del comma 5-bis si evince in maniera evidente che l'intenzione del legislatore è quella di attrar-

inoltre, la dottrina di settore con particolare riferimento a Valente, «Esterovestizione e residenza», Milano, 2010; Perrone, «Problemi vecchi e nuovi in materia di imposizione sul reddito delle società e degli enti non residenti», in *Rass. trib.*, 2001, p. 1230; Manzitti, «Considerazioni in tema di residenza fiscale delle società», in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 185; Guiso Gallisay, «I principi generali del diritto tributario internazionale ed il concetto di residenza ai fini fiscali», in *Boll. trib.*, 1995, p. 175; Marino, «La residenza delle persone giuridiche nel diritto tributario italiano e convenzionale», in *Dir. prat. trib.*, 1995, p. 1463; Zizzo, «Reddito delle persone giuridiche», in *Riv. dir. trib.*, 1994, p. 650; Schiavolin, «I soggetti passivi», in A.A.V.V., «L'imposta sul reddito delle persone giuridiche», in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauro, Torino, 1994, p. 103; Tabellini, «Persone giuridiche (imposta sulle)», in *Enc. dir.*, Vol. XXXII, Milano, 1983, p. 486; Sacchetto, «L'imposta sul reddito delle persone giuridiche», in «*Trattato di diritto tributario*», diretto da Amattucci, Padova, 1994, p. 91; Garbarino, «La tassazione del reddito transnazionale», Padova, 1990, p. 185 ss.; Novara, «Residenza di enti e società nell'imposizione personale dei redditi», in *Boll. trib.*, 1990, p. 14 ss.; Maisto, «Brevi riflessioni sul concetto di residenza fiscale di società ed enti nel diritto interno e convenzionale», in *Dir. prat. trib.*, 1989, p. 1358; Carli, «La soggettività passiva delle società e degli enti non residenti», in A.A.V.V., «*Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*», Padova, 1988, p. 725.

re a tassazione in Italia *sub-holding* «*esterovestite*» attraverso due presunzioni relative che trovano giustificazione, alternativamente, nel controllo, diretto o indiretto, della società o dell'ente estero da parte di soggetti residenti in Italia ovvero nel fatto che il CdA di tali società è composto in prevalenza di consiglieri residenti in Italia.

A ben vedere, il comma 5-*bis* impone innanzitutto la sussistenza, quale condizione essenziale, di un controllo di tipo partecipativo da parte della società estera su una società di capitali o enti italiani. A tal fine rileva, dunque, la nozione di controllo statuita dall'art. 2359, commi 1 e 2, c.c., la quale dispone in materia di controllo *ex lege* e *de facto*.

Nel caso di specie, i giudici di secondo grado, dopo aver escluso l'applicabilità dell'art. 73, comma 5-*bis*, del TUIR ed aver analizzato gli elementi di prova forniti dall'Ufficio al fine di dimostrare la sede dell'amministrazione della società olandese in Italia, giungono alla conclusione che la *holding de qua* «è società residente in Olanda e tale deve essere considerata in base al generale principio dell'incorporazione per cui la società è soggetta all'ordinamento giuridico dello Stato in cui è costituita».

In particolare, la sentenza in commento (nello stesso senso della pronuncia di primo grado oggetto di impugnazione) riconosce che, nel caso di specie, la residenza fiscale è regolamentata, oltre che dalle norme di diritto interno, anche dalle norme previste nelle convenzioni bilaterali contro la doppia tassazione internazionale²⁵.

I giudici dell'appello affermano che la tesi dell'Ufficio non prenderebbe in considerazione il contenuto della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Paesi Bassi, la quale prevede criteri («il luogo di costituzione della società, il luogo di registrazione della società, il luogo in cui si svolge l'attività principale della società, il luogo in cui si trovano le informazioni e i documenti importanti per la società, il luogo in cui più forte è il legame dell'attività economica e finanziaria») che escluderebbero il collegamento tra la società olandese ed il territorio dello Stato italiano.

Il Collegio giudicante, in particolare, osserva che la norma di fonte pattizia è finalizzata, in generale, a risolvere i conflitti di residenza (*dual residence*) tra due diversi Stati che considerano, entrambi, il medesimo soggetto residente nel proprio territorio nazionale. Tale disposizione stabilisce, dunque, un criterio univoco per determinare la residenza di un soggetto, oppure un sistema di graduazione dei diversi criteri di collegamento.

²⁵ Si fa riferimento all'art. 4, paragrafo 3 (*tie-breaker rules*), del Modello di Convenzione OCSE. Cfr., *amplius*, Valente, «*Esterovestizione e residenza*», Milano, 2010, p. 459 ss..

Nelle convenzioni stipulate in conformità del Modello OCSE, la metodologia che viene utilizzata per le persone giuridiche, prevede, quale criterio unico per la risoluzione dei conflitti di residenza, il criterio del *place of effective management*²⁶.

La sede di direzione e coordinamento e le principali differenze rispetto alla sede di direzione effettiva. – Dopo aver esaminato in dettaglio i criteri di derivazione della residenza fiscale contenuti nel comma 3 dell'art. 73 del TUIR, nella sentenza in commento i giudici, ritengono che l'attività di direzione e coordinamento (*ex art. 2497 c.c.*) esercitata dalla società controllante sulla società controllata estera costituisca una naturale prerogativa sancita dalla disciplina del controllo societario contenuta nell'art. 2359 c.c. e che non possa, pertanto, essere ricondotta in maniera automatica all'attività che rileva ai fini dell'individuazione della sede dell'amministrazione della controllata stessa. I giudici della Commissione Tributaria Regionale «smontano» gli assunti dell'Ufficio sostenendo che «non si può configurare la collocazione della sede amministrativa di una società presso un'altra soltanto perché fra le due società vi è uno stretto collegamento, che riguarda essenzialmente il coordinamento delle rispettive attività e finalità». In realtà, secondo i giudici, lo stesso Ufficio non appare convinto delle proprie argomentazioni in quanto sembra che «voglia proprio dimostrare che la sua ricostruzione non riguarda il controllo o il collegamento societario, ma una circostanza forse più banale ma di maggior rilievo rispetto ai temi in causa: i servizi della gestione amministrativa sarebbero stati svolti in Italia e non in Olanda». Se quest'ultimo assunto fosse vero, in considerazione del lungo periodo (dal 1996 al 1999) in cui la gestione amministrativa della società olandese sarebbe stata effettuata in Italia, non sarebbe stato difficile reperire una cospicua mole di documenti a dimostrazione dell'attività svolta. Tuttavia, i giudici osservano che «la prova documentale circa l'esistenza della sede amministrativa in Italia è estremamente ridotta e costituita soltanto da sporadici documenti in varie date dai quali appare assai arduo dedurre la continuità di una gestione amministrativa durata ben quattro anni»²⁷.

²⁶ Le argomentazioni addotte dai giudici della Commissione Tributaria Regionale della Toscana nella sentenza in commento si calcano, nelle linee essenziali, quanto già affermato sul tema dei criteri (riconosciuti in ambito internazionale dall'OCSE) di individuazione del «*place of effective management*», dalla Commissione Tributaria Provinciale di Belluno nelle sentenze nn. 173/01/2007 e 174/01/2007 del 3 dicembre 2007-14 gennaio 2008, al cui commento, pertanto, si rinvia.

²⁷ Si osserva, altresì, che il concetto di «*continuità*» dell'attività amministrativa richiamato dai giudici con riguardo ad «una pluralità

Ne deriva, secondo i giudici, che «*gli sparsi riferimenti all'amministrazione della Alfa rilevati dalla verifica fiscale non sono assolutamente sufficienti per ingenerare il necessario convincimento circa tale continuità*» e, dunque, non sussistono i presupposti per sostenere che la sede amministrativa della *holding* olandese sia ubicata in Italia²⁸.

In definitiva, i giudici di seconda istanza affermano che: «*(l)'esistenza di un penetrante controllo di una società nei confronti di altra e perciò l'assoggettamento della società controllata costituisce fenomeno ben diverso dallo svolgimento delle attività di gestione amministrativa della società controllata. Le due fattispecie non possono essere né sommate né confuse, perché, altrimenti, situazioni giuridicamente rilevanti, fra loro nettamente differenziate, verrebbero rese coincidenti con effetti aberranti sul piano giuridico*».

La decisione dei giudici. – L'orientamento giurisprudenziale che emerge dalla pronuncia *de qua* è fortemente critico nei confronti dell'operato dell'Ufficio appellante in quanto quest'ultimo, oltre ad apparire poco convinto delle proprie argomentazioni, ha evidentemente confuso il concetto di sede dell'amministrazione con quello di sede di direzione e coordinamento, nel tentativo di attrarre la residenza fiscale della società *holding* olandese presso la sede della capogruppo italiana.

A conclusione di un'approfondita analisi, la Commissione Tributaria Regionale della Toscana, condividendo le motivazioni espresse dai giudici di prime cure, esclude senza alcun dubbio l'esistenza della sede dell'amministrazione della *holding* in territorio italiano e considera la notifica degli avvisi di accertamento viziata da nullità.

Tale circostanza non consente, tuttavia, ai giudici di esimersi dall'analisi delle questioni di merito, in quanto, paradossalmente, proprio da queste ultime dipende la validità della notifica effettuata presso il presunto domicilio fiscale in Italia della società estera.

Appurata, pertanto, l'inesistenza in Italia della sede dell'amministrazione e, dunque, del domicilio fiscale della società olandese, la Commissione decide di rigettare l'appello dell'Ufficio, compensando le spese del giudizio

di atti non occasionali» si ricollega con la nozione di «*sede*» che implica la «*stabilità del riferimento e perciò la percettibilità da parte di qualunque terzo della collocazione indicata quale centro di gestione e di elaborazione di tutto quanto attiene alla direzione della società e al dispiegamento della sua attività*».

²⁸ È sulla base di queste assunzioni che i giudici ritengono inapplicabile l'art. 58, comma 2, del dpr n. 600/1973 che consente di individuare il domicilio fiscale anche nel Comune in cui è ubicata la sede amministrativa di una società e giudicano la notifica degli avvisi di accertamento inficiata da vizio di nullità.

in ragione della complessità dei temi trattati e dell'incertezza che si è rilevata nella sentenza di primo grado circa la qualità e gli effetti del vizio della notificazione degli avvisi di accertamento.

3. Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, sez. IV, 1 luglio 2009 – 11 agosto 2009, n. 197/4/2009

L'oggetto del contenzioso. – La vicenda oggetto di pronuncia da parte della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia dell'1 luglio 2009 (depositata l'11 agosto 2009) prende avvio dalla notifica al ricorrente di un avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, il quale scaturisce da una verifica eseguita nel 2008 nei confronti di una società italiana operante nel settore dell'abbigliamento che deteneva una quota rilevante (46%) del capitale di una holding di partecipazioni di diritto lussemburghese. Quest'ultima nel 1995 aveva costituito una stabile organizzazione (*branch*) in territorio elvetico (Lugano) per svolgere attività commerciale nei Paesi dell'Estremo Oriente (*i.e.*, Cina, Taiwan, Hong Kong, ecc.).

Le contestazioni hanno riguardato l'anno d'imposta 2003 con riferimento ai settori impositivi dell'IRPeG e dell'IRAP.

Nello specifico, a seguito dell'attività ispettiva, i verificatori sono giunti alla conclusione che la *branch* elvetica fosse stata costituita per eludere la disciplina fiscale italiana e che, pertanto, fosse da riquilibrare alla stregua di una società esterovestita che, come tale, avrebbe dovuto dichiarare i suoi redditi in Italia.

Le motivazioni che hanno indotto i militari verbalizzanti ad ipotizzare l'esterovestizione della *branch* elvetica sono correlate all'architettura societaria, in cui l'entità elvetica acquista le merci dalla società italiana con sede a Reggio Emilia per poi cederle a clienti localizzati nei Paesi dell'Estremo Oriente²⁹.

Ulteriore elemento sul quale si fonda l'esito della verifica è costituito dalla corrispondenza elettronica (*e-mails*) e da alcuni *files* dai quali è possibile desumere l'esistenza di un organo intersocietario di direzione e co-

²⁹ In tal modo, sarebbe stata creata una struttura artificiosa «*finalizzata a delocalizzare i ricavi in territori aventi un regime fiscale agevolato rispetto a quello nazionale*». I verificatori hanno, peraltro, evidenziato che la scelta di costituire la *branch* elvetica non risponderebbe neppure ad esigenze di concorrenza, in quanto è stato rilevato che i prezzi praticati nei Paesi dell'Estremo Oriente sono addirittura più elevati rispetto a quelli interni. Cfr. Valente, «*Esterovestizione e eterodirezione. Equilibri(smi) tra sede di direzione e coordinamento, direzione unitaria e sede di direzione effettiva*», in *Riv. Dir. Trib.*, n. 5/2010, p. 231 ss..

ordinamento denominato MECC (*Marketing Executive Corporate Commitment*) che impartiva direttive alle filiali estere, inclusa la *branch* elvetica. Da ulteriori indagini svolte dai verbalizzanti sarebbe, altresì, emerso lo svolgimento in Italia dell'attività di direzione e coordinamento nei confronti della *branch* elvetica.

Dalle considerazioni sopra esposte, l'Amministrazione finanziaria ha desunto che, essendo svolta in Italia l'attività di direzione e coordinamento, ivi sarebbe individuabile anche la sede di direzione effettiva, vale a dire la sede dell'amministrazione e, conseguentemente, la residenza fiscale del soggetto elvetico, a nulla rilevando le significative differenze, non solo formali, che sussistono tra i due concetti.

Le valutazioni dei giudici. – Secondo quanto emerge dal processo verbale di constatazione e dal successivo avviso di accertamento l'ente elvetico viene presentato, negli atti, quale stabile organizzazione della società lussemburghese e, nel contempo, quale società nazionale autonoma rispetto a quest'ultima.

È di indubbia evidenza come la tesi sostenuta dall'organo accertatore sia priva di qualsiasi fondamento giuridico e sostanziale³⁰, in quanto, come è noto, la stabile organizzazione, priva di autonomia soggettiva, dipende giuridicamente da una struttura societaria sovraordinata (cd. «*casa-madre*») dalla quale, tuttavia, è autonoma e separata sotto il profilo tributario (principio della «*unitarietà*» in senso legale e «*dualità*» in senso economico tra *casa-madre* e *branch*).

Le eccezioni mosse dai giudici riguardano, dunque, la peculiarità del ragionamento in base al quale l'Amministrazione finanziaria è pervenuta:

- all'individuazione della sede in cui dovrebbe essere attratta la residenza fiscale;
- all'identificazione del legale rappresentante, individuato presuntivamente, nel caso di specie, nella persona del presidente dell'organo amministrativo della società italiana;
- all'attribuzione del codice fiscale italiano alla società oggetto di verifica.

In sostanza, i giudici di prime cure, dopo aver espresso il proprio dissenso rispetto alle conclusioni dei verificatori (compendiate nell'avviso di accertamento), hanno evidenziato l'assoluta mancanza di elementi probato-

ri atti a dimostrare la fondatezza degli assunti sostenuti dai medesimi, precisando che l'esito di una verifica non dovrebbe mai basarsi su ragionamenti induttivi e mere congetture, ma dovrebbe essere supportato da elementi di prova concreti.

Unico elemento degno di nota, emerso dal processo verbale di constatazione è, secondo la Commissione, il riferimento all'esistenza del citato MECC (*Marketing Executive Corporate Commitment*), quale organo di controllo e coordinamento, il quale si riuniva due volte all'anno e di cui faceva parte anche il soggetto al quale è stata attribuita *manu militari* la rappresentanza legale dell'ente elvetico.

