

SUPSI

Novità fiscali

L'attualità del diritto tributario svizzero
e internazionale

N° 12 – dicembre 2019

DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

Le modifiche al principio delle riserve d'apporto di capitale
Louis Macchi e Matteo Gamboni

543

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

"Impatriati": richiesti due anni di residenza in Italia
Simone Rizzi

553

DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE E DELL'UE

La procedura di arbitrato per la risoluzione delle controversie internazionali
Simone S. Schiavini

558

Royalty eccedente il valore normale: ritenuta (in)applicabilità delle "rettifiche secondarie" in Italia
Mauro Manca

564

Esenzione da ritenute italiane sui dividendi distribuiti alla controllante svizzera solo previa rinuncia di quest'ultima al regime elvetico delle holding
Enrico Fossa

570

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

Il modo di tassare un contribuente costituisce un'informazione verosimilmente rilevante? (Parte A)
Samuele Vorpe

574

Il modo di tassare un contribuente costituisce un'informazione verosimilmente rilevante? (Parte B)
Samuele Vorpe

579

Entraide administrative: le mode d'imposition, une information vraisemblablement pertinente?
Thierry De Mitri

585

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO DELL'UE

La CGUE conferma l'indetraibilità dell'IVA erroneamente applicata in rivalsa
Simonetta La Grutta

594

Introduzione Novità fiscali 12/2019

Redazione

SUPSI
Centro competenze
tributarie
Stabile Suglio
Via Cantonale 18
6928 Manno
T +41 58 666 61 75
F +41 58 666 61 76
diritto.tributario@supsi.ch
www.novitafiscali.supsi.ch

ISSN 2235-4565 (Print)
ISSN 2235-4573 (Online)

Redattore responsabile

Samuele Vorpe

Curatori editoriali

Francesca Amaddeo
Kelly Scapozza

Comitato redazionale

Flavio Amadè
Elisa Antonini
Paolo Arginelli
Sacha Cattelan
Rocco Filippini
Roberto Franzè
Simona Genini
Marco Greggi
Giordano Macchi
Giovanni Molo
Andrea Pedroli
Nicola Sartori
Curzio Toffoli
Samuele Vorpe

Impaginazione e layout

Laboratorio cultura visiva

 **BancaStato**


Fondazione



In quest'ultimo numero dell'anno, Louis Macchi e Matteo Gamboni espongono la nuova regolamentazione delle riserve di apporto di capitale posta da quello che definiscono un compromesso politico raggiunto dalla Riforma fiscale e finanziamento dell'AVS (RFFA). Nella rassegna di diritto tributario italiano, Simone Rizzi illustra le condizioni per beneficiare del regime agevolato per i non residenti che (ri)entrano in Italia (i cd. "impatriati"). Nella rubrica di diritto tributario internazionale e dell'UE, Simone Schiavini affronta la procedura di arbitrato per la risoluzione di controversie internazionali contenuta nel trattato multilaterale dell'OCSE in ambito BEPS, Mauro Manca esamina i profili di criticità della prassi italiana in materia di *royalties* transfrontaliere, e Enrico Fossa illustra, alla base di una recente posizione dell'Agenzia delle Entrate, le condizioni per l'applicazione dell'esenzione fiscale delle ritenute "in uscita" ai dividendi provenienti da una "figlia" italiana controllata interamente da una "madre" *holding* svizzera. La rassegna di giurisprudenza di diritto tributario svizzero è consacrata allo scambio di informazioni su richiesta in relazione a contribuenti residenti in Svizzera in regime forfettario. Samuele Vorpe, in due contributi, illustra in maniera chiara la giurisprudenza del Tribunale federale in un caso, dapprima, in applicazione della CDI con la Francia, in seguito, di quella con la Spagna. Thierry De Mitri fornisce uno spunto critico rispetto a tale giurisprudenza. Simonetta La Grutta, infine, nella rassegna di giurisprudenza di diritto dell'UE, espone la giurisprudenza della CGUE in merito alla indebitabilità dell'IVA.

Buona lettura e buon 2020!

Giovanni Molo

Le modifiche al principio delle riserve d'apporto di capitale

La RFFA introduce una nuova regolamentazione delle riserve d'apporto di capitale che toccherà unicamente le società quotate in una borsa svizzera



Louis Macchi
Partner, PwC Lugano



Matteo Gamboni
Senior Manager, PwC Lugano

Disclaimer: gli autori esprimono il loro parere personale.

La Riforma fiscale e finanziamento dell'AVS (RFFA) è stata il frutto del classico compromesso politico affinché si giungesse ad una soluzione "accettabile". Onde raccogliere il più ampio consenso possibile è stato messo sul piatto della bilancia anche il principio dell'apporto di capitale. In futuro, le società svizzere quotate in una borsa svizzera saranno, quindi, obbligate a distribuire altre riserve per un importo almeno equivalente alle riserve d'apporto di capitale distribuite. Con questo contributo cercheremo di capire nel dettaglio come e cosa è cambiato.

I. Introduzione	543
II. Il nuovo disposto	544
A. Il principio base	544
B. L'obbligo di distribuire riserve di utili	544
1. Il principio della proporzionalità.....	544
2. La conversione delle riserve di utile in riserve d'apporto di capitale	546
3. L'entrata in vigore.....	546
C. Prima eccezione: le riserve d'apporto di capitale di fonte estera.....	546
1. In generale.....	546
2. L'eccezione di cui alla lett. a.....	547
3. L'eccezione di cui alla lett. b.....	548
D. Seconda eccezione: le distribuzioni all'interno di un gruppo	549
E. Terza eccezione: le liquidazioni e i trasferimenti di sede all'estero.....	550
F. Gli aspetti contabili.....	550
G. La trasformazione delle riserve d'apporto di capitale in capitale nominale.....	551
H. La liquidazione parziale.....	551
III. Conclusione	552

I. Introduzione

Il principio dell'apporto di capitale è stato introdotto dalla Legge federale del 23 marzo 2007 sulla riforma II dell'imposizione delle imprese^[1] e si applica dal 1° gennaio 2011 agli apporti di capitale effettuati a partire dal 1° gennaio 1997. In virtù di questo principio la distribuzione al titolare dei diritti di partecipazione degli apporti palesi di capitale è esente dall'imposta federale diretta e dalle imposte cantonali sul reddito (sempreché detenga i titoli nella sua sostanza privata), nonché dall'imposta preventiva.

Il principio delle riserve d'apporto di capitale ha avuto il merito di colmare una lacuna del nostro sistema tributario; l'imposta preventiva e l'imposta sul reddito colpiscono ora solo l'utile realizzato dall'impresa con il capitale messo a disposizione e distribuito sotto forma di reddito ai titolari dei diritti di partecipazione. Esso è, quindi, corretto sia materialmente sia sotto il profilo della sistematica fiscale.

Nonostante quanto precede, il principio dell'apporto di capitale è sempre stato ampiamente criticato dagli ambienti di sinistra in quanto avrebbe causato mancati introiti nelle casse dello Stato nell'ordine di miliardi di franchi, tant'è vero che il Consiglio federale ha ammesso che il principio dell'apporto di capitali ha provocato minori entrate fiscali, la cui portata non era prevedibile prima dell'entrata in vigore della Riforma II dell'imposizione delle imprese. Segnatamente, in ambito di imposta preventiva, per il solo 2011 le minori entrate sono ammontate a 1,2 mia. di fr.^[2]

Con la secca bocciatura in votazione popolare della Riforma III dell'imposizione delle imprese da un lato, le crescenti

[1] RU 2008 2893.

[2] Dipartimento federale delle finanze (DFF), Il principio degli apporti di capitale, luglio 2013; cfr. anche la risposta del Consiglio federale all'interpellanza n. 11.3311 del 18 marzo 2011 dell'allora Consigliere agli Stati Alain Berset intitolata "Riforma II della fiscalità delle imprese. Conseguenze per Confederazione e cantoni", in: <https://bit.ly/2OVxCzF> (consultato il 03.12.2019).

pressioni da parte dell'Unione europea (UE) di abolire i regimi fiscali privilegiati dall'altro e, non da ultimo, la necessità di mantenere fiscalmente attrattiva la *location* svizzera, si rese necessario varare un nuovo progetto in tempi record (almeno per lo *standard* della politica svizzera) che raccogliesse il più ampio consenso politico possibile.

Onde evitare uno scontro frontale con il Partito socialista svizzero sul tema della riforma fiscale, la Commissione economia e tributi del Consiglio degli Stati (CET-S) propose quindi, *inter alia*, di emendare il disegno di legge proposto dal Consiglio federale (l'allora Legge federale sul Progetto fiscale 17) che non prevedeva alcunché in ambito di riserve d'apporto di capitale, limitandone il principio attraverso l'introduzione di una nuova regola che disciplinasse diversamente il rimborso degli apporti di capitale da applicare alle società quotate alla borsa svizzera.

Fu così che, durante la conferenza stampa del 16 maggio 2018, la CET-S annunciò pubblicamente che "[l]a Commissione sostiene all'unanimità un adeguamento al principio degli apporti di capitale con l'introduzione di una regola dei rimborsi (principio della proporzionalità). Con questo la Commissione vuole che la Svizzera rimanga attrattiva per gli insediamenti di imprese. Possibili elusioni di questa nuova normativa devono essere evitate. La CET-S ha pertanto chiesto all'AFC di fornirle ulteriore documentazione entro la sua prossima seduta del 24 maggio 2018"^[3].

Secondo alcune stime, si ritiene che le entrate fiscali generate dalla modifica del principio d'apporto di capitale dovrebbero ammontare a ca. 150 mio. di fr., di cui 90 in favore della Confederazione e 60 in favore dei Cantoni e Comuni^[4]. A fine giugno 2019, le riserve d'apporto di capitale ammontavano, nel loro complesso, a 1'364 mia. di fr., un dato stabile se paragonato alle riserve d'apporto di capitale a fine dicembre 2018 (1'382 mia. di fr.) e dicembre 2017 (1'389 mia. di fr.)^[5]. A fine febbraio 2017, nell'ambito di un'analisi effettuata in risposta ad un intervento parlamentare, è stato osservato che il 90% di tutte le riserve d'apporto di capitale sono state costituite da società non quotate in borsa, mentre solo il 10% era di pertinenza di società quotate^[6].

Alla luce di quanto precede si arrivò, quindi, a varare un compromesso che fu poi accettato dalle Camere federali e, in ultima analisi, dal Popolo durante la votazione popolare del 19 maggio 2019^[7].

Di seguito passeremo in rassegna il nuovo disposto relativo alle riserve d'apporto di capitale per cercare di capire cosa e come è cambiato.

[3] CET-S, Progetto fiscale 17 – Handout per la conferenza stampa della CET-S, Comunicato stampa del 16 maggio 2018, in: <https://bit.ly/2DTWotl> (consultato il 03.12.2019).

[4] CET-S, Adaptation du principe de l'apport de capital – explications de l'AFC del 25 maggio 2018, p. 1, in: <https://bit.ly/2rjt3WU> (consultato il 03.12.2019).

[5] Si veda il seguente link: <https://bit.ly/2OUUnabU> (consultato il 03.12.2019).

[6] CET-S (nota 4), p. 1.

[7] La Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA), del 28 settembre 2018, è disponibile al seguente link: <https://bit.ly/368OJDV> (consultato il 03.12.2019).

II. Il nuovo disposto

A. Il principio base

La regola base di cui agli artt. 5 cpv. 1 della Legge federale sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21), 20 cpv. 3 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e 7b cpv. 1 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) non ha subito modifiche sostanziali rispetto all'attuale formulazione. I nuovi capoversi qui in commento hanno solo subito delle leggere modifiche redazionali che non modificano il senso del disposto:

Art. 5 cpv. 1^{bis} LIP

Il rimborso delle riserve da apporti di capitale fornite dai titolari dei diritti di partecipazione dopo il 31 dicembre 1996 è trattato in modo identico a quello del capitale azionario o sociale se la società di capitali o società cooperativa allibra le riserve da apporti di capitale su un conto separato del bilancio commerciale e comunica ogni modifica di questo conto all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC). Il capoverso 1^{ter} è riservato.

Art. 20 cpv. 3 LIFD

Il rimborso degli apporti, dell'aggio e dei pagamenti supplementari (riserve da apporti di capitale) forniti dai titolari dei diritti di partecipazione dopo il 31 dicembre 1996 è trattato in modo identico al rimborso del capitale azionario o sociale. Rimane salvo il capoverso 4.

Art. 7b cpv. 1 LAID

Il rimborso degli apporti, dell'aggio e dei pagamenti supplementari (riserve da apporti di capitale) forniti dai titolari dei diritti di partecipazione dopo il 31 dicembre 1996 è trattato in modo identico al rimborso del capitale azionario o sociale. È fatto salvo il capoverso 2.

Ne discende che rimane, quindi, applicabile la prassi e la giurisprudenza attuale disciplinata, in particolare, dalla Circolare 29a dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) alla quale si rimanda non senza precisare che molto probabilmente l'AFC pubblicherà una nuova Circolare 29b, già oggetto di una procedura di consultazione aperta alle cerchie interessate.

L'elemento nuovo di questo primo capoverso è unicamente l'ultima frase, che introduce i successivi capoversi che derogano al principio dell'apporto di capitale così come conosciuto finora.

B. L'obbligo di distribuire riserve di utili

1. Il principio della proporzionalità

Il capoverso qui in commento è la prima vera novità. Esso introduce l'obbligo per le società di capitali o società cooperative quotate in una borsa svizzera di distribuire, oltre alle riserve d'apporto di capitale, anche delle riserve di utile imponibili:

Art. 5 cpv. 1^{ter} LIP

In occasione del rimborso di riserve da apporti di capitale di cui al capoverso 1^{bis}, le società di capitali o società cooperative quotate in una borsa svizzera devono distribuire altre riserve per un importo almeno equivalente. Se questa condizione non è soddisfatta, il

rimborso è imponibile per un importo pari alla metà della differenza tra il rimborso stesso e la distribuzione delle altre riserve, ma al massimo per un importo pari a quello delle altre riserve disponibili che possono essere distribuite in virtù del diritto commerciale. Le altre riserve che possono essere distribuite in virtù del diritto commerciale devono essere accreditate per un importo equivalente sul conto speciale delle riserve da apporti di capitale.

Art. 20 cpv. 4 LIFD

Se, in occasione del rimborso di riserve da apporti di capitale di cui al capoverso 3, una società di capitali o società cooperativa quotata in una borsa svizzera non distribuisce altre riserve almeno per un importo equivalente, il rimborso è imponibile per un importo pari alla metà della differenza tra il rimborso stesso e la distribuzione delle altre riserve, ma al massimo per un importo pari a quello delle altre riserve disponibili nella società che possono essere distribuite in virtù del diritto commerciale.

Art. 7b cpv. 2 LAID

Se, in occasione del rimborso di riserve da apporti di capitale di cui al capoverso 1, una società di capitali o società cooperativa quotata in una borsa svizzera non distribuisce altre riserve almeno per un importo equivalente, il rimborso è imponibile per un importo pari alla metà della differenza tra il rimborso stesso e la distribuzione delle altre riserve, ma al massimo per un importo pari a quello delle altre riserve disponibili nella società che possono essere distribuite in virtù del diritto commerciale.

Possiamo, quindi, già sbaragliare il campo da alcuni dubbi, ossia il disposto qui in commento e tutte le eccezioni che commenteremo di seguito trovano applicazione solo alle società quotate totalmente o parzialmente in una borsa svizzera, segnatamente la borsa di Zurigo o la borsa di Berna. Una società svizzera non quotata in una borsa svizzera non è minimamente toccata dalle limitazioni alla distribuzione delle riserve d'apporto di capitale introdotte con la RFFA; pure non toccate dal nuovo disposto dovrebbero essere le società che hanno quotato in borsa unicamente un prestito obbligazionario^[8]. Per contro, a parere degli autori, società che hanno quotato buoni di godimento o buoni di partecipazione dovrebbero ricadere nel campo d'applicazione del nuovo disposto in quanto questi titoli – contrariamente alle obbligazioni – hanno quale denominatore comune la possibilità di distribuire riserve di utile, risp. riserve d'apporto di capitale.

Sempre secondo il parere degli autori, la regola qui in esame si applica non appena un'azione è quotata in una borsa svizzera. Non è, infatti, raro che società svizzere siano solo parzialmente quotate in Svizzera. Tipicamente è il caso di alcune multinazionali quotate a Zurigo e all'estero, oppure delle società a carattere familiare che ad un certo punto optano per l'entrata in borsa; di regola, l'attuale proprietario quota in borsa solo una

parte del capitale azionario, continuando a detenere una partecipazione importante. In queste circostanze, la nuova regola si applica a tutte le riserve d'apporto di capitale. D'altronde, il tenore letterale del nuovo disposto non limita la sua portata alle sole azioni quotate in una borsa svizzera, bensì alle "società di capitali o società cooperative quotate in una borsa svizzera".

Ne discende che le piccole-medie imprese (PMI) non sono, quindi, soggette a questa nuova regolamentazione, come non lo sono le società svizzere quotate esclusivamente, per esempio, alla borsa di Francoforte, Londra o New York; entrambe sono libere di distribuire solo riserve d'apporto di capitale.

Se le condizioni d'applicazione sono date, l'assemblea generale è tenuta a distribuire le riserve d'apporto di capitale in rapporto 50:50 (principio della proporzionalità), ossia a fronte di 1 franco di riserve d'apporto di capitale deve essere distribuito almeno 1 franco di riserve di utile. Nulla vieta di distribuire un importo maggiore di riserve di utile.

Per contro, qualora l'assemblea generale decidesse di distribuire un importo minore di riserve di utile, il rimborso delle riserve d'apporto di capitale, finora esente, diventerebbe imponibile per un importo pari alla metà della differenza tra il rimborso stesso e la distribuzione delle altre riserve.

Esempio 1[9]: la Public Holding SA è quotata al SIX e dispone di un capitale azionario di 1'000, riserve d'apporto di capitale di 1'000 e altre riserve per 5'000. Nella primavera 2021, la società delibera un dividendo del 6%. Il dividendo di 60 viene distribuito in funzione di 40 dalle riserve d'apporto di capitale e 20 dalle riserve di utile. La nuova regola è, quindi, infranta poiché almeno nella misura di 30 il dividendo doveva attingere alle riserve di utile. Di conseguenza, la distribuzione facente capo alle riserve d'apporto di capitale viene riqualficata nella misura di 10 $([40-20]/2)$ in distribuzioni di riserve di utile soggette all'imposta preventiva (e all'imposta sul reddito se l'azionista è residente in Svizzera) sulla quale andrà trattenuta l'imposta preventiva del 35%.

In ogni caso, la riqualfica delle riserve d'apporto di capitale in altre riserve non può eccedere le altre riserve disponibili che potrebbero essere distribuite in virtù del diritto commerciale. In altri termini, se la società non disponesse di altre riserve distribuibili, la distribuzione delle riserve d'apporto di capitale non diventa imponibile.

Esempio 2: la Public Holding SA è quotata al SIX e dispone di un capitale azionario di 1'000, riserve legali di utile per 450 e riserve d'apporto di capitale di 1'000. L'esercizio 2020 ha chiuso in pareggio e nella primavera 2021 la società delibera un dividendo del 6% dalle riserve d'apporto di capitale. La nuova regola non è infranta in quanto la società non dispone di riserve di utile distribuibili in virtù del diritto commerciale (art. 671 cpv. 3 del Codice delle obbligazioni [CO; RS 220]).

[8] ExpertSuisse, Anhörung zum Kreisschreiben Nr. 29b zum Kapitaleinlageprinzip (Ergänzungen gestützt auf das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung STAF), presa di posizione del 18 luglio 2019; STEFAN OESTERHELT/DAVID TSCHAN, St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2019, 20 e 21 agosto 2019; Entwicklungen in der Verrechnungs- und Stempelsteuer, slide 19.

[9] REMO KÜTTTEL, Die Anpassung des Kapitaleinlageprinzips im Rahmen des STAF, in: IFF Forum für Steuerrecht 2019/1, p. 6.

Esempio 3: la Public Holding SA è quotata al SIX e dispone di un capitale azionario di 1'000, riserve legali di 525 e riserve d'apporto di capitale di 1'000. L'esercizio 2020 ha chiuso in pareggio e nella primavera 2021 la società delibera un dividendo del 6%. Il dividendo di 60 viene distribuito in funzione di 40 dalle riserve d'apporto di capitale e 20 dalle riserve di utile. Di conseguenza, la distribuzione facente capo alle riserve d'apporto di capitale dovrebbe essere riqualficata nella misura di 10 $([40-20]/2)$ in distribuzioni di riserve di utile soggette all'imposta preventiva (e all'imposta sul reddito se l'azionista è residente in Svizzera). Tuttavia la riqualfica massima non può eccedere un importo pari a quello delle altre riserve disponibili nella società che possono essere distribuite in virtù del diritto commerciale, *in casu* 25 (20 decisi dall'assemblea ai quali si aggiungo al massimo 5 oggetto della riqualfica; cfr. art. 671 cpv. 3 CO).

2. La conversione delle riserve di utile in riserve d'apporto di capitale

Onde evitare una perdita definitiva delle riserve d'apporto di capitale in caso di violazione della regola 50:50, la Legge sull'imposta preventiva prevede che "[l]e altre riserve che possono essere distribuite in virtù del diritto commerciale devono essere accreditate per un importo equivalente sul conto speciale delle riserve da apporti di capitale".

Detto in altri termini, se la regola è violata e delle riserve d'apporto di capitale diventano soggette all'imposta preventiva (ed eventualmente all'imposta sul reddito) è d'ora in poi possibile convertire delle riserve di utili liberamente distribuibili secondo il diritto commerciale in riserve d'apporto di capitale per un importo equivalente. In questo modo viene in ultima analisi rispettato il principio del rimborso delle riserve d'apporto di capitale franco d'imposta^[10], ossia è possibile rimborsare in esenzione d'imposta la totalità delle riserve d'apporto di capitale.

Se la società non disponesse di un ammontare di riserve di utili liberamente distribuibili secondo il diritto commerciale, non è chiaro se possa porvi rimedio l'esercizio successivo o non appena queste saranno disponibili, anche a distanza di anni. A parere degli autori, il disposto sembra avere carattere imperativo (*[...] devono essere accreditate [...]*) e alla luce del fatto che il principio delle riserve d'apporto di capitale non è intaccato da questa modifica legislativa, dovrebbe essere possibile procedere alla ricostituzione delle riserve d'apporto di capitale anche negli esercizi successivi.

Se di primo acchito potrebbe, quindi, sembrare una norma priva di senso e significato poiché comunque è possibile ricostituire le riserve d'apporto di capitale attingendo alle riserve di utile, è tuttavia importante per le società quotate rispettare il rapporto di distribuzione 50:50. Infatti, in caso di violazione, la parte eccedente delle riserve d'apporto di capitale distribuite senza avere trattenuto l'imposta preventiva sarà considerata dividendo netto con la conseguente percezione dell'imposta preventiva secondo il metodo lordo per netto

sulla parte riqualficata. Questo implicherà, di conseguenza, un aumento del reddito imponibile in capo all'azionista, accompagnato comunque dalla possibilità di recuperare l'imposta preventiva sulla parte percepita in virtù della regola qui in commento, premessa la corretta dichiarazione del reddito ai sensi dell'art. 23 LIP.

Esempio 4: stessa fattispecie di cui all'Esempio 1, tuttavia in questo caso Public Holding SA si dimentica di trattenere l'imposta preventiva sulle riserve d'apporto di capitale di 10 convertite in riserve di utili. In questo caso, la distribuzione di altre riserve è stata di 15.4, di cui 10 corrisposti direttamente agli azionisti e 5.4 andranno corrisposti all'AFC a titolo d'imposta preventiva.

3. L'entrata in vigore

L'obbligo di distribuire altre riserve decorre dall'entrata in vigore del nuovo disposto, quindi dal 1° gennaio 2020^[11]. Nella remota ipotesi in cui un dividendo dalle riserve d'apporto di capitale fosse deciso dall'assemblea generale ancora nel 2019, ma recasse scadenza 2020, ci potremmo trovare confrontati con un conflitto d'applicazione: ai fini delle imposte sul reddito, il dividendo si considera realizzato ancora nel 2019^[12], tuttavia sarebbe esente in virtù della decisione dell'assemblea generale di distribuire riserve d'apporto di capitale. Per contro, ai fini dell'imposta preventiva, il debito fiscale sorge alla scadenza fissata dall'assemblea generale^[13], quindi in teoria dovrebbe già trovare applicazione il nuovo disposto che impone di distribuire anche delle riserve di utile soggette all'imposta sul reddito. A parere degli autori, la decisione di distribuire riserve di utile o riserve d'apporto di capitale compete solo ed unicamente all'assemblea generale, pertanto quest'ultima non può essere tenuta ad osservare un disposto che non è ancora in vigore.

C. Prima eccezione: le riserve d'apporto di capitale di fonte estera

1. In generale

La prima eccezione qui in commento introduce un nuovo genere di riserve d'apporto di capitale, ossia le riserve d'apporto di capitale soggette al principio della proporzionalità (vedi capitolo precedente) e le riserve d'apporto di capitale estere che sfuggono a questa eccezione:

Art. 5 cpv. 1^{quater} lett. a e b LIP

Il capoverso 1^{ter} non si applica alle riserve da apporti di capitale:

- a. *costituite, dopo il 24 febbraio 2008, mediante il conferimento di diritti di partecipazione o societari a una società di capitali o società cooperativa estera nell'ambito di concentrazioni aventi carattere di fusione ai sensi dell'articolo 61 capoverso 1 lettera c LIFD o mediante un trasferimento transfrontaliero a una filiale svizzera ai sensi dell'articolo 61 capoverso 1 lettera d LIFD;*

[11] Consiglio federale, La RFFA entrerà in vigore il 1° gennaio 2020, Comunicato stampa, 14 giugno 2019, in: <https://bit.ly/2PnqTxL> (consultato il 03.12.2019).

[12] StE 2005 A 24.21 Nr. 16.

[13] MICHAEL BEUSCH, N 33 ad art. 12 LIP, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (a cura di), Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, II^a ed., Basilea 2012.

[10] CET-S (nota 4), p. 1.

b. già esistenti in una società di capitali o società cooperativa estera, dopo il 24 febbraio 2008, al momento di una fusione o ristrutturazione transfrontaliera ai sensi dell'articolo 61 capoversi 1 lettera b e 3 LIFD o del trasferimento della sede o dell'amministrazione effettiva.

Art. 18 cpv. 5 lett. a e b LIFD

Il capoverso 4 non è applicabile alle riserve da apporti di capitale:

- a. costituite, dopo il 24 febbraio 2008, mediante il conferimento di diritti di partecipazione o societari a una società di capitali o società cooperativa estera nell'ambito di concentrazioni aventi carattere di fusione ai sensi dell'articolo 61 capoverso 1 lettera c o mediante un trasferimento transfrontaliero a una filiale svizzera ai sensi dell'articolo 61 capoverso 1 lettera d;
- b. già esistenti in una società di capitali o società cooperativa estera, dopo il 24 febbraio 2008, al momento di una fusione o ristrutturazione transfrontaliera ai sensi dell'articolo 61 capoversi 1 lettera b e 3 o del trasferimento della sede o dell'amministrazione effettiva.

Art. 20 cpv. 5 lett. a e b LAID

Il capoverso 2 non si applica alle riserve da apporti di capitale:

- a. costituite, dopo il 24 febbraio 2008, mediante il conferimento di diritti di partecipazione o societari a una società di capitali o società cooperativa estera nell'ambito di concentrazioni aventi carattere di fusione ai sensi dell'articolo 24 capoverso 3 lettera c o mediante un trasferimento transfrontaliero a una filiale svizzera ai sensi dell'articolo 24 capoverso 3 lettera d;
- b. già esistenti in una società di capitali o società cooperativa estera, dopo il 24 febbraio 2008, al momento di una fusione o ristrutturazione transfrontaliera ai sensi dell'articolo 24 capoversi 3 lettera b e 3^{quoter} o del trasferimento della sede o dell'amministrazione effettiva.

In sostanza, la prima eccezione, costituita da due lettere (a e b), verte sostanzialmente ad esentare dalla regola 50:50 le riserve d'apporto di capitale di imprese insediate nel nostro Paese e costituite dopo la votazione sulla Riforma II dell'imposizione delle imprese, ossia dopo il 24 febbraio 2008. Il motivo di questa eccezione è presto detto: da un lato, con questa misura, si vuole rendere attrattiva la Svizzera nei confronti dell'estero, dall'altro si voleva garantire ai gruppi che hanno investito in Svizzera a decorrere da quando si aveva la certezza che il principio dell'apporto di capitale si sarebbe applicato, che le riserve così create non venissero intaccate dalla nuova norma.

La retroattività di questa eccezione è, quindi, da ricercare nella volontà del Legislatore di garantire la sicurezza del diritto e di tutelare la buona fede degli investitori. Questo implica che le società quotate saranno tenute a ricostruire con riferimento alle riserve d'apporto di capitale costituite e distribuite fino al 31 dicembre 2019 se queste erano teoricamente soggette alle limitazioni introdotte dalla regola 50:50 (cd. "riserve d'apporto di capitale soggette al principio della proporzionalità"), oppure a beneficio di una delle eccezioni che commenteremo qui di seguito (cd. "riserve d'apporto di capitale estere").

La retroattività, essendo in questo contesto a favore del contribuente, è ammessa dalla dottrina e della giurisprudenza.

Infatti, le società che dispongono di riserve d'apporto di capitale soggette al principio della proporzionalità, oltre a riserve d'apporto di capitale estere, possono scegliere per le distribuzioni effettuate fino al 31 dicembre 2019 quali riserve sono già state distribuite. In virtù di questa libertà di scelta, per le distribuzioni effettuate prima del 31 dicembre 2019 esse dovrebbero attingere alle riserve d'apporto di capitale soggette al principio della proporzionalità (regola 50:50)^[14].

Anche sotto l'egida della nuova regola le società potranno ancora scegliere se distribuire attingendo alle riserve d'apporto di capitale soggette al principio della proporzionalità o estere^[15]. Nulla vieta di distribuire unicamente riserve d'apporto di capitale da fonte estera^[16]. È, quindi, probabile che l'assemblea generale sarà tenuta a decidere non solo – come già accade – se distribuire riserve di utile o riserve d'apporto di capitale, ma pure se queste sono da fonte svizzera (soggette al principio di proporzionalità) oppure da fonte estera.

2. L'eccezione di cui alla lett. a

La prima eccezione disciplinata alla lett. a precisa che la limitazione 50:50 in caso di distribuzione non si applica alle riserve d'apporto di capitale costituite dopo il 24 febbraio 2008 mediante:

- 1) il conferimento ad una società svizzera (quotata in borsa) di diritti di partecipazione o societari a una società di capitali o società cooperativa estera nell'ambito di concentrazioni aventi carattere di fusione ai sensi dell'art. 61 cpv. 1 lett. c LIFD, oppure
- 2) il conferimento ad una filiale svizzera (quotata in borsa) mediante un trasferimento transfrontaliero ai sensi dell'art. 61 cpv. 1 lett. d LIFD.

La prima di queste eccezioni fa chiaramente riferimento a fattispecie che rappresentano una cd. "quasi-fusione d'immigrazione", ossia l'immigrazione in Svizzera di una società estera tramite apporto nelle riserve d'apporto di capitale di una società svizzera.

L'eccezione si giustifica nel contesto dell'attuale prassi dell'AFC, secondo cui se nel quadro di una quasi-fusione transfrontaliera (quasi-fusione d'immigrazione) i diritti di partecipazione a una società di capitali oppure a una società cooperativa estera sono apportati in una società di capitali o in una società cooperativa svizzera, la totalità dei conferimenti è considerata come apporto palese di capitale. La parte di questo apporto palese di capitale che supera l'aumento del capitale azionario o del capitale sociale può essere esposta, se il conferimento è effettuato tra il 31 dicembre 1996 e il 24 febbraio 2008, nel bilancio commerciale come riserva da apporti di capitale e, se il conferimento è eseguito dopo il 24 febbraio 2008, come riserva d'apporto di capitale estera^[17].

[14] OESTERHELT/TSCHAN (nota 8), slide 19.

[15] AFC, Explications de l'administration au sujet du principe de l'apport de capital (PAC), del 6 agosto 2018, p. 4 (cit: Explications PAC).

[16] OESTERHELT/TSCHAN (nota 8), slide 19.

[17] AFC, Circolare 29a, cifra 6 (progetto circolare 29b, cfr. cifre 8).

Tuttavia, nel caso in cui il conferente fosse una persona fisica residente in Svizzera che detiene i titoli conferiti nella sua sostanza privata, andrebbero tenute in considerazione le disposizioni sulla trasposizione[18].

Le società toccate da questa norma dovranno, quindi, idealmente scindere le loro riserve d'apporto di capitale in due conti separati – il conto "riserve d'apporto di capitale" e quello "riserve d'apporto di capitale estere" – affinché si possa tenere traccia se l'oggetto della distribuzione è la riserva d'apporto di capitale che soggiace al principio della proporzionalità, oppure la riserva estera è libera da vincoli.

La seconda eccezione contempla, invece, il trasferimento transfrontaliero di esercizi o rami d'attività, nonché di immobilizzi aziendali, a una filiale svizzera da parte del suo azionista estero.

In virtù del rimando all'art. 61 cpv. 1 lett. d LIFD, è considerata filiale svizzera una società di capitali o cooperativa al cui capitale azionario o sociale la società di capitali o cooperativa estera che procede al trasferimento partecipa nella misura di almeno il 20%.

Affinché le riserve d'apporto di capitale si qualificano quali "estere", è necessario che l'esercizio, il ramo d'attività o l'immobilizzo aziendale, così come definiti nella Circolare n. 5 dell'AFC[19] siano oggetto di un trasferimento dall'estero in Svizzera. In ambito transfrontaliero, non è necessario che il trasferimento avvenga a valori contabili, bensì può anche avvenire a valori di mercato; a parere degli autori, il richiamo all'art. 61 cpv. 1 lett. d LIFD è, quindi, poco felice poiché quest'ultimo disciplina la neutralità fiscale delle ristrutturazioni unicamente dal profilo delle imposte svizzere, che richiedono segnatamente che tutte queste operazioni abbiano luogo a valori contabili sebbene, di recente, sembra che la posizione dell'AFC su questo specifico aspetto sia evoluta per abbracciare le tesi dottrinali secondo cui il trasferimento delle riserve occulte non rappresenta una condizione delle ristrutturazioni in neutralità fiscale, bensì una conseguenza[20].

Secondo la sistematica fiscale, pure il conferimento di un esercizio, ramo d'attività o immobilizzo attribuibile ad uno stabilimento d'impresa svizzero di una società estera alla filiale elvetica dovrebbe qualificarsi quale riserva d'apporto di capitale estera. Infatti, si tratta comunque di substrato fiscale che non sarebbe soggetto all'imposta preventiva, pertanto non c'è motivo di discriminare il conferimento di un esercizio riconducibile ad uno stabilimento d'impresa svizzero rispetto al conferimento di un esercizio riconducibile alla casa madre estera.

Per contro, non si dovrebbero qualificare quale riserve d'apporto di capitale estere gli apporti che non si qualificano come

"immobilizzi aziendali", segnatamente gli attivi circolanti e gli immobilizzi finanziari, tant'è vero che il testo del disposto è stato modificato nel corso dei dibattiti parlamentari proprio per evitare che liberazioni a contanti di capitale da parte di un investitore straniero beneficiassero dell'eccezione di cui alla lettera a qui in commento[21].

Lo smembramento di partecipazioni è più delicato da etichettare come "transfrontaliero". Innanzitutto e contrariamente a quanto indicato nella Circolare n. 5 dell'AFC[22], la partecipazione trasferita può essere anche solo del 10%[23]. Secondariamente occorre precisare che lo smembramento di partecipazioni non è regolato all'art. 61 cpv. 1 lett. d LIFD[24], pertanto la premessa affinché il trasferimento transfrontaliero si possa qualificare quale riserva d'apporto di capitale estera si applica solo allo smembramento di esercizi, rami d'attività o immobilizzi aziendali. A parere degli autori ed in analogia con la quasi-fusione d'immigrazione, lo smembramento di partecipazioni può essere accreditato alle riserve d'apporto di capitale estere unicamente se il conferimento riguarda i diritti di partecipazione o societari a una società di capitali o società cooperativa estera. Caso contrario, ossia se i diritti di partecipazioni apportati fossero in una società di capitali o cooperativa svizzera, potrebbero anche ricorrere gli estremi della trasposizione internazionale[25].

3. L'eccezione di cui alla lett. b

La lett. b disciplina, invece, la seconda eccezione, secondo cui sono considerate riserve d'apporto di capitale estere, le riserve d'apporto di capitale già esistenti in una società di capitali o società cooperativa estera, costituite dopo il 24 febbraio 2008 al momento:

- 1) di una fusione transfrontaliera,
- 2) di una ristrutturazione transfrontaliera ai sensi dell'art. 61 cpv. 1 lett. b (scissione) e cpv. 3 (trasferimento tra società del gruppo in Svizzera) LIFD,
- 3) del trasferimento della sede o dell'amministrazione effettiva.

Con questa eccezione, il Legislatore ha, quindi, scelto di non penalizzare le riserve d'apporto di capitali costituite all'estero e per le quali le disposizioni della LIFD relative al rimborso di riserve da apporti di capitale si applicano *mutatis mutandis*[26], qualora la fusione transfrontaliera, la ristrutturazione transfrontaliera, il trasferimento della sede o dell'amministrazione effettiva ha avuto luogo dopo il 24 febbraio 2008.

[21] KÜTTEL (nota 9), p. 7.

[22] AFC, Circolare 5, cifra 4.4.2.2.2.

[23] PETER RIEDWEG/RETO HEUBERGER, N 227 ad §6, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Riedweg/Stefan Oesterhelt (a cura di), Umstrukturierungen, Basilea 2016.

[24] RIEDWEG/HEUBERGER (nota 23), N 245 ad §6.

[25] MAJA BAUER-BALMELLI, N 42 ad art. 21 LIP, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (nota 13).

[26] AFC, Circolare 29a, cifra 4.1.

[18] AFC, Circolare 29a, cifre 4.2.5 e 6.

[19] AFC, Circolare n. 5, cifra 4.4.1.2.5 ss.

[20] STEFAN OESTERHELT/SUSANNE SCHREIBER, *Teilweise steuerneutrale Umstrukturierungen*, in: IFF Forum für Steuerrecht 2018, p. 108 ss.

Se questi avvenimenti hanno avuto luogo dopo la suddetta data, tutte le riserve d'apporto di capitale così create possono qualificarsi quale riserve d'apporto di capitale estere. Con questa eccezione si vuole tutelare l'investitore che ha scelto di trasferirsi in Svizzera una volta introdotto il principio dell'apporto di capitale.

A parere degli autori, l'eccezione qui in commento non contempla unicamente le riserve d'apporto di capitale estere che erano già tali prima dell'immigrazione in Svizzera[27], ma anche le riserve d'apporto di capitale che si sono create contestualmente alla ristrutturazione transfrontaliera. Ad es., in caso di fusione d'immigrazione tra società sorelle, il capitale sociale della società straniera può essere accreditato, unitamente alle riserve d'apporto di capitale costituite all'estero, alle riserve d'apporto di capitale estere della società svizzera.

In ogni caso, se una persona giuridica sposta la sua sede o la sua amministrazione effettiva dall'estero in Svizzera, la caratterizzazione delle "altre riserve" non cambia secondo il principio dell'apporto di capitale[28].

Esempio 4[29]: la Public Holding SA è quotata al SIX e dispone di un capitale azionario di 1'000, riserve d'apporto di capitale 1'000, di cui estere 200 e altre riserve per 5'000. Nella primavera 2021, la società delibera un dividendo del 6%. Il dividendo di 60 viene distribuito in funzione di 40 dalle riserve d'apporto di capitale e 20 dalle riserve d'apporto di capitale estere. La nuova regola è, quindi, infranta poiché almeno nella misura di 20 il dividendo doveva attingere alle riserve di utile. Di conseguenza la distribuzione facente capo alle riserve d'apporto di capitale viene riqualficata nella misura di 20 $([40-0]/2)$ in distribuzioni di riserve di utile soggette all'imposta preventiva. Per contro, la distribuzione delle riserve d'apporto di capitale estere nella misura di 20 rimane esente.

D. Seconda eccezione: le distribuzioni all'interno di un gruppo

La seconda eccezione qui in commento riguarda unicamente l'imposta preventiva[30] ed è tesa ad un introdurre un'eccezione a beneficio degli investitori che detengono partecipazioni qualificate in una società svizzera quotata:

Art. 5 cpv. 1^{quater} lett. c LIP

Il capoverso 1^{ter} non si applica alle riserve da apporti di capitale:

- c. *rimborsate a persone giuridiche svizzere o straniere che possiedono almeno il 10 per cento del capitale azionario o sociale della società che effettua il versamento.*

[27] AFC, Circolare 29a, cifra 4.1, secondo cui "[l]e disposizioni della LIFD relative al rimborso di riserve da apporti di capitale si applicano alle società svizzere ed estere".

[28] AFC, Circolare 29a, cifra 6.

[29] KÜTTEL (nota 9), p. 8.

[30] Qualora il destinatario di un dividendo è una persona giuridica svizzera, che il dividendo sia distribuito attingendo alle riserve d'apporto di capitale o alle riserve di utile non fa nessuna differenza, poiché né la LIFD né la LAID contengono un disposto simile nel suo tenore all'art. 20 cpv. 3 LIFD. Ne discende, che le distribuzioni di riserve d'apporto di capitale o di riserve di utile sono trattate allo stesso modo ai fini dell'imposta sull'utile.

Occorre innanzitutto premettere che il disposto in commento presenta un tenore letterale discutibile. Infatti, a rigore, le riserve d'apporto di capitale non possono essere "rimborsate", ma unicamente "distribuite". Non c'è quindi necessariamente identità tra chi effettua l'apporto e chi riceve il dividendo né, a parere degli autori, il nuovo disposto intende derogare a questo principio.

Fatta questa debita premessa, la genesi di questo disposto è stata oggetto di alcune discussioni. Proposta dal Consiglio degli Stati ha incontrato lo scetticismo dell'AFC[31] secondo cui questa eccezione, applicabile solo alle società quotate in borsa, avrebbe unicamente delle conseguenze marginali. Inoltre, sempre secondo l'AFC, per delle partecipazioni inferiori al 100% non raggiungerebbe l'effetto sperato, in quanto tutti gli azionisti devono essere trattati alla stessa maniera. Un rimborso delle riserve d'apporto di capitale ad una società che detiene almeno il 10% accompagnato da una distribuzione simultanea di un dividendo agli altri azionisti sarebbe contrario al diritto commerciale. La prima società dovrebbe, di conseguenza, ricevere un dividendo soggetto all'imposta preventiva.

Lo scetticismo dell'AFC non fu comunque fatto proprio dal Parlamento, che alla fine decise di lasciare questo disposto.

Ora, a parere degli autori l'osservazione formulata dall'AFC è discutibile, ma comunque in linea con la sua attuale prassi, secondo cui se il dividendo provenisse esclusivamente dalle riserve di utile o esclusivamente dalle riserve d'apporto di capitale, l'AFC riconoscerebbe una distribuzione asimmetrica[32]. Se, per contro, il dividendo si componesse dei due tipi di riserve, l'AFC si rifarebbe, quindi, alla sua prassi secondo cui "[s]e le liberalità versate [ndr. le distribuzioni effettuate] dalle società di capitali o dalle società cooperative non spettano nello stesso modo a tutti gli aventi diritto, la quota delle riserve da apporti di capitale, facente parte della ripartizione complessiva, non deve essere, per ogni titolare di partecipazioni, superiore alla quota proporzionale delle riserve da apporti di capitale rispetto alle riserve totali della società di capitali o della società cooperativa"[33]. Detto in altri termini, se il dividendo è composto da entrambe le riserve, esso si basa sui rapporti di partecipazione formali al capitale[34].

È, tuttavia, d'uopo osservare che l'approccio rigido dell'AFC non trova riscontro nel diritto civile che ammette l'attribuzione di privilegi a determinate categorie di azioni, sempreché questi privilegi siano disciplinati nello statuto (cfr. art. 627 cpv. 1 cifra 9 CO). Anche la dottrina non si oppone a dividendi asimmetrici dalle riserve d'apporto di capitale, sempreché non conducano ad un'elusione d'imposta[35].

[31] AFC, Explications PAC (nota 15), p. 3.

[32] AFC, Corso di perfezionamento Schwarzenburg 2014, Soluzioni al tema 5, caso 2, fattispecie iniziale, domanda n. 2 (cit.: Schwarzenburg).

[33] AFC, Circolare 29a, cifra 4.1 in fine.

[34] AFC, Schwarzenburg (nota 32), Soluzioni al tema 5, caso 2, fattispecie iniziale, domanda n. 2; ROBERT DANON, Le principe de l'apport en capital (2^{ème} partie), in: IFF Forum für Steuerrecht 2011, p. 99.

[35] JÜRIG ALTORFER/MARCO GRETER, N 170 ad art. 5 LIP, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (nota 13); DANON (nota 34), p. 99.

Secondo gli autori, l'eccezione qui in commento dovrebbe a maggior ragione portare l'AFC a più miti consigli, segnatamente ad autorizzare le società quotate ad effettuare – ad es. – una distribuzione facente capo unicamente alle riserve d'apporto di capitale in favore dell'azionista che detiene una partecipazione qualificata ed una distribuzione in ossequio alla regola 50:50 in favore degli altri azionisti (cd. "distribuzione asimmetrica"). Se così non fosse, si obbligherebbe la società a violare la regola 50:50 al fine di beneficiare dell'eccezione di cui all'art. 5 cpv. 1^{quater} lett. c LIP.

Affinché l'eccezione possa trovare applicazione, la società madre deve inoltre detenere direttamente (senza società intermedie) almeno il 10% del capitale sociale della filiale (e non dei diritti di voto[36]). Onde determinare la quota di partecipazione ed in analogia con la prassi applicabile in materia di procedura di notifica[37], il capitale azionario o sociale delle società di capitali dovrebbe comprendere non soltanto il capitale azionario, bensì anche i buoni di partecipazione.

La porzione di riserve d'apporto di capitale che beneficia di questa seconda eccezione la si dovrebbe determinare al momento della distribuzione, rispettivamente della scadenza del dividendo [38], quindi, in analogia con la prassi attuale secondo cui il debito fiscale sorge alla scadenza fissata dall'assemblea generale[39].

Il disposto qui in commento presenta inoltre un carattere dinamico, pertanto se una persona giuridica svizzera o straniera aumenta o diminuisce la sua quota di partecipazione, anche le riserve d'apporto di capitale distribuibili in ossequio al principio della proporzionalità aumentano e diminuiscono. Per tener traccia, le riserve d'apporto di capitale andrebbero, quindi, scisse in due componenti (tre considerando anche le riserve d'apporto di capitale estere, che però possono essere distribuite senza restrizioni a prescindere), ossia le riserve d'apporto di capitale soggette al principio della proporzionalità e le riserve d'apporto di capitale riconducibili a partecipazioni qualificate.

Esempio 5[40]: la Public Holding SA è quotata al SIX e dispone di un capitale azionario di 1'000, riserve d'apporto di capitale di 1'000 e riserve di utili per 5'000. La società è detenuta nella misura del 20% dalla X SA. Nella primavera 2021, la società delibera un dividendo del 6% attingendo alle riserve d'apporto di capitale soggette al principio della proporzionalità. La nuova regola 50:50 è infranta, tuttavia non per quanto attiene il dividendo corrisposto alla X SA ($20\% \times 60 = 12$). Di conseguenza, la distribuzione facente capo alle riserve d'apporto di capitale dovrebbe essere riqualficata nella misura di 24 ($(60 - 12 - 0) / 2$) in distribuzioni di riserve di utile soggette all'imposta preventiva.

[36] HANS PETER HOCHREUTENER, *Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer*, Berna/Friburgo 2013, p. 489, nm. 1843.

[37] AFC, Promemoria S-025-116 (7.02).

[38] Per analogia: HOCHREUTENER (nota 36), p. 489, nm. 1842.

[39] BEUSCH (nota 13), N 33 ad art. 12 LIP.

[40] KÜTTEL (nota 9), p. 8.

E. Terza eccezione: le liquidazioni e i trasferimenti di sede all'estero

Come per l'eccezione di cui al punto precedente, anche questa regola trova applicazione solo per l'imposta preventiva:

Art. 5 cpv. 1^{quater} lett. d LIP

Il capoverso 1^{ter} non si applica alle riserve da apporti di capitale:

d. in caso di liquidazione o di trasferimento della sede o dell'amministrazione effettiva della società di capitali o società cooperativa all'estero.

Infatti, in caso di liquidazione, non ha senso distinguere tra riserve d'apporto di capitale e riserve di utile, giacché lo scopo del nuovo disposto non è ridurre le riserve d'apporto di capitale, ma di introdurre una regola che obblighi le società quotate a distribuire delle riserve di utile. Se una società quotata in occasione della distribuzione di un dividendo di liquidazione finale non disponesse di sufficienti riserve di utile per rapporto alle sue riserve di capitale, non avrebbe senso forzarla a rispettare la regola 50:50.

In caso di trasferimento all'estero vale lo stesso principio, giacché il trasferimento all'estero della sede di una società anonima, di una società a garanzia limitata o di una società cooperativa è fiscalmente equiparato alla liquidazione della società (art. 4 cpv. 2 LIP).

In quest'ultima eventualità si è giustamente rinunciato ad un disciplinamento ai fini delle imposte sul reddito poiché, di principio, un trasferimento di sede all'estero non rappresenta una realizzazione dell'eccedenza di liquidazione[41].

Quanto sopra non dovrebbe valere non solo in ottica di trasferimento di sede, ma anche in caso di fusione o scissione d'emigrazione.

F. Gli aspetti contabili

Se ai fini delle imposte sull'utile e sul capitale, come abbiamo visto, non ci sono sostanziali differenze tra le riserve d'apporto di capitale e le riserve di utile, ai fini dell'imposta preventiva occorre tenere traccia delle riserve d'apporto di capitale, distinguendo tra riserve d'apporto di capitale soggette al principio della proporzionalità ed estere.

Art. 5 cpv. 1^{quinquies} LIP

La società deve allibrare le riserve da apporti di capitale di cui al capoverso 1^{quater} lettere a e b su un conto separato e comunicare ogni modifica di questo conto all'AFC.

Art. 125 cpv. 2 LIFD

Ai fini della tassazione dell'imposta sull'utile, le società di capitali e le società cooperative indicano inoltre il loro capitale proprio al termine del periodo fiscale o dell'assoggettamento. Il capitale proprio comprende il capitale azionario o sociale liberato, le riserve da apporti di capitale di cui all'articolo 20 capoversi 3-7 esposte nel bilancio commerciale, le riserve palesi e le riserve occulte costituite

[41] AFC, Circolare 5, cifra 4.2.2.3.2 in rimando a cifra 4.1.2.3.9.

per il tramite di utili imposti, nonché la parte del capitale di terzi economicamente equiparabile al capitale proprio.

Le società quotate devono, quindi, ricostruire le riserve d'apporto di capitale retroattivamente al 24 febbraio 2008 e comunicare all'AFC le riserve d'apporto di capitale svizzere ed estere costituite e distribuite. In questo contesto, le società che dispongono di riserve d'apporto di capitale al 31 dicembre 2019 potranno liberamente scegliere per le distribuzioni effettuate fino al 31 dicembre 2019 quali riserve sono già state distribuite[42].

Da un profilo contabile è ipotizzabile che l'AFC prediliga l'istituzione di un conto separato nel bilancio per gestire i due generi di riserve d'apporto di capitale[43]. Per contro, a parere degli autori e ai fini della presentazione del conto annuale, un'indicazione separata nell'allegato al bilancio dovrebbe essere sufficiente onde evitare un'eccessiva suddivisione delle poste di bilancio.

G. La trasformazione delle riserve d'apporto di capitale in capitale nominale

Allo scopo di evitare possibili elusioni della regola 50:50, sono state introdotte delle regole anti-abuso disciplinate ai capoversi qui in commento:

Art. 5 cpv. 1^{sexies} LIP

I capoversi 1^{ter}-1^{quinquies} si applicano per analogia anche alle riserve da apporti di capitale utilizzate per l'emissione di azioni gratuite o gli aumenti gratuiti del valore nominale.

Art. 20 cpv. 6 LIFD

I capoversi 4 e 5 si applicano per analogia anche alle riserve da apporti di capitale utilizzate per l'emissione di azioni gratuite o gli aumenti gratuiti del valore nominale.

Art. 7b cpv. 4 LAID

I capoversi 2 e 3 si applicano per analogia anche alle riserve da apporti di capitale utilizzate per l'emissione di azioni gratuite o gli aumenti gratuiti del valore nominale.

Ciò implica che è ancora possibile emettere azioni gratuite o procedere ad aumenti gratuiti di valore nominale senza alcuna restrizione attingendo alle riserve d'apporto di capitale estere. Per contro, attingendo alle riserve d'apporto di capitale soggette al principio della proporzionalità, occorre considerare che se la società dispone di riserve di utili distribuibili, questa operazione non sarà solo soggetta all'imposta preventiva, ma anche alle imposte sul reddito, seguita, però, dalla possibilità di ricostituire le riserve d'apporto di capitale attingendo alle riserve di utile (art. 5 cpv. 1^{ter} LIP *in fine*).

Eventuali emissioni o aumenti di valore nominale effettuati dal 24 febbraio 2008 al 31 dicembre 2019 a carico delle riserve d'apporto di capitale potranno essere liberamente attribuiti

[42] AFC, Explications PAC (nota 15), p. 4.

[43] AFC, Progetto di Circolare 29b, allegato 2.

alle riserve d'apporto di capitale soggette al principio della proporzionalità o estere a discrezione della società[44].

In ogni caso, il capoverso qui in commento limiterà le possibilità di ristrutturazione per le società quotate in borsa, o per lo meno non potranno più essere poste in essere come accade oggi. Pensiamo, ad es., alla scissione di una società con conseguente conversione delle riserve d'apporto di capitale in capitale sociale. Nonostante l'operazione sia neutra dal profilo dell'imposta sull'utile, l'aumento del valore nominale potrebbe comportare delle conseguenze ai fini dell'imposta sul reddito e dell'imposta preventiva se la società disponesse di riserve di utile liberamente distribuibili[45].

H. La liquidazione parziale

Al pari della trasformazione delle riserve d'apporto di capitale in capitale nominale commentata al capitolo precedente, anche il capoverso qui in commento costituisce una norma anti-abuso:

Art. 4a cpv. 4 LIP

In occasione dell'acquisto dei propri diritti di partecipazione conformemente ai capoversi 1-3, le società di capitali o società cooperative quotate in una borsa svizzera devono addebitare l'eccedenza di liquidazione per almeno la metà alle riserve da apporti, aggio e pagamenti supplementari (riserve da apporti di capitale). Se questa condizione non è soddisfatta, l'importo delle riserve da apporti di capitale è corretto di conseguenza, ma al massimo sino a concorrenza di un importo pari a quello delle riserve da apporti di capitale disponibili.

Art. 20 cpv. 7 LIFD

Se, in occasione della vendita di diritti di partecipazione a una società di capitali o società cooperativa che è quotata in una borsa svizzera e li ha emessi, il rimborso delle riserve da apporti di capitale non corrisponde almeno alla metà dell'eccedenza di liquidazione ottenuta, la parte imponibile di questa eccedenza di liquidazione è ridotta della metà della differenza tra la parte stessa e il rimborso, ma al massimo di un importo pari a quello delle riserve da apporti di capitale disponibili nella società e imputabili a tali diritti di partecipazione.

Art. 7b cpv. 5 LAID

Se, in occasione della vendita di diritti di partecipazione a una società di capitali o società cooperativa che è quotata in una borsa svizzera e li ha emessi, il rimborso delle riserve da apporti di capitale non corrisponde almeno alla metà dell'eccedenza di liquidazione ottenuta, la parte imponibile di questa eccedenza di liquidazione è ridotta della metà della differenza tra la parte stessa e il rimborso, ma al massimo di un importo pari a quello delle riserve da apporti di capitale disponibili nella società e imputabili a tali diritti di partecipazione.

[44] AFC, Explications PAC (nota 15), p. 4.

[45] KÜTTEL (nota 9), p. 10; a titolo abbondanziale, si osserva che la conversione di riserve d'apporto di capitale in capitale nominale è inoltre soggetta alla tassa di bollo di emissione (art. 6 cpv. 1 lett. b della Legge federale sulle tasse di bollo [LTB; RS 641.1.0]). A parere degli autori dovrebbe, tuttavia, essere possibile evitare la tassa qualora la società sia in grado di dimostrare che sulle riserve d'apporto di capitale convertite in capitale nominale è già stata percepita la tassa (MAJA BAUER-BALMELLI/THOMAS FISLER, Die Praxis der Bundessteuern, II° Teil, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 1, N 7 ad art. 6 cpv. 1 lett. d LTB).

La *ratio* della norma è la seguente: quando una società quotata in borsa intende ridurre il suo capitale, lo fa generalmente attraverso una seconda linea di negoziazione. Gli azionisti esistenti vendono le loro azioni in borsa in forma anonima (ad es. ad una banca). Ne risulta una plusvalenza, che non è soggetta né all'imposta sul reddito (sempreché le azioni siano detenute nella sostanza privata), né all'imposta preventiva. L'azienda poi riacquista queste azioni dalla banca (seconda linea di negoziazione). Tale operazione comporta l'annullamento delle azioni, ovvero l'annullamento del corrispondente valore nominale e lo scioglimento delle riserve residue, nella misura in cui esse siano superiori al valore nominale, cosicché, in caso di distribuzione, scompare il substrato fiscale latente all'imposta sul reddito relativo alle altre riserve. In caso di un eventuale successivo aumento di capitale, vengono quindi costituite nuove riserve di capitale. A differenza delle altre riserve, queste riserve d'apporto di capitale possono essere rimborsate agli azionisti in esenzione fiscale[46].

Nella prassi queste transazioni hanno luogo, di regola, a carico delle altre riserve poiché la società che aliena le azioni alla società emittente per ridurre il capitale azionario dovrebbe avere pieno diritto al rimborso dell'imposta preventiva.

Alla luce di quanto precede si comprende, quindi, per quale motivo – contrariamente alla regola iniziale che imponeva una distribuzione di altre riserve in ragione di almeno il 50% – in questo caso s'impone, invece, una distribuzione di riserve d'apporto di capitale in ragione di almeno il 50%. In altre parole, l'eccedenza di liquidazione deve attingere per almeno la metà alle riserve da apporti di capitale. Nulla vieta di attingere per intero alle riserve d'apporto di capitale. Inoltre, analogamente a quanto precisato in precedenza, dovrebbe competere alla società decidere se attingere alle riserve d'apporto di capitale soggette al principio della proporzionalità oppure estere.

Esempio 6[47]: la Public Holding SA è quotata al SIX e dispone di un capitale azionario di 1'000, riserve d'apporto di capitale di 1'000 e riserve di utili per 5'000. Nella primavera 2021, la società decide una riduzione del capitale azionario nella misura del 10% a carico delle altre riserve. Le azioni da annullare sono quindi riacquistate per 1'300 tramite la seconda linea di negoziazione. La regola relativa alla liquidazione parziale è infranta, poiché almeno nella misura di 600 ($(1'300-100)/2$) occorre attingere alle riserve d'apporto di capitale. Le riserve d'apporto di capitale sono, quindi, ridotte di 600. Sempre nella misura di 600, la liquidazione parziale non soggia né all'imposta preventiva, né all'imposta sul reddito.

Se questa regola non è rispettata e l'imposta preventiva è stata – a torto – percepita dall'AFC, quest'ultima è tenuta a restituirla (art. 12 dell'Ordinanza sull'imposta preventiva [OIPrev; RS 642.211])[48]. Più problematico potrebbe essere

valutare le conseguenze ai fini del rimborso dell'imposta preventiva (artt. 21 ss. LIP). Teoricamente, la società che si è vista restituire l'imposta preventiva in virtù dell'art. 12 OIPrev dovrebbe girarla ai beneficiari della prestazione. Se però non fosse più possibile corrispondere la prestazione, ad es. perché poco dopo aver ricevuto in restituzione l'imposta preventiva e prima di essere riuscita ad accreditarla al beneficiario della prestazione la società è fallita, ci si potrebbe trovare nella paradossale situazione secondo cui la società che si è vista decurtare il ricavato della liquidazione dall'imposta preventiva potrebbe chiedere il rimborso della stessa all'AFC. Non sarebbe nient'altro che il risultato dell'applicazione del principio d'indipendenza delle procedure di percezione e rimborso dell'imposta preventiva[49].

Inoltre, a parere degli autori, questo potrebbe essere anche un motivo di revisione ai sensi dell'art. 147 LIFD se emergesse dopo la crescita in giudicato della decisione di tassazione. Ovviamente, in questo contesto, la revisione ha senso solo se l'istante è una persona fisica che deteneva i titoli liquidati nella sua sostanza privata.

III. Conclusione

Nell'attesa che l'AFC si esprima pubblicando la versione finale della Circolare 29b, quel che è certo è che le modifiche del principio dell'apporto di capitale sono frutto di un compromesso politico completamente estraneo alla sistematica fiscale.

Questo è stato il prezzo da pagare affinché la Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS, destinata come poi fu il caso ad essere oggetto di una votazione popolare, non venisse osteggiata apertamente dagli ambienti di sinistra.

Non compete di certo agli autori esprimere delle considerazioni politiche e nemmeno siamo in grado di valutare quale sarebbe stato il risultato della votazione popolare del 19 maggio 2019 se questo articolo non fosse stato modificato. Quel che è certo è che questa modifica legislativa tocca tutto sommato unicamente un qualche centinaio di società svizzere.

Quali consulenti non possiamo, quindi, far altro che studiare e applicare il nuovo disposto in attesa che si delinei una prassi tesa a distinguere le riserve d'apporto di capitale dalle riserve d'apporto di capitale estere.

[46] CET-S (nota 4), p. 4.

[47] KÜTTEL (nota 9), p. 10.

[48] KÜTTEL (nota 9), p. 11.

[49] HOCHREUTENER (nota 36), p. 455.

“Impatriati”: richiesti due anni di residenza in Italia

Per usufruire del regime fiscale di favore dei cd. “impatriati”, l’Agenzia delle Entrate richiede per tutti, in via interpretativa, una permanenza in Italia di almeno due anni



Simone Rizzi

Dottore Commercialista,
Cavalluzzo Rizzi Caldart, Milano
s.rizzi@studiocrc.eu

L’art. 16 D.Lgs. n. 147/2015 riconosce, a determinate condizioni, ai non residenti nel Paese che (ri)entrano in Italia per svolgere prestazioni di lavoro, un regime di tassazione agevolato, dato dall’esenzione del 50% del reddito imponibile, poi incrementata al 70% (o addirittura al 90%) per i soggetti ri(entranti) dal 1° gennaio 2020, per i cinque periodi d’imposta successivi (o addirittura dieci a determinate condizioni). Per i fruitori dell’agevolazione, ex comma 1 dell’art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, era, ed è, richiesta la residenza in Italia per almeno due anni, mentre, per i fruitori ex comma 2, la lettera della legge non richiedeva, né sembra richiedere, tale requisito. Tuttavia, in risposta ad un interpello, l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto che la residenza in Italia per almeno un biennio, fosse (e sia) richiesta anche qualora la fruizione del beneficio avvenisse (e avvenga) ai sensi dell’art. 16, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015. Questa presa di posizione dell’Agenzia delle Entrate non è, però, esente da critiche.

La disposizione in commento, ha subito diverse modifiche alla propria formulazione, nel corso degli anni. Per quanto qui di interesse si riporta di seguito un estratto della norma in commento, nel testo in vigore dal 1° gennaio 2017 al 30 aprile 2019, posto che tale testo è quello su cui si è espressa l’Agenzia delle Entrate in via interpretativa in relazione al tema trattato in questo articolo:

1. I redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato [...] concorre (rectius: concorrono) alla formazione del reddito complessivo limitatamente al cinquanta per cento del suo (rectius: loro) ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:
 - a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a permanere in Italia per almeno due anni;
 - b) l’attività lavorativa viene svolta presso un’impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa;
 - c) l’attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano;
 - d) i lavoratori rivestono ruoli direttivi ovvero sono in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione [...].
2. Il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche ai soggetti di cui all’articolo 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, le cui categorie vengono individuate tenendo conto delle specifiche esperienze e qualificazioni scientifiche e professionali con il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze di cui al comma 3. Il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche ai cittadini di Stati diversi da quelli appartenenti all’Unione europea, con i quali sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, in possesso di un diploma di laurea, che hanno svolto continuativamente un’attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall’Italia negli ultimi ventiquattro mesi ovvero che hanno svolto

I. Il regime degli impatriati	553
II. Il caso oggetto dell’interpello	554
III. I requisiti per beneficiare dell’agevolazione: è necessario risiedere in Italia due anni?.....	554
IV. La presa di posizione dell’Agenzia delle Entrate	555
V. Considerazioni critiche	556

I. Il regime degli impatriati

L’art. 16 del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 147/2015 ha introdotto una disposizione agevolativa volta a riconoscere, a determinate condizioni, a soggetti non residenti che (ri)entrino in Italia per svolgervi prestazioni di lavoro autonomo o dipendente, la possibilità di usufruire di un regime di tassazione agevolato – originariamente dato dalla esenzione del 50% del reddito imponibile, ulteriormente incrementata al 70% (o al 90% per assunzione di residenza nel Mezzogiorno d’Italia) per i soggetti ri(entranti) dal 1° gennaio 2020 – per cinque periodi d’imposta (o addirittura dieci, in taluni casi particolari, non oggetto della presente trattazione).

continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream.

3. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato [...] e per i quattro periodi successivi. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono adottate le disposizioni di attuazione del presente articolo anche relativamente alle disposizioni di coordinamento con le altre norme agevolative vigenti in materia, nonché relativamente alle cause di decadenza dal beneficio.

II. Il caso oggetto dell'interpello

Il caso oggetto di analisi, cui l'interpello proposto si riferiva, concerneva lavoratori richiedenti il beneficio, aventi i seguenti requisiti:

- cittadini dell'Unione europea (UE) o di Stati diversi da quelli appartenenti all'UE, con i quali sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni (CDI) ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale;
- in possesso di un diploma di laurea, almeno quadriennale;
- con attività di lavoro dipendente svolta continuativamente fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi, ovvero, con attività di studio svolta continuativamente, fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream, il tutto nell'accezione meglio esplicitata al par. 3.2 della Circolare n. 17/E/2017, secondo cui "il requisito dello svolgimento dell'attività di lavoro o studio all'estero in modo continuativo negli ultimi ventiquattro mesi, non deve necessariamente far riferimento all'attività svolta nei due anni immediatamente precedenti il rientro, essendo sufficiente che l'interessato, prima di rientrare in Italia, abbia svolto tali attività all'estero per un periodo minimo ed ininterrotto di almeno ventiquattro mesi";
- con trasferimento della residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) nel periodo di applicazione della norma in commento; e
- con svolgimento di attività di lavoro dipendente in Italia (i.e. datore di lavoro residente in Italia, sede di lavoro in Italia e soggiorno in Italia per più di 184 giorni all'anno).

Tali lavoratori dipendenti avevano manifestato l'intenzione di trasferire la propria residenza nuovamente all'estero, prima del decorso di due anni dall'avvenuto trasferimento in Italia, nell'accezione meglio esplicitata dal par. 3.6 della Circolare n. 17/E/2017, secondo cui "il biennio di permanenza nel territorio dello Stato decorre dal periodo di imposta in cui il lavoratore diviene fiscalmente residente [...]. Ne consegue, ad esempio, che, nel caso in cui il lavoratore si sia trasferito in Italia nel mese di marzo 2016, e abbia pertanto acquisito la residenza fiscale per l'intero anno [...] il biennio potrà ritenersi compiuto il 3 luglio del 2017 [...]".

I dipendenti avevano, quindi, richiesto al datore di lavoro di poter comunque usufruire del regime di cui all'art. 16, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015, ritenendo verificati tutti i requisiti per beneficiare dell'agevolazione, anche in ipotesi di trasferimento della propria residenza all'estero, prima

del decorso di due anni (nell'accezione sopra richiamata) dall'avvenuto trasferimento in Italia.

III. I requisiti per beneficiare dell'agevolazione: è necessario risiedere in Italia due anni?

Le motivazioni in base alle quali si riteneva che fosse possibile beneficiare dell'agevolazione fiscale, anche in assenza di residenza biennale in Italia, tali da rendere possibile la formulazione di istanza di interpello, erano come di seguito descritte.

Sia sulla base del tenore letterale della disposizione interessata, sia sulla base del relativo decreto attuativo, sia delle indicazioni di prassi e di documentazione divulgativa predisposta dall'Agenzia delle Entrate, il regime agevolativo di cui all'art. 16, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015, risultava applicabile anche in ipotesi di residenza in Italia inferiore al biennio.

La norma invocata (art. 16, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015) non prevede, infatti, alcun obbligo espresso di mantenimento minimo della residenza in Italia da parte del lavoratore, obbligo previsto invece in relazione alla norma agevolativa di cui al comma 1 della medesima disposizione.

D'altro canto, anche il richiamo, operato dal comma 2 della norma in commento al comma 1 della stessa disposizione, riguarda solo "il criterio di determinazione del reddito" (i.e. "concorrenza alla formazione del reddito complessivo limitatamente al cinquanta per cento del suo ammontare") e non anche le condizioni di accesso/decadenza alla/dalla agevolazione che, quanto alla norma agevolativa di cui al comma 1, prevedono, tra le altre cose, il mantenimento della residenza in Italia per due anni, cosa invece non richiesta tra le condizioni per la fruizione dell'agevolazione, ex comma 2.

Non ricorre dunque, nel testo di legge sopra richiamato, alcun riferimento all'obbligo di permanenza in Italia di due anni.

Analizzando, poi, il Decreto del 26 maggio 2016, recante le disposizioni di attuazione del regime speciale per i lavoratori impatriati, di cui all'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, si legge, all'art. 3, quanto segue: "Il beneficiario degli incentivi di cui al predetto art. 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, decade dal diritto agli stessi laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni".

Nessun riferimento di natura limitativa analoga, circa il mantenimento della residenza fiscale in Italia per almeno due anni, è invece presente in riferimento al beneficiario degli incentivi di cui al comma 2 dell'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015.

Oltre al tenore letterale della norma prevista dal comma 2 dell'art. 16 e del relativo Decreto attuativo, è la stessa Circolare n. 17/E/2017 che nel par. 3.2 precisa^[1]: "[s]econdo quanto previsto dall'art. 16 e dal decreto attuativo, i soggetti individuati dal c. 2, per accedere al regime fiscale previsto per i lavoratori "rimpatriati",

[1] Cfr. la tabella a p. 9 di tale documento.

devono, pertanto, avere i seguenti requisiti:

- a) essere in possesso di un titolo di laurea;
- b) aver svolto continuativamente un'attività di lavoro o studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più;
- c) essere cittadini UE o di uno Stato extra-UE con il quale risulti in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni ai fini delle Imposte sui redditi ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale;
- d) svolgere attività di lavoro autonomo o dipendente in Italia".

Nessun riferimento ad obblighi di mantenimento della residenza per un biennio è, quindi, presente. Inoltre, nella stessa Circolare n. 17/E/2017, è precisato opportunamente, al par. 3.2, che "ai soggetti del comma 2 dell'art. 16 non è richiesto, peraltro, neanche il possesso dei requisiti soggettivi previsti per i soggetti destinatari del comma 1 del medesimo art. 16 [ndr. del D.Lgs. n. 147/2015]" (che comprendono, si ritiene, l'obbligo di mantenimento della residenza in Italia per almeno un biennio) e, al par. 3.6, circa le cause di decadenza, che "il citato comma 3 dell'articolo 16 [ndr. del D.Lgs. n. 147/2015] demanda, infine, al decreto attuativo l'individuazione delle cause di decadenza dal beneficio in questione". In proposito, quest'ultimo stabilisce che "il beneficiario degli incentivi di cui al predetto articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, decade dal diritto agli stessi laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni. In tal caso si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi".

Anche in tale ipotesi, nessun riferimento del beneficio di cui al comma 2 è, dunque, presente. Allo stesso modo, anche la Guida agli Incentivi fiscali per l'attrazione del capitale umano in Italia diffusa nel febbraio 2018 dall'Agenzia delle Entrate, che fornisce un riassunto interpretativo della norma in commento, al par. 3, dedicato ai lavoratori "rimpatriati" di cui al comma 2 dell'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, non fa menzione alcuna dell'obbligo di residenza biennale in Italia per la fruizione del beneficio^[2], cosa che, invece, è espressamente indicata come richiesta, in capo ai fruitori del beneficio fiscale di cui al comma 1 della medesima disposizione, il tutto in coerenza – come visto – con il tenore letterale dell'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, del relativo Decreto attuativo e della parte narrativa della Circolare n. 17/E/2017.

In tale contesto, però, la cd. "Tabella riassuntiva delle agevolazioni" allegata alla più volte citata Circolare n. 17/E/2017, nella sez. "Requisiti", in relazione alla voce "Tipo di agevolazione" descritta come "Articolo 16, comma 2, D.Lgs. n. 147 del 2015", riporta tra le altre cose, la locuzione: "impegnarsi a permanere in Italia per 2 anni".

Posto che, dal quadro sin qui illustrato, il riferimento al mantenimento della residenza in Italia per almeno due anni, contenuto nella Tabella allegata alla Circolare n. 17/E, non trova esplicito riscontro né nella norma né negli altri documenti richiamati, esso avrebbe dovuto considerarsi come un refuso ed essere di conseguenza, come tale, ignorato.

[2] Cfr. la tabella a p.10 del medesimo documento.