Dopo aver esaminato criticamente il contenuto dell'avviso di accertamento, la Commissione ha esposto una serie di riflessioni al fine di individuare la corretta interpretazione della norma, vale a dire l'art. 73, comma 3, del TUIR, traendo le seguenti conclusioni:

- dalle risultanze della verifica non emerge alcuna prova che l'ente elvetico (al quale è stata attribuita autonoma personalità giuridica) abbia avuto in Italia, per la maggior parte del periodo d'imposta, la sede (che risulta essere in Svizzera) e l'oggetto principale (rivolto ai Paesi dell'Estremo Oriente);
- non sussiste alcuna prova concreta che possa far ritenere plausibile la tesi secondo la quale l'effettiva attività di amministrazione e gestione dell'ente elvetico si svolgesse al di fuori del territorio svizzero (nel caso di specie, in Italia). I giudici di prime cure hanno, infatti, evidenziato che, indipendentemente dalla sede dell'amministrazione, una società capogruppo ha, quale naturale prerogativa derivante dal concetto di controllo *ex art. 2359 c.c.*, il compito di svolgere l'attività di direzione e coordinamento nei confronti di altre società del gruppo, ma ciò non può (lasciar) supporre, in via automatica, la coincidenza della sede dell'amministrazione (e, dunque, della sede di direzione effettiva) con quella di direzione e coordinamento e, di conseguenza, con la residenza fiscale della società controllata estera. Trattasi, in ogni caso, di tema applicabile unicamente ad enti controllati dotati di autonomia giuridica e patrimoniale (come la *casa-madre* lussemburghese, nel caso di specie), e non già a *branch* localizzate all'estero;
- la tesi della localizzazione all'estero per «*ragioni fiscali*» argomentata nell'atto impositivo impugnato appare insostenibile; infatti, dalla documentazione prodotta dalla società ricorrente si evince che la stessa è stata assoggettata a tassazione in Svizzera secondo il regime ordinario e non ha mai usufruito di procedure agevolative di alcun tipo (*i.e.*, *ruling*, forfetizzazione del reddito, ecc.).

³⁰ La Commissione adita ha posto in evidenza la contraddittorietà delle tesi sostenute dall'Amministrazione finanziaria nel (tentare di) riqualificare la stabile organizzazione (*branch*) elvetica della *holding* lussemburghese come ente societario avente residenza fiscale nel territorio dello Stato italiano.

Dal quadro sopra descritto è derivata una netta presa di posizione da parte dei giudici di Reggio Emilia, i quali hanno ritenuto di accogliere pienamente il ricorso della società e di annullare l'avviso di accertamento in ragione della «*assoluta incertezza in merito all'identità (natura giuridica, composizione, sede legale, rappresentanza), alla individuazione ed all'esistenza dell'autonomo soggetto di diritto, centro di imputazioni di situazioni negoziali e processuali cui avrebbero dovuto far capo le obbligazioni tributarie accertate*».

Il concetto di "sede di direzione e coordinamento" – La nozione di attività di «*direzione e coordinamento*», esercitata dal soggetto controllante, trova fondamento giuridico nell'art. 2497 c.c., il quale, tuttavia, non ne fornisce una nozione compiuta³¹.

La configurazione della direzione unitaria consegue all'accertamento di un flusso costante di istruzioni, che la società controllante impartisce alle controllate con riguardo alle attività proprie di queste ultime³². Il coordinamento delle imprese del gruppo può essere concepito come una modalità della direzione unitaria, consistente nella riconduzione ad unità della direzione di tutte le imprese del gruppo, in modo tale da omogeneizzarne i fini, standardizzarne i processi e uniformarne le singole operazioni. Già in questa azione intersocietaria *top-down*, si può riscontrare la manifestazione concreta della direzione unitaria³³, rapporto – al tempo stesso – di coerenza e regolazione, coordinamento e composizione.

È importante sottolineare che l'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento non può fondare alcun assunto di residenza fiscale delle controllate nel Paese in cui è localizzata la società controllante³⁴.

³¹ Anteriormente alla riforma, la direzione unitaria è stata configurata come amministrazione dell'intero gruppo, considerato come strumento di gestione di una sola impresa o come espressione di unità imprenditoriale.

³² Quali, ad esempio, le modalità gestionali, il reperimento di mezzi finanziari, le politiche di bilancio, la scelta dei contraenti, ecc.

³³ Cfr. Galgano, «*Direzione e coordinamento di società*», in *Commentario del Codice civile Scialoja Branca*, Bologna, 2005, p. 21 ss.; Valente, «*Esterovestizione e residenza*», Milano, 2010, p. 5 ss., nonché, dello stesso Autore, «*Esterovestizione e eterodirezione. Equilibri (smi) tra sede di direzione e coordinamento, direzione unitaria e sede di direzione effettiva*», in *Riv. Dir. Trib.*, n. 5/2010, p. 246 ss..

³⁴ Se così non fosse, partecipate estere di una qualunque società capogruppo potrebbero essere meccanicamente considerate residenti nel Paese ove è localizzata la capogruppo medesima. Secondo la citata sentenza della CTR di Firenze, 3 dicembre 2007, n. 61 (dep. 18 gennaio 1008), le fattispecie di «*direzione effettiva*» e «*direzione e coordinamento*» «*non possono essere né sommate né confuse, perché, altrimenti, situazioni giuridicamente rilevanti, fra loro nettamente differenziate, verrebbero rese coincidenti con effetti aberranti sul piano giuridico*».

Appare opportuno, dunque, soffermarsi sulle possibili interrelazioni riscontrabili tra il concetto civilistico di direzione e coordinamento³⁵ e quello di direzione effettiva, il quale, associato ad altri elementi, individua la residenza fiscale delle società ed enti equiparati.

Direttive del soggetto controllante di vertice e residenza delle partecipate estere. – I temi della «*direzione unitaria*» dei gruppi d'impresa e dell'«*attività di direzione e coordinamento*» assumono indubbia rilevanza fiscale nel caso in cui le direttive impartite dalla società capogruppo (residente in Italia) vengano qualificate come ingerenza gestionale ed amministrativa, al limite della surroga e/o sostituzione, nell'attività delle società partecipate estere. A tale proposito, va considerato in concreto il contenuto dell'attività di direzione e coordinamento della società capogruppo³⁶ per distinguerlo dalla funzione di conduzione aziendale *in loco* da parte della controllata.

L'espressione «*direzione unitaria*» racchiude in sé la concreta esplicazione dell'influenza dominante³⁷ in quanto elemento ulteriore rispetto al concetto di controllo³⁸. Mediante la direzione unitaria la società capogruppo indirizza l'attività economica delle singole società controllate³⁹, la regola e plasma in modo che il gruppo possa conseguire un interesse comune superiore a quello raggiungibile dalle singole imprese⁴⁰.

³⁵ Istituto introdotto dal dlgs 17 gennaio 2003, n. 6 e modificato dal dlgs «*correttivo*» 28 dicembre 2004, n. 310.

³⁶ Cfr. *amplius* Valente, «*Manuale del transfer pricing*», Milano, 2009, p. 211 ss..

³⁷ La giurisprudenza ha sempre evidenziato la valenza meramente economica del gruppo di imprese, che si caratterizza (essenzialmente) attraverso legami di tipo finanziario consistenti nel possesso di quote azionarie delle società del gruppo e si manifesta attraverso la cd. «*direzione unitaria*».

³⁸ Anche se Galgano (in *Diritto Commerciale - Le Società*, p. 225) sottolinea che la direzione unitaria si può presumere senza prova contraria nei casi di controllo. In dottrina si veda Lamandini, «*Il controllo - Nozioni e tipo nella legislazione economica*», Milano, 1995; Vella, «*Le società holding*», Milano, 1993, p. 120.

³⁹ In tal senso, autorevole dottrina (Galgano, *Direzione e coordinamento di società*, in *Commentario del Codice Civile Scialoja Branca*, Bologna, 2005, p. 57 ss.) ha osservato che la *holding* «*in forza della propria partecipazione di controllo, di diritto o di fatto, o anche in forza di particolari vincoli contrattuali che le attribuiscono una influenza dominante nell'assemblea ordinaria, esercita su una o più società la funzione*» definibile come «*direzione e coordinamento*».

⁴⁰ Si veda Cass. 13 giugno 1986, n. 3945 (in *Giust. civ. Mass.*, 6/1986) e Cass. 8 maggio 1991, n. 5123; in dottrina si veda Caprioglio, «*Poteri della controllante e organizzazione interna del gruppo*», in *Impresa*, n. 15/1990, p. 2083; Montalenti, «*Conflitto di interesse nei gruppi di società e teoria dei vantaggi compensativi*», in *Giur. Comm.*, 1995, p. 720.

L'autonomia giuridica delle singole *legal entities*, spesso localizzate nel territorio di più Stati, che compongono il gruppo (società capogruppo compresa) comporta, in ottica organizzativa e funzionale, che ciascuna società è deputata ad assumere un ruolo e ad assolvere una funzione nell'ambito del gruppo stesso. Ne deriva che il «ruolo» assunto dalla società controllante all'interno del gruppo è, in sostanza, quello di coordinamento delle imprese partecipate, nell'ambito di un unitario indirizzo.

In linea generale, la definizione corrente di «attività di direzione e coordinamento» è costruita intorno alla sottoposizione di più imprese ad un'unità di indirizzo (la cui vincolatività si esplica il più delle volte mediante nessi di natura funzionale) e l'attività viene descritta, a seconda della conformazione del gruppo, in termini di accentramento e/o di coordinamento di uno o più settori. La circostanza che l'elemento qualificante dell'attività in esame vada colto e apprezzato in relazione al momento gestorio risulta nell'ordinamento italiano in modo inequivocabile dall'art. 2497 c.c. che, nel disciplinare il profilo patologico dell'esercizio dell'attività, fa riferimento ad un'azione posta in essere «in violazione dei principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale» delle società che subiscono l'altrui direzione.

Gli atti mediante i quali la società capogruppo impartisce le direttive per una direzione unitaria del gruppo d'impresе sono idonei, in linea di principio, a provare che essa svolge unicamente attività di coordinamento, gerarchicamente sovraordinata e rientrante nella nozione di cui agli artt. 2497 ss. c.c..

Ben diversa appare la sistematica compressione da parte della controllante degli interessi della partecipata, privata dell'autorità e del potere di esercitare l'impresa, destituita dalle proprie sovrane prerogative gestionali, spodestata nella responsabilità e nelle funzioni, al punto da essere oggetto di compiuta surroga e integrale sostituzione nell'esercizio dell'attività d'impresa da parte della controllante stessa.

In conclusione, l'attività di direzione va esclusa in favore di quella di direzione e coordinamento ove gli impulsi direttivi impartiti consistono in meri atti di orientamento e direzione dell'attività di un gruppo societario e non, quindi, in atti di concreta amministrazione di tipo surrogatorio riferiti ad una specifica operazione societaria⁴¹.

⁴¹ OCSE, Commentario all'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE.

Elementi distintivi dell'attività di direzione e coordinamento rispetto a quella di direzione effettiva. – Come si è avuto modo di notare nelle pagine che precedono, in relazione alla definizione dei concetti di «sede di direzione effettiva» e «sede di direzione e coordinamento», nell'ambito dei gruppi societari (nazionali e transazionali) si riscontra una zona di penombra⁴², area dai contorni indefiniti⁴³, nella quale non sempre risulta agevole delineare il confine dei comportamenti della controllante ai fini di una corretta imputazione degli stessi come derivazione logica di una tutela dell'interesse del gruppo, piuttosto che come prevaricazione delle regole fondamentali che tutelano l'autonomia giuridica nella gestione della società controllante⁴⁴.

I due concetti sopra richiamati si riferiscono ad attività affatto differenti sia dal punto di vista concettuale e giuridico (benché non perfettamente distinguibili e talora sovrapponibili sotto il profilo economico), in quanto l'attività di direzione e coordinamento, che si manifesta in direttive di indirizzo di tipo gestionale della controllante, è principalmente diretta a consentire e verificare che le società partecipate svolgano le specifiche funzioni imprenditoriali ad esse assegnate all'interno del gruppo in forma coordinata e, comunque, orientata al soddisfacimento degli obiettivi unitari del gruppo di appartenenza. Tale obiettivo, pertanto, legittima la sovraordinazione della controllante, fondata sulla concreta esplicazione ed esplicazione di una pluralità di atti contraddistinti e fatti ispirati da volontà unitaria.

L'attività di direzione, per converso, rilevante ai fini dell'individuazione della sede dell'amministrazione e, dunque, della residenza fiscale della società partecipata, si estrinseca nella identificazione delle modalità imprenditoriali che consentono alle singole *legal entities* parteci-

⁴² Cfr. Hart, «The concept of law», 1961 e Carriò, «Sull'interpretazione giuridica», in *L'analisi del ragionamento giuridico*, II, Torino, 1989, p. 131.

⁴³ «(L)'area di penombra non è delimitata da confini netti. Essa è una sorta di alone che diventa sempre più sfumato fino a trapassare in maniera impercettibile ai casi centrali a cui il segno sicuramente si applica o sicuramente non si applica. Vi sarà perciò una classe di ipotesi di frontiera che non sappiamo se annoverare tra i casi dubbi o i casi certi. A sua volta questa classe di ipotesi marginali a cavallo tra la frangia e il nucleo sarà indeterminata. E così via. Vi è dunque una serie, talvolta infinita, di regioni dubbie, la frangia di ciascuna delle quali ha una frangia di ordine più elevato ai suoi confini» (Luzzati, «La vaghezza delle norme», Milano, 1990, p. 4).

⁴⁴ Cfr. Mignoli, «Interesse di gruppo e società a sovranità limitata», in *Contr. e impr.*, 1986, p. 738. Si vedano anche Montalenti, «Conflitto di interesse nei gruppi di società e teoria dei vantaggi compensativi», in *Giur. Comm.*, 1995, p. 719; Bonelli, «Conflitto di interessi nei gruppi di società», in *Giur. Comm.*, 1992, p. 219.

pate il conseguimento degli obiettivi strategici di più alto livello ad esse assegnati dalla società controllante e la realizzazione, in tal modo, del più ampio disegno imprenditoriale del gruppo di appartenenza.

In sostanza, i flussi strategici – espressione della gerarchia societaria e del coordinamento funzionale – discendenti dalla capogruppo alle controllate (processo cd. *top-down*), pur coinvolgendo ogni profilo della vita aziendale delle partecipate stesse, permeandone organizzazione e processi, non individuano, di per sé, alcuna sostituzione nell'esercizio dell'impresa sul territorio, ma esprimono unicamente il potere di direzione unitaria ed attestano l'esistenza di un rapporto di sovraordinazione (della controllante) e di subordinazione (della controllata).

In altri termini, l'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento attraverso uno o più atti di indirizzo strategico attesta la mera soggezione della partecipata alla propria capogruppo e connota uno stato di subordinazione degli interessi propri (della consociata) a vantaggio del gruppo nella sua globalità. Pertanto, tale forma di “*eterodirezione*” (ben individuata e diversa, in ter-

mini giuridici, dall'attività di direzione operativa) non può – di per sé – configurare in modo alcuno ipotesi di “*esterovestizione*”.

Invero, nei rapporti infragruppo l'esterovestizione richiede, in sintesi, un *quid pluris* in termini di:

- assenza di radicamento della direzione operativa (*i.e.*, dell'impulso imprenditoriale) nel territorio dello Stato ove la società partecipata è localizzata; e/o
- avocazione (usurpazione) alla controllante delle funzioni operative in precedenza assegnate, nell'economia del gruppo d'impresе, alla partecipata;
- compressione forzosa da parte della controllante di prerogative sovrane della società partecipata.

Ne deriva che, per poter ipotizzare fenomeni di «*esterovestizione*» di società partecipate localizzate all'estero, occorre verificare nei fatti la sussistenza di un rapporto di dominazione, in forza del quale la controllante, mediante trasferimento (*rectius*, usurpazione) dell'impulso imprenditoriale, rende «*acefala*» la consociata, la quale, consapevolmente privata di prerogative sovrane e stabilmente oggetto di asservimento, rinuncia a decidere sulla propria operatività.