Tutto quanto sopra premesso e considerato, l'agevolazione di cui all'art.16, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015, nel testo in vigore al 30 aprile 2019, dovrebbe considerarsi come spettante anche in ipotesi di residenza del lavoratore in Italia per un arco temporale inferiore al biennio, verificate le altre condizioni.

IV. La presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate

In tale contesto, veniva proposta istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate la quale, con Interpello n. 956-606/2018 prendeva posizione in senso difforme da quanto proposto dal contribuente, richiedendo il requisito della residenza in Italia, per almeno un biennio, anche per i lavoratori fruitori dell'agevolazione ai sensi del comma 2 dell'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015 e non solo per quelli fruitori, ex comma 1.

Le motivazioni dell'Agenzia delle Entrate che hanno condotto alla conclusione sopra descritta sono le seguenti: "l'articolo 16, comma 3, secondo periodo, del D.Lgs. n. 147 del 2015, demanda, per «l'attuazione del presente articolo» (richiamo generico all'art.16) a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per l'adozione delle disposizioni relative, tra l'altro, «alle cause di decadenza dal beneficio».

L'articolo 3 del decreto attuativo 26 maggio 2016, ha stabilito che il beneficiario degli «incentivi» di cui al comma 1 dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, decade dal diritto agli stessi laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni, con il recupero dei benefici già fruiti, e l'applicazione di sanzioni ed interessi.

A tale riguardo si osserva che il predetto riferimento al comma 1, dell'articolo 16, del D.Lgs. n. 147 del 2015, piuttosto che riferirsi alla tipologia dei beneficiari è diretto a richiamare l'agevolazione in toto con tutti i suoi elementi caratterizzanti: [...].

Ne consegue che la perdita del regime agevolativo disciplinata dal citato art. 3 del decreto attuativo, prevista nel caso in cui la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni, si riferisce a tutti i beneficiari dell'agevolazione dell'art.16 del D.Lgs. n.147 del 2015.

La Circolare 17/E del 23 maggio 2017, Parte II, paragrafo 3.3, infatti, chiarisce che «dal confronto tra il comma 1 e il comma 2 dell'articolo 16, risulta che [...]. Restano, invece, comuni i criteri di determinazione dei redditi agevolabili, nonché quelli di applicazione dell'agevolazione e le cause di decadenza del beneficio».

Pertanto, anche i soggetti indicati al comma 2 dell'art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015, per poter fruire dell'agevolazione in esame devono, tra l'altro, «impegnarsi a permanere in Italia per 2 anni», come espressamente contemplato nella «Tabella riassuntiva delle agevolazioni», allegata alla citata circolare n. 17/E del 2017, nella sezione «requisiti», in relazione alla voce «Tipo agevolazioni».

Peraltro, come precisato nella citata Circolare 17/E del 2017, Parte II, paragrafo 4.2.1, per beneficiare «dei regimi agevolativi esaminati», i lavoratori devono presentare al datore di lavoro, una richiesta scritta che prevede espressamente, anche «l'impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza prima del decorso del periodo minimo previsto dalla norma della quale si chiede la fruizione».

A tale proposito, si fa presente che come precisato nella Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, Parte II, paragrafo 3.6, posto che il biennio di permanenza nel territorio dello Stato decorre dal periodo d'imposta in cui il lavoratore, persona fisica, diviene ivi fiscalmente residente ai sensi dell'articolo 2, del TUIR, si deve fare riferimento alla «maggior parte del periodo d'imposta», cioè la residenza fiscale deve essere verificata per almeno 183 giorni (o 184 in caso di anno bisestile) per ciascun anno. Pertanto, una volta trascorsi i 183 (o 184) giorni nel periodo d'imposta successivo a quello di acquisizione della residenza fiscale nel territorio dello Stato, il richiesto biennio può considerarsi compiuto».

V. Considerazioni critiche

Le conclusioni raggiunte dall'Agenzia delle Entrate, viste le motivazioni, destano perplessità. Il punto focale della motivazione della risposta all'interpello verte, infatti, su una lettura della norma che sembra essere in conflitto con il tenore letterale della norma stessa. L'Agenzia delle Entrate puntualizza, al riguardo, quanto segue: *“l'articolo 3 del decreto attuativo 26 maggio 2016, ha stabilito che il beneficiario degli «incentivi» di cui al comma 1 dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, decade dal diritto agli stessi laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni, con il recupero dei benefici già fruiti, e l'applicazione di sanzioni ed interessi. A tale riguardo si osserva che il predetto riferimento al comma 1, dell'articolo 16, del D.Lgs. n. 147 del 2015, piuttosto che riferirsi alla tipologia dei beneficiari è diretto a richiamare l'agevolazione in toto con tutti i suoi elementi caratterizzanti”*.

Se il Decreto attuativo richiede il requisito della residenza in Italia, per almeno un biennio, solo in capo ai fruitori dell'agevolazione ex comma 1 (in coerenza peraltro con il tenore letterale dello stesso comma 1) non si comprende perché mai tale requisito dovrebbe valere anche per i fruitori ex comma 2, in assenza di una espressa previsione di legge in tal senso.

La disposizione che richiedeva ai fruitori ex comma 1 di risiedere in Italia almeno un biennio richiedeva anche che gli stessi fruitori non fossero stati residenti in Italia nei cinque periodi d'imposta precedenti (si veda la condizione posta dalla lett. a del comma 1, sopra citata), circostanza questa che pacificamente non è richiesta ai fruitori ex comma 2.

Come può valere un'applicazione analogica delle condizioni limitative e applicative che sia a “geometria variabile”? Alcune condizioni limitative varrebbero, in via interpretativa, e altre no.

In altri termini, non si comprende perché mai una disposizione che il Legislatore ha espressamente limitato ai fruitori, ex art. 16 comma 1, D.Lgs. n. 147/2015, debba applicarsi *“all'agevolazione in toto con tutti i suoi elementi caratterizzanti”* e cioè anche ai fruitori ex comma 2.

Anche i riferimenti alla prassi ministeriale contenuti nella risposta all'interpello non appaiono essere dirimenti.

Il passaggio del par. 3.3 della Circolare n. 17/E/2017, citato nell'interpello (*“dal confronto tra il comma 1 e il comma 2*

dell'articolo 16, risulta che [...] Restano, invece, comuni i criteri di determinazione dei redditi agevolabili, nonché quelli di applicazione dell'agevolazione e le cause di decadenza del beneficio”), per quanto coerente con la conclusione raggiunta dall'Agenzia delle Entrate nel medesimo interpello, non appare coerente con il tenore letterale della norma: in base alla legge, la causa di decadenza della mancata residenza in Italia di due anni è, infatti, richiesta solo per i fruitori dell'agevolazione ex comma 1 e non anche ex comma 2, come peraltro espressamente indicato nel documento ufficiale denominato *“Guida agli Incentivi fiscali per l'attrazione del capitale umano in Italia”* diffuso nel febbraio 2018 dalla stessa Agenzia delle Entrate.

Analogamente, anche la richiesta contenuta nella citata Circolare n. 17/E/2017 al par. 4.2.1, secondo cui, per beneficiare *“dei regimi agevolativi esaminati”*, i lavoratori devono presentare al datore di lavoro, una richiesta scritta che prevede, espressamente, anche l'impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza prima del decorso del periodo minimo previsto dalla norma della quale si chiede la fruizione, si riferisce, appunto, ai *“regimi agevolativi esaminati”* nel loro complesso (i.e. regimi agevolativi in favore di docenti e ricercatori, “contro-esodati” e “impatriati”) e, dunque, va letta, “ove applicabile”, non essendo essa direttamente riferita ai fruitori della agevolazione ex comma 2. Sotto altro profilo, se letta estensivamente (cioè tale da ricomprendere anche i fruitori dell'agevolazione ex art. 16 comma 2), essa sarebbe in conflitto con il tenore della legge.

Solo la Tabella riassuntiva contenuta nella Circolare 17/E/2017 conferma il contenuto della risposta all'interpello in commento. Ma, tale riferimento, posto che l'istanza di interpello evidenziava proprio l'apparente contraddizione della tabella stessa, sul tema, appare essere elemento autoreferenziale e non risolutivo.

Affinché l'argomentazione logica dell'Agenzia delle Entrate sia sostenibile, si dovrebbe ritenere implicitamente che la locuzione contenuta al comma 2 dell'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, vale a dire *“il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche ai soggetti [...]”* abbia un'accezione ampia e ricomprenda anche le cause di decadenza dall'agevolazione (e cioè il requisito di permanenza in Italia per almeno due anni).

Tuttavia, una cosa è il criterio di determinazione del reddito e un'altra cosa sono le condizioni di decadenza. La legge estende il criterio di determinazione del reddito, di cui al comma 1 della norma, ai soggetti di cui al comma 2, ma non estende anche le condizioni di decadenza (che sono limitate a quanto previsto dall'art. 3 del Decreto attuativo che, come abbiamo visto, pone vincoli solo ai fruitori dell'agevolazione ex comma 1).

A sostegno indiretto di tale conclusione, si evidenzia un passaggio della Circolare 17/E/2017, ove si precisa, al par. 3.3 in modo non condivisibile, peraltro, che *“restano [...] comuni i criteri di determinazione dei redditi agevolabili, nonché quelli di applicazione dell'agevolazione e le cause di decadenza del beneficio”*.

Da tale passaggio risulta chiaramente che "i criteri di determinazione dei redditi agevolabili" (cioè ciò che è applicato, per espressa previsione di legge, in totale identità sia ai "fruitori ex comma 2", sia ai "fruitori ex comma 1") è altro rispetto alle "cause di decadenza del beneficio" (i.e. l'obbligo di residenza biennale in Italia), altrimenti l'estensore della Circolare non avrebbe usato la congiunzioni "nonché" e "e", nel legare i tre sintagmi: la legge non introduce, quindi, un'identità di cause di decadenza del beneficio tra "fruitori ex comma 1" e "fruitori ex comma 2". Tale identità è introdotta solo in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate e ciò è, almeno indirettamente, riconosciuto anche dalla stessa Agenzia.

La questione rimane quindi, a parere di chi scrive, controversa.

Infine, si segnala che, con effetto dal 1° maggio 2019, l'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015 è stato riscritto dall'art. 5, comma 1, lett. a, del Decreto Legge (D.L.) del 30 aprile 2019, n. 34, estendendo il perimetro della agevolazione sia sotto il profilo soggettivo sia quantitativo, in senso quindi favorevole al contribuente. Anche nel nuovo testo normativo l'incertezza interpretativa in commento sembra, tuttavia, permanere.

Si rileva, in ogni caso, che, in presenza della sopra commentata posizione restrittiva assunta dall'Agenzia delle Entrate nella propria prassi, un approccio prudenziale, data la delicatezza della materia, costituisca senz'altro un *modus operandi* raccomandabile.

La procedura di arbitrato per la risoluzione delle controversie internazionali

L'impatto della clausola arbitrale della Parte VI dell'MLI sulle convenzioni contro le doppie imposizioni



Simone S. Schiavini

Avvocato, LL.M. in Int. Tax Law,
Associato nel dipartimento di diritto tributario e
pianificazione fiscale di Chiomenti

La *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI)* è un trattato multilaterale volto a modificare simultaneamente tutte le CDI alla luce dei risultati del progetto BEPS. Tra le misure in esso contenute, la Parte VI prevede una serie di disposizioni riguardanti la procedura di arbitrato obbligatorio e vincolante (*mandatory and binding arbitration*). Tuttavia, l'arbitrato obbligatorio e vincolante non rappresenta un "minimum standard" dell'MLI ed è applicabile solo a fronte di espressa opzione degli Stati che hanno sottoscritto l'MLI; inoltre, le caratteristiche della procedura di arbitrato dipendono dalle riserve che i singoli Stati possono esercitare in relazione alla Parte VI. Il contributo analizza dunque le scelte effettuate dagli Stati che hanno optato per la Parte VI dell'MLI al fine di conoscerne l'effettivo impatto sulle CDI.

I. Introduzione

La *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*^[1] (MLI) è stata adottata il 24 novembre 2016 e inizialmente sottoscritta il 7 giugno 2017 da 68 Paesi.

Nello specifico, l'MLI è un trattato multilaterale volto a modificare simultaneamente tutte le convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI) indicate dagli Stati contraenti come *Covered Tax Agreements* (CTA) – ai sensi dell'art. 2 par. 1 MLI – alla luce dei risultati del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Alla data del presente contributo, 89 Paesi hanno sottoscritto l'MLI, 29 Stati l'hanno ratificato ed è entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 2019^[2]. Gli artt. 27, 34 e 35 MLI disciplinano il processo di sottoscrizione, ratifica ed entrata in vigore dello stesso.

Tra le misure in esso contenute, la Parte VI dell'MLI (di seguito Parte VI) prevede una serie di disposizioni riguardanti la procedura di arbitrato obbligatorio e vincolante (*mandatory and binding arbitration*)^[3]. In particolare, la procedura *standard* adottata dall'MLI è il cd. modello "baseball"^[4], ai sensi del quale il collegio arbitrale è tenuto a scegliere come soluzione

I. Introduzione	558
II. Le CDI potenzialmente coperte dalla Parte VI	559
III. Le riserve, le opzioni e le scelte degli Stati che incidono direttamente sull'impatto della Parte VI	559
A. Non applicazione della Parte VI con riferimento ai CTA che già prevedono una clausola di arbitrato obbligatorio e vincolante.....	559
B. Le riserve relative all'ambito di applicazione della Parte VI.....	559
C. Gli obblighi di riservatezza	560
IV. Le riserve, le opzioni e le scelte degli Stati che indirettamente incidono sulla portata della Parte VI..	561
A. Independent opinion vs. baseball arbitration.....	561
B. I rapporti con i rimedi domestici.....	562
C. L'esecuzione e l'implementazione della decisione	562
D. I termini.....	562
E. L'efficacia temporale della Parte VI	563
V. Conclusioni	563

[1] OCSE, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, Parigi 2016.

[2] OCSE, *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, 27 giugno 2019. I contenuti del presente articolo prendono in considerazione le posizioni espresse dalle parti dell'MLI alla data del 28 giugno 2019.

[3] Per una completa analisi delle disposizioni di *default* previste per la procedura arbitrale dalla Parte VI, si veda, *inter alia*, LAURA TURCAN/ALICJA MAJDANSKA (a cura di), *OECD Arbitration and Tax Treaty Law*, Vienna 2018; HARM M. PIT, *Arbitration under the OECD Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices*, in: *Bulletin for International Taxation*, 2017, p. 568; GERRIT GROEN, *The Nature and Scope of the Mandatory Arbitration Provision in the OECD Multilateral Convention*, 2016, in: *Bulletin for International Taxation*, 2017, p. 607.

[4] Cfr. RAFFAELE PETRUZZI/PETRA KOCH/LAURA TURCAN, *Baseball Arbitration in Comparison to Other Types of Arbitration*, in: Michael Lang/Jeffrey Owens (a cura di), *International Arbitration in Tax Matters*, Amsterdam 2015, p. 139 s.

della controversia una delle due proposte presentate dalle Autorità competenti dei Paesi interessati. La decisione del collegio arbitrale è definitiva e, in linea di principio, vincolante per i Paesi coinvolti, che sono tenuti ad attuarla di comune accordo. L'MLI prevede inoltre una serie di disposizioni relative alle procedure e ai requisiti che i membri del *panel* devono soddisfare e alla riservatezza, nonché le previsioni circa l'entrata in vigore dell'MLI stesso.

Tuttavia, l'arbitrato obbligatorio e vincolante non rappresenta un "*minimum standard*" dell'MLI ed è applicabile solo a fronte di espressa opzione degli Stati che hanno sottoscritto l'MLI; inoltre, le caratteristiche della procedura di arbitrato dipendono dalle riserve che i singoli Stati possono esercitare in relazione alla Parte VI. Di conseguenza, il numero effettivo di CDI le cui controversie ricadono nell'ambito di applicazione della Parte VI dipende dalle scelte effettuate dagli Stati membri a tal riguardo.

II. Le CDI potenzialmente coperte dalla Parte VI

Alla data del presente contributo, 29 Stati hanno scelto di applicare la Parte VI dell'MLI in relazione alle controversie internazionali di natura fiscale che li vedono coinvolti. In particolare, solo 17 tra gli Stati che si erano originariamente impegnati ad attuare l'arbitrato obbligatorio e vincolante ai sensi dell'Action 14 BEPS, hanno successivamente optato anche per la Parte VI. Norvegia e Polonia non hanno optato per la Parte VI, e gli Stati Uniti d'America (USA) non hanno nemmeno sottoscritto l'MLI.

Tuttavia, i 12 Stati di seguito riportati hanno sottoscritto l'MLI ed esercitato opzione per l'applicazione della Parte VI, anche se non avevano originariamente espresso il loro impegno nell'Action 14: Andorra, Barbados, Curaçao, Fiji, Finlandia, Grecia, Liechtenstein, Malta, Mauritius, Papua Nuova Guinea, Portogallo e Singapore.

Sulla base di quanto sopra, la Parte VI potrebbe potenzialmente trovare applicazione nei confronti di 209 CTA. Questo numero tiene in considerazione i CTA che entrambi gli Stati contraenti – che hanno optato per la Parte VI – hanno indicato come CDI soggetti alle modifiche dell'MLI; sono esclusi, invece, i CTA che presentano incongruenze nei riferimenti al testo delle CDI originali, i protocolli e le modifiche – ad es., le Fiji e il Giappone hanno elencato due diversi trattati. Ciononostante, l'effettivo impatto della Parte VI sulle CDI è influenzato dalle varie riserve, scelte e opzioni che l'MLI consente agli Stati di effettuare rispetto alle disposizioni di *default* previste dalla Parte VI (incluse dall'OCSE per assicurare alla Parte VI la flessibilità necessaria per essere adottata dal maggior numero possibile di Paesi)[5].

[5] Per una completa analisi delle riserve, opzioni e scelte riguardanti la Parte VI si permetta il riferimento a SIMONE S. SCHIAVINI, *The Practical Impact of MLI Arbitration Clause on Bilateral Tax Treaties* in: Turcan/Majdanska (nota 3), p. 231.

III. Le riserve, le opzioni e le scelte degli Stati che incidono direttamente sull'impatto della Parte VI

A. Non applicazione della Parte VI con riferimento ai CTA che già prevedono una clausola di arbitrato obbligatorio e vincolante

Ai sensi dell'art. 26 par. 1 MLI, gli Stati che optano per la Parte VI sono tenuti a indicare ogni CTA che già contiene una clausola arbitrale da sostituire con la disciplina prevista dall'MLI e, nel caso, i relativi riferimenti.

Inoltre, l'art. 26 par. 4 MLI consente agli Stati di escludere dall'ambito di applicazione della Parte VI alcuni CTA nella misura in cui contengano già una clausola arbitrale obbligatoria e vincolante. Il par. 259 dell'*Explanatory Statement* all'MLI dell'OCSE stabilisce che un CTA può beneficiare di tale esclusione solo se (i) in circostanze specifiche (ad es., a fronte della richiesta del contribuente interessato), (ii) le Autorità competenti sono tenute a sottoporre a procedura arbitrale le questioni discusse nell'ambito di una *Mutual Agreement Procedure* (MAP) che non trovano soluzione entro un determinato periodo di tempo, e (iii) la decisione arbitrale è vincolante per le Autorità competenti.

Per il momento, 22 CTA sono stati esclusi dagli Stati dall'ambito di applicazione della Parte VI, ai sensi dell'art. 26 par. 1 MLI, cosicché i CTA a cui potenzialmente dovrebbe applicarsi la procedura di arbitrato obbligatorio e vincolante sono 187.

B. Le riserve relative all'ambito di applicazione della Parte VI

Il numero effettivo di CDI coperte dalla Parte VI dell'MLI può essere influenzato anche dalle riserve relative all'ambito di applicazione della procedura di arbitrato previste dall'art. 28 par. 2 MLI. Infatti, gli Stati sono autorizzati ad escludere alcuni tipi di controversie dal campo di applicazione della Parte VI e l'MLI non pone un limite alla portata delle riserve. L'accettazione di tali riserve è soggetta alle *objection* degli altri Paesi che optano per l'applicazione della procedura di arbitrato; se formulate, le obiezioni determinano la non applicazione della Parte VI con riferimento ai CTA di cui sono parte lo Stato che esprime la riserva e lo Stato che si oppone.

Finora, le esclusioni dall'ambito di applicazione della Parte VI possono essere classificate come segue:

- a) casi relativi all'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali di contrasto all'elusione[6];
- b) casi riguardanti frodi fiscali, i reati, l'evasione fiscale o per i quali sono state imposte gravi sanzioni[7];

[6] La maggior parte dei Paesi ha escluso i casi riguardanti l'applicazione delle disposizioni antiabuso domestiche, fra cui Australia, Austria, Canada, Finlandia, Germania, Irlanda, Italia, Mauritius, Nuova Zelanda, Portogallo, Singapore, Slovenia e Spagna. Canada e Germania hanno preso posizioni leggermente differenti in quanto hanno escluso dall'ambito di applicazione della Parte VI i casi riguardanti l'applicazione di disposizioni antiabuso domestiche o contenute in un CTA o nell'MLI.

[7] Alla data del presente contributo, hanno espresso riserva Finlandia, Francia, Germania, Irlanda, Italia, Mauritius, Portogallo, Slovenia, e Spagna.

- c) casi che rientrano nel campo di applicazione della Convenzione Arbitrale dell'Unione europea (UE)[8] o di qualsiasi altro strumento simile adottato dagli Stati membri[9];
- d) casi in cui il reddito oggetto della controversia non è stato incluso nella base imponibile o è soggetto all'aliquota dello 0%[10];
- e) casi che trattano questioni che le Autorità competenti hanno concordato di escludere – prima dell'avvio della procedura – dall'ambito di applicazione dell'arbitrato[11];
- f) casi relativi alla doppia residenza fiscale di persone diverse dalle persone fisiche[12], ovvero alla doppia residenza fiscale in genere[13];
- g) casi in cui non vi è doppia imposizione[14];
- h) casi riguardanti periodi d'imposta iniziati prima dell'entrata in vigore dell'MLI – oggetto di specifica disciplina all'art. 35 MLI[15];
- i) casi in cui l'importo delle imposte accertate è inferiore a euro 150'000[16];
- j) casi riguardanti l'applicazione di disposizioni interne o convenzionali che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione attraverso il metodo del credito d'imposta in luogo dell'esenzione[17];
- k) casi in cui il contribuente ha concluso un accordo sui fatti contestati con le Autorità fiscali[18];
- l) casi riguardanti l'applicazione di norme volte a contrastare le pratiche di elusione della stabile organizzazione, nonché qualsiasi altra disposizione che sostituisca o modifichi tali norme[19];
- m) casi relativi a beni immateriali di difficile valutazione, in cui la rettifica primaria (*primary adjustment*) è effettuata (i) per un esercizio che può essere potenzialmente soggetto ad accertamento, ma riguarda redditi relativi ad un esercizio per il quale il termine di prescrizione per l'accertamento è già scaduto, o (ii) in forza di una normativa nazionale che prevede un termine di prescrizione esteso – rispetto a quello ordinario – per gli accertamenti riguardanti, in particolare, beni immateriali di difficile valutazione[20];
- n) casi analoghi a quelli che sarebbero esclusi dall'ambito di applicazione della Parte VI alla luce delle riserve proposte dall'altro Paese parte del CTA oggetto di controversia, le

quali siano formulate facendo riferimento alle disposizioni domestiche di tale Paese (*i.e.*, in modo da garantire una sorta di reciprocità delle esclusioni dall'ambito di applicazione della Parte VI)[21].

Inoltre, Canada e Portogallo – oltre ad escludere alcuni casi menzionati nell'elenco precedente – hanno adottato un approccio diverso: tali Stati hanno elencato gli argomenti che rientrano nell'ambito di applicazione della Parte VI dell'MLI sicché, *a contrario*, tutti gli altri casi non saranno suscettibili di essere risolti tramite la procedura arbitrale.

Per quanto riguarda le obiezioni, solo il Giappone aveva espresso *objection*, nella propria posizione provvisoria, in relazione a tutte le riserve sull'ambito di applicazione della procedura arbitrale formulate da Australia, Canada, Finlandia, Francia, Irlanda, Italia e Singapore. Peraltro, con il deposito dello strumento di ratifica in data 26 settembre 2018, il Giappone ha ritirato tutte le proprie *objection* e, dunque, al momento non vi sono più CTA in relazione ai quali non trova applicazione la Parte VI a causa delle riserve (o obiezioni) relative all'ambito di applicazione.

C. Gli obblighi di riservatezza

L'MLI prevede una serie di obblighi di riservatezza per i membri del collegio arbitrale in relazione alle informazioni raccolte nell'ambito della procedura. Inoltre, l'art. 23 par. 4 MLI consente agli Stati di esercitare opzione per introdurre un ulteriore obbligo di riservatezza – previsto dall'art. 23 par. 5 MLI – che può pregiudicare l'applicabilità della Parte VI ad un determinato CTA.

In particolare, ai sensi della disposizione in esame, le Autorità competenti degli Stati coinvolti in una procedura di arbitrato devono assicurarsi che ogni persona che ha presentato istanza per la discussione del caso e i loro consulenti accettino per iscritto di non rivelare a nessun'altra persona qualsiasi informazione ricevuta nel corso del procedimento arbitrale dall'Autorità competente o dal collegio arbitrale. Una sanzione specifica è prevista a tal riguardo dall'MLI: se il contribuente o i suoi consulenti violano "significativamente" l'obbligo di riservatezza, la MAP e la procedura arbitrale si concludono. Purtroppo, l'MLI non definisce la soglia di "materialità" di una violazione tale da incorrere nelle sanzioni di cui all'art. 23 par. 5; sussiste pertanto il rischio che l'Amministrazione fiscale possa utilizzare tale disposizione per chiudere indebitamente una procedura.

Ai sensi dell'art. 23 par. 4 MLI, l'obbligo di riservatezza di cui all'art. 23 par. 5 trova applicazione con riferimento ai CTA in relazione ai quali almeno uno degli Stati contraenti ha formulato tale riserva. Nondimeno, ai sensi dell'art. 23 par. 6 MLI, gli Stati che non hanno optato a favore dell'obbligo di riservatezza di cui al par. 5 possono esercitare riserva per non applicare tale disposizione ai loro CTA, in modo che i

[8] Convenzione n. 90/436/CEE del 23 luglio 1990 relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate.

[9] Alla data del presente contributo, hanno espresso riserva Finlandia, Francia, Germania, e Spagna.

[10] Alla data del presente contributo, hanno espresso riserva Francia, Germania, Italia, Portogallo, Slovenia e Spagna.

[11] Alla data del presente contributo, hanno espresso riserva Francia, Spagna e Svezia.

[12] Alla data del presente contributo, hanno espresso riserva Giappone, Slovenia e Svezia.

[13] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente l'Italia.

[14] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente la Finlandia.

[15] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente la Finlandia.

[16] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente la Francia.

[17] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente la Germania.

[18] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente la Germania.

[19] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente la Nuova Zelanda.

[20] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente la Svezia.

[21] Alla data del presente contributo, hanno espresso riserva Francia, Giappone, Malta e Singapore.

contribuenti e i loro consulenti siano autorizzati a divulgare le informazioni ottenute nell'ambito delle procedure arbitrali.

Tuttavia, ai sensi dell'art. 23 par. 7, gli Stati che hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 23 par. 4 e 5 MLI possono esercitare opzione per non applicare la Parte VI ai loro CTA quando l'altro Stato contraente ha scelto di non applicare il regime di riservatezza. In altre parole, la Parte VI dell'MLI non trova applicazione con riferimento ad un CTA in relazione al quale:

- a) uno Stato ha scelto di consentire la divulgazione di informazioni ai sensi dell'art. 23 par. 6 MLI; e
- b) l'altro Stato ha optato per (i) l'applicazione dell'obbligo di riservatezza di cui all'art. 23 par. 5 MLI, e (ii) la non applicazione della Parte VI nel caso in cui l'altro Stato abbia esercitato l'opzione di cui alla precedente lett. a).

Ad oggi, le preferenze dei 29 Stati che hanno optato per l'MLI possono essere riassunte come segue:

- a) Austria, Barbados, Belgio, Curacao, Giappone, Liechtenstein, Paesi Bassi, Spagna, Svezia e Svizzera non hanno espresso alcuna preferenza per quanto riguarda l'obbligo di riservatezza di cui all'art. 23 par. 5 MLI;
- b) Andorra, Australia, Canada, Fiji, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Liechtenstein, Malta, Mauritius, Nuova Zelanda, Papua Nuova Guinea, Portogallo, Singapore, Slovenia, Svezia e Regno Unito hanno espresso riserva ai sensi dell'art. 23 par. 4 MLI per l'applicazione dell'obbligo di riservatezza di cui all'art. 23 par. 5 MLI. Pertanto, questa disposizione si applica (i) ai loro rapporti reciproci, e (ii) ai rapporti con i Paesi di cui alla precedente lett. a), per un importo complessivo di 179 CTA interessati;
- c) Andorra, Canada, Finlandia, Germania, Nuova Zelanda, Papua Nuova Guinea e Portogallo hanno espresso riserva ai sensi dell'art. 23 par. 7 MLI e, dunque, la Parte VI dell'MLI non dovrebbe trovare applicazione con riferimento ai CTA in relazione ai quali l'altro Stato contraente ha espresso riserva ai sensi dell'art. 23 par. 6 MLI.

Malta aveva inizialmente espresso riserva – ai sensi dell'art. 23 par. 6 MLI – al fine di non applicare l'obbligo di riservatezza di cui all'art. 23 par. 5 MLI. Di conseguenza, (i) la Parte VI dell'MLI non avrebbe trovato applicazione con riferimento ai CTA tra Malta e, rispettivamente, Andorra, Canada, Finlandia, Germania e Portogallo^[22] e (ii) l'obbligo di riservatezza opzionale non avrebbe trovato applicazione con riferimento ai CTA stipulati da Malta e dagli altri Paesi indicati alle lett. a) e b).

Con il deposito dello strumento di ratifica in data 18 dicembre 2018, Malta ha modificato la propria posizione optando per l'applicazione dell'obbligo di riservatezza. Pertanto, non vi sono più CTA "esclusi" dal campo di applicazione delle

disposizioni arbitrali e, dunque, i CTA effettivamente "coperti" dalla Parte VI dell'MLI sono 187.

IV. Le riserve, le opzioni e le scelte degli Stati che indirettamente incidono sulla portata della Parte VI

Sebbene le riserve discusse di seguito non possano influenzare direttamente il numero di CTA in relazione ai quali trova applicazione la Parte VI, le stesse incidono sull'effettivo impatto della procedura di arbitrato obbligatorio e vincolante sulle CDI stipulate dagli Stati.

A. Independent opinion vs. baseball arbitration

In particolare, anche se le regole di *default* della Parte VI prevedono una procedura di arbitrato cd. "*baseball*", le Autorità competenti possono concordare regole diverse. Infatti, l'art. 23 par. 2 MLI stabilisce che ogni Stato ha il diritto di formulare una riserva per l'applicazione di una procedura di "*independent opinion*" per i propri CTA, ai sensi della quale la decisione finale assume la forma di "parere motivato" emesso dal collegio arbitrale.

L'applicazione di tale modello è inequivocabile in una situazione in cui entrambi gli Stati che siano parti di un CTA formulino una riserva ai sensi dell'art. 23 par. 2 MLI. Al contrario, se solo una delle giurisdizioni interessate scegliesse l'approccio della cd. "*independent opinion*", la procedura applicabile dipenderebbe dalla scelta fatta dall'altro Paese.

In particolare, ai sensi dell'art. 23 par. 3 MLI, gli Stati possono esercitare riserva per applicare solamente il modello "*baseball*": in questo caso, le norme procedurali per l'arbitrato saranno decise di comune accordo dagli Stati interessati.

Ad es., l'Italia ha esercitato riserva ai sensi dell'art. 23 par. 3 MLI per non applicare il modello di "*independent opinion*" e, dunque, l'Amministrazione finanziaria dovrà raggiungere un accordo con le Autorità competenti di Grecia, Giappone, Malta, Portogallo, Slovenia e Svezia per determinare la procedura di arbitrato applicabile.

Per contro, se la riserva di cui all'art. 23 par. 3 MLI non è esercitata dall'altro Stato, dovrebbe trovare applicazione la procedura di "*independent opinion*".

Ad oggi, le preferenze dei 29 Stati che hanno optato per l'MLI possono essere riassunte come segue:

- a) Andorra, Grecia, Giappone, Malta, Portogallo, Slovenia, Svezia e Papua Nuova Guinea hanno espresso la loro preferenza per la cd. "*independent opinion*";
- b) Canada, Finlandia, Italia e Singapore hanno espresso riserva per applicare solo il modello "*baseball*", sicché, nei casi che coinvolgono i CTA con gli Stati indicati alla lett. a), le norme procedurali dovrebbero essere decise di comune accordo;
- c) i seguenti Stati non hanno finora espresso alcuna preferenza: Australia, Austria, Barbados, Belgio, Curacao, Fiji, Francia, Germania, Irlanda, Liechtenstein, Lussemburgo, Mauritius, Paesi Bassi, Nuova Zelanda, Spagna, Svizzera e

[22] Non è stata sottoscritta alcun CTA tra Malta e la Nuova Zelanda, e Malta e Papua Nuova Guinea.

Regno Unito. Di conseguenza, nei casi riguardanti i CTA con gli Stati elencati alla lett. a), dovrebbe trovare applicazione la procedura di "*independent opinion*", mentre per gli altri CTA si applicherà il modello "*baseball*".

Sulla base delle scelte di cui sopra, tra i 187 CTA che rientrano nell'ambito di applicazione della Parte VI (i) la procedura di "*independent opinion*" dovrebbe trovare applicazione con riferimento a 67 CTA conclusi dai Paesi elencati alla lett. a) di cui sopra, (ii) le Autorità competenti dei Paesi di cui alla lett. a) e alla lett. b) devono raggiungere un accordo sulle norme procedurali applicabili con riferimento a 21 CTA e, pertanto, (iii) il modello "*baseball*" trova applicazione con riferimento ai 99 CTA tra i Paesi elencati alla lett. b) e alla lett. c).

B. I rapporti con i rimedi domestici

La Parte VI non disciplina in alcun modo i rapporti tra la procedura arbitrale e i rimedi nazionali esperibili da un contribuente al fine di contestare l'applicazione di imposte in maniera non conforme ad un CTA; pertanto, nell'assenza di disposizioni di coordinamento, un caso potrebbe essere sottoposto a procedura arbitrale anche se una decisione di un tribunale nazionale è già stata emessa. Tuttavia, la legislazione o la prassi amministrativa di alcuni Stati potrebbero impedire alle Autorità fiscali di raggiungere un accordo che si discosta da una decisione giudiziaria nazionale^[23].

A questo proposito, l'art. 19 par. 1 MLI consente agli Stati di formulare una riserva – vincolante per le controparti di ciascun CTA – in modo che le questioni non risolte nell'ambito di una procedura amichevole non debbano essere sottoposte ad arbitrato se:

- a) una decisione su tali questioni è già stata emessa da un tribunale o da un ufficio amministrativo di ciascuno degli Stati interessati, quando un caso diviene suscettibile di essere deciso tramite procedura di arbitrato; oppure
- b) una decisione su tali questioni è emessa da un tribunale o ufficio amministrativo di ciascuno degli Stati interessati durante il periodo che intercorre tra la richiesta di procedura arbitrale e la decisione del *panel*.

Ad oggi, 19 dei 29 Stati che hanno optato per la Parte VI hanno espresso riserva per applicare la disposizione di cui all'art. 19 par. 1 MLI, per un numero complessivo di CTA interessati pari a 178, così dando evidenza del fatto che in questi Stati vi sono effettivamente restrizioni costituzionali o amministrative che prevengono la possibilità per le Autorità fiscali di discostarsi dalle decisioni degli organi giurisdizionali o amministrativi.

C. L'esecuzione e l'implementazione della decisione

Gli Stati che optano per la Parte VI possono esprimere delle scelte anche con riferimento all'attuazione e all'esecuzione delle decisioni. In particolare, la decisione del collegio arbitrale è, in linea di principio, vincolante per le Autorità dei Paesi

interessati. Tuttavia, al fine di favorire gli Stati che preferiscono avere un'ultima "parola" sulle questioni oggetto di arbitrato, l'art. 24 par. 1 e 2 MLI prevedono una procedura alternativa. In particolare, gli Stati possono esprimere riserva al fine di godere di un termine di tre mesi durante il quale possono giungere ad una soluzione diversa dalla decisione arbitrale, in modo che questa non sia più immediatamente vincolante. A tal riguardo, l'*Explanatory Statement* all'MLI chiarisce che – in virtù della sua natura facoltativa – tale riserva trova applicazione solo laddove entrambi gli Stati che siano parte di un CTA l'abbiano esercitata.

Inoltre, gli Stati che esprimono l'opzione per tale "periodo di sospensione" della vincolatività delle decisioni arbitrali, sono autorizzati ad escluderne l'applicabilità ai casi decisi attraverso un arbitrato con procedura "*baseball*", ai sensi dell'art. 24 par. 3 MLI.