D.M. 4 settembre 1996

Preambolo

IL MINISTRO DELLE FINANZE

Visto l'art. 3, comma 168, della legge 28-12-1995, n. 549;

Visto il decreto legislativo 1-4-1996, n. 239, recante modificazioni al regime fiscale degli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati;

Visto, in particolare, l'art. 6, comma 1, del citato decreto legislativo n. 239 del 1996, il quale stabilisce la non applicazione dell'imposta sostitutiva sugli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati, percepiti da soggetti residenti in Stati con i quali siano in vigore convenzioni per evitare la doppia imposizione sul reddito stipulate dalla Repubblica italiana, che consentono l'acquisizione delle informazioni necessarie ad accertare la sussistenza dei requisiti da parte degli aventi diritto;

Visto l'art. 11, comma 4, lettera c), del menzionato decreto legislativo n. 239 del 1996, il quale prevede che con decreto del Ministro delle finanze viene stabilito l'elenco dei predetti Stati;

Ritenuto che, ai fini della applicazione dell'art. 6, comma 1, del citato decreto legislativo n. 239 del 1996, devono essere presi in considerazione gli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni, ai sensi delle rispettive convenzioni per evitare la doppia imposizione sul reddito in vigore con la Repubblica italiana;

Decreta:

Art. 1

(Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, D.M. 27 luglio 2010, in vigore dal 19 agosto 2010)

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni indicate nell'art. 6, comma 1, del decreto legislativo 1 aprile 1996, n. 239, gli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni, sono i seguenti:

- 1) Algeria;
- 2) Argentina;
- 3) Armenia [1];
- 4) Australia;
- 5) Austria;
- 6) Azerbaijan;
- 7) Belgio;
- 8) Bielorussia;
- 9) Brasile;
- 10) Bulgaria;
- 11) Canada;
- 12) Cina;
- 13) Corea del Sud;
- 14) Costa d'Avorio;
- 15) Croazia;
- 16) Danimarca;
- 17) Ecuador;
- 18) Egitto;
- 19) Federazione Russa;
- 20) Filippine;
- 21) Finlandia;
- 22) Francia;

- 23) Georgia [1];
24) Germania;
25) Giappone;
26) Grecia;
27) India;
28) Indonesia;
29) Irlanda;
30) Jugoslavia;
31) Kazakistan;
32) Kirghistan [1];
33) Kuwait;
34) Lussemburgo;
35) Macedonia;
36) Malta;
37) Marocco;
38) Mauritius;
39) Messico;
40) Norvegia;
41) Nuova Zelanda;
42) Paesi Bassi;
43) Pakistan;
44) Polonia;
45) Portogallo;
46) Regno Unito;
47) Repubblica Ceca;
48) Repubblica Slovacca;
49) Romania;
50) Singapore;
51) Slovenia;
- 52) Spagna;
53) Sri Lanka;
54) Stati Uniti;
55) Svezia;
56) Tadjikistan [1];
57) Tanzania;
58) Thailandia;
59) Trinidad e Tobago;
60) Tunisia;
61) Turchia;
62) Turkmenistan [1];
63) Ucraina;
64) Ungheria;
65) Uzbekistan [1];
66) Venezuela;
67) Zambia;
Emirati Arabi Uniti [2]
Israele [3]
Sud Africa [4]
Vietnam [4]
Lituania [5]
Albania [6]
Bangladesh [6]
Estonia [6]
Cipro [7]
Lettonia [7]

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

NOTE

1) Lo Stato riportato in corsivo è stato eliminato da questo elenco dall' articolo 1, D.M. 14 dicembre 2000 pubblicato nella G.U. n. 19 del 24 gennaio 2001.

2) Lo Stato riportato in corsivo è stato aggiunto dall'art. 1, D.M. 25 marzo 1998, pubblicato nella G.U. n. 88 del 16 aprile 1998.

3) Lo Stato riportato in corsivo è stato aggiunto dall'art. 1, D.M. 16 dicembre 1998, pubblicato nella G.U. n. 25 del 1° febbraio 1998.

4) Lo Stato riportato in corsivo è stato aggiunto dall'art. 1, D.M. 17 giugno 1999, pubblicato nella G.U. n. 174 del 27 luglio 1999.

5) Lo Stato riportato in corsivo è stato aggiunto dall'art. 1, D.M. 20 dicembre 1999, pubblicato nella G.U. n. 38 del 16 febbraio 2000.

6) Lo Stato riportato in corsivo è stato aggiunto dall'art. 1, D.M. 5 ottobre 2000, pubblicato nella G.U. n. 249 del 24 ottobre 2000.

7) Lo Stato riportato in corsivo è stato aggiunto dall'art. 1, D.M. 27 luglio 2010 .

D.M. 4 maggio 1999

Preambolo

IL MINISTRO DELLE FINANZE

Visto l'art. 10 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, recante disposizioni in materia di persone fisiche residenti in territori esteri aventi un regime fiscale privilegiato;

Visto in particolare il comma 1 del predetto art. 10 che ha aggiunto all' art. 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il comma 2-bis in base al quale si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, da individuarsi con decreto del Ministro delle finanze;

Tenuto conto che, ai fini dell'applicazione dell' art. 2, comma 2-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono essere individuati gli Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato con riferimento all'imposizione delle persone fisiche;

Ritenuta la necessità di provvedere al riguardo;

Visto il proprio decreto del 28 dicembre 1998 con il quale è stato costituito un gruppo di lavoro avente il compito di individuare, tra l'altro, gli Stati o territori da includere nel decreto del Ministro delle finanze di cui al citato art. 2, comma 2-bis;

Tenuto conto della relazione presentata dal gruppo di lavoro in data 19 marzo 1999, concernente i criteri utilizzabili per l'individuazione degli Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato ai fini della tassazione del reddito delle persone fisiche;

Considerato che la lista degli Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato ai fini della tassazione del reddito delle persone fisiche è comunque suscettibile di modifiche ed integrazioni sulla base della eventuale acquisizione di ulteriori elementi conoscitivi sulla legislazione fiscale degli Stati esteri;

Decreta:

Art. 1

(Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 2, comma 1, D.M.. 27 luglio 2010, in vigore dal 19 agosto 2010)

Si considerano fiscalmente privilegiati, ai fini dell'applicazione dell' art. 2, comma 2-bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i seguenti Stati e territori:

Alderney (Aurigny);

Andorra (Principat d'Andorra);

Anguilla;

Antigua e Barbuda (Antigua and Barbuda);

Antille Olandesi (Nederlandse Antillen);

Aruba;

Bahama (Bahamas);

Bahrein (Dawlat al-Bahrain);

Barbados;

Belize;

Bermuda;

Brunei (Negara Brunei Darussalam);

Costa Rica (Repubblica de Costa Rica);

Dominica;

Emirati Arabi Uniti (Al-Imarat al-'Arabiya al Muttahida);

Ecuador (Repubblica del Ecuador);

Filippine (Pilipinas);

Gibilterra (Dominion of Gibraltar);	Saint Kitts e Nevis (Federation of Saint Kitts and Nevis);
Gibuti (Djibouti);	Saint Lucia;
Grenada;	Saint Vincent e Grenadine (Saint Vincent and the Grenadines);
Guernsey (Bailiwick of Guernsey);	Svizzera (Confederazione Svizzera);
Hong Kong (Xianggang);	Taiwan (Chunghua MinKuo);
Isola di Man (Isle of Man);	Tonga (Pule'anga Tonga);
Isole Cayman (The Cayman Islands);	Turks e Caicos (The Turks and Caicos Islands);
Isole Cook;	Tuvalu (The Tuvalu Islands);
Isole Marshall (Republic of the Marshall Islands);	Uruguay (Republica Oriental del Uruguay);
Isole Vergini Britanniche (British Virgin Islands);	Vanuatu (Republic of Vanuatu);
Jersey;	Samoa (Independent State of Samoa).
Libano (Al-Jumhuriya al Lubnaniya);	
Liberia (Republic of Liberia);	
Liechtenstein (Furstentum Liechtenstein);	
Macao (Macau);	
Malaysia (Persekutuan Tanah Malaysia);	
Maldiva (Divehi);	
Maurizio (Republic of Mauritius);	
Monserrat;	
Nauru (Republic of Nauru);	
Niue;	
Oman (Saltanat 'Oman);	
Panama (Republica de Panamá);	
Polinesia Francese (Polynesie Francaise);	
Monaco (Principauté de Monaco);	
San Marino (Repubblica di San Marino);	
Sark (Sercq);	
Seicelle (Republic of Seychelles);	
Singapore (Republic of Singapore);	

D.L. 25 marzo 2010, n. 40, conv. in legge 22 maggio 2010, n. 73

Art. 1 *Disposizioni in materia di contrasto alle frodi fiscali e finanziarie internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti «caroselli» e «cartiere»*

1. Per contrastare l'evasione fiscale operata nella forma dei cosiddetti «caroselli» e «cartiere», anche in applicazione delle nuove regole europee sulla fatturazione elettronica, i soggetti passivi all'imposta sul valore aggiunto comunicano telematicamente all'Agenzia delle entrate, secondo modalità e termini definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list di cui al decreto del Ministro delle finanze in data 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 107 del 10 maggio 1999 e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 273 del 23 novembre 2001 (3).

2. Il Ministro dell'economia e delle finanze può escludere, con proprio decreto di natura non regolamentare, l'obbligo di cui al comma 1 nei riguardi di Paesi di cui al medesimo comma, ovvero di settori di attività svolte negli stessi Paesi; con lo stesso decreto, al fine di prevenire fenomeni a particolare rischio di frode fiscale, l'obbligo può essere inoltre esteso anche a Paesi cosiddetti non black list, nonché a specifici settori di attività e a particolari tipologie di soggetti (4).

3. Per l'omissione delle comunicazioni di cui al comma 1, ovvero per la loro effettuazione con dati incompleti o non veritieri si applica, elevata al doppio, la sanzione di cui all'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Nella stessa logica non si applica l'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni. (1)

4. Ai fini del contrasto degli illeciti fiscali internazionali e ai fini della tutela del diritto di credito dei soggetti

residenti, con decorrenza dal 1° maggio 2010, anche la comunicazione relativa alle deliberazioni di modifica degli atti costitutivi per trasferimento all'estero della sede sociale delle società nonché tutte le comunicazioni relative alle altre operazioni straordinarie, quali conferimenti d'azienda, fusioni e scissioni societarie, sono obbligatorie, da parte dei soggetti tenuti, mediante la comunicazione unica di cui all'articolo 9 del decreto-legge 31 gennaio 2007, n. 7, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 2007, n. 40, nei confronti degli Uffici del Registro imprese delle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, dell'Agenzia delle entrate, dell'Istituto nazionale per la previdenza sociale e dell'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro. (1)

5. Per gli stessi fini di cui ai commi da 1 a 4, le disposizioni contenute negli articoli 15 e 17 della legge 26 luglio 1984, n. 413, e nell'articolo 156, comma 9, del codice della navigazione, si applicano anche all'Istituto di previdenza per il settore marittimo (IPSEMA) e all'Agenzia delle entrate. Con riferimento a quest'ultima il previo accertamento di cui all'articolo 15 della legge 26 luglio 1984, n. 413, deve intendersi riferito all'assenza di carichi pendenti risultanti dall'Anagrafe tributaria concernenti violazioni degli obblighi relativi ai tributi dalla stessa amministrati, ovvero alla prestazione, per l'intero ammontare di detti carichi, di idonea garanzia, mediante fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito o polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione, fino alla data in cui le violazioni stesse siano definitivamente accertate. I crediti per i premi dovuti all'IPSEMA di cui all'articolo 2778, primo comma, numero 8), del codice civile sono collocati, per l'intero ammontare, tra quelli indicati al numero 1) del primo comma del medesimo articolo.

6. Al fine di contrastare fenomeni di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta e per accelerare le procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta agevolativi la cui fruizione è autorizzata da amministrazioni ed enti pubblici, anche territoriali, l'Agenzia delle entrate trasmette a tali amministrazioni ed enti, tenuti al detto recupero, entro i termini e secondo le mo-

dalità telematiche stabiliti con provvedimenti dirigenziali generali adottati d'intesa, i dati relativi ai predetti crediti utilizzati in diminuzione delle imposte dovute, nonché ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Le somme recuperate sono riversate all'entrata del bilancio dello Stato e restano acquisite all'erario. Resta ferma l'alimentazione della contabilità speciale n. 1778 «Agenzia delle entrate-fondi di bilancio» da parte delle amministrazioni e degli enti pubblici gestori dei crediti d'imposta, sulla base degli stanziamenti previsti a legislazione vigente per le compensazioni esercitate dai contribuenti ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, attraverso i codici tributo appositamente istituiti.

6-bis. Fatta salva la disciplina vigente in materia di indebiti relativi a prestazioni previdenziali e assistenziali, il recupero coattivo delle somme indebitamente erogate dall'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS) nonché dei crediti vantati dall'Istituto medesimo ai sensi dell'articolo 4, comma 12, della legge 30 dicembre 1991, n. 412, e riconosciuti ai sensi dell'articolo 6, comma 26, del decreto-legge 30 dicembre 1987, n. 536, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 febbraio 1988, n. 48, è effettuato mediante ruoli ai sensi e con le modalità previste dal decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. (2)

6-ter. L'INPS provvede a determinare i criteri, i termini e le modalità di gestione delle somme e dei crediti di cui al comma 6-bis nelle fasi antecedenti l'iscrizione a ruolo. (2)

6-quater. All'articolo 3, comma 25-bis, primo periodo, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, dopo le parole: «l'attività di riscossione» sono inserite le seguenti: «, spontanea e coattiva,». (2)

6-quinquies. Il comma 6 dell'articolo 3 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, è abrogato con effetto dal 1° gennaio 2011. (2)

NOTE

1) Comma così modificato dalla legge di conversione 22 maggio 2010, n. 73.

2) Comma aggiunto dalla legge di conversione 22 maggio 2010, n. 73.

3) In attuazione di quanto disposto dal presente comma vedi il D.M. 30 marzo 2010. Vedi, anche, il D.M. 5 agosto 2010.

4) In attuazione di quanto disposto dal presente comma vedi il D.M. 5 agosto 2010.

Circolare Agenzia Entr. Dir. Centr. Normativa

28 ottobre 2010, n. 54/E

Operazioni con Paesi Black list

Soggetti passivi IVA. Violazioni concernenti le comunicazioni black list. Sanzioni. Sanatoria. Invio della comunicazione integrativa.

OGGETTO: Comunicazione da parte dei soggetti passivi IVA dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici black list - Art. 1 del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, convertito dalla legge 22 maggio 2010, n. 73 - Chiarimenti in merito ad eventuali violazioni commesse in sede di prima applicazione del nuovo adempimento.

Come noto, l'art. 1 del D.L. 25 marzo 2010, n. 40 - convertito dalla legge 22 maggio 2010, n. 73 - rubricato "Disposizioni in materia di contrasto alle frodi fiscali e finanziarie internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti 'caroselli' e 'cartiere'. ", (in seguito, "decreto-legge") ha introdotto, per i soggetti passivi IVA, l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata di cui al D.M. 4 maggio 1999 e al D.M. 21 novembre 2001 (Paesi black list).

In particolare, dette operazioni devono essere indicate in apposito modello - approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 maggio 2010 - da trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate.

In attuazione della citata disposizione, il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 30 marzo 2010 ha stabilito le modalità e i termini per l'effettuazione della comunicazione avente ad oggetto le operazioni realizzate a partire dal 1° luglio 2010.

Il successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 5 agosto 2010 ha specificato l'ambito soggettivo e oggettivo dell'obbligo di comunicazione in relazione a specifici settori di attività nonché a particolari tipologie di soggetti, sulla base della delega recata dell'art. 1 del richiamato D.L. 25 marzo 2010, n. 40.

Il medesimo decreto ha disposto, altresì, il differimento al 2 novembre 2010 dei termini per la presentazione degli elenchi mensili relativi ai periodi di luglio e agosto.

Con circolare 21 ottobre 2010, n. 53/E, la scrivente ha fornito chiarimenti destinati a consentire agli operatori di ottemperare correttamente all'obbligo di comunicazione.

Tenuto conto del carattere di novità dell'adempimento in esame ed in considerazione delle difficoltà che gli operatori si trovano verosimilmente a gestire per l'individuazione dei dati rilevanti ai fini in esame, è ragionevole ritenere che, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, i soggetti interessati possano incorrere in errori nella compilazione del modello di comunicazione.

Pertanto, sussistendo "obiettive condizioni di incertezza", in aderenza all'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 - recante disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente - l'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo, non applicherà sanzioni in caso di eventuali violazioni concernenti la compilazione dei modelli di comunicazione relativi:

- al trimestre luglio/settembre 2010, per i soggetti tenuti a presentare il modello con periodicità trimestrale;
- ai mesi da luglio a novembre 2010, per i soggetti tenuti a presentare il modello con periodicità mensile.

Ciò a condizione che i contribuenti provvedano a sanare eventuali violazioni, inviando, entro il 31 gennaio 2011, i modelli di comunicazione integrativa.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

Rassegna di giurisprudenza

a cura di Roberto Lunelli

A. QUESTIONI GENERALI

1. Corte di Cassazione, 04/08/2010, n. 18055

“In tema di definizione agevolata delle liti fiscali pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione ed alla Commissione Tributaria Centrale, prevista dall’art. 3, comma 2-bis del D.L. 40/2010, convertito con modificazione nella L. 73/2010, vanno sottoposte alla Corte di Giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

- 1) *Se il principio del contrasto all’abuso del diritto in materia fiscale, così come definito nelle sentenze in cause C-255/02 e C-425/06, Halifax e Part service, costituisca un principio fondamentale del diritto comunitario soltanto in materia di imposte armonizzate e nelle materie regolate da norme di diritto comunitario secondario, ovvero si estenda, quale ipotesi di abuso di libertà fondamentali, alle materie di imposte non armonizzate, quali le imposte dirette, quando l’imposizione ha per oggetto fatti economici transnazionali, quale l’acquisto di diritti, di godimento da parte di una società su azioni di altra società avente sede in altro Stato membro o in uno Stato terzo;*
- 2) *A prescindere dalla risposta al precedente quesito, se sussista un interesse di rilevanza comunitaria alla previsione, da parte degli Stati membri, di adeguati strumenti di contrasto all’elusione fiscale in materia di imposte non armonizzate; se a tale interesse osti una non applicazione – nell’ambito di una misura di condono – del principio dell’abuso del diritto riconosciuto anche come regola del diritto nazionale e se in tal caso ricorra una violazione dei principi ricavabili dall’art. 4, comma 3, del Trattato sull’Unione Europea;*
- 3) *Se dai principi che governano il mercato unico possa ricavarsi un divieto di prevedere, oltre a misure straordinarie di rinuncia totale alla pretesa tributaria, una misura straordinaria di definizione di controversie tributarie, la cui applicazione è limitata nel tempo ed è condizionata al pagamento di una sola parte dell’imposta dovuta, notevolmente inferiore alla stessa;*
- 4) *Se il principio di non discriminazione e la disciplina in materia di aiuti di Stato ostino al regime di definizione delle controversie fiscali di cui si tratta nella presente causa;*
- 5) *Se il principio di effettività dell’applicazione del diritto comunitario osti ad una disciplina processuale straordinaria e limitata nel tempo, che sottrae il controllo di legittimità (e in particolare quello su una corretta in-*

terpretazione ed applicazione del diritto comunitario) al giudice di vertice, cui incombe l’obbligo di rimettere questioni pregiudiziali di validità e di interpretazione alla Corte di Giustizia dell’Unione Europea.

B. ATTIVITÀ di VERIFICA e CONTROLLO

1. Corte di Cassazione, 30/05/2008, n. 14516

“Nelle azioni giudiziarie è ammessa la produzione integrale della documentazione OLAF (Ufficio europeo per la lotta alla frode) sulla quale si basa l’avviso di accertamento relativo al recupero di diritto doganali, dato che l’art. 45 del Reg. CE 515/97, nonostante imponga il vincolo di riservatezza su tali documenti, consente che le informazioni ivi contenute possano essere utilizzate nei procedimenti giudiziari”. (cfr. art. 7, L. 212/2000)

2. C.G.C.E., 11/06/2009, C-155/08 e C157/08

“Gli artt. 49CE e 56CE devono essere interpretati nel senso che non ostano all’applicazione da parte di uno Stato membro, qualora fondi derivanti dal risparmio e i redditi che se ne ricavano siano occultati alle autorità tributarie di tale Stato membro e qualora questa ultime autorità non dispongano di alcun indizio in merito alla loro esistenza tale da consentire l’avvio di un’indagine, di un termine di rettificazione fiscale più lungo nel caso in cui tali beni siano detenuti in un altro Stato membro rispetto al caso in cui tali beni siano detenuti nel primo Stato membro. La circostanza che tale altro Stato membro applichi il segreto bancario non è rilevante in proposito.

È vero che una simile disciplina rappresenta una restrizione sia della libera prestazione di servizi sia della libera circolazione dei capitali ...

Tuttavia, detta restrizione può essere giustificata dalla necessità di garantire l’efficacia dei controlli fiscali nonché la lotta all’evasione fiscale, purché sia rispettato il principio di proporzionalità, nel senso che deve essere idonea a garantire la realizzazione dell’obiettivo che essa persegue e che non deve andare oltre quanto necessario per conseguirlo.

In una situazione in cui elementi che sono imponibili in uno Stato membro e che sono situati in un altro Stato membro siano stati occultati alle autorità tributarie del primo Stato membro e dette autorità non dispongano di alcun indizio relativo all’esistenza di tali elementi che consenta l’av-

vio di un'indagine, il fatto di sottoporre elementi imponibili occultati al fisco ad un termine di rettifica fiscale prolungato non va oltre quanto necessario per garantire l'efficacia dei controlli fiscali e per contrastare l'evasione fiscale.

Inoltre, la scelta di uno Stato membro di limitare detto termine e di definire tale limite in funzione del termine applicabile per le azioni penali aventi ad oggetto il reato di evasione fiscale non appare sproporzionata ... né si potrà contestare il fatto di limitare l'ambito di applicazione del termine di rettifica, più ampio nel caso di elementi imponibili di cui le autorità tributarie non erano a conoscenza, agli elementi imponibili che non sono situati sul suo territorio.

Per contro, qualora le autorità tributarie di uno Stato membro abbiano avuto a disposizione indizi tali da consentire loro di rivolgersi alle autorità competenti di altri Stati membri, facendo ricorso alla **reciproca assistenza prevista dalla direttiva 77/799** ovvero alla assistenza prevista da **convenzioni bilaterali**, per ottenere da queste ultime autorità le informazioni necessarie per determinare l'importo esatto dell'imposta, il semplice fatto che gli elementi imponibili di cui trattasi siano situati in un altro Stato membro **non giustifica l'applicazione generale di un termine di rettifica fiscale supplementare** che non è in alcun modo in funzione del lasso di tempo necessario per ricorrere utilmente a tali meccanismi di reciproca assistenza.

Gli artt. 49CE e 56CE ... non ostano a che ... l'ammenda inflitta in ragione dell'occultamento di tali fondi e redditi esteri sia calcolata proporzionalmente all'importo della rettifica fiscale e su tale più lungo periodo”.

3. Corte di Giustizia UE, 03/09/2009, C-2/08

“Il diritto comunitario osta all'applicazione ... di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, in una causa vertente sull'imposta sul valore aggiunto concernente annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una decisione giurisdizionale definitiva, in quanto essa impedirebbe al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta”.

4. C.G.C.E., 10/09/2009, C-97/08

“Il comportamento di una **controllata** può essere imputato alla società **controllante** quando, pur avendo una personalità giuridica distinta, tale controllata non determina in modo autonomo il proprio comportamento sul mercato, ma applica sostanzialmente le istruzioni impartite dalla società controllante, tenuto conto in particolare dei **vincoli economici, organizzativi e giuridici** che uniscono questi due soggetti giuridici. Ciò si verifica perché, in tale situazione, la società controllante e la propria controllata fanno parte di una **stessa unità economica**, e, pertanto, formano

una sola impresa, il che consente alla Commissione di emanare una decisione che infligge **ammende** nei confronti della società controllante, senza necessità di dimostrare l'implicazione personale di quest'ultima nell'infrazione.

Il comportamento della controllata sul mercato non può costituire l'unico elemento in grado di determinare la **responsabilità della società controllante**, essendo piuttosto uno dei segni dell'esistenza di un'unità economica.

Al fine di stabilire se una controllata determini in maniera autonoma il suo comportamento sul mercato, devono essere presi in considerazione tutti gli elementi pertinenti relativi ai **vincoli economici, organizzativi e giuridici** che legano tale controllata alla società controllante, i quali possono variare a seconda dei casi e non possono quindi essere elencati in modo tassativo”.

5. C.T.P. Milano, 15/12/2009, n. 367

“L'avviso di irrogazione sanzioni per omessa compilazione del modello RW, basato sull'art. 37, co. 3/600, **non è legittimo se fondato su atti di fonte e natura non autenticate, anonimi o incompleti**, cioè quando non sia dimostrato, neanche con presunzioni semplici, che il contribuente è l'effettivo possessore delle somme per interposta persona”.

6. C.T.P. Mantova, 27/05/2010, n. 137

“La direttiva n. 77/799/CEE prevede che le **modalità acquisitive delle informazioni oggetto di scambio** sui cittadini residenti in Paesi CE debbano uniformarsi alla legislazione vigente nello Stato in cui il contribuente ha la residenza, anche per quanto attiene ai diritti soggettivi ed agli interessi legittimi, con il conseguente **obbligo dello Stato contraente di informare il proprio cittadino** qualora vengano richieste informazioni che lo riguardano. Appaiono, pertanto, illegittimi gli avvisi di accertamento che non contengano **in allegato** la documentazione avente ad oggetto le modalità con le quali l'Amministrazione finanziaria ha acquisito le informazioni”. (cfr. art. 7, L. 212/2000)

7. Corte di Cassazione, 21/07/2010, n. 17051 e 17052

“In tema di **monitoraggio fiscale**, anche i soggetti non beneficiari effettivi dei trasferimenti devono ritenersi destinatari dell'obbligo- previsto dall'art. 4 del D.L. 167/1990 - delle sanzioni derivanti dalla violazione dello stesso, comminate dal successivo art. 5, di indicare nella propria **dichiarazione dei redditi**, gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria che detengono al termine del periodo di imposta tutte le volte che tali soggetti abbiano la disponibilità e/o comunque la possibilità di movimentazione di detti investimenti e/o attività quale soggetto avente la **disponibilità di fatto** di somme di denaro, anche se non proprie, ma con il compito (assun-

to e/o adempiuto) di trasferirle all'effettivo beneficiario. Il controllo delle operazioni finanziarie da e verso l'estero perseguito del Legislatore può essere efficacemente ottenuto solo dando alla nozione di detenzione un significato onni-comprendivo perché anche la detenzione nell'interesse altrui costituisce idoneo strumento di occultamento (e, quindi, di sottrazione al controllo) degli investimenti e delle attività finanziarie indicati nella norma".

8. Corte di Cassazione, 08/11/2010, n. 22622

"Sono legittimi gli atti impositivi con i quali l'amministrazione tedesca notifica al contribuente residente in Italia, la maggiore imposta dovuta per attività svolta in Germania".

9. Comm. Regionale Milano, 21/12/2010, n. 238

"L'art. 6 del D.L. 167/1990 giustifica la presunzione di redditività dei capitali esteri solo per il periodo temporale in cui è stata accertata la costituzione del capitale, senza alcun effetto, anche indiretto, sui periodi precedenti, sino all'ultima annualità utile ai fini dell'accertamento".

C. COSTI BLACK LIST

1. C.T.P. Treviso, 21/06/2006, n. 99 (conforme C.T.P. Treviso, 05/07/2006, n. 77)

"Il principio generale di emendabilità della dichiarazione dei redditi deve valere in ogni ipotesi di errore del contribuente anche se è già stata constatata la violazione, dato che la preclusione prevista dalla legge relativa all'inizio di accessi, ispezioni e verifiche opera solo nel caso di ravvedimento operoso e non anche in caso di dichiarazione integrativa.

La prova che le imprese estere svolgano prevalentemente un'attività commerciale effettiva deve essere data in alternativa e non congiuntamente alla prova della veridicità oggettiva e soggettiva dell'operazione di importazione".

2. C.T.P. Reggio Emilia, 14/02/2007, n. 13

"La Società che non abbia distintamente indicato in dichiarazione i costi sostenuti per acquisti da fornitori aventi sede in Paesi a fiscalità privilegiata, come richiesta dall'art. 110 del T.U.II.RR. per consentirne la deduzione, ma abbia presentato dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998, può in tal modo sanare il suo operato anche dopo che siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche, dato che la preclusione connessa all'inizio di controlli opera solo per il ravvedimento operoso e non anche per il diverso istituto della dichiarazione integrativa.

Ai fini della fattispecie oggetto di giudizio, inoltre, non assume rilievo quanto previsto dalla legge Finanziaria

2007, che, ai commi 301, 302 e 303, dell'art. 1, ha novellato, sia l'art. 110 del T.U.II.RR., sia l'art. 8 del D.Lgs. n. 471/1997, abolendo l'indeducibilità dei costi in discussione nel caso di loro mancata separata indicazione in dichiarazione, introducendo una nuova sanzione (specifica) ed estendendo l'applicabilità della novella anche alle violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della legge. Ciò in quanto tale estensione non si applica alle violazioni, come quelle in esame, sanate con la presentazione di una dichiarazione integrativa, la quale elimina alla radice la violazione stessa".

3. C.T.P. Modena, 09/08/2007, n. 346

"L'Ufficio ha diritto di riprendere i costi il cui sostenimento sia anche indirettamente finalizzato a realizzare lo spostamento di materia imponibile dall'Italia ad un Paese a fiscalità privilegiata, cioè quando si persegue una finalità antielusiva. Le spese di trasporto, tramite un vettore terzo, di merci da un Paese «black list» (Paese della Società fornitrice delle merci) non rientrano tra le spese indeducibili di cui all'art. 76, comma 7-bis e 7-ter (ora art. 110, comma 10), del T.U.II.RR. anche qualora (come nel caso deciso) le spese di trasporto siano state corrisposte al vettore dalla Società estera fornitrice delle merci per conto dell'impresa italiana in quanto elemento non rilevante ai fini della disamina dell'esistenza dell'intento elusivo".

4. C.T.P. Firenze, 21/09/2007, n. 143

"La violazione relativa alla mancanza della specifica indicazione in dichiarazione dei costi da black list non ha natura sostanziale e quindi si applica, così come disposto dall'art. 1, 303° comma della L. 27 dicembre 2006, n. 296, solo la sanzione di cui all'art. 8, 1° comma, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

La nuova disciplina si applica a partire dall'1 gennaio 2007; tuttavia, resta ferma la sanzione compresa tra 258 e 2.065 euro, applicabile quando «non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli». Pertanto, laddove l'ufficio non contesti la veridicità della transazione e la sussistenza dell'esercizio di una concreta ed effettiva attività economica da parte del soggetto estero, ne consegue che l'errore o l'omissione ha solo natura formale, non sussistendo alcun danno per l'erario e quindi si rende applicabile il suddetto art. 8, 1° comma, del D.Lgs. n. 471 del 1997".