Per il momento, solo Australia, Canada, Curaçao, Giappone e Paesi Bassi hanno scelto di non applicare l'art. 24 par. 2 MLI, in modo che la decisione arbitrale sia immediatamente vincolante con riferimento ai 52 CTA stipulati con gli altri 24 Stati che hanno optato per la Parte VI. Inoltre, Belgio, Lussemburgo, Nuova Zelanda, Papua Nuova Guinea e Svizzera hanno scelto di non applicare la disposizione di cui all'art. 24 par. 2 MLI in caso di procedura arbitrale secondo il modello "*baseball*"; pertanto, tali Paesi si riservano il diritto di raggiungere un accordo successivo e divergente solo nelle loro relazioni con altri Stati che hanno optato per la disposizione di cui all'art. 24 par. 2 MLI, nella misura in cui abbiano espresso la loro preferenza per la l'arbitrato secondo il modello di "*independent opinion*".

Alla luce delle riserve *ex art.* 24 par. 3 MLI, la procedura arbitrale secondo il modello "*baseball*" dovrebbe trovare applicazione con riferimento a 40 dei 53 CTA sottoscritti dagli Stati che hanno esercitato tali riserve; in tali casi, la decisione arbitrale è immediatamente vincolante per le Autorità competenti. La procedura di "*independent opinion*" trova applicazione con riferimento ai rimanenti 13 CTA e, dunque, in tali casi le Autorità competenti potrebbero raggiungere un accordo successivo, divergente rispetto alla decisione arbitrali.

Sulla base di quanto sopra, (i) la decisione del collegio arbitrale è immediatamente vincolante per le Autorità competenti nei casi riguardanti 92 CTA, e (ii) le Autorità competenti sono autorizzate a raggiungere, un accordo, successivo e diverso rispetto alla decisione, nei casi riguardanti gli altri 95 CTA.

D. I termini

Il termine ultimo previsto dall'MLI per il raggiungimento di un accordo nell'ambito della procedura amichevole è di due anni, in linea con l'art. 25 par. 5 M-OCSE. Prima della scadenza di tale termine, le Autorità competenti possono concordare una proroga – senza alcun limite di durata – relativa ad un caso specifico laddove ne diano comunicazione al soggetto che ha richiesto la procedura amichevole (*i.e.*, senza il consenso del contribuente o dei contribuenti interessati).

[23] Cfr. *Explanatory Statement* all'MLI, par. 247 e *Commentario* all'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE), par 42.

Disposizioni analoghe possono essere trovate, tra l'altro:

- nei *memorandum of understanding* tra le Autorità competenti riguardanti le procedure arbitrali che il governo degli USA ha stipulato con Belgio, Canada, Francia e Germania;
- all'art. 4 par. 1 della Direttiva sulla risoluzione delle controversie dell'UE (Direttiva del Consiglio UE n. 2017/1852 del 10 ottobre 2017 sulla risoluzione delle controversie fiscali meccanismi nell'UE); e
- all'art. 7 par. 4 della Convenzione arbitrale dell'UE.

Tuttavia, gli Stati possono optare per la sostituzione del termine di due anni con un uno di tre anni, ai sensi dell'art. 19 par. 11 MLI. In questo caso, il termine di tre anni per il raggiungimento di un accordo da parte delle Autorità competenti si applica anche se una sola delle parti di un CTA ha espresso tale riserva.

Per il momento, tale riserva è stata formulata da Austria, Francia, Germania, Grecia, Liechtenstein, Portogallo, Slovenia, Svezia e Svizzera, sicché (i) un termine di tre anni per la conclusione della MAP prima del rinvio alla procedura arbitrale trova applicazione nei casi riguardanti 87 CTA, mentre (ii) i casi relativi agli altri 100 CTA saranno oggetto di procedura arbitrale decorso un termine di soli due anni per il completamento della procedura amichevole.

E. L'efficacia temporale della Parte VI

Come accennato in precedenza, ai sensi dell'art. 36 par. 1 MLI, la Parte VI trova applicazione con riferimento a casi (i) presentati all'Autorità competente di uno Stato dopo la data di entrata in vigore dell'MLI per gli Stati coinvolti, o (ii) se depositati presso le autorità competenti dopo la data rilevante concordata dagli Stati – ai sensi dell'art. 19 par. 10 MLI – per l'entrata in vigore della Parte VI.

Tuttavia, l'art. 36 par. 2 MLI consente – *a contrario* – agli Stati di esercitare riserva per non applicare la Parte VI alle procedure amichevoli iniziate prima dell'entrata in vigore dell'MLI, a meno che le Autorità competenti non concordino che un caso specifico è ammissibile per la procedura arbitrale di cui alla Parte VI.

Per il momento, questa riserva è stata formulata da 12 Stati, tra i 29 che hanno già optato per la Parte VI; pertanto, troverà applicazione con riferimento ai casi riguardanti 146 CTA sottoposti a procedure amichevoli prima dell'entrata in vigore dell'MLI.

V. Conclusioni

Dei 20 Paesi che si sono inizialmente impegnati a sviluppare una serie di disposizioni in materia di arbitrato obbligatorio e vincolante per la risoluzione delle controversie internazionali, 17 Stati hanno effettivamente optato per la Parte VI, mentre altri 12 Paesi si sono aggiunti successivamente, sicché 209 CTA sono potenzialmente "coperti" dalla Parte VI.

Tuttavia, come discusso in precedenza, il numero corretto di CTA dovrebbe prendere in considerazione il complesso

sistema di riserve sopra descritto, alla luce del quale 20 CTA sono stati esclusi dall'applicazione della Parte VI ai sensi dell'art. 26 par. 4 MLI, in virtù del fatto che gli stessi già contengono una disposizione arbitrale obbligatoria e vincolante.

Pertanto, ad oggi, la Parte VI trova applicazione con riferimento a 187 CTA sono coperti dalla Parte VI anche se, in virtù delle opzioni relative al modello di arbitrato (vale a dire, modello "baseball" e "independent opinion"), le controversie relative ad altri 21 CTA non sono, in pratica, soggette ad un arbitrato obbligatorio fino al momento in cui gli Stati contraenti non raggiungeranno un accordo sulla procedura da adottare.

Inoltre, la clausola arbitrale "tipica" per i CTA nei cui confronti trova applicazione la Parte VI dovrebbe prevedere:

- a) una procedura arbitrale secondo il modello "baseball",
- b) il cui ambito di applicazione tendenzialmente non ricomprende i casi che riguardano disposizioni nazionali antiabuso o l'applicazione di sanzioni penali;
- c) applicabile ai casi non risolti nel contesto di procedura amichevole in un termine di due anni;
- d) in relazione ai quali la decisione di un tribunale nazionale non è già stata emessa o non è stata emessa durante la procedura di arbitrato;
- e) con obblighi di riservatezza per i contribuenti e i consulenti per le informazioni raccolte nell'ambito di tale procedura;
- f) la cui decisione finale non sarà immediatamente vincolante per gli Stati; e
- g) che avrà effetto solo per i casi sottoposti alla procedura amichevole dopo l'entrata in vigore dell'MLI.

Royalty eccedente il valore normale: ritenuta (in)applicabilità delle “rettifiche secondarie” in Italia

Considerazioni critiche rispetto ad una prassi accertativa in tema di royalties transfrontaliere



Mauro Manca

Borioli&Colombo Associati, Milano

Il presente contributo esamina i profili di criticità di una certa prassi di accertamento in tema di royalties transfrontaliere. Oltre a determinare un serio rischio di doppia imposizione, l'applicazione della ritenuta domestica italiana sembra porsi in contraddizione non solo con la migliore prassi internazionale ma anche con lo stesso ordinamento tributario italiano.

I. Premessa.....	564
II. La tesi dell'Amministrazione finanziaria	565
III. Il problema degli aggiustamenti secondari	565
IV. Il Report del Forum europeo sul transfer pricing e la Comunicazione della Commissione europea.....	566
V. L'approccio dell'OCSE	567
VI. Conclusioni	569

I. Premessa

La prassi delle convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI) adottate dall'Italia contempla, pressoché in maniera uniforme^[1], una clausola analoga a quella dell'ultimo periodo del par. 4 dell'art. 12 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE), mirante a limitare i benefici delle disposizioni

[1] Solo a titolo d'esempio, si veda: Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica Francese per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire l'evasione e la frode fiscali, ratificata con Legge (L.) del 7 gennaio 1992, n. 20, art. 12, par. 7; Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica del Cile per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni e le elusioni fiscali, ratificata con L. del 3 novembre 2016, n. 212, art. 12, par. 6; Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica del Congo per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire l'evasione e la frode fiscali, ratificata con L. del 30 ottobre 2005, n. 288, art. 12, par. 6.

convenzionali rispetto alla tassazione dei canoni nei casi in cui, in ragione di una “relazione speciale” tra il pagatore e il beneficiario effettivo o tra entrambi e un altro soggetto che li controlla, l'ammontare dei canoni pagati superi l'importo che sarebbe stato concordato tra parti indipendenti a condizioni di mercato^[2].

Nell'applicazione di tale disposizione, l'Amministrazione finanziaria italiana tende a contestare il ricorso alla tassazione ridotta convenzionale prevista dall'articolo citato sulla parte del valore pattuito ritenuta eccedente quello di mercato, assumendo, invece, di dover applicare la norma domestica di cui all'art. 25, comma 4, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600/1973, con l'effetto di incidere tale eccedenza attraverso la ritenuta domestica, pari al 30%^[3].

Gli Uffici, nell'applicazione della disciplina in esame, ritengono, quindi, di poter applicare *de plano* la citata normativa domestica relativa alle ritenute su canoni (art. 25 D.P.R. n. 600/1973), senza preoccuparsi né di verificare l'esistenza di una norma interna “in conformità” della quale poter tassare la suddetta eccedenza (che, a tal fine, dovrebbe rappresentare o essere considerata, in ogni caso, un “reddito” prodotto in Italia da

[2] OCSE, Model Tax Convention on Income and on Capital, versione del 2017, art. 12, par. 4: “[w]here, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention”.

[3] Cfr. ALBERTO BRAZZALOTTO, Italy Country Report, in: Maisto Guglielmo (a cura di), Taxation of Intellectual Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, IBFD, Amsterdam 2018, p. 534: “[i]n general the Italian Tax Administration scrutinizes excessive royalty payments in the context of tax audits concerning transfer pricing matters by challenging their deduction for corporate income tax purposes and applying 30% domestic withholding tax”.

un non residente privo di stabile organizzazione, e che, come tale, dovrebbe anche essere contemplato nel catalogo di cui all'art. 23 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR)[4], né dell'ineludibile problema della riqualificazione del *quantum* pagato eccedente il valore normale del canone convenuto e corrisposto tra le due parti correlate.

Ciò si pone in evidente antitesi con quanto invece richiamato dalle più autorevoli fonti internazionali e domestiche, ponendosi quindi in contrasto non solo con la corretta applicazione delle stesse CDI sottoscritte, ma anche con la rilevante prassi elaborata a livello OCSE e con la stessa posizione assunta dall'Italia in seno al Forum europeo sul *transfer pricing* (EU Joint Transfer Pricing Forum [JTPF]).

II. La tesi dell'Amministrazione finanziaria

In punto di motivazione dei propri atti, si riscontra che gli Uffici, forse troppo semplicisticamente, tendono ad affermare che le rettifiche in esame scaturiscono dalla considerazione che, trattandosi di una "eccedenza di *royalty*", ad esse dovranno applicarsi le norme impositive sostanziali afferenti a tale tipologia di redditi. Ciò fa sì che, in primo luogo, sia ritenuta applicabile la normativa in tema di ritenute d'imposta di cui al D.P.R. n. 600/1973, e, in secondo luogo, sia del tutto trascurato l'esame più approfondito della effettiva natura di tale tipologia di rettifiche. Di conseguenza, assumendo tale prospettiva, non emergerebbero, *rectius*, non si farebbero emergere, problemi in ordine alla riqualificazione del costo (eccedente) dedotto o di eventuali situazioni di doppia imposizione.

Tale approccio, tuttavia, si ritiene evidenzi una certa incomprendimento dei profili concettuali e, soprattutto, operativi del tema in esame[5].

III. Il problema degli aggiustamenti secondari

Il problema della (ri)qualificazione dell'eccedenza del *quantum* corrisposto deriva dall'evidente constatazione che se il canone pagato eccede il valore di mercato a cui parti indipendenti avrebbero commisurato il valore d'uso di un

intangible o di un qualsiasi altro *asset*, messo a disposizione del soggetto pagatore, tale eccedenza per sua natura dovrebbe trovare una causa, intesa in senso giuridico ed economico, diversa da quella relativa alla possibilità di sfruttamento di tale bene. Detto altrimenti, se il valore di mercato di quest'ultimo fosse inferiore a quello in concreto pattuito *inter partes*, l'eccedenza non potrà che attribuirsi a qualche altra "causa", intesa quest'ultima nel senso economico e civilistico di giustificazione del negozio giuridico stesso, che non potrà più, per definizione, essere quello relativo al trasferimento del diritto di sfruttamento di un certo *asset*. Si tratterà, cioè, di una *datio* di denaro che non potrà che trovare altrove la sua giustificazione.

A conforto di tale affermazione, può essere utile osservare che la norma domestica in materia di prezzi di trasferimento si limita a rendere indeducibile l'eccedenza in esame, ai sensi del comma 7 dell'art. 110 TUIR, senza null'altro disporre. Invero, tale indeducibilità, come chiarito da autorevole dottrina, è "diretta a impedire il trasferimento di utili da un'impresa residente a società non residenti e appartenenti al medesimo gruppo attraverso la cessione di beni o la prestazione di servizi il cui corrispettivo è inferiore (per i beni ceduti e i servizi prestati da imprese residenti) o superiore (per i beni ceduti e i servizi prestati da imprese non residenti) a quello di «mercato»"[6].

Nello stesso senso è anche la giurisprudenza di legittimità, secondo cui il "fenomeno economico del *transfer pricing* [è costituito dallo] spostamento di imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti"[7] ovvero "la ratio antielusiva della norma prevista dall'art. 110 comma 7 del TUIR, finalizzata ad impedire trasferimenti surrettizi di ricchezza in favore di una società estera, con sottrazione di materia imponibile alla tassazione nazionale [...] si realizza una manovra di indebito trasferimento di materia imponibile verso uno Stato estero, alla quale l'ordinamento giuridico reagisce sostituendo il prezzo contrattuale (nullo) con il prezzo di mercato"[8].

Pertanto, alla luce dei richiami dottrinali e, soprattutto, della giurisprudenza consolidata di legittimità, al fondamento delle rettifiche (primarie) di *transfer pricing* vi è la preoccupazione dello Stato di impedire un trasferimento di "ricchezza" o di "base imponibile" a favore di un soggetto non residente a detrimento delle ragioni erariali dello "Stato della fonte".

È, quindi, del tutto evidente che il trasferimento finanziario "eccedente", intervenuto tra le due parti correlate del medesimo gruppo di imprese multinazionali, non ritrae la sua causa dal corrispettivo pattuito in ragione della relazione sinallagmatica propria di un'operazione commerciale di scambio di beni o prestazione di servizi, che legittimerebbe quindi l'imponibilità del ricavo o la deduzione del costo, secondo le regole generali dell'art. 109 TUIR, in caso di soggetti IRES (Imposta sul reddito delle società).

[4] Si ricorda che l'art. 23 TUIR, rubricato "Applicazione dell'imposta ai non residenti", elenca le diverse categorie e tipologie di redditi che si "considerano prodotti nel territorio dello Stato", ai fini della loro imponibilità in Italia.

[5] Per circoscrivere esattamente il perimetro del tema, può essere di interesse riproporre l'esempio formulato nel *Consultation document* del 2016 elaborato dal HM Revenue&Customs inglese, Introduction of secondary adjustments into the UK's domestic transfer pricing legislation, in vista dell'introduzione nel Regno Unito di una specifica disciplina dei "Secondary adjustments", par. 2.5: "Company A is resident in the UK and has paid £10m for products supplied to it by connected overseas Company B. It is determined that a price of £8m would have been paid at arm's length for the same products. The UK's transfer pricing legislation adjusts this incorrect pricing to remove the tax advantage to company A and calculates its taxable profits on the basis it only paid £8m for the products i.e. it reduces the deduction to £8m thereby increasing the profits by £2m (the primary adjustment). However, this primary adjustment does not address the benefit obtained from the retention of that £2m by overseas company B. Secondary adjustments seek to remove the cash benefit obtained from that £2m". Cfr. ALESSANDRO DENARO, Le rettifiche secondarie di transfer pricing: stato dell'arte e prospettive di sviluppo, in: Il Fisco, n. 21/2012 – parte 1, p. 3286: "Le rettifiche secondarie in materia di prezzi di trasferimento rappresentano una conseguenza, sebbene non necessaria, di una rettifica cosiddetta primaria dei prezzi di trasferimento (primary adjustment)".

[6] MAURIZIO LEO, Le imposte sui redditi nel Testo Unico, Milano 2018, p. 2220.

[7] Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 9674 Anno 2018; Ord. Sez. 5 Num. 27787 Anno 2017.

[8] Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 1102 Anno 2019.

Invero, la "causa" propria della "eccedenza", intesa quale "scopo pratico del negozio, la sintesi, cioè, degli interessi che lo stesso è concretamente diretto a realizzare (cd. "causa concreta"), quale funzione individuale della singola e specifica negoziazione, al di là del modello astratto utilizzato"[9], sarà proprio quella di trasferire una parte del reddito della società pagatrice, della sua "ricchezza" o "base imponibile", a favore della sua controparte estera, in assenza di qualsiasi controprestazione sinallagmatica di natura commerciale da quest'ultima prestata.

A conforto di tale conclusione relativa alla necessità di riquilibrare un "intercompany payment" eccedente il valore di mercato, può essere utile osservare la prassi di alcuni altri Stati in materia che, andando alla radice del tema, hanno previsto specifiche clausole per gestire le conseguenze di tale pagamento, che, non casualmente, sono denominate anche "repatriation"[10].

In tali circostanze, il pagamento eccedente viene *ex lege* riquilibrato quale dividendo o interesse, in ragione delle circostanze del caso, e ad esso viene applicata altresì la corrispondente disciplina convenzionale[11] (nella prassi si fa riferimento a tale fattispecie con l'espressione "aggiustamento secondario" o "secondary adjustment"[12]).

Se la ricostruzione sopra operata fosse corretta, come parrebbe alla luce dei chiarimenti della giurisprudenza di legittimità e della dottrina più autorevole, il problema di "qualificare" in senso tecnico l'eccedenza del corrispettivo, rispetto al prezzo di libera concorrenza[13], emergerebbe immediatamente. E trascinerrebbe con sé le problematiche che gli Uffici tendono ad affermare non esistere, né su questo punto né, come già osservato, in riferimento all'esistenza di una norma interna che ammetta l'imponibilità di tale eccedenza.

In effetti, le rettifiche secondarie in materia di prezzi di trasferimento rappresentano una conseguenza, affatto necessaria, di una rettifica cd. "primaria" dei prezzi di trasferimento

(*"primary adjustment"*, oggetto specifico del comma 7 dell'art. 110 TUIR). Quest'ultima consiste in una rettifica in aumento del reddito imponibile di un'impresa effettuata dall'Amministrazione finanziaria dello Stato in cui essa è residente per non conformità al principio di libera concorrenza (cd. *"arm's length principle"*) dei prezzi praticati per operazioni transnazionali con un'impresa associata in un'altra giurisdizione fiscale. Con la rettifica secondaria di *transfer pricing*, come conseguenza dell'aggiustamento primario, viene invece fatta emergere una sorta di transazione "occulta" (appunto, secondaria), alimentata dalla parte eccedente della transazione principale.

In concreto, qualora l'Ufficio ritenga che un canone pagato da una società residente a una controparte non residente ecceda il valore di mercato da riconoscergli per la concessione del diritto di sfruttamento di un certo bene, rettificandone in diminuzione l'importo e considerando indeducibile l'eccedenza, tale operazione risulterebbe giustificata dal comma 7 dell'art. 110 TUIR, nulla, però, conseguendone, ai sensi dello stesso comma 7, circa il trattamento fiscale di tale eccedenza, *rectius* la sua qualificazione ed eventuale imponibilità. Infatti, come detto, la norma positiva, da un lato, introduce un criterio di valutazione applicabile ai "componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa" (e, quindi, non ad altri fini); e, dall'altro, indica le modalità per determinarne il valore in ragione delle "condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito".

IV. Il Report del Forum europeo sul transfer pricing e la Comunicazione della Commissione europea

Sul tema che ci occupa, anche il Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento (JTPF), ha avuto occasione di pronunciarsi nel quadro del suo programma di lavoro 2011-2015, in quanto tali rettifiche possono dar luogo a casi di doppia imposizione. L'iniziativa del JTPF ha preso le mosse da un questionario inviato nel giugno 2011 agli Stati membri dell'Unione europea (UE) per acquisire una visione panoramica sugli aspetti giuridici e amministrativi del tema[14].

Il Report finale prende le mosse dal Commentario all'art. 9 M-OCSE concernente le imprese associate, per ricordare come esso non impedisca l'effettuazione di rettifiche secondarie "quando sono ammesse dalla normativa interna", per poi ricordare come tali rettifiche dovrebbero essere strutturate in modo da ridurre al minimo i rischi di doppia imposizione.

Nelle risposte al questionario, il Report evidenzia che la maggior parte degli Stati membri non ha fatto riferimento al tema delle "transazioni occulte". Secondo la Commissione europea il motivo può risiedere nella volontà, da parte degli Stati membri, di evitare le relative "complicazioni" e, piuttosto, effettuare le rettifiche solamente sotto forma di dividendi/

[9] Cass. Civile, Sent. Sez. 3 Num. 10490 Anno 2006.

[10] Cfr., per l'esperienza canadese, JANICE MCCART/EDWARD ROWE/GUY AMINI, *Repatriation in Lieu of Secondary Adjustments*, IBFD, *International Transfer Pricing Journal*, January/February 2010, p. 65; per l'esperienza indiana, AJIT JAIN/SIDDHESH CHAUGULE, *India's new proposal for transfer pricing secondary adjustments is welcome relief*, in: <https://bit.ly/2RVR69B> (consultato il 10.12.2019).

[11] Cfr. MCCART/ROWE/AMINI (nota 10), p. 65: "[i]n Canada, where there has been an overpayment to a foreign non arm's length party, the benefit or use is characterized as a deemed dividend received by the foreign parent. Absent competent authority relief or the repatriation mechanics discussed herein, this secondary adjustment to the foreign entity is subject to the usual Canadian non-resident withholding tax regime at the applicable treaty rate".

[12] Nella prassi degli Stati Uniti d'America, si distingue ulteriormente tra "correlative adjustments" e "conforming adjustments", per tenere in considerazione i diversi aspetti finanziari del "intercompany payment"; cfr. JAMES M. HILL, *Dealing With the Secondary U.S. Tax Consequences of Transfer-Pricing Adjustments*, in: *The Tax Adviser*, 1° giugno 2013, <https://www.thetaxadviser.com/issues/2013/jun/hill-june2013.html> (consultato il 10.12.2019).

[13] Art. 110, comma 7, TUIR: "[i] componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito".

[14] Le risposte degli Stati membri sono riportate nel documento JTPF/018/REV1/2011, in: <https://bit.ly/35hvcB9> (consultato il 10.12.2019).

contributi occulti (nel caso di controllo societario diretto). È di particolare interesse osservare a questo riguardo che secondo la Commissione europea, i dividendi e i contributi occulti trasferiti tra una società controllata dell'UE e una società madre dell'UE riducono al minimo il rischio di doppia imposizione perché "non comportano come conseguenza una ritenuta alla fonte" (par. 8), in quanto dovrebbe divenire applicabile, in questo caso, la Direttiva "madre-figlia" che comporta, come regola generale, l'esenzione da parte dello Stato della figlia, di ritenute d'imposta in uscita^[15].

Se, però, la rettifica interviene rispetto ad una transazione tra società indirettamente associate, la stessa Commissione europea ammette che "può sorgere una situazione più problematica", la cui soluzione dovrebbe richiedere la configurazione di una doppia transazione supponendo, cioè, che, in una prima fase, sia stata effettuata una distribuzione di utili alla società madre e, successivamente, un conferimento di capitale di quest'ultima a favore della società controllata.

È, peraltro, di immediata evidenza che se il rapporto tra la società pagatrice e la beneficiaria sia mediato da un numero maggiore di soggetti (altre controllate indirette, *sub-holding* e *holding* intermedie), la ricostruzione "figurativa" del flusso e la sua qualificazione diviene sempre più complessa e, almeno in gran parte, eccessivamente artificiosa.

In effetti, con disarmante realismo, la Commissione europea rinuncia ad approfondire questi temi, limitandosi ad analizzare, nella sua Comunicazione, solamente le "transazioni secondarie, sotto forma di dividendi occulti" (par. 10).

In questo contesto, e tenendo altresì conto delle ultime osservazioni fatte, è quindi da ricordare la posizione espressa dalla stessa Amministrazione finanziaria italiana in seno al Forum europeo sul *transfer pricing* (JTPF), in risposta al citato questionario che la Commissione europea ha inviato ai Paesi membri del Forum nel giugno 2011. In tale circostanza, a fronte della domanda: "Does your MS have domestic legislation allowing secondary adjustments and/or (internal) administrative guidelines on their implementation?"^[16], l'Amministrazione finanziaria italiana ha risposto "No", dando così evidenza ai partner comunitari dell'assenza di una norma domestica italiana idonea ad essere applicata ai "secondary adjustment".

Tale risposta assume, quindi, una particolare valenza proprio tenendo conto della complessità del problema sopra riassunta.

In secondo luogo, da ciò dovrebbe conseguire pacificamente l'ulteriore conseguenza (di estremo rilievo pratico) che qualsiasi contestazione in materia dovrebbe coerentemente cadere

[15] COM(2014) 315 final, 4 giugno 2014, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo relativa ai lavori svolti dal Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento nel periodo dal luglio 2012 al gennaio 2014, Annex I, par. 8, Report on Secondary Adjustments in: <https://bit.ly/38q0kRd> (consultato il 10.12.2019).

[16] Traduzione non ufficiale: "Il vostro Stato membro ha una legislazione nazionale che consente adeguamenti secondari e/o linee guida amministrative (interne) sulla loro attuazione?".

per l'assenza di una norma impositiva sostanziale idonea a tale effetto.

In ogni caso, per quanto visto sopra, resterebbe il fatto che l'eccedenza derivante da una rettifica di *transfer pricing* se costuisse un trasferimento di "ricchezza" o di "base imponibile" a favore di un soggetto non residente, non potrebbe certamente essere ricondotta alla fattispecie dei "compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico", di cui all'art. 23, comma 2, lett. c, TUIR, richiamato dall'art. 25, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, come invece emerge dalla prassi accertativa. Infatti, nella ricostruzione della *ratio* della disciplina in esame, come visto sopra, il trasferimento di "base imponibile" si caratterizza proprio per l'assenza di qualsivoglia sinallagma e corrispettivo dovuto per una transazione commerciale e, quindi, per la conseguente impossibilità di ricondurlo alla medesima categoria reddituale cui è riconducibile il valore normale del corrispettivo pattuito per la transazione realizzata ("principale").

V. L'approccio dell'OCSE

Il rilievo del tema è altresì dimostrato dalle osservazioni sul punto rinvenibili nel Commentario M-OCSE e nelle Linee Guida sul *transfer pricing* dell'OCSE. Quest'ultime definiscono una "transazione secondaria" (*Secondary transaction*) come "[u]na transazione conseguente a una rettifica primaria, considerata come transazione occulta da alcuni Paesi ai sensi della loro normativa interna, al fine di rendere coerente l'allocatione effettiva degli utili con la rettifica primaria. La transazione secondaria può assumere la forma di dividendi occulti, conferimenti occulti di capitale o finanziamenti occulti"^[17].

Così definite le transazioni in esame, il Commentario al par. 8 dell'art. 9 M-OCSE, ne offre anche un esempio^[18], mentre il successivo par. 9, come detto sopra, in generale, ne ammette la possibilità di effettuazione a condizione che esse siano permesse dalla legislazione domestica degli Stati contraenti, senza null'altro aggiungere.

L'argomento viene, quindi, ripreso, per quanto riguarda i canoni^[19], al commento del par. 4 dell'art. 12 M-OCSE dove

[17] OCSE, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, Parigi 2017.

[18] OCSE (nota 2), art. 9, par. 8: "suppose that an upward revision of taxable profits of enterprise X in State A has been made in accordance with the principle laid down in paragraph 1 and suppose also that an adjustment is made to the profits of enterprise Y in State B in accordance with the principle laid down in paragraph 2. The position has still not been restored exactly to what it would have been had the transactions taken place at arm's length prices because, as a matter of fact, the money representing the profits which are the subject of the adjustment is found in the hands of enterprise Y instead of in those of enterprise X. It can be argued that if arm's length pricing had operated and enterprise X had subsequently wished to transfer these profits to enterprise Y, it would have done so in the form of, for example, a dividend or a royalty (if enterprise Y were the parent of enterprise X) or in the form of, for example, a loan (if enterprise X were the parent of enterprise Y) and that in those circumstances there could have been other tax consequences (e.g. the operation of a withholding tax) depending upon the type of income concerned and the provisions of the Article dealing with such income".

[19] Si ricorda che una norma del tutto analoga si ritrova al par. 6 dell'art. 11 M-OCSE, relativamente agli interessi.

si chiarisce (par. 25) che "per quanto riguarda il trattamento fiscale da applicare alla parte eccedente della royalty, l'esatta natura di tale eccedenza dovrà essere accertata secondo le circostanze di ciascun caso, al fine di determinare la categoria di reddito in cui esso dovrebbe essere classificato ai fini dell'applicazione delle disposizioni fiscali degli Stati interessati e delle disposizioni della convenzione". Viene in tal modo confermato che il problema che si pone in questi casi è esattamente quello di qualificare l'eccedenza del flusso finanziario attribuito al soggetto estero rispetto al valore normale attribuito alla royalty, avendo riferimento alla "applicazione delle disposizioni fiscali degli Stati interessati e delle disposizioni della convenzione". Infatti, se quanto pattuito eccede il valore della royalty, non è affatto certo, per quanto osservato, che il flusso reddituale mantenga la medesima natura che aveva in precedenza ovvero che l'ordinamento fiscale dello Stato contempli una norma che consenta di assoggettare ad imposizione tale eccedenza, anche sotto la qualificazione ad essa originariamente attribuita dalle Parti contraenti.

Detto altrimenti, se l'eccedenza perde il suo valore di "normalità", essa non può che trovare una giustificazione diversa dal trasferimento del diritto di sfruttamento di un asset, perdendo così la sua qualificazione giuridica precedente.

In assenza di una norma *ad hoc* (a differenza di altre Amministrazioni finanziarie che hanno introdotto norme specifiche per risolvere questa criticità^[20]), l'Amministrazione finanziaria italiana ha riconosciuto, condivisibilmente, che, in Italia, nessuna riqualificazione è possibile e nessuna norma impositiva può essere quindi arbitrariamente applicata.

L'errore metodologico in cui gli Uffici accertatori talvolta incorrono, consiste proprio nel non riconoscere che il rinvio dell'ultimo periodo del par. 4 dell'art. 12 M-OCSE (e delle analoghe previsioni delle CDI sottoscritte dall'Italia) all'ordinamento nazionale dello Stato contraente è da intendersi a una norma impositiva sostanziale, di diritto positivo, che ammetta l'imponibilità di tale eccedenza (e non, ovviamente, dei canoni o interessi, in generale, trattandosi qui di ben altra tipologia di reddito) ma che, tuttavia, nel caso italiano, la medesima Amministrazione finanziaria ha dichiarato alla Commissione europea non esistere nell'ordinamento.

Se questo è il quadro giuridico di riferimento l'eccedenza del canone pattuito potrebbe essere qualificata come un "dividendo" piuttosto che come un "prestito figurativo" in ragione delle circostanze del caso concreto. Come detto, è in questo senso che dev'essere inteso il riferimento dell'OCSE alla "trasazione occulta".

Tali questioni sono, quindi, esaminate in dettaglio anche al Cap. IV, Sez. C.5, par. 4.68 ss., delle Linee Guida sul *transfer pricing*. Il par. 4.68, in particolare, chiarisce che "normalmente, le

transazioni secondarie prenderanno la forma di dividendi figurativi, contributi azionari figurativi o prestiti figurativi". Ciò detto, tuttavia, le stesse Linee Guida riconoscono che "un aggiustamento secondario può comportare una doppia imposizione" (par. 4.70) e che "molti Paesi non effettuano aggiustamenti secondari sia per ragioni pratiche che perché le loro rispettive disposizioni nazionali non consentono loro di farlo" (par. 4.71), come è nel caso italiano per stessa ammissione della sua Amministrazione finanziaria. La conclusione dell'OCSE sul punto è, quindi, che "alla luce delle suddette difficoltà, le amministrazioni fiscali, quando gli aggiustamenti secondari sono considerati necessari, sono incoraggiati a strutturare tali adeguamenti in modo tale che la possibilità di doppia imposizione come le relative conseguenze siano ridotte al minimo" (par. 4.73).

In tali circostanze, lo stesso Cap. IV affronta anche il tema della doppia imposizione che può scaturire da questi aggiustamenti, prospettando la possibilità che, nel caso in cui il contribuente subisca l'aggiustamento primario, gli venga offerta un'opzione per cui possa evitare l'aggiustamento secondario facendolo organizzare, insieme al gruppo multinazionale di cui è membro, per rimpatriare i profitti in eccesso, così da consentirgli di adeguare anche gli aspetti contabili all'aggiustamento primario subito (par. 4.74), eventualmente anche attraverso una procedura amichevole.

Dal punto di vista operativo, poi, l'OCSE osserva che il rimpatrio potrebbe essere effettuato mediante l'accensione di un credito o riclassificando altri trasferimenti, come i pagamenti di dividendi, nel caso in cui l'adeguamento intervenga tra "madre e figlia", ovvero solo come accensione di un credito (attraverso aggiustamenti da prezzi di trasferimento), qualora il prezzo originale fosse troppo basso, o come rimborsi, nel caso in cui il prezzo originale fosse troppo alto.

Nella prima ipotesi, qualora il rimpatrio assuma la veste di un dividendo, quest'ultimo, fino all'importo dell'aggiustamento primario, dovrebbe risultare escluso dal reddito imponibile del beneficiario, in quanto il relativo importo sarebbe già stato contabilizzato proprio attraverso l'aggiustamento primario. La conseguenza immediata sarebbe, però, che il destinatario perderebbe qualsiasi credito d'imposta o esenzione (a seconda della modalità adottata dal Paese di residenza per evitare la doppia imposizione), nonché l'eventuale credito d'imposta per le ritenute alla fonte eventualmente applicate al dividendo.

Nella seconda, il regolamento finanziario dell'aggiustamento dovrebbe avvenire nel corso del tempo, sebbene la legge nazionale possa limitarne l'estensione entro cui il credito possa venire soddisfatto. Questo approccio configura l'aggiustamento secondario nella forma di un prestito figurativo. In questo caso, tuttavia, l'accumulo di interessi nella contabilità del percettore potrebbe avere delle concrete conseguenze fiscali complicando il processo di rimpatrio, ad es., a seconda di quando l'interesse inizi (o debba iniziare) a maturare secondo la legge nazionale^[21].

[20] Come chiarito da: Commissione europea, Comunicazione COM(2014) 315 final, del 4 giugno 2014. Degli Stati membri dell'UE solo 9 hanno una normativa che consente di operare una rettifica secondaria, che peraltro mantiene una valenza meramente facoltativa. Si veda: <https://bit.ly/2YxXOnn> (consultato il 10.12.2019).

[21] Per l'esperienza canadese, cfr. MCCART/ROWE/AMINI (nota 10), p. 68.

Rispetto a queste situazioni, l'OCSE ha richiamato opportunamente l'attenzione circa le modalità (e difficoltà) pratiche di come tali pagamenti o aggiustamenti debbano essere registrati nella contabilità del contribuente che "rimpatria" l'eccedenza, anche in relazione al fatto che l'amministrazione fiscale del Paese venga messa in condizioni di conoscere che il rimpatrio si è verificato o è stato impostato e con quali modalità.

In effetti, l'OCSE conclude pragmaticamente che, poiché la maggior parte degli Stati non ha avuto molta esperienza rispetto al tema del rimpatrio, sarebbe raccomandabile che gli eventuali accordi tra i contribuenti e le amministrazioni finanziarie per il rimpatrio siano discussi attraverso una procedura amichevole^[22].

VI. Conclusioni

Ricordando le precedenti osservazioni della Commissione europea sul tema, e i rischi in termini di doppia imposizione che dalle rettifiche secondarie possono scaturire, la Raccomandazione di evitarne l'effettuazione, da essa formulata nella Comunicazione finale del 2014^[23], appare essere la più razionale risposta a fronte di una situazione di oggettiva incertezza normativa che neppure il ricorso alle procedure di composizione amichevole previste dalle CDI sembra in grado di assicurarne la soluzione positiva. In questo senso, infatti, sono i risultati del citato questionario del 2011^[24].