5. C.T.R. Piemonte, 14/05/2008, n. 15/14/08

"La mancata indicazione separata in Unico dei costi per le operazioni intrattenute con imprese residenti in territori a fiscalità privilegiata comporta l'indeducibilità dei costi medesimi.

Il contribuente, comunque, può emendare la dichiarazione per correggere detta mancanza purché non in costanza di ispezioni, verifiche ed altre attività di accertamento.

Al contribuente deve essere applicata una sia la sanzione legata all'indeducibilità dei costi (misura prevista anche prima del 2007) che quella pari al 10% prevista, con l'entrata in vigore del nuovo regime dettato dalla Finanziaria 2007".

6. C.T.P. Ravenna, 19/05/2008, n. 4

"In tema di costi relativi a rapporti con imprese residenti in paradisi fiscali, nel caso in cui il contribuente fornisca la prova dello svolgimento di una effettiva attività commerciale da parte del soggetto residente in un paese black list, ovvero che l'operazione posta in essere risponda ad un effettivo interesse economico e che abbia avuto concreta esecuzione, alla omessa separata indicazione in dichiarazione dei costi, concretizzatisi prima del 1 gennaio 2007, si applica la sola sanzione amministrativa in misura fissa prevista dall'art. 8, comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471".

7. C.T.P. Treviso, 22/09/2009, n. 81

"È legittima la ripresa fiscale in merito ai costi sostenuti nelle operazioni poste in essere con soggetti economici residenti in Paesi aventi regime fiscale privilegiato laddove non sia dimostrato un apprezzabile interesse economico, particolarmente quando l'entità degli oneri non è bilanciata da risultati migliori di quelli ottenibili attraverso la comparazione con altri operatori non residenti".

8. C.T.R. Toscana, 04/12/2009, n. 91

"Per la disapplicazione della disposizione di cui all'art. 110 del D.P.R. 917/1986, la prova dell'effettivo interesse economico è a carico dell'operatore, il quale, nella comparazione dei prezzi dei beni acquistati deve fare riferimento a dati e parametri confrontabili, cioè ai prezzi praticati da Paesi non dissimili da quelli ricompresi nella black list".

9. C.T.R. Marche, 22/06/2010, n. 5

"La ratio dell'art. 110, co. 10 del D.P.R. 917/1986 è antielusiva e la prova del mancato intento elusivo deve essere fornita dal contribuente affinché sia dimostrato, alternativamente: a) che il fornitore estero svolge un'attività commerciale/economica effettiva; oppure b) che l'acquirente residente ha un effettivo interesse economico.

La prova dell'esistenza di un effettivo interesse economico qualificato non può essere limitata alla sussistenza di condizioni migliori, nella transazione, di quelli rinvenibili nel mercato italiano o in quello di Paesi a fiscalità ordinaria.

Sussiste sempre un effettivo interesse economico dell'impresa quando pone in essere un'operazione in grado di pro-

durre profitto, nell'ambito della specifica natura dell'attività esercitata, a prescindere dalla dimostrata maggiore convenienza. Un'operazione commerciale, non palesemente in perdita, se effettivamente compiuta, è più che idonea ad integrare il requisito richiesto dall'Amministrazione finanziaria".

10. C.T.R., Veneto, 16/12/2010, n. 76

"Il Legislatore ritiene che le operazioni caratterizzate dalla spendita di risorse in favore di imprese domiciliate in Stati o territori a fiscalità privilegiata non siano riconoscibili, salvo che, alternativamente il contribuente provi che 1) le imprese estere svolgano prevalentemente un'attività economica effettiva; ovvero 2) A che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico; ed inoltre 2) B che le stesse abbiano avuto concreta esecuzione. Il punto decisivo, quindi, è quello della effettività delle operazioni che deve essere verificato non in astratto ma con riferimento proprio al soggetto che ha beneficiato dei pagamenti".

11. Corte di Cassazione, 29/12/2010, n. 26298

"Sono deducibili i costi sostenuti all'estero con Paese a fiscalità privilegiata se si dimostra che le aziende degli Stati appartenenti alla black list svolgono prevalentemente attività commerciale e solo se questa è effettiva.

All'Amministrazione finanziaria, dunque, è sufficiente invocare il divieto legale di deduzione, mentre spetta al contribuente dimostrare l'esistenza delle condizioni per cui esso non sarebbe applicabile al proprio caso".

D. TASSAZIONE di ALCUNE CATEGORIE di REDDITO

1. Corte di Cassazione, 10/09/2007, n. 18973

"In base alla Convenzione tra Italia e Gran Bretagna per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, i compensi per prestazioni di artisti e sportivi sono sottoposte ad imposizione nello Stato in cui le prestazioni sono eseguite. Nel caso in cui il soggetto operi nell'ambito di una istituzione straniera, i compensi individuali percepiti dal professionista dovranno essere incorporati dal complessivo compenso che può percepire l'istituzione straniera".

2. C.G.C.E., 03/06/2010, C-487/08

"Se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione.

In mancanza di disposizioni di unificazione o di armonizzazione a livello dell'Unione, gli Stati membri riman-

gono competenti a definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri di ripartizione del loro potere impositivo al fine di eliminare le doppie imposizioni.

Come risulta dal terzo “considerando” della direttiva 90/435, quest’ultima mira ad eliminare, instaurando un regime fiscale comune, qualsiasi penalizzazione della cooperazioni tra le società di Stati membri diversi rispetto alla cooperazione tra le società di uno stesso Stato membro e a facilitare in tal modo il raggruppamento di società a livello dell’Unione.

Quanto alle partecipazioni non rientranti nell’ambito della direttiva 90/435, spetta agli Stati membri determinare se, ed in quale misura, la doppia imposizione economica o a catena degli utili distribuiti debba essere evitata e introdurre a tale effetto, in modo unilaterale o mediante convenzioni concluse con altri Stati membri, meccanismi che mirino a prevenire o ad attenuare questa doppia imposizione economica o a catena. Tuttavia, tale unico fatto non consente loro di applicare misure contrarie alle libertà di circolazione garantite dal Trattato.

Perché una normativa tributaria nazionale possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, è necessario che la differenza di trattamento riguardi situazioni che non siano oggettivamente paragonabili o sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale.

Solo nell’ipotesi in cui l’imposta trattenuta alla fonte, in applicazione della normativa nazionale, possa essere detratta dall’imposta dovuta nell’altro Stato membro per un ammontare pari alla differenza di trattamento derivante dalla normativa nazionale, la differenza di trattamento tra i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri e i dividendi distribuiti alle società residente scompare”.

3. C.G.C.E., 15/07/2004, C-315/02

“Gli artt. 73B e 73D, nn. 1 e 3 del Trattato (diventati, rispettivamente, artt. 56CE e 58, nn. 1 e 3 CE) ostano ad una normativa di uno Stato membro che consente ai soli titolari di redditi da capitale di origine nazionale di scegliere tra l’imposta a carattere liberatorio all’aliquota del 25% e l’imposta ordinaria sul reddito con applicazione di un’aliquota dimezzata, mentre prevede che i capitali originari di un altro Stato membro siano obbligatoriamente assoggettati all’imposta ordinaria sul reddito senza riduzioni di aliquota.

Siffatta normativa tributaria costituisce una restrizione vietata della libera circolazione dei capitali in quanto ha l’effetto di dissuadere i contribuenti residenti nello Stato membro considerato dall’investire i loro capitali in società aventi sede in un altro Stato membro; essa produce anche un

effetto restrittivo nei riguardi delle società stabilite in altri Stati membri in quanto crea, nei loro confronti, un ostacolo alla raccolta di capitali nello Stato membro considerato”.

4. C.G.C.E., 15/10/2009, C-35/08

“L’art. 56CE osta alla normativa di uno Stato membro relativa all’imposta sul reddito che subordina il diritto delle persone fisiche, residenti e integralmente soggette ad imposizione, di beneficiare tanto della deduzione dalla base imponibile delle perdite derivanti dalla locazione e dall’affitto di un bene immobile nell’anno del loro verificarsi quanto dall’applicazione di un ammortamento decrescente in sede di determinazione dei redditi derivanti da un tale bene alla condizione che quest’ultimo sia situato nel territorio di tale Stato membro”.

5. C.G.C.E., 10/03/2005, C-39/04

“L’art. 49CE osta ad una normativa di uno Stato membro che riservi alle sole attività di ricerca svolte nel territorio di tale Stato il beneficio di un credito di imposta per la ricerca.

Infatti, tale normativa è fondata, ancorché indirettamente, sul luogo di stabilimento del prestatore di servizi ed è quindi atta a ostacolare le attività internazionali di quest’ultimo. Essa non può essere giustificata dalla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale, di promuovere la ricerca o di garantire l’efficacia dei controlli fiscali”.

6. C.G.C.E., 04/12/2006, C-170/05

“Gli artt. 43CE e 48CE ostano ad una normativa nazionale che, in quanto fa gravare l’onere di un’imposizione sui dividendi su una società madre non residente, mentre ne dispensa quasi totalmente le società madri residenti, costituisce una restrizione discriminatoria alla libertà di stabilimento.

Gli artt. 43CE e 48CE ostano ad una normativa nazionale che preveda, solo per le società madri non residenti, un’imposizione mediante ritenuta alla fonte sui dividendi distribuiti dalle consociate residenti, quand’anche una convenzione fiscale tra lo Stato membro interessato ed un altro Stato membro, che autorizza tale ritenuta alla fonte, preveda la possibilità di imputare all’imposta dovuta in tale altro Stato l’onere sostenuto in base a tale normativa nazionale, quando una società madre versa nell’impossibilità, in quest’ultimo Stato membro, di procedere all’imputazione prevista dalla detta convenzione”.

7. C.G.C.E., 21/01/2010, C-311/08

“L’art. 43 CE, in combinato disposto con l’art. 48 CE, deve essere interpretato nel senso che esso non osta, in linea di principio, ad una normativa di uno Stato membro in forza

della quale un **beneficio straordinario** o senza contropartita viene assoggettato ad imposizione in capo alla **società residente** qualora quest'ultimo sia stato concesso ad una **società stabilita in un altro Stato membro**, nei confronti della quale tale prima società sia collegata, direttamente o indirettamente, da **vincoli d'interdipendenza**, quando invece una società residente non può essere assoggettata a imposizione su un beneficio siffatto qualora quest'ultimo sia stato concesso ad un'altra società residente, rispetto alla quale questa prima società sia collegata da tali vincoli.”

E. SEDE ed ESTEROVESTIZIONE

1. C.T.C., 10/10/1996 n. 4992

“Posto che, per l'art. 87 Tuir e per le corrispondenti disposizioni del DPR n. 598/1973, si considera residente in Italia la società che quivi ha **alternativamente la sede legale oppure la sede amministrativa oppure l'oggetto principale** della propria attività, nel caso in cui l'istitutore, unico soggetto preposto all'esercizio dell'impresa della società avente sede legale all'estero, abbia svolto la sua attività di direzione amministrativa e di gestione imprenditoriale stabilmente e continuativamente nella sua residenza in Italia, deve concludersi che è in Italia la sede amministrativa e il centro dell'attività imprenditoriale della società”.

2. Corte di Cassazione (penale), 19/04/2000, n. 1156

“La sede di una società a responsabilità limitata, come di ogni altra persona giuridica, deve essere individuata sulla base di **criteri legali**, rappresentati, in tale caso, dalla volontà espressa in proposito nell'atto costitutivo, ai sensi dell'art. 2475, comma 1, n.2), del codice civile, cui fa seguito l'omologazione da parte del Tribunale e l'iscrizione nel competente registro delle imprese.

La sede legale della società così individuata svolge, a tutti gli effetti, la funzione della residenza delle persone fisiche, ai sensi dell'art. 46, comma 1, del codice civile.

È stato inoltre costantemente affermato dalla giurisprudenza di questa Corte che la sede effettiva della società corrisponde presuntivamente a quella legale (...), salvo prova contraria dell'esistenza di una sede effettiva diversa da quella legale.

La sede effettiva, inoltre, coincide con il luogo in cui si svolgono concretamente le attività di amministrazione e di direzione dell'ente e si svolgono le assemblee dei soci (...).”

3. C.T.P. Firenze, Sez. XVI, 13/07/2007, n. 108

“Una società avente sede legale a San Marino, costituita al fine di gestire un marchio per ragioni esclusivamente o prevalentemente fiscali, deve ritenersi residente in Italia in

presenza di **indizi gravi, precisi e concordanti** circa la sussistenza, presso la sede della controllante, del luogo di direzione effettiva.”

4. C.T.P. Firenze, Sez. I, 24/09/2007, n. 75

“È da localizzare in Italia, presso la sede amministrativa della controllante, la residenza di una società holding con sede legale in Olanda la cui attività consiste esclusivamente nella gestione delle partecipazioni possedute in altre società e alla quale la controllante impartisce ordini, comandi e autorizzazioni relativi anche alla più minuta attività di amministrazione interna.”

5. C.T.P. Belluno, 14/01/2008, nn. 173 e 174

“Il fenomeno dell'interposizione fittizia del soggetto terzo, che viene fatto apparire quale soggetto percipiente il reddito rispetto a quello a cui il reddito deve essere effettivamente imputato, è fenomeno diverso da quello della c.d. <esterovestizione> della residenza fiscale che viene effettuata il più delle volte mediante la costituzione all'estero, segnatamente in Paesi che offrono migliori condizioni di convenienza fiscale, di società esclusivamente finanziarie con funzioni di holding o sub-holding di partecipazione, controllate direttamente o indirettamente da società o soggetti residenti nel nostro Paese.

Nel caso di costituzione di società commerciale all'estero, al fine di verificare l'effettiva sede della società, occorre fare riferimento alla **consistenza della struttura organizzativa propria** di cui si serve la società estera per lo svolgimento della sua attività commerciale, al **grado di autonomia** decisionale di cui gode detta società nella scelta della proprie strategie, alla natura ed alla rilevanza del contributo fornito dalla controllante italiana, all'adempimento degli **obblighi contabili e fiscali propri** della società estera e connessi alla sua attività; inoltre, ad eventuali altri elementi sintomatici”.

6. C.T.R. Firenze, 18/01/2008, n. 61

“Il luogo in cui risiede la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione di una società non assume rilevanza ai fini della individuazione della sede dell'amministrazione, ai sensi e per gli effetti dell'art. 73, co. 3, del D.P.R. 917/1986. Ma non solo; la valenza indiziaria di tale elemento non è rinvenibile neanche dal testo dell'art. 73, co. 5-bis, del Tuir che annovera la prevalenza di consiglieri di amministrazione residenti nel territorio dello Stato tra le circostanze che giustificano la **presunzione di residenza in Italia** delle società ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, c.c. nei soggetti di cui alle lett. a) e b) del comma 1 dello stesso art. 73. Inoltre, l'attività di indirizzo gestionale che la società controllante esercita sulla controllata, che costituisce la pre-

rogativa tipica del controllo societario disciplinato dall'art. 2359 c.c., non può essere confusa con l'attività rilevante ai fini dell'individuazione della sede dell'amministrazione di quest'ultima, ovvero, in altri termini, non si può configurare la collocazione della sede amministrativa di una società presso un'altra soltanto perché tra le due società vi è uno stretto collegamento che riguarda essenzialmente il coordinamento delle rispettive attività e finalità nell'ambito del medesimo gruppo imprenditoriale”.