[22] Sul punto pare lecito nutrire alcuni dubbi sul buon esito di una procedura amichevole. Quest'ultime, secondo l'art. 25, par. 1, M-OCSE richiedono che il contribuente subisca una tassazione "not in accordance with the provisions of this convention". Ebbene, stante l'approccio dell'Amministrazione finanziaria sopra descritto, la tassazione attraverso sia il *primary* che il *secondary adjustment* è considerata essere avvenuta esattamente nel rispetto della CDI, seppure, con riguardo a quest'ultimi, attraverso l'applicazione della norma domestica, cui rinvia il par. 4 dell'art. 12 M-OCSE. In questa prospettiva, pertanto, lo Stato di residenza del beneficiario del canone avrebbe pieno diritto di negare il credito d'imposta (o il rimborso) per le ritenute domestiche italiane subite, stante il fatto che il citato par. 4 "limita" i benefici convenzionali (e, quindi, non solo la consueta ritenuta ridotta, ma anche i rimedi contro la doppia imposizione di cui all'art. 23 M-OCSE) solamente per la parte non eccedente il valore normale del canone, con l'effetto che il percettore dei canoni dovrebbe andare a chiedere il rimborso delle ritenute subite proprio alla giurisdizione che tali ritenute ha applicato in ragione della (asserita) vigente legislazione domestica richiamata.

[23] Commissione europea (nota 20), Raccomandazione 1: "[l]'applicazione di rettifiche secondarie può dar luogo a una doppia imposizione. Pertanto, se tali rettifiche non sono obbligatorie, si raccomanda agli Stati membri di non effettuarle nei casi in cui determinino doppie imposizioni. Qualora, ai sensi della normativa di uno Stato membro, le rettifiche secondarie siano obbligatorie, si raccomanda agli Stati membri di prevedere metodi e mezzi per evitare la doppia imposizione (per esempio adoperandosi per risolverla tramite una procedura amichevole o consentendo il rimpatrio dei fondi in una fase precedente, ove possibile). Queste raccomandazioni presuppongono che il comportamento del contribuente non denoti l'intenzione di occultare un dividendo allo scopo di evitare la ritenuta alla fonte".

[24] Commissione europea (nota 20), par. 22: "[n]elle risposte al questionario sulle rettifiche secondarie (JTPF/018/REV1/2011), la maggior parte degli Stati membri che applicano rettifiche secondarie ha affermato di non considerare che i problemi di doppia imposizione derivanti da tali rettifiche siano trattati dalla convenzione sull'arbitrato (CA), mentre solo alcuni Stati membri affermano il contrario e altri hanno dichiarato che l'applicabilità della CA alle rettifiche secondarie rimane per loro una questione aperta. Tuttavia, la maggior parte degli Stati membri che applicano le rettifiche secondarie intende occuparsene nel corso di una PA. Pertanto, qualora non sia possibile evitare la doppia imposizione fin dall'origine, per esempio applicando la DSMF, un contribuente dovrebbe – in caso di doppia imposizione (potenziale) derivante da una rettifica secondaria – presentare due richieste, ossia una richiesta ai sensi della convenzione

In tale contesto, quindi, la posizione assunta da diversi Uffici dell'Amministrazione finanziaria italiana non solamente rispetto all'asserita applicabilità delle rettifiche secondarie, ma anche rispetto alle implicazioni che esse pongono, *in primis*, il rifiuto di applicare le pertinenti norme delle stesse convenzioni fiscali, appare del tutto non condivisibile.

Da ultimo, e incidentalmente, non può che apparire paradossale il fatto che mentre l'Amministrazione finanziaria italiana, in sede comunitaria riconosca che l'Italia non prevede una norma impositiva che consente una rettifica secondaria, un Ufficio operativo della stessa Amministrazione possa ritenere il contrario ed operare una tale rettifica fiscale domestica, che determina, tra l'altro, anche un problema di doppia imposizione internazionale (che la medesima CDI ambirebbe risolvere).

In tali circostanze, peraltro, non è fuori luogo osservare come anche l'eventuale applicazione di sanzioni risulterebbe potenzialmente confliggente con le disposizioni dello Statuto del contribuente che ne vietano l'applicazione in caso di "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria"^[25].

sull'arbitrato e una richiesta di PA. Quest'ultima implicherebbe in ogni caso la conclusione di un trattato fra Stati membri che contempli una disposizione in materia di PA comparabile all'articolo 25 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE (e che contenga preferibilmente una clausola compromissoria ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 5, del modello di convenzione fiscale dell'OCSE)".

[25] L. del 27 luglio 2000 n. 212, "Statuto del Contribuente", art. 10, comma 3: "[l]e sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto".

Esenzione da ritenute italiane sui dividendi distribuiti alla controllante svizzera solo previa rinuncia di quest'ultima al regime elvetico delle holding

Rispondendo all'interpello n. 57/2019, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'esenzione secondo l'Accordo sulla fiscalità del risparmio è ammessa solo se la holding svizzera ha preventivamente rinunciato al regime di favore interno sui tre livelli di tassazione



Enrico Fossa

Dottore Commercialista, CFE tax advisers europe
Partner, CGP Studio Legale e Tributario, Milano

Il presente contributo, prendendo spunto da una risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 57/2019 del 15 febbraio 2019, esamina le condizioni per l'applicazione del regime pattizio in esenzione di ritenute "in uscita" ai dividendi, provenienti da una "figlia" italiana controllata interamente dalla "madre" holding svizzera, ai sensi dell'15 Accordo sulla fiscalità del risparmio tra Svizzera ed UE. A tali fini non può, tuttavia, non assumere rilevanza anche la clausola anti-abuso sul cd. "beneficiario effettivo", in base alle conclusioni raggiunte dalla CGUE sui cd. "casi danesi".

I. Introduzione	570
II. La risposta all'interpello n. 57/2019 dell'Agenzia delle Entrate	571
III. L'orientamento restrittivo sul "beneficiario effettivo"	572

I. Introduzione

Il presente contributo ha la finalità di richiamare i termini di applicazione dell'agevolazione prevista per i dividendi dall'Accordo tra la Confederazione Svizzera e l'Unione europea (UE) sullo scambio automatico di informazioni finanziarie per migliorare l'adempimento fiscale internazionale (Accordo CH-UE; RS 0.641.926.81)[1], come risultante dalle modifiche apportate con Protocollo del 27 maggio 2015 pubblicato in allegato alla Decisione UE n. 2015/2400 del Consiglio dell'8 dicembre 2015.

[1] L'Accordo sulla fiscalità del risparmio, in vigore in data 1° luglio 2005 e rivisto in data 1° gennaio 2017 per recepire lo scambio automatico di informazioni, contempla all'art. 9 (art. 15 sino al 31 dicembre 2016) due direttive europee: madre-figlia; interessi e royalties. Sino al 31 dicembre 2016 era prevista anche la direttiva sul risparmio, poi sostituita dal recepimento delle norme OCSE in materia di scambio automatico di informazioni, che si applicano dal 1° gennaio 2017.

Come più recentemente confermato anche nella risposta n. 380 dell'11 settembre 2019, l'art. 9 dell'Accordo CH-UE (all'origine art. 15) prevede che i pagamenti dei dividendi tra società figlie e società madri non sono soggetti ad imposizione fiscale nello Stato d'origine ove ricorrano talune condizioni[2]. Quest'ultime sono sostanzialmente analoghe a quelle necessarie ai fini dell'applicazione della Direttiva n. 2011/796/UE (madre-figlia)[3] e, in particolare, richiedono che la società madre detenga direttamente almeno il 25% del capitale della società figlia per un minimo di due anni.

A dispetto della ritenuta del 15% prevista dall'art. 10 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra la Svizzera e l'Italia (CDI CH-ITA; RS 0.672.945.41), in base all'art. 15 Accordo CH-UE, i dividendi corrisposti dalle società figlie italiane alle società madri svizzere non sono soggetti ad imposizione in Italia, a condizione che:

- la società madre detenga direttamente almeno il 25% del capitale della società figlia per un minimo di due anni;
- una delle due società abbia la residenza fiscale in uno Stato membro dell'UE (*in casu*: Italia) e l'altra società abbia la residenza fiscale in Svizzera;
- nessuna delle due società abbia la residenza fiscale in uno Stato terzo sulla base di una convenzione contro le doppie imposizioni (CDI) con tale Stato terzo;
- entrambe le società abbiano un assoggettamento all'imposta diretta sugli utili senza beneficiare di esenzioni ed entrambe adottino la forma di una società di capitali.

[2] Agenzia delle Entrate, Risposta all'interpello n. 380, 11 settembre 2019, in: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/1794787/Risposta%2Bn%2B380%2Bdel%2B2019.pdf/cc54dccb-5654-64d3-1466-ae-172993c4a4> (consultato il 12.12.2019).

[3] Recepita nell'ordinamento italiano con l'art. 27-bis del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600/1973.

Come si andrà ad approfondire nel prosieguo, l'applicazione concreta della disposizione in esame assume connotati di criticità all'atto di operare il cd. "test del regime fiscale elvetico"^[4]. A tal fine, oltre alla sussistenza degli altri requisiti formali prescritti dall'Accordo CH-UE, deve risultare da idonea documentazione che la società svizzera non goda di particolari benefici fiscali, tali da escluderla dall'ambito di applicazione dell'Accordo CH-UE.

Quanto ai requisiti formali, rispetto alla Direttiva madre-figlia, richiedente una partecipazione minima diretta del 10% per un periodo ininterrotto di almeno un anno, l'Accordo CH-UE richiede una percentuale "rafforzata" (almeno il 25% del capitale nella figlia italiana) con un periodo di detenzione raddoppiato.

Anche rispetto a queste distribuzioni può porsi il tema dell'applicabilità dell'esenzione alla fonte sui dividendi nei casi in cui il requisito della partecipazione ininterrotta per almeno due anni non sia ancora soddisfatto al momento del pagamento.

In assenza di posizioni ufficiali sul punto inerenti l'Accordo CH-UE, devono ritenersi validi i chiarimenti resi sull'omologa disciplina comunitaria^[5] e, a tal fine, è importante rilevare che non risultano limitazioni "oggettive" all'applicazione del relativo art. 15, tanto sotto il profilo strettamente letterale normativo^[6], quanto sotto il profilo interpretativo della norma stessa.

^[4] Infatti, per consolidato orientamento di prassi ufficiale italiana, dapprima con la Risoluzione n. 93 del 10 maggio 2007, quindi con la conferma contenuta nella risposta a interpello n. 57 del 15 febbraio 2019 qui in commento, l'ambito soggettivo dell'art. 15 Accordo CH-UE non può essere esteso alle società che, anche se non totalmente esenti da imposizione, siano comunque beneficiarie – in applicazione di disposizioni di legge o anche per effetto di provvedimenti amministrativi – di esenzioni ad almeno uno dei tre livelli (municipale, cantonale e federale) di tassazione diretta sul reddito.

^[5] Nonostante un'apertura da parte della Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE) (sentenza C-283/94 del 17 ottobre 1996, *Denkavit International*), l'Agenzia delle Entrate è ferma nella posizione per la quale, qualora al momento del pagamento dei dividendi il requisito dell'ininterrotto possesso (per almeno un biennio) non sia ancora soddisfatto, il sostituto d'imposta deve applicare la ritenuta alla fonte ed il beneficiario potrà presentare, al concretizzarsi del requisito, istanza di rimborso al Centro Operativo di Pescara (Circolare n. 60 del 19 giugno 2001, Risoluzione n. 109 del 29 luglio 2005 e Circolare n. 47 del 2 novembre 2005, § 2.2.1).

^[6] Ne deriva inoltre che l'esenzione alla fonte in parola è applicabile (al ricorrere delle anzidette condizioni) a tutti gli utili distribuiti da una figlia residente in Italia ad una società madre fiscalmente residente in Svizzera, ivi inclusi i dividendi distribuiti in occasione della liquidazione della figlia. Si tratta di un approccio speculare a quanto previsto in ipotesi di distribuzione comunitaria, posto che l'art. 4 Direttiva madre-figlia esclude espressamente gli utili distribuiti in occasione della liquidazione dal regime comunitario applicabile agli utili percepiti dalle società madri, mentre l'art. 5 della medesima direttiva (e lo stesso l'art. 27-bis D.P.R. n. 600/1973) non prevede analoga esclusione per quanto riguarda l'esenzione da ritenuta alla fonte per gli utili da liquidazione distribuiti da società figlie. L'esenzione sarà così invocabile non solo in ipotesi di distribuzioni di dividendi *post* messa in liquidazione della società figlia, ma anche (cfr. art. 47, comma 7 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi [TUIR]) all'atto del rimpatrio al socio estero delle somme che eccedono il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate nella figlia italiana (cfr. MARCO MARANI, *Dividendi Italia-Svizzera in esenzione da ritenuta*, in: *Eutekne*, 11 settembre 2019).

II. La risposta all'interpello n. 57/2019 dell'Agenzia delle Entrate

Secondo la risposta del 15 febbraio 2019 dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 57/2019, che si pone in una sostanziale continuità con la Risoluzione n. 93/E del 2007, i dividendi pagati da una società italiana alla sua controllante svizzera, senza stabile organizzazione in Italia, che abbia espressamente e preventivamente rinunciato alle agevolazioni fiscali previste per le *holding* svizzere, possono beneficiare dell'esenzione garantita dall'Accordo CH-UE e, pertanto, essere esentati da ritenuta in Italia. In particolare, viene data conferma di quali siano le condizioni per l'applicazione della esenzione da ritenuta in Italia, relativamente ai dividendi distribuiti alla controllante svizzera (*holding* con il 100% delle quote), da una società partecipata.

Dall'interpello si evince, in particolare, che la controllante non gode di alcuna particolare agevolazione fiscale in Svizzera, ad es. quale "*società ausiliaria*" (ai sensi dell'art. 28 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]), ed è ordinariamente soggetta alle imposte municipali, cantonali e federale^[7].

Nello specifico era stato, infatti, chiesto all'Agenzia delle Entrate se gli utili distribuiti potevano essere considerati esentati da ritenuta o dovevano essere assoggettati alla ritenuta alla fonte in Italia, mediante l'applicazione delle disposizioni previste dal diritto interno.

A livello italiano, sono previste due modalità di tassazione per i dividendi erogati nei confronti di società consociate estere:

- il regime del rimborso, in base al quale il soggetto residente che eroga proventi di partecipazione opera la ritenuta alla fonte a titolo di imposta nella misura indicata nell'art. 27, comma 3-ter, D.P.R. n. 600/1973. In tale prima ipotesi, il soggetto controllante non residente, che ha percepito i dividendi, potrà richiedere all'Agenzia delle Entrate il rimborso della ritenuta subita;
- il regime dell'esenzione secondo l'art. 27-bis, comma 3, D.P.R. n. 600/1973. In questo caso il soggetto residente, alle particolari condizioni previste per l'applicazione della direttiva madre-figlia, su richiesta del soggetto non residente, potrà evitare l'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato il dettato dell'art. 15 Accordo CH-UE (nella sua versione sino al 31 dicembre 2016)^[8], ha precisato che "*nel presupposto della*

^[7] Dal 1° gennaio 2020, i regimi fiscali speciali cantonali applicabili alle società *holding*, di amministrazione e ausiliarie cesseranno di esistere, avendo il Popolo svizzero accettato in votazione il 19 maggio 2019 la Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA).

^[8] Secondo il quale "*i dividendi corrisposti dalle società figlie alle società madri non sono soggetti a imposizione fiscale nello Stato d'origine*" allorché sussistano tutte le condizioni previste dall'Intesa, tra le quali, il non beneficiare, da parte delle società interessate, di esenzioni sull'imposizione diretta. La versione in vigore dal 1° gennaio 2017 è identica a quella precedente.

sussistenza di tutte le altre condizioni previste dal Trattato gli utili distribuiti possono essere considerati esenti da ritenuta in Italia”.

Da qui, le conclusioni tratte dall'Agenzia delle Entrate, secondo le quali “agli stessi si applicherà il regime ordinario di imposizione vigente nella Confederazione elvetica, consistente nell'applicazione della cd. «riduzione per partecipazioni», la cui ratio legis è analoga alla participation exemption applicata in Italia e, quindi, non suscettibile di essere considerato un regime fiscale di favore”.

Nella sua risposta, l'Agenzia delle Entrate torna sui principi applicativi già dettati dalla Direttiva madre-figlia e dalle CDI. In particolare, l'Agenzia delle Entrate si sofferma sull'art. 15 Accordo CH-UE, che prevede espressamente che “i dividendi corrisposti dalle società figlie alle società madri non sono soggetti a imposizione fiscale nello Stato d'origine allorché sussistano tutte le condizioni previste dall'Accordo”, come sopra indicato.

Sulla condizione in base alla quale entrambe le società (la madre e la figlia) devono essere assoggettate all'imposta diretta sugli utili delle società senza beneficiare di esenzioni, si è soffermata l'Agenzia delle Entrate, fornendo chiarimenti interpretativi in ordine al requisito di “assoggettamento all'imposta diretta sugli utili” che le società svizzere devono, fra l'altro, integrare al fine di beneficiare dell'esenzione da ritenuta sui dividendi, secondo quanto già da tempo precisato nella citata Risoluzione n. 93/2007.

Con la tale risoluzione, l'Agenzia delle Entrate aveva già avuto modo di fornire alcuni importanti chiarimenti sull'applicazione dell'Accordo CH-UE in tema di flussi di dividendi e relative ritenute. In particolare, con riguardo al requisito dell'assoggettamento all'imposta diretta sugli utili, l'Agenzia delle Entrate aveva affermato come lo stesso non potesse ritenersi integrato nelle ipotesi di società elvetiche anche solo in parte esentate in uno dei tre livelli di tassazione previsti in Svizzera (municipale, cantonale e federale)[9].

In sintesi, le società holding elvetiche, per poter beneficiare del particolare regime fiscale madre-figlia, secondo quanto stabilito dall'Accordo CH-UE, non devono godere – in applicazione di disposizioni di legge o anche per effetto di provvedimenti amministrativi – di particolari regimi agevolativi consistenti nell'esenzione dei redditi da uno dei tre livelli di tassazione diretta (municipale, cantonale e federale).

Nel caso di specie, tuttavia, la società controllata aveva deciso di rinunciare formalmente, a partire dal periodo di imposta 2017, al regime delle società holding residenti in Svizzera, che prevede l'esenzione dalle imposte cantonali e municipali. Inoltre, era stata prevista la distribuzione dei dividendi, erogati dalla società figlia alla società madre, soltanto nel 2019, determinando, così, l'assoggettamento degli stessi al regime ordinario di imposizione vigente in Svizzera.

[9] “[...] anche se non totalmente esenti da imposizione, siano beneficiarie di esenzioni ad almeno uno dei tre livelli (municipale, cantonale e federale) di tassazione del reddito per effetto di specifiche disposizioni di legge o anche per effetto di provvedimenti amministrativi”.

Conclude pertanto così la risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 57/2019 del 15 febbraio 2019: “nel presupposto della sussistenza anche di tutte le altre condizioni previste dal Trattato, gli utili distribuiti possono essere considerati esenti da ritenuta in Italia”.

Secondo quanto testualmente si evince dal testo della risposta n. 57/2019 in commento, risulta, pertanto, che per il riconoscimento l'applicazione dell'esenzione prevista dall'Accordo sulla fiscalità del risparmio: (i) la holding svizzera deve aver rinunciato in precedenza, espressamente e formalmente, a partire dal periodo di imposta 2017, al regime delle società holding residenti in Svizzera; (ii) il regime svizzero della cd. “riduzione per partecipazioni” (cfr. art. 69 s. della Legge federale sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]), viene definito analogo alla “participation exemption” ordinariamente applicata in Italia e, pertanto, non è suscettibile di essere considerato un regime fiscale di favore[10].

III. L'orientamento restrittivo sul “beneficiario effettivo”

Come visto, l'esenzione da ritenuta può essere garantita in Italia se, e solo se, esistano tutte le condizioni previste dall'Accordo CH-UE, ma anche tutte quelle previste, in generale, dalle CDI, nonché dalle richiamate direttive europee. Si tratta di norme di carattere generale che presidiano il corretto funzionamento delle agevolazioni ivi previste, affinché se ne precluda l'abuso. In particolare, è doveroso richiamare la ben nota clausola anti-abuso del cd. “beneficiario effettivo” che costituisce lo strumento di contrasto al fenomeno elusivo del cd. “Treaty shopping”, generalmente attuato per ottenere un indebito vantaggio fiscale, attraverso l'applicazione di un regime convenzionale non spettante.

Di norma, come noto, si realizza mediante l'indebito inserimento di uno o più soggetti, meramente interposti (cd. *conduit companies*), tra il Paese di origine del reddito (cd. Paese della fonte) e quello in cui risiede il destinatario finale del medesimo reddito (reale beneficiario dei flussi).

La CGUE è intervenuta su tali pratiche nelle attese sentenze pubblicate in data 26 febbraio 2019 riguardanti i “casi danesi”[11]. In particolare, la CGUE ha affermato che:

- l'esenzione da qualsiasi tassazione per gli interessi versati prevista dalla Direttiva n. 2003/49/CE (interessi-canonici), è riservata ai soli beneficiari effettivi degli interessi medesimi, ossia alle entità che beneficino effettivamente, sotto il profilo economico, degli interessi percepiti e dispongano, pertanto, del potere di deciderne liberamente la destinazione;

[10] Il regime elvetico della “riduzione per partecipazioni” si applicherà a tutti i livelli (federale, cantonale e municipale) a partire dal 1° gennaio 2020 per effetto della RFFA che ha abrogato i regimi fiscali speciali cantonali.

[11] Cause riunite C-116/16 e C- 117/16, riferite all'applicazione della direttiva europea “madre-figlia”, e cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, riguardanti il trattamento fiscale della direttiva europea “interessi-canonici”. Si veda per un maggior approfondimento CARMINE MARRAZZO, L'abuso del diritto dopo le “cause danesi”: il riconoscimento di un principio generale del diritto UE, in: NF 10/2019, pp. 329-333.

- il principio generale di diritto UE, secondo cui i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme euro-unitarie, deve essere interpretato nel senso che, a fronte di pratiche fraudolente o abusive, le autorità ed i giudici nazionali devono negare al contribuente il beneficio dell'esenzione da qualsiasi tassazione degli interessi versati;
- la prova di una pratica abusiva richiede, da un lato, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa dell'UE, l'obiettivo perseguito dalla normativa medesima non sia stato conseguito; dall'altro, è necessario un elemento soggettivo consistente nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa dell'UE mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento, ossia di strutture societarie di "puro artificio" costituite, in assenza di valide ragioni economiche, al solo scopo di ottenere un indebito risparmio d'imposta^[12].

Sullo specifico punto costituisce un preciso "indizio" dell'esistenza di una costruzione artificiosa, volta a beneficiare indebitamente dell'esenzione prevista dalle direttive europee, il fatto che gli interessi o i dividendi vengano ritrasferiti – integralmente o quasi – entro un lasso di tempo molto breve successivo al loro percepimento, dalla società percettrice verso un'entità che non possiede i requisiti per l'applicazione dei benefici previsti dalle stesse direttive europee "interessi-canonici" e "madre-figlia"^[13].

Con particolare riferimento all'onere della prova, giova ricordare che il contribuente (*rectius* la società che paga i flussi reddituali), deve essere in grado di dimostrare che i suoi pagamenti avvengono al "beneficiario effettivo" degli stessi, ossia il soggetto che sia in possesso dei requisiti formali e sostanziali che consentono di ottenere le esenzioni dal prelievo fiscale previste dagli accordi internazionali.

Anche ai fini dell'Accordo CH-UE, pertanto, il soggetto che percepisce i redditi/dividendi deve sempre risultare il pieno

titolare giuridico dei medesimi flussi, disponendone senza avere alcun obbligo di retrocessione degli stessi nei confronti di altri soggetti economici, come peraltro l'Ufficio ha ricordato in questo caso.

[12] Secondo la CGUE, la costruzione di "puro artificio" può essere individuata in un gruppo societario che non riflette una reale sostanza economica, ma risulta caratterizzato da una struttura puramente formale avente come obiettivo principale, ovvero uno degli obiettivi principali, il conseguimento di un indebito vantaggio fiscale in contrasto con normativa tributaria applicabile. In particolare, ciò si verifica quando, grazie all'interposizione di una società all'interno della struttura del gruppo tra la società erogatrice dei flussi reddituali e la società del gruppo che ne è la beneficiaria effettiva, viene evitato il versamento delle imposte dovute. Indizio di una tale indebita interposizione è indubbiamente la circostanza che i redditi erogati nei confronti di un determinato soggetto vengano sistematicamente retrocessi nei confronti di un altro soggetto che risulti fiscalmente residente di una giurisdizione alla quale non si applichi l'accordo internazionale di favore.

[13] La CGUE, sulla base di un approccio di natura sostanziale, ha in definitiva mutuato la nozione di "beneficiario effettivo", elaborata a livello internazionale sulla base delle raccomandazioni OCSE, in base alle quali è considerato "beneficiario effettivo" il percettore dei redditi che gode del semplice diritto di utilizzo dei flussi reddituali (*right to use and enjoy*) e non sia, conseguentemente, obbligato a retrocedere gli stessi ad altro soggetto, sulla base di obbligazioni contrattuali o legali, desumibili anche in via di fatto ("*unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person*").

Il modo di tassare un contribuente costituisce un'informazione verosimilmente rilevante? (Parte A)

Il fatto che un contribuente sia tassato in Svizzera in funzione del suo dispendio rappresenta un'informazione verosimilmente rilevante che va trasmessa alla Francia in base all'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA



Samuele Vorpe
Responsabile del Centro competenze tributarie della SUPSI

DTF 145 II 112 (sentenza TF n. 2C_625/2018), del 1° febbraio 2019, Assistenza amministrativa ai sensi dell'art. 4 par. 1 e par. 6 lett. b e dell'art. 28 par. 1 CDI CH-FRA, rilevanza verosimile dell'informazione concernente il trattamento fiscale in Svizzera della persona toccata da una domanda di assistenza amministrativa francese.

L'informazione concernente il trattamento fiscale di una persona fisica in Svizzera costituisce un'informazione verosimilmente rilevante ai sensi dell'art. 28 par. 1 CDI CH-FRA quando la domanda tende in particolare a determinare la residenza fiscale della persona interessata. In effetti, dall'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA risulta che una persona imposta sulla base del dispendio calcolato secondo il valore locativo della sua abitazione non viene considerata quale residente ai sensi dell'art. 4 CDI CH-FRA. Ne consegue che, se una domanda di assistenza amministrativa francese mira a stabilire la residenza fiscale della persona interessata, l'informazione relativa al modo d'imposizione di detta persona in Svizzera costituisce un'informazione verosimilmente rilevante. I criteri avanzati dallo Stato richiedente per considerare che la persona toccata dalla domanda è potenzialmente residente fiscale francese figurano all'art. 4 par. 1 CDI CH-FRA, di modo che l'imposizione che ne scaturirebbe in Francia non sarebbe contraria alla Convenzione ai sensi dell'art. 28 par. 1 in fine CDI CH-FRA.

(Traduzione a cura di Fernando Ghiringhelli)

A. L'AFC non soddisfatta della sentenza decide di ricorrere.....	575
B. Si tratta di una questione di diritto d'importanza fondamentale o di un caso particolarmente importante?	575
C. La legittimazione dell'AFC a ricorrere.....	576
D. L'informazione secondo la quale il convenuto è tassato secondo il dispendio in Svizzera è da considerarsi verosimilmente rilevante?	576
1. Secondo il Tribunale amministrativo federale la risposta è negativa!	576
2. L'AFC invece la considera verosimilmente rilevante per le autorità francesi	576
3. La nozione di informazione verosimilmente rilevante ai sensi della CDI CH-FRA.....	576
4. Verosimile rilevanza delle informazioni e residenza fiscale.....	577
5. Il modo di imposizione in Svizzera costituisce un elemento verosimilmente rilevante che dà luogo allo scambio di informazioni?	577
6. Il ricorso dell'AFC è da ritenersi fondato. Secondo l'Alta Corte tutte le informazioni richieste dalla Francia devono essere trasmesse!	577
7. Il ruolo della Svizzera si limita a verificare che il criterio di assoggettamento al quale lo Stato richiedente ricorre si ritrovi fra quelli che sono previsti dall'art. 4 CDI CH-FRA.....	577
III. Conclusioni.....	578

I. I fatti iniziali.....	574
A. Le indagini delle autorità francesi nei confronti di X.	574
B. Le informazioni che le autorità francesi vogliono ottenere da quelle svizzere	575
C. Dopo che l'AFC ha ottenuto le informazioni richieste, X. si è opposto alla loro trasmissione	575
D. La decisione del Tribunale amministrativo federale: le informazioni secondo le quali il convenuto è tassato sul dispendio non vanno trasmesse!	575
II. Il ricorso al Tribunale federale	575

I. I fatti iniziali
A. Le indagini delle autorità francesi nei confronti di X.
Il 17 dicembre 2015, la Direzione generale delle finanze pubbliche francesi (di seguito "autorità richiedente") ha indirizzato all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) tre domande di assistenza amministrativa concernenti X. relative all'imposta sul reddito e all'imposta di solidarietà sulla sostanza

degli anni dal 2010 al 2013. L'autorità richiedente affermava che X., del quale stava esaminando la situazione fiscale personale, fosse un residente fiscale francese almeno fino al mese di gennaio del 2013. La domanda menziona un indirizzo postale in Francia nel 2012 ed un indirizzo postale in Svizzera per il 2013. X. non aveva fornito alcun elemento relativo alla propria situazione fiscale in Svizzera. L'autorità richiedente indicava che l'interessato era stato indagato dalla giustizia francese per dei fatti di riciclaggio e che essa, dopo aver esercitato il proprio diritto d'informazione presso le autorità giudiziarie francesi, aveva ottenuto la prova che egli fosse titolare di un conto bancario aperto in Svizzera presso la banca Y. In occasione di un'audizione presso i servizi di polizia, X. aveva d'altronde riconosciuto di aver ricevuto in Francia delle somme importanti su dei conti bancari aperti presso la banca Z., in particolare per il tramite della società A. domiciliata a Panama, della quale aveva ammesso di essere il beneficiario economico. Ora, la residenza fiscale in Francia di X. e la percezione di redditi di fonte francese implicavano l'obbligo di dichiarare in Francia tali redditi e la sostanza situata in Francia e all'estero.

B. Le informazioni che le autorità francesi vogliono ottenere da quelle svizzere

L'autorità richiedente desiderava sapere se X. fosse conosciuto dalle autorità fiscali svizzere, se egli disponesse di un'abitazione permanente in Svizzera per gli anni in questione e se egli fosse considerato quale residente fiscale in Svizzera da parte dell'AFC. Essa desiderava ottenere una copia delle dichiarazioni presentate e delle relative decisioni di tassazione come pure sapere se egli avesse presentato in Svizzera delle dichiarazioni fiscali su di una base reale d'imposizione. Essa chiedeva inoltre delle informazioni relative a tutti i conti bancari presso le banche Y. e Z., dei quali X. fosse, direttamente o indirettamente, titolare o avente diritto economico o per i quali egli disponeva di una procura, come pure lo stato della sostanza al 1° gennaio 2010, 2011, 2012 e 2013, nonché gli estratti conto per il periodo dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2013. L'autorità richiedente era pure interessata al conto bancario aperto a nome della società A.

C. Dopo che l'AFC ha ottenuto le informazioni richieste, X. si è opposto alla loro trasmissione

L'AFC ha ottenuto le informazioni sollecitate presso l'autorità fiscale del Canton Vaud e presso le banche Y. e Z. Una volta informato della procedura, X. si è opposto alla concessione dell'assistenza amministrativa tramite il proprio avvocato, il quale ha indicato di agire anche in nome della società A., la quale doveva tuttavia essere "riattivata" a seguito della sua dissoluzione.

Con decisione finale del 15 novembre 2016, l'AFC ha accordato l'assistenza amministrativa all'autorità richiedente. Essa ha ammesso la trasmissione dell'informazione secondo la quale X. era considerato quale residente fiscale svizzero a partire dal 1° agosto 2012 ed era domiciliato nel Canton Vaud a partire da tale data, dove sottostava all'imposizione secondo il dispendio. L'AFC indicava l'ammontare del dispendio imponibile e delle relative imposte dovute, riproducendo una tabella che indicava la natura e l'ammontare degli

elementi dichiarati. Essa ha pure trasmesso le informazioni bancarie richieste.

Il 14 dicembre 2016 X. ha ricorso presso il Tribunale amministrativo federale contro la decisione finale del 15 novembre 2016 dell'AFC chiedendo il suo annullamento e la reiezione della domanda di assistenza amministrativa del 17 dicembre 2015.

D. La decisione del Tribunale amministrativo federale: le informazioni secondo le quali il convenuto è tassato sul dispendio non vanno trasmesse!

Nella sua decisione del 20 giugno 2018, il Tribunale amministrativo federale ha giudicato che la domanda di assistenza litigiosa adempiva tutte le condizioni richieste e che tutte le informazioni che l'AFC intendeva trasmettere rispettavano la condizione della verosimile rilevanza ad eccezione della menzione secondo la quale X. era imposto in Svizzera sulla base del dispendio. Esso ha, pertanto, deciso di sopprimere il passaggio che menzionava tale aspetto, che figurava nella decisione finale dell'AFC. Il Tribunale amministrativo federale ha, quindi, parzialmente ammesso il ricorso riformando la decisione finale del 15 novembre 2016 e rigettando tutto il resto.

II. Il ricorso al Tribunale federale

A. L'AFC non soddisfatta della sentenza decide di ricorrere

Con un ricorso in materia di diritto pubblico, l'AFC chiede al Tribunale federale di annullare la parte della decisione impugnata nel senso che il ricorso di X. al Tribunale amministrativo federale è integralmente respinto.

L'atto impugnato dall'AFC è una decisione finale (art. 90 della Legge federale sul Tribunale federale [LTF; RS 173.110]) pronunciata in una causa di diritto pubblico (art. 82 lett. a LTF) emanata dal Tribunale amministrativo federale (art. 86 cpv. 1 lett. a LTF) contro la quale è dato unicamente un ricorso in materia di diritto pubblico (art. 113 LTF e *contrario*).

B. Si tratta di una questione di diritto d'importanza fondamentale o di un caso particolarmente importante?

Contro le decisioni nel campo dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale il ricorso in materia di diritto pubblico è ammissibile soltanto se concerne una questione di diritto d'importanza fondamentale o se si tratta, per altri motivi, di un caso particolarmente importante ai sensi dell'art. 84 cpv. 2 LTF (cfr. artt. 83 lett. h e 84a LTF).

La presenza di una questione di diritto d'importanza fondamentale presuppone che la decisione in causa sia determinante per la pratica; tale è soprattutto il caso quando le istanze inferiori devono trattare numerosi casi analoghi oppure quando è necessario dirimere una questione di diritto che si pone per la prima volta e che crea un'incertezza che esige urgentemente un chiarimento da parte del Tribunale federale^[1].

[1] DTF 139 II 404 consid. 1.3; Sentenza TF n. 2C_963/2014 del 24 settembre 2015 consid. 1.3 non pubblicata in: DTF 141 II 436, ma tradotta in: RDAF 2016 II 374.

Secondo l'AFC, la questione a sapere se la modalità d'imposizione in Svizzera di una persona coinvolta in una domanda di assistenza amministrativa adempie le condizioni della verosimile rilevanza quando l'autorità richiedente cerca di chiarire la sua residenza fiscale pone una questione di diritto d'importanza fondamentale.

La nozione di verosimile rilevanza in relazione con la residenza fiscale è già stata affrontata dalla giurisprudenza[2]. Tuttavia, la questione a sapere se la modalità d'imposizione in Svizzera è un'informazione verosimilmente rilevante in un contesto come il presente non è mai stata decisa. Nella misura in cui le domande di assistenza amministrativa si riferiscono spesso alla residenza fiscale della persona coinvolta, tale questione oltrepassa il semplice caso di applicazione dei principi già enunciati dalla giurisprudenza e dà luogo ad un'incertezza giuridica. Essa pone, quindi, una questione di diritto d'importanza fondamentale.

C. La legittimazione dell'AFC a ricorrere

L'AFC, che è legittimata a ricorrere a norma dell'art. 89 cpv. 2 lett. a LTF[3], ha ricorso in tempo utile (art. 100 cpv. 2 lett. b LTF) e nelle forme prescritte (art. 42 LTF). Occorre, quindi, entrare in materia.

D. L'informazione secondo la quale il convenuto è tassato secondo il dispendio in Svizzera è da considerarsi verosimilmente rilevante?

Il litigio verte sulla domanda a sapere se l'informazione secondo la quale X. sottostà in Svizzera all'imposizione secondo il dispendio è un'informazione verosimilmente rilevante ai sensi dell'art. 28 par. 1 CDI CH-FR.