7.C.T.R. Veneto, 29/05/2008, n. 17

“In caso di trasferimento della sede in Italia, sotto condizione dell'iscrizione nel registro delle società, il soggetto giuridico non cessa di esistere per effetto del trasferimento della sede dall'estero in Italia e, quindi, lo schema adottato non è riconducibile ad una duplice vicenda, prima estintiva e poi costitutiva, di due diverse società, ma si configura come una vicenda che lascia immutata l'identità dell'ente sociale, il quale semplicemente ha trasferito la sede da uno Stato all'altro. In tale caso, deve trovare applicazione il c.d. **principio di continuità giuridica**, secondo il quale nei trasferimenti di sede di società estere in Italia il periodo di imposta (costituito dall'esercizio sociale) non si interrompe e l'attribuzione della residenza fiscale avviene ex art. 73, co. 3, del TUIR, ossia in base alle ordinarie regole (sede nel territorio della maggioranza del periodo di imposta) ed ha effetto per tutto il periodo di imposta. La circostanza che la società abbia dovuto eseguire determinati adempimenti (iscrizione nel registro delle imprese) al fine di conformarsi alle norme dell'ordinamento italiano non inficia il dato reale e di fatto che la società non si è costituita <ex novo> in Italia, ma qui ha semplicemente trasferito la residenza”.

8. C.G.C.E., 28/06/2007, n. C-73/06

“L'art. 1, punto 1, della tredicesima direttiva 86/560, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità, va interpretato nel senso che la sede dell'attività economica di una società è il luogo ove vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale di tale società e ove sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima.

La determinazione del luogo della sede dell'attività economica di una società implica la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e, quello abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società. Possono essere presi in considerazione anche altri ele-

menti, quale il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie.

Di conseguenza, un insediamento fittizio, come quello caratterizzante una società “casella postale” o “schermo”, non può essere definito sede di una attività economica ai sensi dell'art. 1, punto 1, della tredicesima direttiva”.

9.C.G.C.E., 16/12/2008, n. C-210/06

“Allo stato attuale del diritto comunitario, gli artt. 43Ce e 48Ce devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa di uno Stato membro che impedisce ad una società costituita in forza del diritto nazionale di tale Stato membro di trasferire la propria sede in un altro Stato membro conservando al contempo il suo status di società soggetta al diritto nazionale dello Stato membro a norma della cui legislazione è stata costituita”.

10.C.T.P. Reggio Emilia, 11/08/2009, n. 197

“La sede amministrativa costituisce un criterio sostanziale per individuare la residenza della società; in tale ottica è innegabile che il ruolo della capogruppo sia anche quello, peraltro civilisticamente previsto, di svolgere attività di direzione e coordinamento nei confronti di altre società nel perimetro di consolidamento.

Ciò non può però automaticamente portare alla conclusione, evidentemente paradossale, di spostare la residenza della singola realtà. Questo, infatti, potrà invece avvenire quando tale singola realtà non eserciti autonomamente nemmeno quell'ordinaria amministrazione e gestione quotidiana che esula dall'attività di coordinamento della capofila. ...

Se la società estera alla quale viene contestata la residenza anche italiana è localizzata in un paese con il quale esiste una convenzione contro le doppie imposizioni, sovengono poi le disposizioni dettate al riguardo dalla convenzione applicabile”.

F. STABILE ORGANIZZAZIONE

1. C.T. I grado Milano 26/01/1980

“La Società non è soggetta in Italia ad imposizione fiscale, trattandosi di una semplice succursale di una società avente la propria organizzazione in Francia. La convenzione tra la Francia e l'Italia del 29-10-1958 approvata con legge n. 469 del 9-2-1963, al paragrafo 1 dell'art. 5 della convenzione stabilisce che solo quando un'impresa gestita in uno degli Stati contraenti possiede nell'altro Stato una stabile organizzazione, individuata come tale ai sensi

dell' art. 3 della convenzione, i redditi derivanti dalle operazioni effettuate dalla stabile organizzazione sono imponibili nello Stato in cui quest' ultima è stata istituita. La Società non ha stabile organizzazione in Italia ma solo uffici che si limitano all' acquisto di merci (nella specie vini da taglio provenienti dalle regioni meridionali italiane) per conto della casa madre.

Orbene l'esistenza di questi uffici impedisce che si possa parlare di stabile organizzazione come espressamente viene riconosciuto dall' art. 3, paragrafo 4, punto 3, lettera d) della citata convenzione”.

2. Corte di Cassazione, 27/11/1987, n.8815 (Conforme 27/11/1987 n. 8820)

“La possibilità di configurare una stabile organizzazione nell' acquisto e nel possesso di immobili in Italia [...] deve escludersi, infatti, quando il possesso si esaurisca nella mera gestione dell' immobile (come accade, ad esempio, se l'acquisto realizzi unicamente un investimento di capitale), ma non quando l'immobile sia strumentale all'esercizio di un'attività d'impresa ovvero costituisca esso stesso l'oggetto di un'attività di impresa, come accade, ad esempio, nelle ipotesi in cui un suolo venga acquistato per lottizzarlo e rivenderlo ovvero, in generale, per lucrare la differenza di plusvalori attraverso la rivendita. Il requisito va allora ritenuto esistente non già per il possesso del bene immobile - che di per sé può assumere rilievo solo ai fini dell' elemento della stabilità dell'installazione in Italia - bensì in relazione all' attività che si svolge avendo la disponibilità dell'immobile, che vale ad individuare l'esistenza di una stabile organizzazione o perché di essa l'immobile costituisce uno degli elementi (ad es., sede di un' attività commerciale) o perché essa è necessariamente implicata dall' attività che ha ad oggetto l' immobile.

[..] L'attività cui si dedica la stabile organizzazione può essere secondaria o strumentale rispetto a quella dell' ente estero e lo scopo può anche non essere economico; così come non si richiede che la struttura organizzativa sia di per sé produttiva di reddito ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile. Autonomia che normalmente hanno, invece, le succursali o sedi secondarie, previste dall' art. 2506, Codice civile, le quali, però, costituiscono soltanto una species tipica di stabile organizzazione, che si riscontra, invece, in tutte le fattispecie aventi le caratteristiche suddette, come risulta, del resto, dall' art. 82 TU n. 645 del 1958, che - ai fini dell' imposta di ricchezza mobile - distingue appunto le “succursali” dalle “altre stabili organizzazioni” (pur accomunandole nella medesima disciplina)”.

3. C.T. I grado Verona, 28/02/1996, n. 64

“Per quanto attiene poi alla definizione di stabile organizzazione va detto che la dottrina e la giurisprudenza pre-

valente l' identificano in un quid facti che deve essere riscontrato caso per caso, esaminando la struttura, il personale ed i beni con cui l' impresa non residente esercita l' attività in Italia.

Si deve trattare, quindi, di personale e di strutture che il soggetto estero crei in Italia in modo da potere esercitare stabilmente in Italia una certa propria attività. Ed anche in questo caso deve escludersi che ricorrano queste condizioni.”

4. C.G.C.E., 20/02/1997, n. C-260/95

29 “[...] l' art. 26, n. 2, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, qualora un organizzatore di viaggi turistici la cui sede e' situata in uno Stato membro fornisca a viaggiatori prestazioni di servizi tramite una società che opera in qualità di agente in un altro Stato membro, tali prestazioni sono soggette all' IVA. in quest' ultimo Stato, se tale società, che agisce come semplice ausiliaria dell' organizzatore, dispone dei mezzi umani e tecnici che caratterizzano un centro di attività stabile”.

5. C.G.C.E., 15/05/1997, n. C-250/95

“L'art. 52 del Trattato Ce non osta a che uno Stato membro subordini il riporto delle perdite precedenti, chiesto da un contribuente che ha una succursale nel suo territorio, ma non vi ha stabilito la propria residenza, a condizione che le perdite abbiano un rapporto economico con i redditi ottenuti dal contribuente nello Stato stesso purché ai contribuenti residenti non sia riservato un trattamento più favorevole. Per contro, esso osta a che il riporto delle perdite sia subordinato alla condizione che, durante l'esercizio nel corso del quale le perdite sono state subite, il contribuente abbia tenuto e conservato nel detto Stato, relativamente alle attività ivi esercitate, una contabilità conforme alle norme nazionali in materia. Lo Stato membro può tuttavia esigere che il contribuente dimostri in modo chiaro e preciso che l'importo delle perdite che asserisce di aver subito corrisponde, secondo le norme nazionali in materia di calcolo dei redditi, all'importo delle perdite da esso effettivamente subite in tale Stato”.

6. C.G.C.E., Sez. VI, 17/07/1997, n. C-190/95

“L'art. 9, n. 1 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che una società di leasing stabilita in uno Stato membro non effettua le sue prestazioni di servizio a partire da un centro di attività stabile situato in un altro Stato membro qualora, in quest'ultimo Stato, essa conceda in affitto a clienti ivi stabiliti autovetture private in base a

contratti di leasing, i suoi clienti abbiano preso contatto con essa tramite intermediari indipendenti stabiliti in questo stesso Stato membro e abbiano direttamente ricercato le autovetture di loro scelta presso concessionari stabiliti in tale Stato, essa abbia acquistato le autovetture in questo Stato, nel quale sono immatricolate, e le abbia concesse in affitto ai suoi clienti mediante contratti di leasing redatti e sottoscritti nella propria sede, i clienti assumano a proprio carico le spese di manutenzione e versino in questo Stato la tassa di circolazione, e tuttavia essa non disponga in questo Stato né di uffici né di depositi di autovetture.”

7. C.G.C.E., 07/05/1998, n. C-390/96

29. “[...] la nozione di “centro di attività stabile” di cui all’art. 9, n. 1, della sesta direttiva deve essere interpretata nel senso che un’impresa stabilita in uno Stato membro, che concede in locazione o in leasing un certo numero di autoveicoli a clienti stabiliti in un altro Stato membro, non dispone, per il solo fatto di tale concessione in locazione, di un centro di attività stabile nell’altro Stato membro”.

8. C.T.P. Milano, 25/03/1999, n. 512

“Non costituisce prova dell’esistenza di una stabile organizzazione in Italia di una società non residente la partecipazione totalitaria nel capitale di una società residente in Italia.

Una società residente in Italia controllata da una società residente in Svizzera può essere considerata stabile organizzazione di quest’ultima ove venga dimostrato che la società controllata non abbia carattere indipendente e disponga di poteri esercitati abitualmente che le permettano di concludere contratti a nome della società controllante ovvero individuando una struttura operativa che svolga un’attività e che disponga di beni strumentali, di personale e di una sede”.

9. C.T.C., 01/02/2001, n. 765

“L’entità delle spese sostenute, la durata delle lavorazioni e la posizione di esecutività della società incaricata nel territorio italiano di seguire le lavorazioni stesse, [...], sulla base di un contratto di mandato, inducono fondatamente a identificare la stabile organizzazione nel territorio dello Stato italiano [...]”.

10. Corte di Cassazione 07/03/2002, n. 3367 (Conforme 07/03/2002, n. 3368)

“Per quanto concerne la nozione di stabile organizzazione ai fini IVA l’utilizzazione dei modelli indicati nel catalogo contenuto nell’art. 5 del Modello OCSE non può avvenire sic et simpliciter, poiché la normativa convenzionale – in assenza di una specifica competenza normativa degli

organi comunitari in base all’art. 293 (ex 220), secondo punto, Trattato CE – ha lo scopo di limitare reciprocamente la potestà impositiva diretta dei due Stati contraenti, mentre in materia di IVA, invece, esiste una disciplina europea uniforme, contenuta fondamentalmente nella Sesta Direttiva del Consiglio 77/388/CEE e sue successive modificazioni, recante diverse norme che sono incondizionate e sufficientemente precise, e pertanto direttamente applicabili negli ordinamenti interni.

L’art. 9, n. 1, della Sesta Direttiva del Consiglio 77/388/CEE e sue successive modificazioni, fa riferimento non al concetto di stabile organizzazione, ma a quello di <centro di attività stabile>, il quale richiede l’impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la presenza di impianti (quali macchine di distribuzione automatica o oleodotti) nel territorio in cui l’operazione è compiuta e ne deriva, quindi, che le norme nazionali che impiegano la nozione di stabile organizzazione in materia di IVA devono essere sottoposte ad interpretazione adeguatrice alla luce di quella prevista dal citato art. 9, n. 1, della predetta Direttiva, dal che discende, inoltre, che nel campo dell’applicazione dell’IVA non è utilizzabile la nozione di stabile organizzazione personale, prevista dall’art. 5, paragrafo 5, del Modello OCSE..

Una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima, ai fini IVA, di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguenti una strategia unitaria, in quanto una società è una struttura complessa e certamente in possesso dei requisiti previsti dall’art. 9, n. 1, della Sesta Direttiva del Consiglio 77/388/CEE e sue successive modificazioni, e d’altra parte non si può dubitare della attribuibilità del ruolo di stabile organizzazione ad una società fornita di personalità giuridica: in tali casi la ricostruzione dell’attività posta in essere dalla società nazionale, al fine di accertare se si tratti o meno di attività ausiliaria o preparatoria, deve essere unitaria e riferita al programma del gruppo societario unitariamente considerato.

Deve escludersi che la nozione di stabile organizzazione delineata dal Modello OCSE opportunamente integrata, ai fini dell’applicazione dell’IVA, con quella, più restrittiva, prevista dall’ordinamento comunitario, debba identificarsi con quella di autonoma unità produttiva o unità aziendale di servizio, non essendo tale nozione – ancora più restrittiva di quella comunitaria – fondata su alcun decisivo argomento testuale o sistematico e, inoltre, deve escludersi che la struttura organizzativa in questione debba necessariamente essere di per sé produttiva di reddito ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile, requisiti che, invece, hanno le succursali o sedi secondarie previste dall’art. 2506 c.c., le quali costituiscono solo una specie tipica di stabile organizzazione. ...

L'affidamento ad una struttura nazionale della funzione delle operazioni d'affari (management) da parte di società non avente sede in Italia, anche se riguardante una certa area di operazioni, comporta l'acquisto, da parte di tale struttura, della qualità di centro di attività stabile ai fini IVA.

L'accertamento dei requisiti propri del centro di attività stabile o di stabile organizzazione, ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti, deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche – e, soprattutto – su quello sostanziale, e sul piano probatorio, ciò comporta che gli elementi rivelatori dell'esistenza di una stabile organizzazione devono essere considerati globalmente e nella loro reciproca connessione, poiché l'espedito di separare la materiale attività di conclusione di contratti da quella di formale stipulazione degli stessi ... può essere considerata come elusione fiscale”.

11. Corte di Cassazione, 23/05/2002, n. 7554

“In materia di esenzione ILOR, il reddito di impresa prodotta da società italiana mediante stabili organizzazioni costituite all'estero, e dotate di separata contabilità, è determinato in base alla localizzazione dei fatti di gestione annotati nelle scritture contabili tenute a norma dell'art. 14, del D.P.R. 600/1973, e non in modo proporzionale alla localizzazione della prestazione”.

12. Corte di Cassazione, 25/05/2002, n. 7682

“Una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguiti una strategia unitaria. In tal caso, la ricostruzione dell'attività posta in essere dalla società nazionale, al fine di accertare se si tratti o meno di attività ausiliarie o preparatorie – le quali non danno luogo a stabile organizzazione – deve essere unitaria e riferita al programma del gruppo globalmente considerato.

L'attività di controllo sull'esatta esecuzione di contratti tra soggetto residente e soggetto non residente non può considerarsi ausiliaria e - come tale - non suscettibile di far assumere alla società incaricata il ruolo di stabile organizzazione in Italia della società straniera ai sensi dell'art. 5, par. 4, del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni e dell'art. 5, par. 3, lett. e), della Convenzione tra l'Italia e la Repubblica federale di Germania

Ai fini della sussistenza in Italia di una stabile organizzazione di società estere va escluso che la struttura organizzativa debba essere di per sé produttiva di reddito ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile. Inoltre, l'accertamento dei requisiti della stabile organizzazione – ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione

alla conclusione di contratti – in nome della società estera deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche e soprattutto, su quello sostanziale”.

13. Corte di Cassazione, 25/07/2002, n. 10925

“Pare, inoltre, fondato su un errore di prospettiva la tesi, condivisa dai giudici di secondo grado, secondo cui non sarebbe ipotizzabile una organizzazione stabile di un gruppo di società. Tale assunto parte dall'ovvia constatazione che il gruppo come tale non può essere - almeno allo stato attuale dell'ordinamento italiano - centro di riferimento globale di rapporti giuridici, anche sul piano dell'ordinamento tributario, ma non può condurre alla conclusione che una o più società del gruppo non possa esercitare un'attività di gestione (management) attraverso una struttura operante nello Stato della fonte, come parte integrante di un più vasto programma, facente capo al gruppo stesso. Pertanto, le sinergie delle diverse società, alle quali la struttura nazionale fa riferimento, non possono non essere unitariamente considerate e di conseguenza costituisce un indebito frazionamento del fenomeno la mancata utilizzazione di tutti gli elementi di prova che, pur non riguardando il singolo rapporto tra ciascuna società e struttura nazionale servente, contribuiscano a verificare l'esistenza di un rapporto di dipendenza - soprattutto sotto l'aspetto funzionale - in relazione ad un programma al quale le diverse società del gruppo contribuiscono. Lo stesso Commentario prevede espressamente (sub art. 5, par. 4, punto 24) che una struttura nazionale possa assumere il ruolo di management office di un gruppo con ramificazioni internazionali.”

14. Corte di Cassazione, 06/12/2002, n. 17373

“In tema di IVA, l'attività di controllo sull'esatta esecuzione di contratti tra soggetto residente e soggetto non residente non può considerarsi, in linea di principio, ausiliaria e, come tale, non suscettibile di far assumere alla società incaricata il ruolo di stabile organizzazione in Italia della società straniera, ai sensi dell'art. 5, par. 4, del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni e dell'art. 5, par. 3, lett. e), della Convenzione tra Italia e USA per evitare le doppie imposizioni, conclusa il 17 aprile 1984 e ratificata con legge 11 dicembre 1985, n. 763.”

15. Corte di Cassazione, 11/03/2003, n. 3570

“Un soggetto domiciliato o residente in un altro Stato membro della Comunità economica europea dispone di una stabile organizzazione in Italia (e, quindi, non ha diritto al rimborso Iva ex art. 38-ter del D.P.R. 633/1972), solo quando il centro di attività costituito in Italia (e diverso dalla sede) presenta un grado sufficiente di stabilità e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a

rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi o l'attività di produzione di cui trattasi. Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, il luogo in cui il prestatore ha stabilito il luogo della propria attività economica costituisce il punto di riferimento preferenziale della sua stabile organizzazione. E si può prendere in considerazione un altro centro di attività, a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi o nel quale viene svolta l'attività di produzione, solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro”.

16. Corte di Cassazione, 08/03/2004, n. 4639

“In tema di IVA, l'art. 38 ter del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 (nel testo, applicabile “ratione temporis”, anteriore alla modifica apportata dal d.lgs. 19 giugno 2002, n. 191), prevede il diritto dei soggetti domiciliati e residenti negli Stati membri della CEE al rimborso dell'imposta soltanto nel caso in cui essi siano privi di stabile organizzazione in Italia e di rappresentante nominato ai sensi del secondo comma dell'art. 17 del medesimo D.P.R.. La chiara formulazione della norma, nel senso della previsione del rimborso esclusivamente in presenza della citata condizione negativa, non consente di ritenere che la condizione stessa sia richiesta solo nel caso di operazioni di acquisto concluse in Italia attraverso la sede secondaria e non anche nell'ipotesi (come quella di specie) in cui l'operazione sia svolta dalla sede secondaria, come autonomo soggetto passivo IVA, in favore della casa madre”.

17. Corte di Cassazione, 06/04/2004, n. 6799

“In tema di IVA, ai fini dell'accertamento dell'esistenza di una stabile organizzazione in Italia di soggetto non residente, la previsione contenuta nell'art. 5, par. 6, della Convenzione tra Italia e Svizzera contro le doppie imposizioni sui redditi del 1976, secondo la quale il fatto che una società residente in uno Stato contraente controlli o sia controllata da una società residente nell'altro Stato, non costituisce di per sé motivo sufficiente per far considerare una di dette società una stabile organizzazione dell'altra e non esclude il valore indiziario di tale circostanza, ma unicamente la sua autonoma sufficienza probatoria. Ne consegue che non è vietato al giudice un utilizzo della circostanza stessa, ai fini del suo convincimento, ove, ai sensi dell'art. 2729 c.c., essa trovi adeguato riscontro in altre circostanze gravi, precise e concordanti”.

18. Corte di Cassazione, Ordinanza 23/04/2004, n. 7851

“Si chiede alla Corte di Giustizia della Ce di pronunciarsi sulle seguenti questioni:

a) se gli artt. 2, n. 1 e 9, par. 1 della sesta direttiva (n. 77/388/CE) debbano essere interpretati nel senso che la filiale di una società avente sede in altro Stato (appartenente o non alla UE), avente le caratteristiche di una unità produttiva, possa essere considerata soggetto autonomo, e quindi sia configurabile un rapporto giuridico tra le due entità, con conseguente soggezione ad IVA per le prestazioni di servizi effettuate dalla casa madre; se per la sua definizione possa essere utilizzato il criterio dell'arm's length di cui all'art. 7, commi 2 e 3 del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e della convenzione 21/10/1998 tra Italia, Regno Unito e Irlanda del Nord; se sia configurabile un rapporto giuridico nell'ipotesi di un cost sharing agreement concernente la prestazione di servizi alla struttura secondaria; nel caso affermativo, quali siano le condizioni per ritenere sussistente tale rapporto giuridico; se la nozione di rapporto giuridico debba trarsi dal diritto nazionale o dal diritto comunitario;

b) ...;

c) se, ove si ritengano le prestazioni di servizi tra casa madre e filiale in principio esenti da IVA per mancanza di autonomia del soggetto destinatario e conseguente non configurabilità di un rapporto giuridico tra le due entità, nel caso in cui la casa madre sia residente in un altro Stato membro della UE, una prassi amministrativa nazionale che ritenga in tale ipotesi l'imponibilità della prestazione sia contraria al diritto di stabilimento previsto dall'art. 43 del Trattato CE”.

19. C.T.R. Lombardia, 08/11/2004, n. 52

“In punto di diritto, mancando la definizione di stabile organizzazione sul piano normativo (di recente l'art. 162, comma 1, del nuovo Tuir stabilisce che per stabile organizzazione deve intendersi “una sede di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato”), se n'è occupata la giurisprudenza sia comunitaria che nazionale. Quest'ultima si è adeguata alla Direttiva n. 77/388/CEE, che “...fa riferimento non al concetto di stabile organizzazione ma a quello di “centro di attività stabile” il quale richiede l'impiego di risorse umane e materiali ... e ne deriva quindi che le norme nazionali che impiegano la nozione di stabile organizzazione in materia di Iva devono essere sottoposte ad interpretazione adeguatrice alla luce di quella prevista dal citato art. 9, n. 1), della predetta Direttiva, dal che discende che nel campo dell'applicazione Iva non è utilizzabile la nozione di “stabile organizzazione personale” prevista dall'art. 5, paragrafo 5 del Modello OCSE” (Cass., Sez. trib., 7 marzo 2002, n. 10925). Inoltre, detto centro di attività deve presentare “un grado

sufficiente di stabilità e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizio” (Cass., Sez. trib., 11 marzo 2003, n. 3570.). Pertanto, allo stato attuale della giurisprudenza si deve parlare di centro di attività e non di stabile organizzazione ed esso deve avere i caratteri della stabilità in riferimento sia all’esercizio in tutto o in parte dell’attività in via autonoma e sia alla struttura a referenza del necessario corredo umano e tecnico. Va rilevato che l’art. 38-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, sui soggetti non residenti è operante nei soli casi di materiale effettuazione delle operazioni da parte della stabile organizzazione, con esclusione di quelle direttamente gestite dalla casa madre estera. In tal senso si è espressa l’Amministrazione finanziaria affermando la forza di attrazione esercitata dalla stabile organizzazione per gli obblighi Iva limitatamente alle operazioni effettuate dalla stessa (risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 4/E del 9 gennaio 2002). Vanno inoltre escluse da tale nozione le attività ausiliarie o preparatorie (Cass., n. 7682/2002).”

20. Corte di Cassazione, 13/04/2005, n. 7703

“[...] Se può ammettersi che dall’attribuzione della **partita IVA** ad un soggetto che ne abbia fatto richiesta derivi, per ragioni di ordine logico - giuridico, la **presunzione** della esistenza di stabile organizzazione, tuttavia ciò non significa - tenuto conto che si tratta di una situazione di fatto - che la presunzione sia di ordine **assoluto**”.

21. C.G.C.E., 23/03/2006, n. C-210/04

“Le prestazioni di servizi rese da una società non residente alla propria succursale residente in un altro Stato membro che, pur costituendo un centro stabile non gode di autonomia né rappresenta un soggetto giuridico autonomo, non sono suscettibili di essere ricomprese fra le operazioni imponibili, secondo quanto previsto dagli artt. 2, n. 1, e 9, n. 1 della Direttiva N. 77/388/CE del 17 maggio 1977”.

22. C.T.R. Veneto, 20/04/2006 n. 17/14/2006

“Il fatto che una **società italiana sia controllata** da una società estera non costituisce, di per sé, motivo sufficiente per desumere la sussistenza della stabile organizzazione, ma si tratta di una circostanza avente un **“valore indiziario”** che potrebbe trovare adeguato riscontro in altre circostanze gravi, precise e concordanti.

Richiamandosi a quanto espresso in tema di stabile organizzazione da autorevole giurisprudenza, si considera elemento sufficientemente idoneo alla configurazione in Italia di una tale struttura operativa il contenuto del contratto di licenza, dall’esame del quale sono risultati sussistere una serie di obblighi e limitazioni che ponevano la parte

appellata in una posizione servente rispetto alla società capogruppo; obbligazioni quali quella di concordare le offerte di vendita dei prodotti, di rispettare standard qualitativi fissati dalla casa madre, di comunicare a quest’ultima tutte le possibilità di migliorie e sviluppo dei prodotti, cedendo gratuitamente quelle realizzate, o ancora quello di consentire alla stessa la possibilità di effettuare verifiche periodiche sulle attività esercitate”.

23. C.T.R. Lazio, 06/06/2006, nn. 120/1/2006, 121/1/2006

“Per provare l’esistenza di stabile organizzazione sul territorio nazionale, ai fini della negazione del rimborso dell’imposta assolta sul territorio nazionale, ex articolo 38-ter del DPR n. 633/72, è sufficiente la circostanza dell’attribuzione della partita Iva.

L’esistenza della stabile organizzazione si ricava dalla **titolarità**, da parte del contribuente, di un numero di codice fiscale e **partita Iva**, con relativa domiciliazione; circostanze che fanno presupporre l’esistenza di un ufficio della società sul territorio nazionale”.

24. Corte di Cassazione, 28/07/2006, n. 17206

“Ai fini dell’applicazione dell’IVA, la nozione di stabile organizzazione che rileva è quella prevista dall’art. 5 del modello di Convenzione OCSE da cui discende che una società residente può costituire ai fini IVA stabile organizzazione di un soggetto non residente, attesa l’esistenza di una struttura dotata di risorse materiali ed umane deputata alla gestione di una effettiva attività di impresa che non sia meramente preparatoria o ausiliaria”.

25. Corte di Cassazione, 25/10/2006, n. 22849, (conformi 22850, 22851, 22852, 22853)

“La nozione di stabile organizzazione ai fini IVA deve essere tratta dall’art. 5 del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo commentario, integrati con i requisiti di **<centro di attività stabile>** di cui all’art. 2 della Sesta Direttiva IVA (77/388/CEE), definito dalla giurisprudenza comunitaria come struttura dotata di risorse materiali ed umane, che ben può essere costituita anche da un’entità avente personalità giuridica, alla quale venga, anche di fatto, affidata la cura di affari (management), e non di attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario, quali consulenze o fornitura di know how, da parte della società straniera; a tal fine la **prova del compimento di business** da parte del soggetto nazionale, per l’impresa straniera, può essere ricavata, oltre che dagli elementi descritti dall’art. 5 del modello di convenzione OCSE, da **elementi indiziari**, quali l’identità delle persone fisiche che agiscono per l’impresa straniera

e per quella nazionale, o la partecipazione a trattative o stipulazione di contratti, anche a prescindere dal conferimento di poteri di rappresentanza (nel caso di specie, la società italiana concludeva contratti, come dimostrato dall'esame della documentazione bancaria, per la società panamense), mentre nessuna decisiva rilevanza può essere riconosciuta alla recente modifica apportata all'art. 5 del Commentario OCSE, perché a parte il valore non normativo del commentario, è significativo rilevare che nei confronti di tale modifica è stata espressa riserva dal Governo italiano, secondo la quale nell'interpretazione del modello di convenzione l'Italia non può disattendere quella data dai propri giudici nazionali”.

26. Corte di Cassazione, 12/01/2007, n. 526

“In tema di IVA, ai sensi degli artt. 2, par. 1, e 9, par. 1, della sesta direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sugli affari, le prestazioni di servizi effettuate da una società avente sede in uno Stato membro dell'Unione Europea in favore di una propria struttura secondaria priva di personalità giuridica situata in Italia non sono assoggettabili ad imposizione, anche se alla struttura secondaria venga addebitato un costo dalla casa madre”.

27. Corte di Cassazione, 11/06/2007, n. 13579

“In tema di **imposta di successione**, ai sensi dell'art. 5, sesto comma, della legge 23 dicembre 1978, n. 943, che ha ratificato la Convenzione tra Italia e Svizzera sulle doppie imposizioni del 9 marzo 1976, la titolarità da parte di una società avente sede in Svizzera della partecipazione di controllo in una società avente la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'impresa in Italia non rende assoggettabile ad imposta nel nostro Paese il trasferimento “mortis causa” delle azioni o delle quote della società controllante: la semplice **relazione di controllo**, infatti, non costituisce di per sé motivo sufficiente per far considerare la società controllata come stabile organizzazione in Italia della controllante, ma rappresenta al più un **elemento indiziario**, utilizzabile soltanto in concorso con altre circostanze gravi, precise e concordanti”.

28. Corte di Cassazione, 15/02/2008, n. 3889 (conformi 3890, 3891)

“In tema di IVA, dal complesso della disciplina dettata dal D.P.R. 633/1972, e, in particolare, dalla disposizione contenuta nell'art. 17, co. 4°, di detto decreto, si ricava che, quando ricorre il requisito oggettivo dell'esercizio abituale di un'attività commerciale – richiesto dall'art. 4 del decreto medesimo – e quello territoriale della stabilità in Italia di

una organizzazione del soggetto non residente, gli obblighi e i diritti relativi alle operazioni effettuate da o nei confronti della stabile organizzazione non possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dal soggetto non residente, direttamente o tramite un suo rappresentante fiscale. La **stabile organizzazione** nello Stato, infatti, in quanto obbligata al pagamento ed alla rivalsa dell'imposta, oltre che al rispetto dei doveri formali di fatturazione delle operazioni attive e di registrazione delle fatture passive, costituisce in tal caso l'**unico centro di imputazione fiscale** delle operazioni riferibili al soggetto non residente e la stessa rappresenta anche la sola legittimata a presentare la dichiarazione annuale, nella quale vanno determinate l'imposta dovuta o l'eccedenza da computare in detrazione nell'anno successivo e formulata l'eventuale richiesta di rimborso”.

29. C.T.P., Rimini, 12/03/2008, n. 26

“Il modello di convenzione OCSE stabilisce che ... <non si considera che un'impresa di uno Stato contraente ha una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente per il solo fatto che essa vi esercita la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissario e di ogni altro intermediario che gode di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività> (art. 5, par. 6).