1. Secondo il Tribunale amministrativo federale la risposta è negativa!

Il Tribunale amministrativo federale, il quale ricorda che l'autorità richiedente cerca di chiarire la residenza fiscale del convenuto, ha considerato che l'informazione secondo la quale egli era imposto in Svizzera sulla base del dispendio non fosse un'informazione di verosimile rilevanza poiché non si comprenderebbe "la potenziale utilità di tale informazione".

2. L'AFC invece la considera verosimilmente rilevante per le autorità francesi

La ricorrente lamenta una violazione dell'art. 28 par. 1 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sulla sostanza tra Svizzera e Francia (CDI CH-FRA; RS 0.672.934.91). Essa sostiene che il Tribunale amministrativo federale ha sostituito il proprio apprezzamento a quello dell'autorità richiedente nell'analisi delle informazioni rilevanti per l'applicazione del diritto interno e che la trasmissione di informazioni relative al modo d'imposizione del contribuente in Svizzera non poteva essere esclusa in modo generale nel contesto dello scambio di informazioni su richiesta.

L'esistenza di un'imposizione secondo il dispendio costituirebbe incontestabilmente un'informazione verosimilmente rilevante per determinare la residenza fiscale di una persona fisica nel contesto della CDI CH-FRA, dal momento che l'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA prevede espressamente che non è considerata residente di uno Stato contraente una persona fisica imponibile in detto Stato soltanto su una base determinata globalmente secondo il valore locativo della o delle abitazioni che ha in detto Stato. Il convenuto è dell'avviso che, nel contesto della CDI CH-FRA, l'esistenza di un'imposizione secondo il dispendio avrebbe quale unica conseguenza di rendere inapplicabile tale convenzione per la persona coinvolta. Tale informazione non sarebbe inoltre verosimilmente rilevante per chiarire la questione della residenza fiscale.

3. La nozione di informazione verosimilmente rilevante ai sensi della CDI CH-FRA

Secondo l'art. 28 par. 1 CDI CH-FRA le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per l'esecuzione delle disposizioni della Convenzione oppure per l'applicazione o l'esecuzione della legislazione interna relativa alle imposte di ogni genere o denominazione riscosse per conto degli Stati contraenti, delle loro suddivisioni politiche o enti locali nella misura in cui l'imposizione prevista da detta legislazione non sia contraria alla Convenzione. Lo scambio di informazioni non è limitato dagli artt. 1 e 2 CDI CH-FRA.

La condizione della verosimile rilevanza delle informazioni richieste espressa all'art. 28 par. 1 CDI CH-FRA ha lo scopo di assicurare uno scambio di informazioni il più ampio possibile, ma non permette agli Stati di andare a pesca di informazioni oppure di domandare delle informazioni che hanno poca probabilità di essere pertinenti per chiarire la situazione di un determinato contribuente. Si reputa che la condizione della verosimile rilevanza delle informazioni richieste sia realizzata se, nel momento in cui viene formulata la domanda, esiste una ragionevole possibilità che le informazioni richieste si riveleranno pertinenti. Poco importa per contro se, una volta fornite, si scopre che le informazioni richieste sono, in ultima analisi, irrilevanti. Non incombe allo Stato richiesto di rifiutare una domanda o la trasmissione di informazioni poiché dell'avviso che manchi la rilevanza per l'inchiesta o per i controlli sottostanti.

Ne consegue che l'apprezzamento della verosimile rilevanza delle informazioni richieste spetta in primo luogo allo Stato richiedente e che il ruolo dello Stato richiesto è assai ristretto poiché limitato ad un controllo di plausibilità. Lo Stato richiesto deve unicamente esaminare se i documenti richiesti hanno una relazione con i fatti presentati nella domanda e se essi sono potenzialmente atti ad essere utilizzati nella procedura straniera. L'esigenza della verosimile rilevanza non rappresenta, quindi, un ostacolo molto importante nell'ambito dell'assistenza amministrativa[4].

[2] Cfr. in particolare DTF 142 II 161 consid. 2.2.2; 142 II 218 consid. 3.6 e 3.7.

[3] Cfr. Sentenza TF n. 2C_1174/2014 del 24 settembre 2015 consid. 1.3, non pubblicata in: DTF 142 II 161, ma in: RDAF 2016 II 28 = Pra 2016/79 p. 727.

[4] DTF 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 7.2.2.

4. Verosimile rilevanza delle informazioni e residenza fiscale

Una domanda di assistenza amministrativa internazionale può avere lo scopo di chiarire la residenza fiscale di una persona^[5]. Il fatto che tale persona sia assoggettata all'imposta in modo illimitato in Svizzera non rappresenta di per sé un ostacolo ad una simile richiesta^[6].

In effetti la determinazione della residenza fiscale a livello internazionale è una questione di fondo che non va affrontata dalla Svizzera in quanto Stato richiesto nell'ambito di una procedura di assistenza amministrativa^[7]. Da un lato, la Svizzera non è in grado, in linea di principio, di dirimere un conflitto di residenza quando riceve una domanda di assistenza se, fino ad allora, si è "limitata" ad imporre la persona in questione senza mai preoccuparsi del luogo della sua residenza fiscale sul piano internazionale, non disponendo, quindi, dell'insieme degli elementi necessari per dirimere un simile conflitto^[8].

Del resto, non è sicuro che il conflitto di competenza fiscale si concretizzi, dato che lo Stato richiedente vuole precisamente ottenere delle informazioni per determinare se la persona in questione può, o meno, essere considerata quale residente fiscale sul proprio territorio.

D'altra parte spetta al contribuente coinvolto in una domanda di assistenza, e che contesta di essere assoggettato alle imposte nello Stato richiedente, il compito di far valere i propri argomenti di fronte alle autorità di detto Stato; caso contrario, la doppia imposizione internazionale verrà evitata per mezzo delle regole di determinazione della residenza fiscale internazionale previste nella relativa convenzione applicabile fra gli Stati interessati^[9].

5. Il modo di imposizione in Svizzera costituisce un elemento verosimilmente rilevante che dà luogo allo scambio di informazioni?

Conviene, quindi, determinare se il modo d'imposizione in Svizzera della persona coinvolta nella domanda di assistenza amministrativa internazionale possa rivelarsi un elemento verosimilmente rilevante al fine di stabilire la sua eventuale residenza fiscale nello Stato richiedente.

A tale riguardo la CDI CH-FRA contiene una disposizione che, visibilmente, è sfuggita all'istanza inferiore e che permette di rispondere positivamente a tale questione. L'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA dispone in effetti che "non è considerata residente di uno Stato contraente nel senso del presente articolo una persona fisica che è imponibile in detto Stato soltanto su una base determinata globalmente secondo il valore locativo della o delle abitazioni che ha in questo Stato".

Dal testo di questa norma risulta che una persona imposta sulla base del dispendio calcolato secondo il valore locativo

[5] DTF 142 II 161 consid. 2.2.2.

[6] DTF 142 II 218 consid. 3.7.

[7] DTF 142 II 218 consid. 3.6.

[8] DTF 142 II 161 consid. 2.2.2.

[9] DTF 142 II 218 consid. 3.7.

della sua abitazione non viene considerata quale residente ai sensi dell'art. 4 CDI CH-FRA^[10]. Ne consegue che, se una domanda di assistenza amministrativa francese mira a stabilire la residenza fiscale della persona interessata, l'informazione relativa al modo d'imposizione di detta persona in Svizzera costituisce un'informazione verosimilmente rilevante.

6. Il ricorso dell'AFC è da ritenersi fondato. Secondo l'Alta Corte tutte le informazioni richieste dalla Francia devono essere trasmesse!

Nel presente caso, dopo aver sottolineato che essa considerava X. quale residente fiscale francese almeno fino al mese di gennaio del 2013, la competente autorità francese ha chiesto se egli fosse conosciuto dalle autorità fiscali svizzere, se egli disponesse di un'abitazione permanente in Svizzera per gli anni in questione, se egli fosse considerato quale residente fiscale in Svizzera da parte dell'AFC e se egli avesse presentato in Svizzera delle dichiarazioni fiscali su di una base reale d'imposizione.

Come ammesso anche da parte del Tribunale amministrativo federale, l'autorità richiedente intendeva con ciò chiarire la residenza fiscale del convenuto. In un simile contesto, e come visto sopra, la questione a sapere se il convenuto sottostava in Svizzera all'imposizione secondo il dispendio costituisce un'informazione verosimilmente rilevante.

Il rimprovero di violazione dell'art. 28 par. 1 CDI CH-FRA da parte dell'AFC appare, quindi, fondato.

7. Il ruolo della Svizzera si limita a verificare che il criterio di assoggettamento al quale lo Stato richiedente ricorre si ritrovi fra quelli che sono previsti dall'art. 4 CDI CH-FRA

Lo scambio di informazioni verosimilmente rilevanti per l'applicazione o l'esecuzione della legislazione interna presuppone ancora che, come precisato espressamente dall'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FRA, l'imposizione prevista da detta legislazione non sia contraria alla Convenzione, ciò che va verificato d'ufficio (art. 106 cpv. 1 LTF).

Dai fatti constatati risulta che tanto lo Stato richiedente quanto la Svizzera considerano il convenuto quale contribuente illimitatamente imponibile sul proprio territorio a partire dal 1° agosto 2012 fino almeno al 1° gennaio 2013. L'autorità richiedente cerca in effetti di stabilire se il convenuto, considerato quale residente fiscale svizzero a partire dal suo arrivo avvenuto il 1° agosto 2012, sia un residente fiscale francese almeno fino al 1° gennaio 2013.

Il Tribunale federale ha già esaminato la portata dell'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FRA in una configurazione analoga alla presente e, più precisamente, quella di due coniugi assoggettati in modo illimitato alle imposte in Svizzera per i quali la Francia, che li considerava quali residenti fiscali francesi, aveva presentato una domanda di assistenza amministrativa. In tale

[10] XAVIER OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 4^a ed., Berna 2014, p. 109, §345.

contesto, esso ha precisato che la questione della conformità con la Convenzione dell'imposizione prevista dal diritto interno dello Stato richiedente ai sensi dell'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FRA non andava apprezzata in funzione dell'esistenza o meno di una doppia residenza fiscale effettiva bensì alla luce dei criteri che lo Stato richiedente applicava per considerare la persona oggetto della domanda quale suo contribuente.

Di conseguenza, quando una domanda di assistenza si riferisce ad un contribuente che ognuno dei due Stati contraenti considera quale proprio residente fiscale, il ruolo della Svizzera in quanto Stato richiesto si limita, nell'ambito dell'assistenza amministrativa, a verificare che il criterio di assoggettamento al quale lo Stato richiedente ricorre si ritrovi fra quelli che sono previsti dalla norma convenzionale applicabile alla determinazione della residenza fiscale. Non spetta in effetti alla Svizzera di decidere, nel quadro della procedura di assistenza amministrativa, l'esistenza di un conflitto effettivo di residenza^[11].

Secondo l'art. 4 par. 1 CDI CH-FRA l'espressione "*residente di uno Stato contraente*" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettabile ad imposta nello Stato stesso a motivo del domicilio, della residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio analogo. L'art. 4 par. 2 CDI CH-FRA menziona, quale criterio per essere qualificato quale residente di uno Stato contraente, l'esistenza di un'abitazione permanente, che rappresenta il centro degli interessi vitali della persona interessata.

Nel presente caso l'autorità richiedente ha fornito un indirizzo in Francia del convenuto fino al 2012, ha evidenziato degli importanti redditi che egli avrebbe percepito in Francia ed ha chiesto se l'interessato disponesse di un'abitazione permanente in Svizzera durante gli anni in questione e su quale base egli era stato considerato quale residente fiscale in Svizzera. Risulta, quindi, che i criteri sui quali la Francia si basa figurano all'art. 4 par. 2 CDI CH-FRA per cui la domanda non è contraria all'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FRA.

III. Conclusioni

Il ricorso va, quindi, ammesso. La decisione impugnata dev'essere annullata nella misura in cui ammette parzialmente il ricorso del convenuto e rifiuta di trasmettere le informazioni relative al suo modo d'imposizione in Svizzera. Essa va per contro confermata nella misura in cui respinge, per il resto, il ricorso del convenuto. Ciò conduce alla riforma della decisione impugnata nel senso che il ricorso del convenuto è integralmente respinto.

[11] DTF 142 II 161 consid. 2.2.2.

Il modo di tassare un contribuente costituisce un'informazione verosimilmente rilevante? (Parte B)

Il fatto che i contribuenti siano tassati in Svizzera in funzione del loro dispendio rappresenta un'informazione verosimilmente rilevante che va trasmessa alla Spagna, siccome quest'ultima intende verificare se essi risiedono in Svizzera e vi svolgono un'attività professionale



Samuele Vorpe
Responsabile del Centro competenze tributarie della SUPSI

Sentenza TF n. 2C_764/2018, del 7 giugno 2019, Assistenza amministrativa ai sensi dell'art. 25^{bis} par. 1 CDI CH-SPA, rilevanza verosimile dell'informazione concernente il trattamento fiscale in Svizzera della persona toccata da una domanda di assistenza amministrativa spagnola.

Dichiarando che dei contribuenti sono tassati sulla base del dispendio, l'AFC indica in effetti che essi non sono stati imposti sui loro redditi, ciò che rappresenta un'informazione rilevante per l'autorità richiedente che intende verificare se i convenuti risiedessero fiscalmente in Svizzera ed ivi svolgessero un'attività professionale. Contrariamente a quanto affermato dai convenuti, non si tratta di un'informazione fornita spontaneamente, bensì della risposta ad una domanda dell'autorità richiedente. In relazione al contenuto delle dichiarazioni d'imposta, l'autorità richiedente ha pure chiesto quali fonti e quali somme di redditi percepiti e/o quali utili in capitale tali dichiarazioni fiscali "riflettono". A tale riguardo va rilevato che l'AFC si è limitata a menzionare l'ammontare del dispendio. Non si vede tuttavia in che modo l'ammontare del dispendio ritenuto dalla autorità fiscali svizzere quale base imponibile possa costituire un'informazione verosimilmente rilevante per l'autorità richiedente, dal momento che detta informazione non fornisce alcuna indicazione in merito ai proventi realizzati dai convenuti. D'altro canto, l'informazione secondo la quale la persona interessata dallo scambio di informazioni non può esercitare un'attività lucrativa in Svizzera per il fatto di sottostare all'imposizione sulla base del dispendio costituisce pure un'informazione verosimilmente rilevante nella misura in cui indica che il contribuente non ha realizzato dei proventi derivanti da un'attività lucrativa in Svizzera.

(Traduzione a cura di Fernando Ghiringhelli)

I. I fatti iniziali.....	580
A. Le indagini delle autorità spagnole nei confronti di X..	580
B. Le informazioni che le autorità spagnole vogliono ottenere da quelle svizzere	580
C. Dopo che l'AFC ha ottenuto le informazioni richieste, B.A. e C.A. si sono opposti alla loro trasmissione	580
D. La decisione del Tribunale amministrativo federale: le informazioni secondo le quali i convenuti sono tassati sul dispendio non vanno trasmesse!.....	581
II. Il ricorso al Tribunale federale	581
A. L'AFC non soddisfatta della sentenza decide di ricorrere.....	581
B. Si tratta di una questione di diritto d'importanza fondamentale o di un caso particolarmente importante?....	581
C. Le norme applicabili per esaminare la domanda di assistenza amministrativa in questione	581
D. Il potere cognitivo del Tribunale federale	582
1. L'AFC contesta la decisione del Tribunale amministrativo federale e considera verosimilmente rilevante tutte le informazioni richieste dalle autorità spagnole	582
2. La nozione di informazione verosimilmente rilevante ai sensi della CDI CH-SPA	582
3. Verosimile rilevanza delle informazioni e residenza fiscale.....	583
4. Il precedente con la Francia (DTF 145 II 112) è in questo caso applicabile?	583
5. Le finalità delle richieste poste dalle autorità spagnoli ...	583
6. Le caratteristiche dell'imposizione secondo il dispendio.....	583
7. Il modo di imposizione in Svizzera costituisce un elemento verosimilmente rilevante che dà luogo allo scambio di informazioni?.....	583
8. Il ricorso dell'AFC è da ritenersi fondato. Secondo l'Alta Corte tutte le informazioni richieste dalla Spagna devono essere trasmesse, ad eccezione dell'ammontare del dispendio	584
III. Conclusioni.....	584

I. I fatti iniziali

A. Le indagini delle autorità spagnoli nei confronti di X.

L'Agenzia tributaria spagnola (di seguito "autorità richiedente") ha indirizzato all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) quattro domande di assistenza amministrativa: le prime tre in data 20 dicembre 2015 e la quarta il 5 aprile 2016. Tali richieste, che concernevano rispettivamente A.A., B.A., C.A. e D.A., si riferivano al periodo dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2013.

L'autorità richiedente ha sostenuto che esistevano dei seri rischi che, durante tale periodo, queste persone non avessero avuto la loro residenza in Lussemburgo o in Svizzera, come da loro dichiarato, bensì in Spagna, nel qual caso esse vi dovrebbero essere imposte sull'insieme dei loro redditi. Lo scopo delle domande di assistenza consistevano quindi, in sostanza, nel verificare l'imponibilità di queste persone in Spagna.

B. Le informazioni che le autorità spagnole vogliono ottenere da quelle svizzere

A tale scopo, l'autorità richiedente ha chiesto delle informazioni su dei conti bancari aperti in Svizzera presso diversi istituti, dei quali le persone indicate nelle domande di assistenza erano sospettate di essere i titolari o i beneficiari economici. Essa ha inoltre posto delle domande in merito alla situazione fiscale, patrimoniale e professionale in Svizzera degli interessati. Si veda, quale esempio, la richiesta concernente C.A. (art. 105 cpv. 2 della Legge federale sul Tribunale federale [LTF; RS 173.110]):

"For C.A.:

- 1) *Is C.A. known to your tax authorities? Please provide us his identification data and Tax identification Number, as well as the domiciles declared by him to your tax authorities. Were these domiciles rented housings or own housings? Please provide us with the contracts of hiring or acquisition of the housings. Please also provide us with details about the utility bills.*
- 2) *Has C.A. been considered as tax resident in Switzerland over the period 2010 to 2013, and if so on what grounds and from what date? What requirements did the Tax authorities ask him to obtain that tax status and what documents did he provide to support that residence?*
- 3) *What tax duties had C.A. to fulfil after his registration in 1999 as resident in Switzerland? Was he required to file some tax returns there, and if so on what grounds and for what periods did he do so? What sources and amount of income received and/or capital gains realised do any such tax returns reflect; and what amount of taxes have been paid in that respect?*
- 4) *Identification of the real estates held in Switzerland by C.A. as well as if some of them was declared as his usual domicile.*
- 5) *Identification of the vehicles, boats and aircrafts, as well as financial assets held by C.A. in Switzerland.*
- 6) *Economic/professional activity performed by C.A. in Switzerland, nature and description.*
- 7) *If C.A. has worked a company as an employee, please identify the companies.*

[Per C.A.:

- 1) *C.A. è conosciuto dalle vostre autorità fiscali? Vogliate per favore fornirci i suoi dati di identificazione ed il suo numero di contribuyente come pure i domicili che ha dichiarato alle vostre autorità fiscali. Tali domicili erano in affitto o in proprietà? Vogliate per favore inviarci i contratti di locazione o di acquisto di tali abitazioni come pure dei dettagli sulle fatture dei servizi pubblici.*
- 2) *C.A. è stato considerato quale residente fiscale in Svizzera durante il periodo dal 2010 al 2013 e, in caso affermativo, su quale base ed a partire da quale data? Quali sono stati i requisiti richiesti dalle autorità fiscali affinché egli ottenesse tale status fiscale e quali documenti ha prodotto per giustificare la sua residenza?*
- 3) *Quali sono gli obblighi fiscali che C.A. ha dovuto adempiere dopo essere stato registrato quale residente fiscale in Svizzera nel 1999? Ha dovuto compilare delle dichiarazioni d'imposta e, in caso affermativo, su quali basi e per quali periodi? Quali fonti e quali somme di redditi percepiti e/o quali utili in capitale tali dichiarazioni fiscali riflettono e a quanto ammontano le relative imposte pagate?*
- 4) *Identificazione dei beni immobiliari detenuti in Svizzera da C.A. con l'indicazione se qualcuno fra di essi è stato dichiarato quale suo domicilio usuale.*
- 5) *Identificazione dei veicoli, dei natanti e degli aerei come pure degli attivi finanziari detenuti in Svizzera da C.A.*
- 6) *Attività economica/professionale esercitata in Svizzera da C.A., sua natura e descrizione.*
- 7) *Se C.A. ha lavorato quale impiegato, vogliate per favore identificare le società.]".*

Le autorità fiscali dei Cantoni di Obvaldo e di Nidvaldo, nonché i diversi istituti bancari menzionati nelle domande di assistenza hanno trasmesso all'AFC le informazioni richieste.

C. Dopo che l'AFC ha ottenuto le informazioni richieste, B.A. e C.A. si sono opposti alla loro trasmissione

Nelle quattro decisioni finali del 12 maggio 2017, l'AFC ha concesso l'assistenza amministrativa alla Spagna e trasmesso le informazioni bancarie richieste. In merito alla situazione fiscale degli interessati, l'AFC ha indicato che essi erano stati considerati quali residenti fiscali in Svizzera sulla base del loro domicilio.

In merito a B.A. ed a C.A. essa ha specificato che queste due persone erano state imposte sulla base del dispendio, indicandone l'ammontare utilizzato quale base d'imposizione per ognuno dei periodi fiscali considerati e precisando che, tenuto conto di tale modo d'imposizione, esse non erano autorizzate ad esercitare un'attività lucrativa in Svizzera.

Queste decisioni finali sono state oggetto di quattro ricorsi separati, inoltrati il 14 giugno 2017 presso il Tribunale amministrativo federale. Essi postulavano l'annullamento delle decisioni finali del 12 maggio 2017 poiché le domande di assistenza erano diventate prive di oggetto e ne chiedevano il rigetto.

D. La decisione del Tribunale amministrativo federale: le informazioni secondo le quali i convenuti sono tassati sul dispendio non vanno trasmesse!

Dopo aver riunito le cause, il Tribunale amministrativo federale ha giudicato, con decisione del 20 agosto 2018, che le quattro domande adempivano le condizioni richieste per poter ottenere l'assistenza amministrativa. Esso ha, tuttavia, considerato che le informazioni che l'AFC intendeva comunicare in merito al fatto che B.A. e C.A. erano stati assoggettati all'imposta in Svizzera sulla base del dispendio, indicandone l'ammontare utilizzato quale base d'imposizione, non andavano trasmesse all'autorità richiedente non essendo verosimilmente rilevanti.

Il Tribunale amministrativo federale ha pertanto dettagliato come segue, al consid. 3.6.4 della propria decisione, i passaggi che andavano soppressi, rispettivamente sostituiti nelle decisioni finali concernenti B.A. e C.A.:

Decisione concernente B.A.:

- risposta g) da stralciare: *"on an expenditure basis", "The tax was calculated on the basis of the annual cost of living expenses for themselves and those depending on them", come pure "The taxation of the couple in Switzerland for the year 2013 (from 1 December 2013 to 31 December 2013) was calculated on the basis of an annual expenditure of CHF xxx"*;
- risposta k) da stralciare: *"In the context of the taxation on an expenditure basis it is not permitted to Mr B.A. to pursue an economic activity in Switzerland. He is required to join the social security system as a person not practicing an economic activity"*.

Decisione concernente C.A.:

- risposta h) da stralciare: *"The taxation of the couple was based on expenses. As their expenses for each year were less than the annually fixed minimum assessment base, they were taxed based on the minimum taxable income as shown in the chart below"* e, nella relativa tabella sotto la rubrica *"Taxable income"*, gli importi indicati per gli anni dal 2010 al 2013, vale a dire CHF www, CHF xxx, CHF yyy e CHF zzz;
- risposta k) da stralciare e da sostituire con *"According to the information provided by the Tax Administration of canton Nidwalden, Mr C.A. does not carry out a professional activity"*.

Il Tribunale amministrativo federale ha, di conseguenza, parzialmente ammesso i ricorsi.

II. Il ricorso al Tribunale federale

A. L'AFC non soddisfatta della sentenza decide di ricorrere

Con un ricorso in materia di diritto pubblico rivolto al Tribunale federale, l'AFC chiede l'annullamento della parte della decisione impugnata nel senso che i ricorsi del 14 giugno 2017 siano integralmente respinti.

Latto impugnato è una decisione finale (art. 90 LTF) pronunciata in una causa di diritto pubblico (art. 82 lett. a LTF) emanata dal Tribunale amministrativo federale (art. 86 cpv. 1

lett. a LTF) contro la quale è dato unicamente un ricorso in materia di diritto pubblico (art. 113 LTF e contrario).

B. Si tratta di una questione di diritto d'importanza fondamentale o di un caso particolarmente importante?

Contro le decisioni nel campo dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale il ricorso in materia di diritto pubblico è ammissibile soltanto se concerne una questione di diritto d'importanza fondamentale o se si tratta, per altri motivi, di un caso particolarmente importante ai sensi dell'art. 84 cpv. 2 LTF (cfr. art. 83 lett. h e 84a LTF).

La presenza di una questione di diritto d'importanza fondamentale presuppone che la decisione in causa sia determinante per la pratica; tale è soprattutto il caso quando le istanze inferiori devono trattare numerosi casi analoghi oppure quando è necessario dirimere una questione di diritto che si pone per la prima volta e che crea un'incertezza che esige urgentemente un chiarimento da parte del Tribunale federale^[1].

L'AFC sostiene a ragione che la questione a sapere se la modalità d'imposizione in Svizzera di una persona coinvolta in una domanda di assistenza amministrativa adempie le condizioni della verosimile rilevanza quando l'autorità richiedente cerca di chiarire la sua residenza fiscale, pone una questione di diritto d'importanza fondamentale. Tale questione è già stata affrontata nella Sentenza TF n. 2C_625/2018 del 1° febbraio 2019^[2], tuttavia nel contesto della Convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sulla sostanza tra Svizzera e Francia (CDI CH-FRA; RS 0.672.934.91), il cui art. 4 par. 6 lett. b lega la questione del riconoscimento della residenza fiscale all'esistenza o meno di un'imposizione in Svizzera sulla base del dispendio.

Ora, la Convenzione applicabile nel presente caso, ossia quella conclusa fra la Svizzera e la Spagna per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sulla sostanza (CDI CH-SPA; RS 0.672.933.21) non contiene alcuna disposizione paragonabile all'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA, per cui la conclusione della Sentenza TF n. 2C_625/2018 non è trasponibile nella presente causa. Oltretutto, la questione affrontata in tale decisione era ad ogni modo ancora aperta al momento dell'inoltro del ricorso^[3]. Occorre, quindi, entrare in materia sul ricorso.

C. Le norme applicabili per esaminare la domanda di assistenza amministrativa in questione

Il merito al diritto applicabile, le domande di assistenza amministrativa che concernono l'imposta sul reddito degli anni dal 2010 al 2013 vanno riferite all'art. 25^{bis} CDI CH-SPA nella sua versione attuale, che deriva dal Protocollo del 27 luglio 2011^[4].

[1] DTF 139 II 404 consid. 1.3; Sentenza TF n. 2C_963/2014 del 24 settembre 2015 consid. 1.3 non pubblicata in: DTF 141 II 436, ma tradotta in: RDAF 2016 II 374.

[2] DTF 145 II 112.

[3] Cfr. Sentenza TF n. 2C_527/2015 del 3 giugno 2016 consid. 1.2.2.

[4] RU 2013 2367.

Per quanto concerne il diritto interno, le domande di assistenza sono state depositate posteriormente all'entrata in vigore della Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (LAAF; RS 651.1), avvenuta il 1° febbraio 2013.

È, quindi, questa legge, della quale il Tribunale federale ha sottolineato il carattere di legge d'esecuzione delle CDI^[5], che si applica in concreto (cfr. art. 24 LAAF)^[6].

D. Il potere cognitivo del Tribunale federale

Il Tribunale federale fonda la sua sentenza sui fatti accertati dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Secondo l'art. 105 cpv. 2 esso può rettificare o completare d'ufficio l'accertamento dei fatti dell'autorità inferiore se esso è stato svolto in modo manifestamente inesatto o in violazione del diritto ai sensi dell'art. 95 LTF. Il carattere manifestamente inesatto può risultare da un'omissione oppure quando è necessario aggiungere un fatto che non figura nella decisione impugnata e che risulta in modo evidente dall'incarto^[7].

Nel presente caso, la decisione impugnata non riproduce l'insieme delle domande che l'autorità richiedente ha posto in relazione alla situazione fiscale e patrimoniale delle persone coinvolte, ma si limita a citare unicamente alcuni estratti isolati.

Ora, per poter dirimere la controversia è necessario conoscere tutte le richieste. Come risulta chiaramente dalle domande di assistenza amministrativa che figurano nell'incarto, l'Alta Corte ha completato d'ufficio (art. 105 cpv. 2 LTF) lo stato dei fatti per riprodurre tali questioni basandosi, a titolo di modello, sulla domanda di assistenza relativa a C.A., che contiene gli stessi quesiti della domanda riferita a B.A.

Dato che lo stato dei fatti è stato completato d'ufficio, la questione a sapere se il ricorso della ricorrente concernente tale punto sia sufficientemente motivato in relazione all'art. 106 cpv. 2 LTF, ciò che viene contestato dai convenuti, può rimanere indecisa per mancanza d'interesse.

1. L'AFC contesta la decisione del Tribunale amministrativo federale e considera verosimilmente rilevante tutte le informazioni richieste dalle autorità spagnole

La decisione impugnata ritiene in sostanza che le informazioni richieste, che hanno lo scopo di determinare la residenza fiscale delle persone coinvolte e di permettere, se del caso, alla Spagna di fissare l'ammontare delle imposte da esse dovute, adempiono tutte le condizioni per la concessione dell'assistenza amministrativa e che le stesse vanno, quindi, comunicate all'autorità richiedente.

I giudici precedenti ritengono per contro che le informazioni relative al modo d'imposizione in Svizzera di B.A. e di C.A.

(imposizione sulla base del dispendio), così come l'indicazione dell'ammontare utilizzato quale base d'imposizione non adempiono le condizioni della verosimile rilevanza.

L'AFC sostiene che, rifiutando di trasmettere tali informazioni, la decisione impugnata ha violato sia l'art. 25^{bis} par. 1 CDI CH-SPA sia l'art. 17 cpv. 2 LAAF. I convenuti, per contro, rimproverano in sostanza all'AFC di voler trasmettere delle informazioni che l'autorità richiedente non ha sollecitato, dal momento che le domande di assistenza mirano unicamente a determinare l'esistenza o meno di una residenza fiscale in Svizzera, nonché le condizioni poste dalle autorità fiscali svizzere per ammettere una tale residenza e non a chiarire il modo d'imposizione in Svizzera.

2. La nozione di informazione verosimilmente rilevante ai sensi della CDI CH-SPA

Secondo l'art. 25^{bis} par. 1 CDI CH-SPA, le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per l'esecuzione della Convenzione oppure per l'applicazione o l'esecuzione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione.

La condizione della verosimile rilevanza delle informazioni richieste espressa nella suddetta disposizione ha lo scopo di assicurare uno scambio di informazioni il più ampio possibile, ma non permette agli Stati di andare a pesca di informazioni oppure di domandare delle informazioni che hanno poca probabilità di essere pertinenti per chiarire la situazione di un determinato contribuente. Si reputa che la condizione della verosimile rilevanza delle informazioni richieste sia realizzata se, nel momento in cui viene formulata la domanda, esiste una ragionevole possibilità che le informazioni richieste si riveleranno pertinenti. Poco importa per contro se, una volta fornite, si scopre che le informazioni richieste sono, in ultima analisi, irrilevanti. Non incombe allo Stato richiesto di rifiutare una domanda o la trasmissione di informazioni poiché dell'avviso che manchi la rilevanza per l'inchiesta o per i controlli sottostanti.

Ne consegue che l'apprezzamento della verosimile rilevanza delle informazioni richieste spetta in primo luogo allo Stato richiedente e che il ruolo dello Stato richiesto è assai ristretto poiché limitato ad un controllo di plausibilità. Lo Stato richiesto deve unicamente esaminare se i documenti richiesti hanno una relazione con i fatti presentati nella domanda e se essi sono potenzialmente atti ad essere utilizzati nella procedura straniera. L'esigenza della verosimile rilevanza non rappresenta, quindi, un ostacolo molto importante nell'ambito dell'assistenza amministrativa^[8].

Una volta che l'AFC federale ha ottenuto i documenti che ha sollecitato presso i detentori delle informazioni, deve verificare che le informazioni ivi contenute adempiano le

[5] DTF 143 II 136 consid. 4.4; 628 consid. 4.3.

[6] DTF 139 II 404 consid. 1.1.

[7] Cfr. DTF 136 II 5 consid. 2.4; BERNARD CORBOZ, N 50 e 59 ad art. 105 LTF, in: Bernard Corboz/Alain Wurzbürger/Pierre Ferrari/Jean-Maurice Frésard/Florence Aubry Girardin (a cura di), Commentaire de la LTF, II^a ed., Berna 2014.

[8] DTF 143 II 185 consid. 3.3.2; 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 7.2.2.

condizioni della verosimile rilevanza^[9]. Ciò viene pure richiesto dall'art. 17 cpv. 2 LAAF, il quale prevede che l'AFC non può trasmettere le informazioni presumibilmente irrilevanti, ma le deve rimuovere o rendere irricevibili.

3. Verosimile rilevanza delle informazioni e residenza fiscale

Una domanda di assistenza amministrativa internazionale può avere lo scopo di chiarire la residenza fiscale di una persona. Il fatto che tale persona sia assoggettata all'imposta in modo illimitato in Svizzera non rappresenta di per sé un ostacolo ad una simile richiesta^[10].

4. Il precedente con la Francia (DTF 145 II 112) è in questo caso applicabile?

In tale ambito, il Tribunale federale ha recentemente ritenuto che l'indicazione del modo d'imposizione in Svizzera di una persona coinvolta in una domanda di assistenza amministrativa (imposizione sulla base del reddito oppure secondo il dispendio) poteva costituire una domanda verosimilmente rilevante. Tale principio è stato enunciato nel quadro dello scambio di informazioni con la Francia in relazione all'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA, il quale prevede che una persona imposta sulla base del dispendio determinato secondo il valore locativo della sua abitazione non è considerata quale residente a norma dell'art. 4 CDI CH-FRA^[11]. Tale disposizione esclude che una persona possa essere riconosciuta quale residente di uno Stato contraente se essa viene imposta sulla base del dispendio.

Dal momento che detta norma stabilisce un nesso fra il modo d'imposizione in Svizzera ed il riconoscimento della residenza fiscale in Svizzera, il Tribunale federale ha ritenuto che l'informazione relativa al modo d'imposizione in Svizzera costituiva un'informazione verosimilmente rilevante per la Francia.

Nel presente caso, come già visto, la CDI CH-SPA non contiene alcuna disposizione paragonabile all'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA. Il principio enunciato nella DTF 145 II 112 non può, quindi, essere applicato nel caso qui in discussione.

5. Le finalità delle richieste poste dalle autorità spagnoli

Come giustamente rilevato dall'istanza inferiore, e contrariamente a quanto sostenuto dai ricorrenti, formulando le domande di assistenza amministrativa l'autorità richiedente cerca non soltanto di determinare la residenza fiscale dei convenuti, ma anche di identificare i loro redditi potenzialmente imponibili in Spagna.

È per questi motivi che l'autorità richiedente vuole sapere su quali basi essi sono stati considerati quali residenti fiscali svizzeri, come pure di identificare i loro redditi. In tale ottica, l'autorità richiedente ha in particolare chiesto quali sono gli obblighi fiscali che B.A. e C.A. hanno dovuto adempiere dopo essere stati registrati quali residenti fiscali in Svizzera, se essi

hanno dovuto compilare delle dichiarazioni d'imposta e, in caso affermativo, su quali basi e per quali periodi, quali fonti e quali somme di redditi percepiti e/o quali utili in capitale sono stati indicati in queste dichiarazioni d'imposta e a quanto ammontano le relative imposte pagate.

Incombeva, quindi, all'AFC di rispondere a queste domande. In concreto essa ha indicato che i convenuti erano stati imposti secondo il dispendio e non sulla base dei loro redditi ed ha fornito l'ammontare del dispendio utilizzato quale base d'imposizione per i periodi fiscali dal 2010 al 2013.

6. Le caratteristiche dell'imposizione secondo il dispendio

Conviene, quindi, chiedersi se tali informazioni risultino essere verosimilmente rilevanti. L'imposizione secondo il dispendio è retta, sul piano dell'imposta federale diretta, dall'art. 14 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11). Nella sua versione in vigore durante i periodi fiscali litigiosi^[12], tale disposizione prevede che le persone fisiche che, per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, acquisiscono domicilio o dimora fiscale in Svizzera senza esercitarvi attività lucrativa, hanno il diritto di pagare, invece dell'imposta sul reddito, un'imposta calcolata sul dispendio fino alla scadenza del periodo fiscale in corso (cpv. 1). Se tali persone non sono cittadini svizzeri, il diritto di pagare l'imposta secondo il dispendio spetta loro anche oltre tale limite (cpv. 2).

L'imposizione secondo il dispendio rimpiazza l'imposta sul reddito (cfr. art. 14 cpv. 1 LIFD; "invece di"). L'imposta così calcolata non deve, tuttavia, essere inferiore all'imposta calcolata su di una serie di proventi lordi (calcolo di controllo), e cioè sui proventi da sostanza immobiliare sita in Svizzera, sui proventi da beni mobili situati in Svizzera, sui proventi da capitale mobiliare collocato in Svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare, sui proventi da diritti d'autore, brevetti e diritti analoghi esercitati in Svizzera, sugli assegni di quiescenza, rendite e pensioni di fonte svizzera e sui proventi per i quali il contribuente pretende uno sgravio da imposte estere in virtù di una convenzione conclusa dalla Svizzera per evitare la doppia imposizione (cfr. la lista che figura all'art. 14 cpv. 3 LIFD).

Il contribuente che beneficia dell'imposizione secondo il dispendio è tenuto a dichiarare i redditi che fanno parte del calcolo di controllo^[13].

7. Il modo di imposizione in Svizzera costituisce un elemento verosimilmente rilevante che dà luogo allo scambio di informazioni?

Nel presente caso, comunicando l'informazione secondo la quale i convenuti sono stati imposti secondo il dispendio, l'AFC ha risposto ad una domanda pertinente dell'autorità richiedente volta a sapere su quali basi essi erano stati imposti in Svizzera.

[9] DTF 143 II 185 consid. 3.3.2.

[10] DTF 142 II 161 consid. 2.2.2; 218 consid. 3.7.

[11] DTF 145 II 112 consid. 2.2.3.

[12] RU 1991 1189 nella versione prima delle modifiche intervenute con effetto al 1° gennaio 2016.

[13] Cfr. JEAN-FRÉDÉRIC MARAIA, N 76 ad art. 14 LIFD in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin (a cura di), *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, II^e ed., Basilea 2017.

Dichiarando che sono stati imposti sulla base del dispendio, l'AFC indica in effetti che essi non sono stati imposti sui loro redditi, ciò che rappresenta un'informazione rilevante per l'autorità richiedente che intende verificare se i convenuti risiedessero fiscalmente in Svizzera ed ivi svolgessero un'attività professionale. Contrariamente a quanto affermato dai convenuti, non si tratta di un'informazione fornita spontaneamente, bensì della risposta ad una domanda dell'autorità richiedente.

In relazione al contenuto delle dichiarazioni d'imposta, l'autorità richiedente ha pure chiesto quali fonti e quali somme di redditi percepiti e/o quali utili in capitale tali dichiarazioni fiscali "riflettono". A tale riguardo va rilevato che l'AFC ha adottato un'interpretazione restrittiva di tale domanda, dal momento che non ha indicato se e, in caso affermativo, quali redditi lordi i convenuti hanno dovuto riportare nelle loro dichiarazioni fiscali in esecuzione dei loro obblighi quali contribuenti imposti secondo il dispendio (dichiarazione di determinati proventi lordi ai fini del calcolo di controllo), ma si è limitata a menzionare l'ammontare del dispendio.

D'altro canto, l'informazione secondo la quale B.A. non può esercitare un'attività lucrativa in Svizzera per il fatto di sottostare all'imposizione sulla base del dispendio è pure un'informazione verosimilmente rilevante nella misura in cui indica che il contribuente non ha realizzato dei proventi derivanti da un'attività lucrativa in Svizzera. L'istanza inferiore non ha del resto stralciato tale informazione dalla decisione dell'AFC concernente C.A.

Per contro, non si vede in che modo l'ammontare del dispendio ritenuto dalla autorità fiscali svizzere quale base imponibile possa costituire un'informazione verosimilmente rilevante per l'autorità richiedente, dal momento che detta informazione non fornisce alcuna indicazione in merito ai proventi realizzati dai convenuti. È, quindi, a giusto titolo che l'istanza inferiore ha soppresso queste indicazioni dalle informazioni da trasmettere.

8. Il ricorso dell'AFC è da ritenersi fondato. Secondo l'Alta Corte tutte le informazioni richieste dalla Spagna devono essere trasmesse, ad eccezione dell'ammontare del dispendio Da quanto detto in precedenza deriva che il Tribunale amministrativo federale ha violato l'art. 25^{bis} par. 1 CDI CH-SPA e l'art. 17 cpv. 2 LAAF modificando le decisioni finali del 12 maggio 2017 relative a B.A. e C.A. ad eccezione della soppressione dell'ammontare utilizzato quale base d'imposizione, che non costituisce un'informazione verosimilmente rilevante.

III. Conclusioni

Il ricorso va, quindi, parzialmente ammesso. La decisione impugnata è parzialmente annullata e riformata nel senso che i dispositivi delle decisioni finali del 12 maggio 2017 concernenti B.A. e C.A. vengono modificati come segue:

Decisione concernente B.A.:

- risposta g) da stralciare: *"The taxation of the couple in Switzerland for the year 2013 (from 1 December 2013 to 31*

December 2013) was calculated on the basis of an annual expenditure of CHF xxx".

Decisione concernente C.A.:

- risposta h) da stralciare: *"As their expenses for each year were less than the annually fixed minimum assessment base, they were taxed based on the minimum taxable income as shown in the chart below" e, nella relativa tabella sotto la rubrica "Taxable income", gli importi indicati per gli anni dal 2010 al 2013, vale a dire CHF www, CHF xxx, CHF yyy e CHF zzz".*

La decisione impugnata viene per il resto confermata.

Entraide administrative: le mode d'imposition, une information vraisemblablement pertinente?

Le fait qu'une personne soit taxée selon le régime de l'imposition d'après la dépense, constitue-t-il un renseignement qu'il convient de transmettre aux autorités fiscales françaises? C'est en tout cas l'avis du Tribunal fédéral qui a exprimé cette opinion dans un arrêt du 1^{er} février 2019. Ce point de vue a été confirmé depuis à quelques reprises



Thierry De Mitri
Expert fiscal diplômé,
CES en Management, Lausanne

Arrêt du Tribunal fédéral du 1^{er} février 2019 (2C_265/2018 – ATF 145 II 112). Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI c/X. Le caractère des informations vraisemblablement pertinentes dans le cadre de l'assistance administrative constitue une question de grande importance. Ces dernières années, le Tribunal fédéral a régulièrement pris position sur le contenu et l'étendue de cette notion. Récemment, notre Haute Cour a considéré que le mode d'imposition d'un contribuable suisse constitue une information vraisemblablement pertinente dans le contexte de l'assistance administrative. Bien que critiquée, cette position a été confirmée dans d'autres jurisprudences ultérieures. Or, ce point de vue n'est pas exempt de toutes critiques, notamment lorsqu'il s'agit de déterminer la résidence fiscale. Des clarifications s'avèrent nécessaires, tant la question est délicate et mérite une appréciation effectuée avec davantage de finesse.

I. Faits

La Direction générale des finances publiques françaises a adressé, en date du 17 décembre 2015, trois demandes d'assistance administrative concernant un contribuable suisse (ci-après X) au sujet de l'impôt sur le revenu et de l'impôt de solidarité sur la fortune des années 2010 à 2013.

Dans le cadre de cette demande, les autorités fiscales françaises souhaitent procéder à l'examen de la situation fiscale de X afin de déterminer s'il était résident fiscal français au moins jusqu'en janvier 2013. A travers une enquête plus globale, les autorités fiscales françaises étaient désireuses de savoir si X était connu des autorités fiscales suisses et s'il disposait d'un foyer d'habitation permanent en Suisse au titre des années sous revue. Elles souhaitent également déterminer si X était considéré comme un résident fiscal suisse. Par ailleurs, les autorités fiscales françaises souhaitent obtenir une copie des déclarations d'impôt déposées par X ainsi que des avis de taxation afin de savoir s'il avait souscrit, en Suisse, à des déclarations fiscales sur une base réelle d'imposition. Diverses informations en relation avec des comptes bancaires étaient également sollicitées.

L'Administration fédérale des contributions (ci-après AFC) a notifié une décision finale en date du 15 novembre 2016, en accordant l'assistance administrative aux autorités fiscales françaises. En substance, l'AFC admet la transmission de l'information selon laquelle X était considéré comme un résident fiscal suisse depuis le 1^{er} août 2012 et qu'il était domicilié dans le canton de Vaud depuis cette date, selon le régime de l'imposition d'après la dépense. Les bases d'imposition ainsi que les informations bancaires étaient transmises à cette occasion.

X dépose un recours en date du 14 décembre 2016 dans lequel il rejette intégralement la demande d'entraide administrative datée du 17 décembre 2015.

I. Faits	585
II. Considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral	586
A. Mode d'imposition: un renseignement vraisemblablement pertinent	586
B. Conflit de résidence fiscale.....	587
III. Commentaires de l'arrêt	587
A. Genèse de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR.....	587
B. Dénonciation de l'accord de 1968 par la France.....	588
C. Interprétation de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR.....	588
D. Location plutôt que valeur locative?	590
E. Mode d'imposition : information vraisemblablement pertinente?	590
IV. Jurisprudence confirmée	591
V. Conclusion	592

Appelé à rendre une décision, le Tribunal administratif fédéral (TAF) a jugé que la demande d'assistance administrative remplissait les conditions requises et que les renseignements que l'AFC entendait transmettre aux autorités fiscales françaises remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable. Cependant, le TAF était d'avis que la mention selon laquelle X était imposé en Suisse selon les règles de l'imposition d'après la dépense ne constituait pas une information ayant un caractère vraisemblablement pertinent, au sens des dispositions conventionnelles. S'agissant de déterminer la résidence fiscale dans une problématique de double résidence, l'information relative au mode d'imposition d'un contribuable ne constitue pas une information pertinente en vue de résoudre la problématique de la résidence. De ce fait, le TAF admet partiellement le recours, en réformant la décision de l'AFC sur la question du mode d'imposition.

L'AFC élève un recours à l'encontre de l'arrêt du 20 juin 2018 du TAF et entend soumettre la question du mode d'imposition du contribuable au Tribunal fédéral (TF).

Ainsi, le TF a dû trancher la question de savoir si l'information selon laquelle un contribuable est imposé conformément au système de l'imposition d'après la dépense en Suisse (soit le renseignement sur son mode d'imposition), est un renseignement vraisemblablement pertinent au sens de l'art. 28 par. 1 de la Convention de double imposition signée entre la Suisse et la France (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91). Le TF répond positivement à cette question dans un arrêt controversé du 1^{er} février 2019 et considère qu'il s'agit d'un renseignement devant être transmis aux autorités fiscales françaises dans le cadre de leur demande d'assistance administrative.

II. Considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral

A. Mode d'imposition: un renseignement vraisemblablement pertinent

A toutes fins utiles et à titre préalable, on rappelle que le recours au TF en matière d'entraide administrative a un caractère exceptionnel. En effet, il n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important. En d'autres termes, la question juridique de principe suppose que la décision en cause soit déterminante pour la pratique, notamment lorsque les instances inférieures doivent traiter de nombreux cas analogues ou lorsqu'il est nécessaire de trancher une question juridique qui se pose pour la première fois et qui donne lieu à une incertitude caractérisée appelant un éclaircissement de la part du TF.

La question que notre Haute Cour doit résoudre est celle de savoir si l'existence d'une imposition d'après la dépense constitue une information vraisemblablement pertinente, en vue de déterminer la résidence fiscale d'une personne physique dans le cadre de la CDI CH-FR.

En effet, en vertu de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, il est expressément mentionné qu'une personne physique imposable n'est considérée résidente d'un Etat contractant que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la

ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet Etat. Il s'agit de l'opinion de l'AFC, qui soutient que cette information est vraisemblablement pertinente au sens de la convention applicable.

De son côté, X ne partage pas cette opinion, dans la mesure où il est d'avis que l'existence d'une imposition d'après la dépense aurait pour seule conséquence de rendre inapplicable ladite convention pour la personne concernée. S'agissant de la détermination d'une résidence fiscale, cette information ne serait d'aucun secours et ne constitue dès lors pas une information vraisemblablement pertinente pour clarifier la question de la résidence fiscale.

Le TAF partage la même opinion que le contribuable, en estimant qu'il ne s'agit pas d'une information vraisemblablement pertinente et qu'il convient de ne pas transmettre le mode d'imposition du contribuable aux autorités fiscales françaises requérantes.

Dans une phase initiale et selon son habitude, le TF rappelle la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements, au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR. Notre Haute Cour rappelle que cette disposition a pour but d'assurer un échange du renseignement le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements, ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé.

Comme le TF a eu l'occasion de le dire à quelques reprises déjà, la demande d'entraide administrative peut avoir pour objectif de clarifier la question de la résidence fiscale d'une personne. Or, le fait qu'une personne soit assujettie de manière illimitée aux impôts suisses n'est pas de nature à faire obstacle à une demande d'entraide administrative.

Selon notre Haute Cour, les autorités fiscales suisses ne sont pas en position de trancher un conflit de résidence, puisqu'elles se sont limitées à imposer la personne visée et n'ont jamais eu à se soucier de son lieu de résidence fiscale sur le plan international. Les autorités fiscales suisses ne disposent pas de l'ensemble des éléments permettant de trancher un tel conflit. En réalité, il appartient au contribuable visé par la demande d'entraide administrative de faire valoir, le cas échéant, ses arguments face à l'autorité requérante, une double imposition pouvant être évitée par le biais des règles de la détermination de la résidence fiscale prévues dans la convention fiscale applicable entre les deux Etats.

Dans ce contexte, le TF est d'avis que le mode d'imposition en Suisse du contribuable visé par la demande d'entraide administrative est un élément qui peut se révéler pertinent. En effet, le TF note que *"la CDI CH-FR contient une disposition qui, visiblement, a échappé à l'instance précédente et qui permet d'emblée de répondre positivement à cette question"*. Il s'agit de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR. Eu égard à cette disposition conventionnelle, l'information relative au mode d'imposition de cette personne en Suisse constitue un renseignement

vraisemblablement pertinent, qui doit faire l'objet d'une transmission aux autorités fiscales françaises.

S'agissant de cet aspect, le TF estime que le grief de violation de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR est fondé.

B. Conflit de résidence fiscale

Cet arrêt a été l'occasion pour le TF de réitérer le fait que, *"lorsqu'une demande d'assistance administrative porte sur un contribuable que chacun des deux Etats contractants considère comme un de ses résidents fiscaux, le rôle de la Suisse, en tant qu'Etat requis se limite, au stade de l'assistance administrative, à vérifier que le critère de l'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux qui sont prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale"*. Dans le cas de la procédure d'assistance administrative, il n'appartient en effet pas à la Suisse de trancher d'elle-même l'existence d'un conflit de résidence effectif.

Rappelant le mécanisme de l'art. 4 CDI CH-FR, le TF relève que l'expression de *"résident d'un Etat contractant"* désigne tout personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Pour être qualifié de résident d'un Etat contractant, l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR mentionne, comme critère, l'existence d'un foyer d'habitation permanent, ce qui désigne le centre des intérêts vitaux de l'intéressé. Les autorités fiscales françaises ont indiqué que le contribuable possédait une adresse en France jusqu'en 2012. C'est pourquoi ces dernières sollicitent auprès des autorités fiscales suisses des informations afin de savoir si l'intéressé avait un foyer d'habitation permanent en Suisse durant les années visées par la demande d'entraide administrative et sur quelle base il était considéré comme résident fiscal suisse. Pour ce motif, le TF estime que les critères sur lesquels la France se fonde figurent à l'art. 4 par. 1 CDI CH-FR, de sorte que la demande n'est pas contraire à l'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FR.

III. Commentaires de l'arrêt

Même si l'on fait abstraction du nouveau revers essuyé par le TAF, dont les prises de position sont presque systématiquement renversées par le TF, cet arrêt a d'ores et déjà suscité un grand débat, tant les conclusions sont contestables pour de nombreuses raisons.

Avant de les aborder, il est sans doute utile de rappeler la genèse de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR (A). En évoquant les éléments à la source de l'adoption de cette disposition conventionnelle, on se rendra compte qu'il est loin d'être évident que cette dernière s'applique de manière généralisée aux personnes soumises à l'imposition d'après la dépense (B).

C'est la raison pour laquelle il convient d'avoir une approche critique sur les conclusions adoptées en définitive par le TF. En effet, dans cet arrêt, notre Haute Cour n'a pas jugé nécessaire d'évoquer la dénonciation de l'Accord amiable de 1968 par les autorités fiscales françaises (C) ni même de se pencher sur l'interprétation de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR pourtant

appliqué sans la moindre hésitation au cas d'espèce (D). De plus, il est surprenant que la situation des personnes imposées d'après la dépense sur la base d'une location ne soit jamais invoquée. La question se pose de savoir si la règle d'exclusion pourrait s'appliquer dans cette hypothèse (E).

A. Genèse de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR

Les premières relations conventionnelles entre la Suisse et la France ont débuté par la convention de 1953 applicable sur le revenu et la fortune et sur les successions. Lors de sa renégociation en 1966, l'Etat français a souhaité modifier l'art. 2 par. 4 de la Convention de 1953, qui limitait la faculté en droit français d'imposer une personne domiciliée en Suisse qui possède une résidence secondaire en France au titre de l'impôt sur le revenu, calculé sur la base égale à cinq fois la valeur locative de cette résidence.

La délégation française était mécontente de cette disposition conventionnelle. C'est pourquoi elle a souhaité clarifier cet aspect, dans la mesure où il était très difficile à l'Etat français de faire utilisation de cette prérogative, car il était dans l'impossibilité d'apporter la preuve d'un séjour supérieur à 90 jours du résident fiscal suisse^[1].

De ce fait, la Convention de 1953 a été modifiée par l'adjonction de l'art. 4 par. 5 let. b CDI CH-FR (devenu entre-temps l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR), qui prévoit que n'est pas considéré comme un résident d'un Etat contractant, au sens de la disposition conventionnelle précitée, une personne physique qui n'est imposable sur cet Etat que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet Etat.

Ainsi, force est de constater qu'au moment de la rédaction de cette disposition conventionnelle – qui n'a plus jamais été modifiée – le cas visait la situation des résidents suisses possédant des résidences secondaires en France et qui étaient taxés sur une base forfaitaire déterminée en fonction de la valeur locative^[2]. Dès lors, cette disposition conventionnelle ne visait nullement les résidents suisses soumis à l'imposition d'après la dépense et que cela n'a jamais été dans l'esprit des Etats contractants^[3].

En 1969, la Convention fut à nouveau modifiée, mais la disposition concernant la résidence fiscale n'a pas été amendée à cette occasion. Par la suite, la Convention a été amendée

[1] Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant l'approbation de la convention conclue entre la Suisse et la France en vue d'éviter des doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, in: FF 1966 II p. 528 ss.

[2] PHILIPPE KENEL/JÉRÔME QUEYROUX, La France peut-elle exclure unilatéralement du champ d'application de la convention franco-suisse les personnes imposées d'après la dépense? in: Notalex, n. 2/2013, p. 80 ss.

[3] PHILIPPE KENEL, Les nouvelles règles applicables à l'imposition d'après la dépense, Notalex n. 2/2016, p. 39 ss., p. 52; XAVIER OBERSON/GRÉGORV CLERC, Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR: l'incertitude grandit au regard de la récente jurisprudence du Tribunal fédéral, in: RDAF 2019 II p. 196 ss., p. 201; PHILIPPE KENEL, L'imposition d'après la dépense en Suisse, in: Revue Générale du Contentieux Fiscal, n. 2018/6, p. 489 ss., p. 500.

à nouveau en 1997 puis en 2009 et enfin en 2011. Lors de toutes ces modifications concernant la Convention signée entre la Suisse et la France, jamais l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR n'a fait l'objet d'une quelconque modification de la part des Etats contractants alors même que l'occasion a été offerte à l'Etat français de le faire à maintes reprises.

Ainsi, sur la base d'une interprétation historique de la disposition conventionnelle, il est éclairant de relever que l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR a été introduit dans un contexte d'imposition concernant les biens immobiliers situés en France et non en Suisse. La disposition conventionnelle visait au moment de sa rédaction à disqualifier de la qualité de résident les personnes qui étaient soumises à un impôt calculé forfaitairement sur la base de cinq fois la valeur locative de leur habitation[4].

Par conséquent, il apparaît sans ambiguïté que cette disposition conventionnelle n'était absolument pas rédigée par les deux Etats contractants dans l'idée d'exclure du bénéfice de la Convention les contribuables imposés d'après la dépense en Suisse qui ne sont du reste jamais mentionnés dans le Message du Conseil fédéral au moment des diverses révisions.

Par la suite, dans un glissement qui reste difficilement explicable, l'AFC a publié une Circulaire datée du 29 février 1968 adressée aux administrations cantonales qui fait état d'entretien entre les autorités fiscales suisses et les autorités fiscales françaises dans le cadre d'une procédure amiable en vertu de l'art. 27 CDI CH-FR dans laquelle les autorités des deux Etats concluent sous la forme d'un accord amiable "qu'une personne assujettie à l'impôt à forfait en Suisse (art. 18^{bis} AIN et les dispositions semblables du droit cantonal) a la qualité de résident suisse au sens de l'art. 4 de la Convention si (a) la base d'imposition cantonale et communale est supérieure à cinq fois la valeur locative de l'habitation du contribuable ou une fois et demi le prix de pension et (b) si la base d'imposition cantonale et communale ne s'écarte pas notablement de celle qui est déterminante pour l'impôt fédéral direct, ladite base cantonale et communale devant en tout état de cause être égale ou supérieure aux éléments du revenu du contribuable qui proviennent de Suisse et de France ou les revenus de source française, lorsqu'ils sont privilégiés par la Convention (notamment dividendes, intérêts, redevances et licences)"[5].

Selon la pratique bien établie, cette procédure amiable, cristallisée par la Circulaire AFC 1968 précitée, est à l'origine de ce que l'on appelle le «forfait majoré» au moyen duquel la base imposable est majorée de 30% environ afin de satisfaire les conditions précitées.

En tout état de cause, ce forfait majoré permet à une personne soumise à l'imposition d'après la dépense d'avoir la qualité de résident au sens de la Convention du fait précisément que sa base imposable n'est nullement un multiple de la valeur locative. Cette interprétation avait été reprise par les autorités fiscales françaises dans leur doctrine administrative.

[4] KENEL/QUEYROUX (note 2), p. 84.

[5] Pour un historique de l'adoption de la Circulaire de l'AFC du 29 février 1968, voir OBERSON/CLERC (note 3), p. 203 s.

B. Dénonciation de l'accord de 1968 par la France

En date du 26 décembre 2012, les autorités fiscales françaises, à l'occasion de la refonte de la doctrine administrative publiée, ont procédé à une modification des commentaires liés à la CDI CH-FR. Le fisc français a ainsi précisé que: "la tolérance de 1972 prévue par la DB 14 B-2211 N°7 mise à jour au 10 décembre 1972 n'ayant pas été reprise par la base BOFiP-Impôts est rapportée à compter du 12 décembre 2012, date d'ouverture de la base, conformément à l'instruction 13A-2-12 du 7 septembre 2012. Toutefois, il est admis que cette tolérance continue à s'appliquer jusqu'au revenu de l'année 2012 incluse".

Ainsi, depuis cette date, la situation des personnes physiques soumises au régime de l'imposition à forfait a été modifiée dans la vision de la doctrine administrative par les autorités fiscales françaises. Cette modification sous-entend que la Direction générale des finances publiques françaises considère que le système du forfait majoré est une tolérance datant de 1972 et qu'elle permet de reconnaître la personne comme étant une résidente au sens de la Convention (malgré le fait que la Circulaire de l'AFC datant du 29 février 1968 précisait expressément qu'il s'agissait d'un accord amiable au sens du droit public international entre les administrations fiscales suisses et françaises).

Ce n'est pas le propos ici de vouloir revenir sur cette problématique qui a été abondamment commentée par la doctrine sur la validité de la dénonciation de l'accord amiable[6]. On ne peut que regretter que le TF n'ait pas jugé nécessaire – compte tenu de l'importance de cette question – de se référer à cette controverse qui n'a certainement pas pu échapper à notre Haute Cour.

L'examen de cette problématique aurait pu jeter un regard différent sur l'appréciation de la condition du respect du principe de la confiance et de la bonne foi entre les Etats si souvent invoqué par le TF dans ses récentes jurisprudences en la matière.

C. Interprétation de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR

Il est regrettable que le TF n'ait pas jugé nécessaire dans le cadre de cet arrêt de procéder à une interprétation de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR alors que la portée de cette disposition conventionnelle est capitale. Ceci est d'autant plus incompréhensible que cet arrêt est le fondement d'un argumentaire réitéré dans des arrêts successifs ayant confirmé cette jurisprudence[7].

[6] KENEL/QUEYROUX (note 2); OBERSON/CLERC (note 3), p. 204 ss. qui considèrent clairement que la France ne pouvait pas "anéantir unilatéralement l'accord auquel ses représentants s'étaient engagés en 1968 et que, par conséquent, les contribuables concernés devraient encore pouvoir se prévaloir de ce qui a été convenu"; JEAN-FRÉDÉRIC MARAIA, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Yves Noël/Florence Aubry-Girardin (editeur), 11^{ème} éd., Bâle 2017, N 107 ad art. 14 LIFD; KENEL (note 3), p. 498.

[7] Par exemple l'arrêt du 7 juin 2019 (2C_764/2018) concernant la Convention de double imposition signée entre la Suisse et l'Espagne dont il sera question plus loin.

Selon le TF, l'interprétation des conventions de double imposition s'effectue conformément aux règles de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV; RS 0.111)[8]. L'art. 31 par. 1 CV prévoit qu'un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. En plus du contexte (art. 31 par. 2 CV), il sera tenu compte, selon l'art. 31 par. 3 CV, de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions (let. a); de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité (let. b) et de toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre les parties (let. c). Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu constituent des moyens complémentaires d'interprétation lorsque l'interprétation donnée, conformément à l'art. 31 CV, laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (art. 32 CV). L'art. 31 par. 1 CV fixe un ordre de prise en compte des éléments de l'interprétation, sans toutefois établir une hiérarchie juridique obligatoire entre eux.

Selon la doctrine, les principes d'interprétation commandent de se référer au texte comme point de départ pour l'interprète. Il faut attribuer aux termes d'un traité, leur sens ordinaire dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but[9].

Si l'on se réfère au texte de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, cette dernière disposition énonce - sans ambiguïté - qu'une personne n'est pas résidente d'un Etat contractant au sens de la Convention si celle-ci n'est imposable dans cet Etat que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet Etat. Dès lors, la lettre de cette disposition conventionnelle prévoit clairement que la base imposable doit être fixée de manière forfaitaire sur la base de la valeur locative de la ou des résidences que cette personne possède sur le territoire de l'Etat contractant.

Ainsi, si la base imposable d'une personne imposée d'après la dépense n'est pas fixée de manière forfaitaire en fonction de la valeur locative de la ou des résidences que cette personne possède sur le territoire de l'Etat contractant, l'exclusion de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR ne peut pas s'appliquer. Or, dès lors que la base imposable est calculée en premier lieu sur les dépenses annuelles du contribuable en Suisse et à l'étranger pour son train de vie et celui des personnes à sa charge vivant en Suisse et à l'étranger en vertu de l'art. 14 al. 3 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), on comprend que la base imposable ne correspondra pour ainsi dire jamais à un multiple de la valeur locative du bien immobilier que le contribuable possède en Suisse.

De surcroît, la prise en compte de la valeur locative à raison de cinq fois - avant la modification de l'art. 14 LIFD avec effet au 1^{er} janvier 2016 fixant désormais le multiplicateur à sept fois - ne permet que de déterminer un seuil minimum d'imposition[10]. Depuis l'entrée de la nouvelle disposition de l'art. 14 LIFD, il y a désormais de nombreux critères permettant de fixer une base imposable minimale qui ne correspondra presque jamais à un multiple de la valeur locative. Si l'on prend en compte le fait que la base imposable était majorée en vertu des principes de la Circulaire AFC 1968, cela ne sera par définition jamais le cas.

De plus, il faut savoir que la valeur locative pertinente pour la détermination du seuil minimum est celui de la résidence principale dont le contribuable est le propriétaire et non les valeurs locatives des autres biens immobiliers sis en Suisse dont le contribuable est propriétaire. Les autres biens immobiliers sont en revanche pris en compte pour fixer la dépense relative au train de vie[11].

Ce dernier aspect démontre - une fois de plus - que les termes de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR ne visait pas les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense puisque la base imposable de ces dernières n'est pas fixée en fonction de plusieurs valeurs locatives découlant de plusieurs biens immobiliers, mais uniquement celle de la résidence principale.

Enfin, le TF n'aborde pas la situation non plus des personnes soumises à l'imposition d'après la dépense, mais imposées en vertu des éléments du calcul de contrôle. Dans cette hypothèse, la charge fiscale n'est nullement déterminée - par définition - sur une base forfaitaire. La disposition conventionnelle ne peut pas être applicable en de telles circonstances.

De ce fait, nous sommes d'avis que seuls les contribuables sont exclus de la notion de résident par l'effet de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR les contribuables soumis à une imposition d'après la dépense en Suisse dont ni le montant des dépenses retenues comme assiette de l'impôt ni le calcul de contrôle n'excède le seuil minimum de dépenses calculées sur la valeur locative de la ou des résidences qu'il possède en Suisse. En d'autres termes, cette exclusion concerne les contribuables soumis à une imposition à forfait qui sont soumis à l'impôt en Suisse sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative des résidences qu'il possède sur le territoire suisse.

A contrario, la qualité de résident doit être reconnue à une personne domiciliée en Suisse si la base imposable correspond au montant des dépenses annuelles du contribuable et que celui-ci est supérieur à l'assiette calculée en fonction de la valeur locative ou dans l'hypothèse que le calcul de contrôle produit une charge fiscale plus élevée que la charge fiscale découlant d'une imposition forfaitaire calculée sur la valeur locative.

[8] ATF 143 II 202.

[9] XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, IV^{ème} éd., Berne 2014, ch. 112 ss.

[10] OBERSON/CLERC (note 3), p. 208 s.

[11] Voir Circulaire n. 44 de l'AFC du 24 juillet 2018, ch. 3.3.2 qui confirme ce principe qui était déjà en vigueur s'agissant de l'art. 14 LIFD dans sa version avant le 1^{er} janvier 2016.

Ainsi, aussi bien (i) le texte clair de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR interprété selon les principes dégagés de la Convention de Vienne sur le droit des traités, (ii) les travaux préparatoires, (iii) le contexte des renégociations reproduits dans les Messages du Conseil fédéral ainsi que (iv) la procédure amiable cristallisée par la Circulaire du 29 février 1968 de l'AFC démontrent qu'une personne qui n'est pas imposée sur une base forfaitaire provenant de la valeur locative est un résident au sens de la Convention.

D'ailleurs, ce revirement des autorités fiscales françaises ne peut avoir aucun effet sur l'interprétation de la disposition conventionnelle eu égard au fait que la publication de la doctrine administrative ne constitue pas un instrument d'interprétation des traités internationaux opposable au juge suisse.

Le fait que la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements ait pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible – comme le relève à maintes reprises le TF dans sa jurisprudence – ne doit pas permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminés. L'objectif alloué à l'entraide administrative ne doit pas autoriser le TF à donner une interprétation de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR plus large que ne le commande cette dernière disposition conventionnelle, conformément aux prescriptions de la Convention de Vienne sur le droit des traités.

En d'autres termes, l'exclusion de la qualité de résident au sens de la CDI CH-FR ne concerne pas l'intégralité des personnes qui sont soumises à une imposition d'après la dépense, une telle interprétation allant à l'évidence bien au-delà du champ d'application de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR. En effet, cela devrait concerner uniquement les contribuables soumis à l'imposition d'après la dépense sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative des résidences qu'ils possèdent sur le territoire suisse.

Cette interprétation doit être appliquée tant dans le cadre de l'entraide administrative que dans celui de la simple application de la CDI CH-FR lorsque le contribuable imposé d'après la dépense sollicite l'application de l'une ou l'autre des dispositions conventionnelles. Les objectifs de l'entraide administrative visant à permettre un échange aussi large que possible n'autorisent pas à conférer une interprétation extensive d'une disposition conventionnelle dont on a vu qu'elle n'a jamais été conçue pour les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense.

D. Location plutôt que valeur locative?

Un autre aspect – en apparence trivial – mérite d'être mis en exergue, celui-ci n'ayant jamais été abordé ni par le TF ni par la doctrine.

Comme indiqué ci-dessus, la somme des dépenses annuelles effectives représentant la base imposable du contribuable soumis à l'imposition d'après la dépense doit représenter au moins le septuple du montant du loyer du logement du

contribuable, ou de la valeur locative du logement qu'il occupe et dont il est propriétaire. A rigueur de texte, il est donc tout à fait possible d'être soumis à l'imposition d'après la dépense si la résidence principale constitue une location et non une propriété du contribuable.

Or, si l'on s'en réfère au texte de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, il apparaît que la situation du contribuable ayant une location plutôt qu'un bien dont il est propriétaire n'a pas été envisagée. Cependant, si les Etats contractants avaient effectivement souhaité que la situation de toutes les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense soit visée par l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, ils auraient également dû prévoir l'hypothèse de la personne dont la base imposable serait un multiple du loyer annuel. Or, le texte clair de la disposition conventionnelle ne devrait pas permettre une exclusion du bénéfice de la Convention pour les personnes ayant conclu un contrat de bail plutôt que l'acquisition d'un bien immobilier.

Cette situation démontre bien, à l'instar de l'examen des travaux préparatoires à l'origine de l'adoption de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, que cette dernière disposition conventionnelle n'a jamais été imaginée pour les personnes taxées selon le régime de l'imposition d'après la dépense. Il est du reste étonnant que ce cas de figure n'ait même pas été envisagé dans le cadre de l'adoption de la Circulaire AFC 1968.

A notre sens, il conviendrait d'admettre que les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense ayant opté pour une location plutôt que l'acquisition d'un bien immobilier ne devraient jamais faire l'objet d'une exclusion de la qualité de résident sur la base de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR.

E. Mode d'imposition : information vraisemblablement pertinente?

Compte tenu de ce qui précède, la question qu'on doit finalement se poser est celle de savoir si le mode d'imposition constitue véritablement une information vraisemblablement pertinente dans le cadre de l'entraide administrative.

Dans ses considérants, le TF a réitéré sa jurisprudence suivant laquelle la Suisse ne dispose en principe pas de l'ensemble des éléments lui permettant de trancher la question du conflit de résidence sur le plan international, lorsqu'elle fait face à une demande d'entraide administrative. Cette position est fondée sur le fait que la résidence fiscale, dans ce contexte, est une question de fond, qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative. Du fait que l'Etat requérant cherche précisément à déterminer la présence fiscale du contribuable par le biais des informations obtenues dans le contexte de l'entraide administrative, non seulement le conflit de résidence n'est pas encore réalisé à ce stade, mais il appartient au demeurant au contribuable qui conteste son assujettissement de le faire dans le cadre de la procédure interne devant les autorités de l'Etat requérant.

Malgré ce raisonnement, on perçoit mal en quoi le mode d'imposition constitue une information qui doit être transmise à l'Etat requérant désireux de déterminer la résidence fiscale.

En vertu de l'art. 4 par. 1 CDI CH-FR, il est précisé que l'expression "*résident d'un Etat contractant*" est définie comme étant toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, sa résidence, son siège de direction ou tout autre critère de nature analogue.

Ainsi, la résidence fiscale doit être déterminée d'après le droit national respectif de chaque Etat.

A supposer que l'Etat requérant aboutisse à la conclusion, sur la base de son droit interne, qu'une personne est assujettie à l'impôt de manière illimitée par hypothèse en France, il convient de faire appel à l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR. Cette dernière disposition prévoit des critères (*i.e.* le foyer d'habitation permanent, le centre des intérêts vitaux, le séjour habituel et la nationalité) permettant de délimiter la résidence fiscale dans un système dit en cascade (dénommée "*Tie-breaker rules*"), ayant pour but de déterminer dans quel Etat la personne physique possède effectivement sa résidence fiscale. Or, à y regarder de plus près, ni le droit fiscal interne français (art. 4B du Code général des impôts) ou suisse (art 3 LIFD et art. 3 de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des Cantons et des Communes [LHID; RS 642.14]) ni même l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR ne font mention du mode d'imposition du contribuable comme critère de délimitation^[12].

De ce fait, le mode d'imposition ne constitue jamais un critère déterminant pour fixer et déterminer la résidence fiscale du contribuable. Dès lors, la transmission d'information sur le mode d'imposition ne permet pas d'éclairer les autorités fiscales françaises quant à l'assujettissement de ce même contribuable sur son territoire le cas échéant.

Du reste, il est curieux que le TF admette que la France puisse s'appuyer sur un critère de la CDI CH-FR pour évoquer un problème de double résidence (soit le critère du foyer d'habitation permanent), mais que, de manière concomitante, notre Haute Cour considère qu'un contribuable suisse soumis à l'imposition d'après la dépense calculée sur la base de la valeur locative de la propriété ne soit pas qualifié comme résident selon les termes mêmes de la CDI CH-FR.