Il par. 5 dell'art. 5 prevede ... che una persona (sia fisica che giuridica) che esercita con carattere di abitudine poteri che vincolano contrattualmente l'impresa estera, costituisce una stabile organizzazione personale di quest'ultima. Tuttavia, quando l'intermediario sia un **soggetto indipendente** dall'impresa estera ed operi nell'ambito della propria attività ordinaria, il par. 6, dell'art. 5, esclude la possibilità di configurare una stabile organizzazione personale.

Quest'ultima pertanto può essere rappresentata solamente da una persona fisica o giuridica”.

30. C.T.P., Udine, 14/03/2008, n. 91

“... Le disposizioni tributarie dispongono la tassazione in Italia dei redditi di impresa ivi prodotti tramite stabili organizzazioni di contribuenti residenti all'estero. ...

Costituisce **stabile organizzazione**, ai sensi di legge, una **sede fissa di affari** per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato tramite una sede di direzione, una succursale o un ufficio e a tal proposito riveste particolare importanza la **conclusione abituale di contratti** in nome dell'impresa sul territorio nazionale.

Sussistendo in Italia un'attività di impresa posta in essere dalla stabile organizzazione ... l'Amministrazione finanziaria è legittimata ad accertare le imposte dovute ...”.

31. Corte di Cassazione, 07/05/2008, n.11079

“Ai sensi dell’art. 121 del Tuir (ante IRES), sono soggette all’Irpeg le società non residenti nel territorio dello Stato per il reddito prodotto nel territorio dello Stato, il quale comprende sia i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato o relative a beni che si trovano nel territorio stesso, sia, per i redditi di impresa, anche le plusvalenze dei beni destinati o comunque relativi alle attività commerciali esercitate nel territorio dello Stato, ancorché non conseguite attraverso le stabili organizzazioni.

Conseguentemente per essere soggetto passivo di Irpeg, non è necessario essere residente in Italia ed avere una stabile organizzazione nel territorio dello Stato italiano, bastando che i redditi siano prodotti in Italia e che essi siano relativi a beni situati in Italia”.

32. C.T. II grado Bolzano, 08/10/2008 n. 22/2/2008

Si ritiene “che una struttura possa essere definita stabile organizzazione di un’altra struttura quando abbia la capacità e il potere di esercitare per sé stessa pressoché tutte le operazioni economiche necessarie per la produzione ed il raggiungimento di un profitto (acquisti, vendite, magazzino, etc.) con l’obbligo finale di redazione di un proprio bilancio da allegare a quello della casa madre per la formazione e la redazione di un bilancio consolidato.”

33. C.T.R. Toscana, 07/11/2008 n. 88/18/08

“Per aversi stabile organizzazione deve versarsi, anche in fatto, in presenza di continuità gestionale, cioè di una pluralità di atti non occasionale, tale da determinare la percettibilità da parte dei terzi della centralità della gestione e della elaborazione di tutto quanto attiene al dispiegamento dell’attività sociale”.

34. C.T.R. Lazio, 04/12/2008, n. 119

“Il domicilio sul territorio italiano e la partita IVA ... non sono affatto sufficienti ... a dimostrare la sussistenza di una stabile organizzazione, di persone e mezzi, sul nostro territorio nazionale ...”.

35. C.G.C.E., 25/2/2010, n. 337/08

“Gli artt. 43 CE e 48 CE non ostano alla normativa di uno Stato membro che offre ad una società madre la possibilità di costituire un’entità fisica unica con la sua controllata residente, ma che nega la costituzione di una simile entità fiscale unica con una controllata non residente qualora gli utili di quest’ultima non siano soggetti alla normativa tributaria di tale Stato membro”.

36. Cassazione, 09/04/2010, n.8488

“L’art. 5 della Convenzione italo-svizzera contro la doppia imposizione deve essere interpretato nel senso della non necessità, al fine dell’esistenza di una stabile organizzazione, di una compresenza dell’elemento oggettivo (c.d. “stabile organizzazione materiale) e di quello soggettivo (c.d. stabile organizzazione personale), consistente nella presenza stabile in Italia di un soggetto non indipendente avente il potere di concludere contratti.

Si ha stabile organizzazione “soggettiva” o “personale” quando la società svizzera dispone stabilmente in Italia di un agente non indipendente, munito di potere di rappresentanza e quindi abilitato a concludere contratti, anche se lo stesso deve agire sulla base di dettagliati ordini o direttive della società svizzera”.

37. CTR Pesaro, 02/07/2010, n. 201

“L’esistenza di una stabile organizzazione, che deve essere accertata in fatto, prescindendo da qualificazioni formali, è riscontrabile nel caso in cui sussistano i requisiti soggettivi, oggettivi e funzionali previsti dalla normativa a tal fine.

Quanto ai requisiti soggettivi e oggettivi, essi possono essere individuati, in sede di verifica, nella: a) concessione in uso, di fatto, alla società estera, da parte della società italiana, di una sede di affari per svolgervi attività di commercializzazione, nella considerazione, di carattere assorbente, che l’unico cliente della società italiana è la società estera, e che le due società sono riconducibili entrambe allo stesso gruppo di fatto; b) individuazione di personale addetto alle vendite della società italiana demandato alla raccolta di ordini dagli agenti della società estera; c) scoperta, avvenuta nel corso indagini bancarie, di un conto corrente intestato alla società estera acceso presso la banca di appoggio italiana per i versamenti dei clienti italiani, in relazione ai quali non sia stata fornita la dimostrazione dell’estraneità della società estera a tali operazioni. Quanto alla individuazione dei requisiti funzionali, la realizzazione di un ciclo economico gestionale unico tra le due società può essere desunta dalla esistenza di un Web Server posizionato nella sede della società italiana e gestito unicamente da personale della società italiana attraverso un continuo scambio di informazioni, di ordini e di mails di conferma con i colleghi della società estera”.

A.N.T.I.

Tra i convegni organizzati o sponsorizzati dall'ANTI in questa prima metà del 2011 - oltre al Convegno organizzato dalla Sezione Marche - Delegazione Abruzzo ad Ancona il 16 marzo 2011 sul tema: "La fiscalità internazionale - Quadro attuale, interpretazione e prospettive di riforma", di cui il presente numero raccoglie gran parte degli interventi - che come tradizione sono tutti pubblicati sul nostro sito web www.associazionetribrutaristi.it nella sezione "Incontri e Convegni" - segnaliamo:

- il seminario di studio organizzato dalla Sezione Campania a Napoli il 3 marzo 2011 un sul tema "Ricavi, plusvalenze e sopravvenienze attive. Casi e questioni particolari. Beni relativi all'impresa; Cessioni e conferimenti; Autoconsumo e gratuità; Contributi". Relatori Dott. Ottavio Noverino e Dott. Rocco Santoro;

- la riunione organizzata dalla Sezione Piemonte e Valle D'Aosta a Torino il 24 marzo 2011 sul tema: "Evoluzione delle tematiche relativa al reddito d'impresa". Relatore Prof. Dott. Carlo Oneto;

- il seminario organizzato dalla Sezione Lombardia a Milano il 25 marzo 2011 sul tema "Problemi attuali di diritto tributario internazionale". Relatori: Prof. avv. Maurizio Logozzo, prof. avv. Angelo Contrino, Prof. Avv. Gaetano Ragucci, Prof. Avv. Alberto Maria Gaffuri e Dott. Sigfried Mayr;

- il convegno organizzato dalla Sezione Sicilia Occidentale ad Erice (TP) il 6 maggio 2011 sul tema "I reati tributari: Problemi applicativi e prospettive evolutive". Relatori: Avv. Luigi Cinquemani, *I reati in materia di dichiarazione*, Prof. Avv. Dario Stevanato, *La rilevanza penale dell'elusione fiscale*; Avv. Isabella Catalano, *Le frodi Carosello e le operazioni soggettivamente inesistenti*; Dott. Massimo Conigliaro, *L'omesso versamento dell'IVA e delle ritenute certificate*; Prof. Avv. Angelo Mangione, *L'accertamento dell'imposta evasa: rapporti tra processo penale e processo tributario*; Avv. Lillo Fiorello, *La confisca per equivalente nei reati tributari*; Dott. Mauro Farina, *La sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*; Col. Pietro calabrese, *Azione di contrasto alle frodi fiscali*; Avv. Giuseppe Bonanno, *Proroga dei termini di decadenza in presenza di violazioni penalmente rilevanti*; Dott.ssa Daniela Mazzagrecò, *Prova presuntiva e processo penale*;

- il convegno organizzato dalla Sezione Sicilia Orientale a Catania il 21 maggio 2011 sul tema "I nuovi accertamenti esecutivi ed effettività della tutela cautelare innanzi alle Commissioni Tributarie". Relatori: Prof. Avv. Vito

Branca, *La nuova disciplina dell'accertamento e la prevalenza della "Ragioni di Stato"*; Avv. Vincenzo Taranto, *I nuovi accertamenti esecutivi*; Prof. Avv. Salvo Muscarà, *Effettività della tutela cautelare*; Dott. Massimo Conigliaro, *La sospensione in grado di appello: dato normativo ed evoluzione giurisprudenziale*;

- il seminario organizzato dalla Sezione Campania a Napoli il 25 maggio 2011 sul tema: "Procedure informative per le comunicazioni tra professionisti e Agenzia delle Entrate". Relatori. Dott. Gianluca Riccio e Dott. Francesco Scaffa;

- il seminario organizzato dalla Sezione Puglia a Bari il 25 maggio 2011, ha sul tema "La transazione fiscale - Aspetti problematici ed applicativi". Relatori: Prof. Avv. Lorenzo del Federico, Dott. Valentino Lenoci, Dott. Filippo Misciagna, Dott. Marco Preverin;

- il convegno organizzato dalla Sezione Toscana a Firenze il 9 giugno 2011, sul tema "La tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente". Relatori: Prof. massimo Basilavecchia, *La disciplina della compensazione: profili civilistici, tributari e penali*; Prof. Avv. Franco Paparella, *L'accollo del debito di imposta*, Dott. Mario Cicala, *L'esecutività dell'atto di accertamento e gli strumenti di tutela cautelare*;

- il convegno organizzato dalla Sezione Emilia Romagna a Bologna il 22 giugno 2011 sul tema: "I nuovi accertamenti esecutivi e l'impatto sulla tutela del contribuente e sulle ragioni del fisco". Relatori: Avv. Mario Martelli, *Profili generali del nuovo accertamento esecutivo*; Dott. Christian Attardi, *Profili applicativi dell'Accertamento esecutivo secondo l'Agenzia delle Entrate*; Dott. Bruno Carniato *Profili applicativi dell'Accertamento esecutivo secondo Equitalia; rapporti istituzionali con Enti creditori e relazioni con l'utenza*; Prof. Avv. Lorenzo del Federico *Lineamenti delle misure cautelari pro fisco*; Dott.ssa Alessandra Magliaro, *Lineamenti della tutela cautelare del contribuente*; Dott. Luigi Grilli. *La sospensione dell'accertamento esecutivo da parte della CTP*; Dott. Aldo Scola, *La tutela cautelare in appello*;

- la riunione organizzata dalla Sezione Piemonte e Valle D'Aosta a Torino il 23 giugno 2011 sul tema: "L'avviso di accertamento come titolo esecutivo". Relatore Prof. Avv. Enrico Marellò. Moderatore e conclusioni: Avv. Mario Garavoglia

Da ultimo, si segnala - quale importante evento formativo patrocinato dall'ANTI - il convegno organizzato

dalla Fondazione Antonio Uckmar a San Remo il 3-4 giugno 2011 sul tema "La concentrazione della riscossione nell'accertamento"

3 giugno 2011

Coordinatore Prof. Cesare Glendi.

Moderatore Prof. Andrea Parlato.

Relatori: Prof. Massimo Basilavecchia, *La difficile interstizialità della compensazione tra accertamenti e attività esattive*; Avv. Claudio Berliri, *Nuovo redditometro e altri accertamenti presuntivi: alternatività o concorrenza?*; Prof. Andrea Carinci, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*; Prof. Alberto Comelli, *Individuazione e acquisizione di dati rilevanti ai fini dei nuovi accertamenti sintetici*; Prof. Antonio Lovisolo, *L'attività accertativa mirata all' "apri e chiudi" societario (art.23 l. n. 122/2010) e al "mordi e fuggi" reddituale*; Prof. Giuseppe Marini, *Blocco dei crediti, ordine di pagamento al fisco ed effettività della tutela giurisdizionale*; Prof. Francesco Pistolesi, *Evoluzione ed abusi nell'impiego dell'accertamento parziale*.

4 giugno 2011

I sessione

Moderatore Prof. Andrea Amatucci

Relatori: Prof. Giuseppe Maria Cipolla, *Prove ed inversioni degli oneri probatori nelle nuove tipologie di accertamento*; Prof. Franco Gallo, *Contraddittorio procedi-*

mentale e attività istruttoria; Prof. Cesare Glendi, *Nuove valenze della notifica degli atti e della tutela cautelare*; Prof. Gianni Marongiu, *Le nuove tipologie di accertamento oltre il sintetico*; Prof. Giuseppe Melis, *La notifica degli atti ai soggetti non residenti*; Prof. Leonardo Perrone, *Accertamento sintetico ed obbligo del contraddittorio*; Prof. Raffaele Perrone Capano, *Una lettura costituzionalmente orientata dell'attività di accertamento tributario nelle ipotesi di elusione e di abuso del diritto*.

II Sessione

Moderatore Prof. Pietro Adonnino

Relatori: Prof. Adriano Di Pietro, *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*; Prof. Guglielmo Frasoni, *La tutela dei terzi sottoposti ad esecuzione*; Prof. Salvatore La Rosa, *Il riparto delle competenze nella disciplina della riscossione*; Prof. Corrado Magnani, *La sospensione amministrativa della riscossione 'concentrata'*; Prof. Maurizio Messina, *I riflessi degli accertamenti esecutivi sull'adozione delle misure cautelari pro-fisco*; Prof.ssa Livia Salvini, *Ipotesi di reato tributario e raddoppio dei termini per l'accertamento*; Prof. Salvatore Sammartino, *Federalismo fiscale e partecipazione degli enti locali all'attività di accertamento*; Dott. Massimo Scuffi, *Atti di accertamento e imposizione comunitaria (dazi, accise, recupero aiuti di Stato ed agevolazioni in frode)*.

L'A.N.T.I. Associazione Nazionale Tributaristi Italiani è stata costituita il 13 giugno 1949 e, nei suoi quasi sessant'anni di storia, ha avuto illustri Presidenti quali: Ernesto D'Albergo, Epicarmo Corbino, Ignazio Manzoni, Giovanni Adonnino, Victor Uckmar. Attualmente è presieduta dal Prof. Mario Boidi. L'Associazione, che ha sezioni in tutta Italia, si propone, attraverso incontri di studio, convegni e pubblicazioni, di approfondire le tematiche fiscali, sotto il profilo scientifico, ma attenta anche alle applicazioni professionali. Essa tiene, altresì, contatti con Governo e Parlamento collaborando quando richiesto allo studio e alla formazione delle leggi. L'A.N.T.I. è socia della Confédération Fiscale Européenne, l'unico raggruppamento Europeo di consulenti tributari che opera a livello Comunitario e nell'anno 2004 è stato presieduto dal Prof. Mario Boidi.



SEDE

Via Alessandro Farnese, 7 • 00192 Roma

PRESIDENZA

Via Andrea Doria, 15 • 10123 Torino • Tel. 011.8126767 • Fax 011.8122300

E-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

SEGRETERIA GENERALE

Via Riviera di Chiaia, 72 • 80122 Napoli • Tel. e Fax 081.7617783

E-mail: segrgenerale@associazionetributaristi.it

TESORERIA NAZIONALE

Via Cosimo del Fante, 16 • 20122 Milano • Tel. 02.58310288 • Fax 02.58310285

E-mail: tesoreria@associazionetributaristi.it • Sito Internet: www.associazionetributaristi.it