En d'autres termes, pour le TF, il est possible de s'appuyer sur la CDI CH-FR pour invoquer un conflit de double résidence, mais elle n'est d'aucun secours du fait qu'elle exclut le contribuable du bénéfice de cette dernière lorsqu'il s'agit d'arbitrer la problématique de la double résidence. Sur le plan de la logique, ce raisonnement semble très difficile à suivre et ne manque de surprendre.

IV. Jurisprudence confirmée

Alors que cette première jurisprudence a suscité une certaine émotion, conduisant une partie de la doctrine à souhaiter que le TF puisse rectifier la situation incertaine créée par

la jurisprudence ici commentée^[13], il apparaît que le TF a confirmé que le mode d'imposition constitue une information vraisemblablement pertinente dans le cadre de l'entraide administrative dans deux arrêts l'un du 7 juin 2019 concernant les situations d'entraide administrative dans le contexte de la convention signée entre la Suisse et l'Espagne^[14] et l'autre du 26 août 2019^[15] concernant à nouveau la CDI CH-FR.

Dans l'arrêt du 7 juin 2019, le TF reprend les arguments développés dans l'arrêt du 1^{er} février 2019 tout en précisant que la jurisprudence précédente était fondée sur l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR. Or, la Convention applicable en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune signée entre la Confédération Suisse et l'Espagne (CDI CH-ES; RS 0.672.933.21) ne contient aucune disposition comparable à l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, de sorte que les arguments ne peuvent pas être repris sans autre dans le contexte de la CDI CH-ES.

Toutefois, le TF justifie la transmission de l'information du mode d'imposition par le fait que l'Etat requérant cherche non seulement à déterminer la résidence fiscale, mais aussi à identifier les revenus des contribuables potentiellement imposables en Espagne. De ce fait, l'autorité requérante cherche à savoir sur quelles bases les contribuables ont été considérés comme résidents fiscaux suisses, ainsi qu'à obtenir leurs revenus. C'est dans ce contexte que l'AFC a indiqué que les contribuables avaient été imposés d'après leurs dépenses, non sur la base de leur revenu, et a fourni le montant des dépenses comme bases d'imposition pour les périodes fiscales sous revue.

En transmettant l'information selon laquelle les contribuables étaient imposés d'après la dépense, le TF estime que l'AFC a répondu à une question pertinente de l'autorité requérante en indiquant que les contribuables ont été imposés sur la base de leurs dépenses et non en fonction de leur revenu effectif.

Cette prise de position est pour le moins étonnante. Selon le TF, le fait de répondre que les contribuables sont soumis à une imposition d'après la dépense permet d'indiquer que les contribuables n'exerçaient pas d'activité professionnelle. Dans la même dynamique, le TF estime que le mode d'imposition est une information vraisemblablement pertinente, dans la mesure où ce renseignement indique que le contribuable n'a pas réalisé de revenu provenant de l'activité lucrative en Suisse car cela est incompatible avec le statut fiscal d'une personne imposée d'après la dépense.

En revanche, le TF est d'avis que la mention des bases imposables convenues avec les autorités fiscales compétentes ne constitue pas une information vraisemblablement pertinente. Ainsi, le TF persiste – sans apporter d'explications probantes – à soutenir que le mode d'imposition constitue une information vraisemblablement pertinente. Toutefois,

[13] Du même avis OBERSON/CLERC (note 3), p. 219.

[14] Arrêt TF 2C_1664/2018 du 7 juin 2019.

[15] Arrêt TF 2C_805/2018 du 28 août 2019.

[12] Du même avis OBERSON/CLERC (note 3), p. 219.

dans le contexte de la CDI CH-ES, cette information permet d'indiquer indirectement qu'il n'y a pas eu d'exercice d'une activité professionnelle en Suisse, ni de revenus déclarés à ce titre dans les déclarations fiscales déposées en Suisse.

On peut se poser la question de savoir pourquoi le fait d'indiquer que les contribuables n'ont pas exercé d'activité professionnelle en Suisse ne pouvait pas constituer une information suffisante au regard des questions posées par l'Etat requérant. Dès lors que ce dernier Etat souhaite connaître les revenus reçus et les gains en capital réalisés par les contribuables, le mode d'imposition ne permettait en aucun cas de répondre à la question de l'Etat requérant. En réalité, comme soutenu par les contribuables, on peut s'interroger s'il ne s'agit pas ici d'informations fournies de manière spontanée, ce qui est contraire aux dispositions régissant l'entraide administrative qui prévoit une assistance à la demande.

Cela étant, la lecture de cet arrêt permet de déceler un glissement relativement dangereux opéré par le TF. En effet, dans le considérant 5.2, le TF estime que l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR constitue une disposition qui *"exclut qu'une personne puisse être reconnue comme résidente d'un état contractant, si elle y est imposable d'après la dépense. Comme elle opère un lien entre le mode d'imposition en Suisse et la reconnaissance de la résidence fiscale en Suisse, le TF a jugé que l'information relative au mode d'imposition constituait un renseignement vraisemblablement pertinent"*.

Ainsi, le TF estime que la disposition de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR s'applique indistinctement à toutes les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense. Le TF n'opère aucune distinction – ni aucune finesse – sur la portée de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR. Cette absence d'analyse, pourtant cruciale, est difficilement explicable. En outre, elle permet de cristalliser – sans aucun fondement et explication – le lien entre la disposition précitée et les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense alors que cette disposition n'y fait en aucun cas référence.

Ce glissement a été confirmé dans l'arrêt du 26 août 2019 concernant une nouvelle fois la CDI CH-FR.

Dans ce cas d'espèce, les contribuables ont tenté de démontrer qu'une imposition ordinaire ou selon la dépense nécessite un assujettissement selon les mêmes dispositions légales. De plus, l'imposition d'après la dépense suppose la prise en compte des dépenses complètes et non uniquement celles afférentes au bien immobilier. En ce sens, l'art. 14 LIFD constitue une forme d'imposition ordinaire bien plus large que les cas visés par l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR. De plus, il se trouve que les autorités fiscales n'avaient même pas demandé dans sa requête les modalités d'imposition des contribuables. Les contribuables estiment en outre que la modalité d'imposition n'est pas déterminante pour identifier le centre de vie.

De son côté, l'AFC estime que l'imposition d'après la dépense n'est pas une imposition ordinaire et la modalité particulière d'imposition supposant l'absence d'activité lucrative en Suisse constitue une information qui pourrait être utile au

fisc français lorsqu'il s'agit de déterminer le centre de vie. Le conflit de résidence doit être résolu dans la procédure amiable et non au stade de l'assistance administrative.

De son côté, le TF réitère que l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR établit un lien entre la reconnaissance de la résidence fiscale et la modalité d'imposition. De plus, le TF estime qu'il n'est pas pertinent que l'assiette de l'imposition forfaitaire de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR soit plus réduite que celle résultant de l'imposition d'après la dépense en application du droit interne suisse. L'élément déterminant est que les autorités fiscales françaises souhaitent identifier la résidence fiscale et que le fait d'être imposé selon la dépense en Suisse constitue une information utile pour les autorités fiscales françaises. La réponse aux questions posées par ces dernières autorités suppose d'aborder le point de la modalité d'imposition même si cet aspect n'a pas expressément sollicité par le fisc français.

Enfin, dans le contexte de l'assistance administrative, notre Haute Cour estime que (i) la question de savoir si l'imposition d'après la dépense est une forme d'imposition ordinaire n'est pas pertinente tout comme celle de savoir si ce mode d'imposition suppose un assujettissement illimité et que (ii) le conflit de résidence doit être résolu dans le cadre d'une autre procédure.

Cette seconde jurisprudence est relativement inquiétante, car elle étend de manière disproportionnée le champ d'application de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR en contradiction manifeste avec le texte clair de la disposition conventionnelle. L'imposition forfaitaire déterminée sur la base de la valeur locative de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR ne se recoupe pas avec une imposition d'après la dépense effectuée en vertu de l'art. 14 LIFD. Cela est encore plus vrai si le calcul de contrôle est déterminant ou si l'assiette est fixée sur la base d'une location. Cette analyse demeure vraie que ce soit au stade de la procédure d'assistance administrative ou pour tirer bénéfice des dispositions de la CDI CH-FR.

Il est tout de même édifiant que même les autorités fiscales françaises – avant leur revirement unilatéral du 26 décembre 2012 – n'avaient pas une interprétation aussi large de l'exclusion de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR par exemple en présence d'une imposition forfaitaire majorée.

Il devient fondamental que le TF fournisse des explications approfondies permettant d'étayer sa position ou, ce qui semble le plus raisonnable, qu'il restreigne de manière appropriée la portée de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR conformément aux termes de cette dernière disposition et à la pratique conventionnelle appliquée par les Etats contractants.

V. Conclusion

Avec l'arrêt du 1^{er} février 2019, le TF ouvre une brèche importante dans le cadre de l'entraide administrative, en estimant que le mode d'imposition constitue une information vraisemblablement pertinente lorsqu'il s'agit de déterminer la résidence fiscale d'un contribuable.

En s'appuyant sur l'art. 4 par. 6 let. *b* CDI CH-FR qui exclut de la qualité de résident les personnes physiques imposables sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elles possèdent sur les territoires de cet Etat, le TF est arrivé à la conclusion que le mode d'imposition constitue une information vraisemblablement pertinente.

Le glissement est d'autant plus dangereux que le TF estime que cette disposition légale doit s'appliquer à l'ensemble des personnes soumises à l'imposition d'après la dépense, sans opérer aucune distinction ni finesse s'agissant des modalités d'imposition.

Or, comme on a tenté de le démontrer plus haut, l'art. 4 par. 6 let. *b* CDI CH-FR n'a jamais été instauré pour les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense mais, bien au contraire, pour les résidents suisses possédant des biens immobiliers sur le territoire français. Cet aspect n'a même pas été invoqué par le TF, qui s'est bien gardé d'opérer une interprétation de cette disposition conventionnelle sur la base des instruments habituels découlant de la Convention de Vienne.

De plus, le TF n'a pas jugé utile non plus d'entrer dans les finesses de l'imposition d'après la dépense, dont les dispositions ont évolué considérablement ces dernières années, en prévoyant une base imposable fondée sur la dépense mondiale, ce qui n'aboutit pour ainsi dire jamais sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences que le contribuable possède.

Enfin, il n'est fait aucune mention du cas où la personne est soumise à l'imposition en vertu du calcul de contrôle ou de la situation du contribuable qui est simplement locataire au regard de l'art. 4 par. 6 let. *b* CDI CH-FR. Or, dans ces deux hypothèses, l'exclusion de la qualité de résident ne devrait pas être admise.

Plus étonnant encore, le TF a confirmé, dans un arrêt du 7 juin 2019 concernant l'application de la Convention signée entre la Suisse et l'Espagne puis du 26 août 2019 dans un cas de CDI CH-FR, que le mode d'imposition constituait une information vraisemblablement pertinente afin de démontrer que la personne n'a pas réalisé de revenu d'activité professionnelle en Suisse. À la limite de l'échange spontané d'informations, on peut s'étonner de la portée extensive que donne le TF aux renseignements considérés comme vraisemblablement pertinents dans le contexte de l'assistance administrative.

D'autres situations se présenteront devant notre Haute Cour et il paraît donc légitime et indispensable que le TF puisse prendre en compte les critiques formulées par la doctrine, alors qu'il a ouvert une brèche très importante en opérant les glissements décrits ci-dessus. Cela est d'autant plus crucial que, ce faisant, le TF a confirmé indirectement une prise de position opérée unilatéralement par les autorités fiscales françaises sans concertation avec l'Etat suisse s'agissant de l'interprétation de l'art. 4 par. 6 let. *b* CDI CH-FR.

En conséquence, compte tenu de l'incertitude créée par la jurisprudence du TF, il est du devoir de notre Haute Cour d'apporter des précisions circonstanciées. Nul doute que le débat n'est pas terminé.

La CGUE conferma l'indetraibilità dell'IVA erroneamente applicata in rivalsa

Il diritto alla detrazione è esercitabile per le sole imposte dovute



Simonetta La Grutta
Dottore Commercialista,
Partner – Head of VAT – Grant Thornton

CGUE C-691/17 – PORR Építési Kft – Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva n. 2006/112/CE – Diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte – art. 199 par. 1 lett. a – Inversione contabile – Versamento non dovuto dell'imposta da parte del beneficiario di servizi ai prestatori sulla base di una fattura erroneamente emessa secondo le regole della tassazione ordinaria – Decisione dell'autorità tributaria che constata un debito tributario a carico del destinatario di servizi e respinge una domanda di detrazione – Assenza di esame da parte dell'autorità tributaria della possibilità di rimborso dell'imposta.

Con la sentenza dell'11 aprile 2019, causa C-691/17 PORR, la CGUE è tornata a pronunciarsi in materia di recuperabilità dell'IVA erroneamente applicata in via di rivalsa piuttosto che mediante il meccanismo dell'inversione contabile. La CGUE – nel rispetto dei principi unionali di neutralità dell'imposta e di effettività – ha confermato il proprio consolidato orientamento, negando il diritto alla detrazione e indicando la via dell'azione di diritto civile di ripetizione dell'indebito promossa dal cessionario o committente nei confronti del cedente o prestatore. La questione riveste particolare rilevanza considerato l'ampliamento, negli ordinamenti giuridici nazionali degli Stati membri, delle fattispecie per le quali l'applicazione dell'imposta è posta in capo al soggetto acquirente.

D. Il recupero delle somme indebitamente versate	598
E. Gli obblighi di verifica preliminare posti a carico dell'Amministrazione tributaria.....	599
F. Sintesi delle conclusioni della CGUE	599
IV. L'ordinamento nazionale (cenni).....	600

I. Introduzione

Con la sentenza dell'11 aprile 2019, causa C-691/17, PORR Építési Kft, la Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE) è tornata a pronunciarsi sul tema dell'insussistenza del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) applicata erroneamente dal fornitore.

Nel caso di specie, relativo ad operazioni regolate dalla normativa IVA ungherese, il fornitore aveva erroneamente assoggettato ad imposta, mediante rivalsa, operazioni per le quali l'applicazione del tributo era demandato all'acquirente, con il meccanismo dell'inversione contabile.

La Decima Sezione della CGUE, in occasione del pronunciamento in commento, ha confermato gli orientamenti assunti in precedenza – in applicazione del principio di neutralità dell'IVA che regola e tutela il funzionamento del tributo, nonché in base al principio di effettività^[1] – negando al soggetto passivo, committente di alcuni servizi, il diritto alla detrazione dell'imposta.

È opportuno fare menzione della circostanza che l'ordinamento nazionale italiano, novellato relativamente di

I. Introduzione.....	594
II. I precedenti giurisprudenziali.....	595
A. La causa Fatorie (C-424/12).....	595
B. La causa Farkas (C-564/15).....	596
C. La causa GST (C-111/14).....	596
III. La causa PORR (C-691/17).....	597
A. Il quadro fattuale.....	597
B. Le questioni pregiudiziali.....	597
C. La posizione della CGUE in merito alla detraibilità dell'IVA erroneamente assolta in via di rivalsa.....	598

[1] Il principio di neutralità dell'IVA per i soggetti d'imposta è il perno su cui si fondano la maggior parte delle regole, sia sostanziali, sia procedurali. Per misurare l'importanza di questa nozione, basta vedere che ricorre in oltre 900 documenti della CGUE in tema di IVA. Per confronto, un altro principio generale dell'IVA – l'effettività – è presente solo in 170 documenti (cfr. RAFFAELE RIZZARDI, IVA non dovuta: le criticità relative alla detrazione e al rimborso in: Corriere Tributario, n. 20/2018, p. 1551).

recente^[2] con l'introduzione delle previsioni di cui ai commi 9-bis1, 9-bis2 e 9-bis3 dell'art. 6 del Decreto Legislativo (D.Lgs.) del 18 dicembre 1997, n. 471, si pone in contrasto con la consolidata giurisprudenza della CGUE.

II. I precedenti giurisprudenziali

L'applicazione dell'IVA mediante il meccanismo dell'inversione contabile, o *reverse charge*, costituisce uno degli strumenti di prevenzione e contenimento dei fenomeni elusivi, con particolare riferimento alle frodi impennate sulla presenza del cd. "missing trader"^[3].

In special modo negli ultimi anni, la normativa unionale come pure, conseguentemente, gli ordinamenti nazionali degli Stati membri in recepimento delle iniziative centrali hanno ampliato, con apprezzabile frequenza, le fattispecie per le quali l'applicazione dell'imposta è posto in capo al soggetto cessionario o committente^[4].

Non è, dunque, raro che i soggetti passivi IVA – tanto nel caso in cui essi operino come fornitori, quanto nella circostanza nella quale essi rivestano il ruolo di acquirenti – si trovino in condizioni di incertezza nell'interpretare le previsioni normative; da tale incertezza è possibile scaturisca un'applicazione del tributo in maniera non corretta, seppure senza alcun intento di recare pregiudizio alle casse erariali.

È, quindi, possibile che il soggetto cedente o prestatore applichi il tributo nei modi ordinari, nonostante la norma ponga l'obbligo a carico dell'acquirente. È, inoltre, possibile che il soggetto cedente o prestatore domandi l'applicazione dell'IVA al soggetto cessionario o committente, in relazione a fattispecie per le quali il tributo sia dovuto in via di rivalsa.

Definito in tal modo il contesto normativo, appare di tutta evidenza che i giudici siano stati in più occasioni chiamati a pronunciarsi in merito al comportamento da adottare nel caso di applicazione errata dell'IVA, per quanto in misura esatta, nel rispetto dei principi di neutralità, effettività e non discriminazione.

Si richiamano qui di seguito tre precedenti giurisprudenziali.

[2] La modifica è intervenuta ad opera del D.Lgs. del 24 settembre 2015, n. 158, che ha revisionato il sistema sanzionatorio amministrativo per le violazioni tributarie, con effetto a partire dal 1° gennaio 2016, ma con valenza anche per il passato in ossequio al principio del *favor rei*.

[3] Il *missing trader* è definito come un "soggetto fittizio creato ad hoc per realizzare scambi commerciali esclusivamente cartolari, senza assolvimento degli obblighi fiscali di versamento" (Cfr. GIANNI MARONGIU [a cura di], *Le disposizioni antielusive di contrasto alle "frodi carosello"*, la responsabilità del cessionario, in: Atti del convegno "Frodi Iva: analisi del fenomeno e adeguatezza degli interventi di contrasto", Genova, 1° dicembre 2005, organizzato da "Agenzia delle Entrate – Direzione regionale Liguria" e "Centro diritto penale tributario, Torino").

[4] A titolo esemplificativo si richiamano le modifiche intervenute con riferimento all'art. 199 Direttiva n. 2006/112/CE e all'17 del Decreto del Presidenza della Repubblica (D.P.R.) n. 633/1972.

A. La causa Fatorie (C-424/12)

Nella causa del 6 febbraio 2014 C-424/12 SC *Fatorie SRL* contro *Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor*^[5], la CGUE è stata chiamata a pronunciarsi, tra l'altro, in merito alla legittimità – alla luce della normativa unionale e del principio di neutralità fiscale – della sanzione che privi un operatore economico, il quale ha acquistato servizi di costruzione di un edificio e di ammodernamento di un'azienda, del diritto alla detrazione dell'IVA, in ragione della circostanza che l'operazione era in realtà soggetta ad imposizione con il meccanismo dell'inversione contabile.

La controversia era sorta in quanto la società committente Fatorie intendeva detrarre l'imposta applicata dal prestatore, il quale non aveva versato all'Erario l'IVA ricevuta a seguito di rivalsa e nel frattempo era stato dichiarato fallito, rendendo di fatto impossibile la correzione dell'errore.

A parere della società committente i servizi, "le irregolarità commesse dal fornitore nell'elaborazione della fattura [...] e la mancata regolarizzazione della stessa da parte della Fatorie non sarebbero dunque idonee ad influire sul diritto di quest'ultima alla detrazione dell'IVA relativa a tale fattura". Ciò in base al dispositivo della sentenza C-90/02 *Bockemühl*^[6], secondo il quale, in presenza di una operazione a cui è applicabile il meccanismo dell'inversione contabile, "il fatto che non siano soddisfatti i requisiti in materia di fatturazione non inciderebbe sul diritto a detrazione"^[7].

Richiamando i principi espressi tra l'altro con la sentenza *Ecotrade*^[8], la CGUE ricorda che nel caso di specie la Fatorie, in violazione delle norme, aveva versato al prestatore l'imposta da questi altrettanto erroneamente applicata. La CGUE prosegue osservando che la questione di cui si verte è diversa da quella oggetto della causa *Bockemühl* e che la fattura controversa né rispetta gli obblighi formali previsti dall'ordinamento nazionale, né dimostra sia rispettato il requisito sostanziale dell'inversione contabile. Da ciò ne discende un pregiudizio per l'attività accertativa dell'Amministrazione tributaria ed un rischio di perdita di gettito fiscale.

Considerato poi che "secondo costante giurisprudenza l'esercizio del diritto a detrazione è limitato alle sole imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute"^[9], la CGUE nega tale diritto, a nulla rilevando

[5] A commento della sentenza si veda anche PAOLO CENTORE, *Obblighi di "reverse charge" e detrazione dell'IVA*, in: *Corriere Tributario*, n. 14/2014, p. 1090; MATTEO BALZANELLI/MASSIMO SIRRI, *Reverse charge e IVA non dovuta: la Corte di Giustizia UE non ammette errori*, in: *Corriere Tributario*, n. 25/2015, p. 1951.

[6] Sentenza della Corte (Quinta Sezione), 1° aprile 2004, *Finanzamt Gummer-sbach* contro *Gerhard Bockemühl*.

[7] Punto 21 della sentenza *Fatorie*.

[8] In tal senso, la CGUE ha in passato affermato che, nell'ambito del regime dell'inversione contabile, il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi (cfr. sentenze dell'8 maggio 2008, *Ecotrade*, C-95/07 e C-96/07, in: *Racc. p. I-3457*, punto 63, nonché *Uszodaépitő*, cit., punto 39). Si veda il punto 35 della sentenza *Fatorie*.

[9] Sentenze del 13 dicembre 1989, *Genius*, C-342/87, in: *Racc. p. 4227*, punto 13, nonché del 19 settembre 2000, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, C-454/98, in: *Racc. p. I-6973*, punto 53. Si veda il punto 39 della sentenza *Fatorie*.

il dichiarato fallimento della società fornitrice dei servizi, pur riconoscendo alla Fatorie il diritto al rimborso conformemente al diritto nazionale^[10] (seppure destando qualche perplessità, in termini operativi, circa l'effettiva possibilità di realizzo).

B. La causa Farkas (C-564/15)

La causa del 28 aprile 2017 C-564/15 *Tibor Farkas contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*^[11], relativa anch'essa ad una questione pregiudiziale di diritto ungherese, verte sull'errata applicazione dell'imposta – in via di rivalsa invece che mediante inversione contabile – in sede di acquisto di un *hangar* mobile, avvenuto a seguito della partecipazione ad un'asta pubblica organizzata dalle Autorità tributarie.

Il soggetto cedente aveva riscosso e regolarmente versato all'Erario l'imposta addebitata in via di rivalsa al signor Farkas. Il soggetto cessionario si era visto negare il diritto di detrarre l'imposta in considerazione del fatto che la norma nazionale prevede che l'acquirente venga privato del diritto al recupero dell'imposta indebitamente versata al fornitore^[12].

I giudici in primo luogo osservano il mancato rispetto dei requisiti formali, posto che la fattura non reca la dicitura "inversione contabile"; in secondo luogo sollevano un'eccezione di carattere sostanziale: "il signor Farkas ha erroneamente versato l'IVA, impropriamente menzionata in tale fattura, al venditore di cui trattasi nel procedimento principale mentre, in applicazione del regime dell'inversione contabile, avrebbe dovuto, in qualità di destinatario del bene, corrispondere l'IVA alle autorità tributarie conformemente all'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112". Tale comportamento ha impedito all'Amministrazione tributaria ungherese di controllare l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, determinando un rischio di perdita del gettito fiscale.

Ricalcando quanto già dichiarato in occasione della sentenza *Fatorie*^[13], la CGUE ha richiamato il principio in base al quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato "alle sole imposte dovute" ossia alle imposte "corrispondenti a un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute", giungendo alla conclusione che tra queste non rientra l'IVA applicata nel caso di specie, pur riconoscendo il diritto del signor Farkas di chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente versata al cedente conformemente alle procedure stabilite dal diritto nazionale.

C. La causa GST (C-111/14)

Precedentemente al caso *Fatorie*^[14], la CGUE si è pronunciata con la sentenza del 23 aprile 2015 resa nella causa C-111/14 *GST-Sarviz AG Germania contro Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*.

La questione pregiudiziale di diritto bulgaro rimessa ai giudici atteneva sempre all'errata applicazione dell'IVA; tuttavia, in questa occasione, l'operazione era stata assoggettata ad imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile in luogo della rivalsa, in un contesto nel quale era stata accertata l'esistenza di una stabile organizzazione occulta.

La GST-Saviz, società di diritto tedesco, aveva fornito servizi tecnici e di consulenza alla GST Skafolding Bulgaria EOOD, società di diritto bulgaro. L'imposta dovuta per la descritta operazione era stata applicata dalla società committente, mediante "autoliquidazione", in considerazione del fatto che non si riteneva la società fornitrice avesse un centro di attività stabile sul suolo bulgaro.

In sede di accertamento, l'Amministrazione tributaria giungeva alla conclusione opposta ed eccepiva, conseguentemente, alla stabile organizzazione bulgara della società tedesca l'omessa applicazione dell'imposta di cui veniva chiesto il versamento.

La GST-Saviz provvedeva ad effettuare il versamento, presentando contestualmente domanda di restituzione dell'indebitato, respinta dall'Amministrazione tributaria. La medesima Amministrazione aveva, inoltre, negato alla GST Skafolding il diritto alla detrazione dell'imposta assolta applicando il meccanismo dell'inversione contabile, in quanto la società "non disponeva del corrispondente documento fiscale" richiesto dall'ordinamento interno.

Le decisioni assunte dall'autorità competente portavano dunque ad una duplicazione nella riscossione dell'imposta gravante sulla stessa operazione, una volta in capo al soggetto prestatore (a seguito dell'accertamento) e precedentemente in capo al soggetto committente (in sede di "autoliquidazione").

La CGUE conferma la debenza dell'imposta in capo al prestatore, osservando che "è debitore dell'IVA solo il soggetto passivo che fornisce una prestazione di servizi quando quest'ultima è fornita a partire da un'organizzazione stabile situata nello Stato membro in cui tale imposta è dovuta"^[15] ed al contempo pronunciandosi nel senso che in tal caso "il destinatario di tali servizi non può essere considerato debitore dell'IVA"^[16], "anche se tale destinatario abbia già assolto tale imposta basandosi sull'errata supposizione che detto prestatore non disponesse di un'organizzazione stabile in tale Stato"^[17].

La CGUE, infine, dichiara incompatibile con il diritto unionale la norma bulgara che non consente di rettificare l'imposta indebitamente fatturata, poiché comporta la violazione del principio di neutralità fiscale^[18].

[10] Punti 40, 41 e 42 della sentenza *Fatorie*.

[11] A commento della sentenza si veda anche BALZANELLI/SIRRI (nota 5), p. 2309.

[12] Punto 40 della sentenza *Farkas*.

[13] Punti 38, 39 e 42 della sentenza *Farkas*.

[14] Per economicità di trattazione il caso GST è riportato successivamente al caso *Fatorie*, seppure a questo antecedente temporalmente.

[15] Punto 25 della sentenza GST.

[16] Punto 28 della sentenza GST.

[17] Punto 30 della sentenza GST.

[18] Punto 42 della sentenza GST.

III. La causa PORR (C-691/17)

A. Il quadro fattuale

La domanda di pronuncia pregiudiziale è relativa alla controversia sorta tra la società di diritto ungherese PORR Építési Kft (di seguito "PORR") e il Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (la Direzione competente in materia d'appello dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria, di seguito "Amministrazione tributaria") a seguito di una ripresa tributaria, relativa agli anni d'imposta 2010 e 2011, per mancata applicazione dell'IVA con il meccanismo dell'inversione contabile e per la conseguente insussistenza del diritto alla detrazione dell'imposta.

Più nel dettaglio, la PORR, in occasione della realizzazione di un'autostrada, aveva acquistato servizi di costruzione da tre diversi fornitori i quali, all'atto della fatturazione dei corrispettivi concordati, avevano proceduto ad assoggettare ad IVA detti importi in via di rivalsa, nonostante le norme nazionali ponessero, viceversa, in capo al committente l'obbligo di applicazione dell'imposta mediante inversione contabile.

La PORR aveva corrisposto ai fornitori l'IVA applicata ed aveva poi provveduto a chiederne il rimborso.

A seguito di tale ripresa, l'Amministrazione tributaria chiedeva alla PORR il versamento dell'IVA non corrisposta, dei relativi interessi di mora e delle sanzioni amministrative.

La stessa Amministrazione tributaria aveva così imposto ritenendo che ciò non comportasse il verificarsi di una doppia imposizione in capo alla società ungherese, considerato che è implicitamente riconosciuto alla PORR il diritto alla detrazione dell'imposta da questa applicata quale committente dei servizi di costruzione.

La PORR, nel proporre ricorso presso il tribunale competente^[19], eccepiva una non corretta qualificazione delle operazioni in parola e, conseguentemente, un'errata determinazione nel ritenerle soggette ad IVA mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

In subordine, la PORR eccepiva che, anche qualora si fosse voluto considerare rispondente alle previsioni dell'ordinamento nazionale demandare l'applicazione del tributo indiretto al committente piuttosto che al prestatore dei servizi, una simile ricostruzione del regime IVA che regola la fattispecie oggetto di ripresa avrebbe l'effetto di privare definitivamente la PORR del diritto alla detrazione dell'imposta, con grave pregiudizio del rispetto del principio di neutralità del tributo.

Tale ultima conclusione trova fondamento, secondo la ricorrente, nelle seguenti motivazioni:

a) l'Amministrazione tributaria non ha mai contestato l'inesistenza (da intendersi oggettiva) delle operazioni *de quibus*;

- b) l'Autorità competente non ha proceduto a verificare che i fornitori della PORR avessero effettivamente versato all'Erario l'imposta addebitata in via di rivalsa;
- c) non si è avuto cura di avviare i necessari riscontri per appurare che per i prestatori dei servizi non fosse più possibile procedere in via autonoma a rettificare il comportamento tributario ritenuto, in sede di verifica, errato^[20].

In merito al contesto fin qui esposto, il Tribunale di Budapest ha confermato che non era possibile rettificare, in via di "auto-correzione", i comportamenti adottati dalle società fornitrici di servizi di costruzione, posto che era stata avviata una verifica fiscale.

La medesima Corte ha conseguentemente ritenuto che l'Amministrazione tributaria avrebbe dovuto verificare la concreta possibilità che i fornitori rimborsassero alla PORR l'imposta indebitamente applicata e percepita in via di rivalsa, come pure la possibilità che gli stessi fornitori potessero ottenere, a loro volta, il rimborso delle somme in parola dall'Amministrazione tributaria.

Tuttavia, resta dubbio se, per ottenere il rimborso dell'IVA illegittimamente corrisposta in via di rivalsa, la PORR debba promuovere la propria azione avanti ad un tribunale amministrativo o debba nuovamente rivolgersi all'Amministrazione tributaria.

B. Le questioni pregiudiziali

Il Tribunale di Budapest, considerate le circostanze, ha ritenuto di dover sospendere il giudizio e sottoporre alla CGUE due questioni pregiudiziali per conoscere se le disposizioni della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'IVA e i principi di proporzionalità, neutralità fiscale ed effettività di cui la stessa Direttiva n. 2006/112/CE è espressione debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una prassi dell'Amministrazione tributaria secondo cui, in assenza di evasione d'imposta, non si riconosca il diritto alla detrazione dell'IVA assolta su acquisti inerenti l'attività svolta per il mero fatto che detta imposta è stata applicata in via di rivalsa e non in base al meccanismo dell'inversione contabile e senza che:

- 1) preliminarmente, l'Amministrazione tributaria abbia avuto cura di verificare se il soggetto emittente la fattura possa (i) rimborsare al destinatario della stessa l'importo dell'IVA indebitamente corrisposta e (ii) legittimamente procedere a regolarizzare, mediante "auto-rettificazione", le fatture non corrette al fine di ottenere dalla stessa Amministrazione tributaria il rimborso dell'IVA, a sua volta, erroneamente versata all'Erario;
- 2) l'Amministrazione tributaria decida di rimborsare direttamente al destinatario della fattura l'IVA indebitamente corrisposta da questi al soggetto emittente il documento in parola e, successivamente, versata da quest'ultimo all'Erario.

[19] Il Fővárosi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság, Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest Capitale (punto 20 della sentenza in commento).

[20] Dal punto 22 della sentenza in commento si evince che la normativa tributaria ungherese vieta "l'auto-rettificazione" qualora sia stata avviata un'attività di verifica avente ad oggetto annualità d'imposta già conclusesi.

La CGUE, ricevute e valutate le due questioni pregiudiziali, ha ritenuto di doverle esaminare congiuntamente alla luce delle disposizioni della Direttiva n. 2006/112/CE e dei principi di neutralità ed effettività, non ritenendo, invece, utile verificare, nel caso di specie, il rispetto del principio di proporzionalità.

Per completezza si fa presente che non sono state rese disponibili le Conclusioni dell'Avvocato generale Michal Bobek.

C. La posizione della CGUE in merito alla detraibilità dell'IVA erroneamente assolta in via di rivalsa

L'analisi compiuta dalla CGUE delle questioni sottoposte muove da un richiamo alla centralità del diritto alla detrazione dell'IVA nell'architettura dell'imposta stessa[21], ai principi su cui tale diritto poggia[22] e alle modalità a cui attenersi perché lo stesso possa essere correttamente esercitato[23].

In particolare, in termini sistematici, per costante giurisprudenza della CGUE[24], il diritto alla detrazione dell'IVA, essendo volto a realizzare la neutralità dell'imposta, non può essere soggetto a limitazioni o restrizioni.

L'IVA, in linea generale, pone in capo al soggetto passivo l'onere di applicare il tributo in parola – addebitandolo in via di rivalsa all'acquirente il bene o il servizio – e il conseguente obbligo di versare all'Erario quanto addebitato dalla controparte.

Al contempo, il diritto alla detrazione dell'imposta garantisce al soggetto passivo il recupero dell'IVA assolta all'atto dell'acquisto di beni e servizi (oltre che all'importazione di beni) effettuati nell'esercizio abituale dell'attività di impresa, arte o professione, *"indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, a loro volta, soggette all'IVA"*[25].

Il soggetto passivo IVA, pertanto, non è colui che è destinato a restare inciso del prelievo fiscale (a differenza di quanto avviene per il consumatore finale), posto che a lui:

- da un lato è affidato un ruolo di mero temporaneo collettore di quanto addebitato in via di rivalsa, e
- dall'altro è riconosciuto il diritto al recupero dell'imposta assolta nell'esercizio di attività d'impresa, arte o professione.

Quanto alle modalità per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA nel caso in cui questa debba essere applicata mediante il meccanismo dell'inversione contabile, di cui all'art. 199,

[21] Punto 31 della sentenza in commento.

[22] Punto 32 della sentenza in commento.

[23] Punto 33 della sentenza in commento.

[24] A tal proposito, la CGUE richiama le seguenti sentenze: sentenza del 15 luglio 2010, *Pannon Gép Centrum*, C 368/09, EU:C:2010:441, punto 37, e sentenza del 26 aprile 2017, *Farkas*, C 564/15, EU:C:2017:302, punto 42 della sentenza in commento.

[25] Punto 32 della sentenza in commento che richiama, a fondamento del principio, i seguenti precedenti giurisprudenziali: sentenza del 22 febbraio 2001, *Abbey National*, C 408/98, EU:C:2001:110, punto 24, e sentenza del 26 aprile 2017, *Farkas*, C 564/15, EU:C:2017:302, punto 43.

par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE, la CGUE ricorda che il soggetto interessato deve esclusivamente attenersi alle formalità previste dall'ordinamento interno del proprio Stato membro, senza che vi sia obbligo di entrare in possesso di una fattura redatta conformemente alle statuizioni della Direttiva n. 2006/112/CE[26].

Tuttavia, deve rilevarsi che, nel caso di specie, la PORR è incorsa in violazioni di distinte previsioni normative ungheresi in materia di IVA, in relazione sia all'acquisto di servizi di costruzione che al conseguente esercizio del diritto alla detrazione. Ciò in quanto le fatture emesse dai fornitori della PORR recavano l'IVA, nonostante si trattasse di operazioni soggette ad imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

Più in dettaglio, un tale comportamento ha determinato:

- il mancato rispetto delle norme interne in materia di menzioni obbligatorie da riportare tra i dati delle fatture;
- la corresponsione dell'imposta gravante sulle operazioni dalla PORR ai suoi fornitori, invece che direttamente all'Erario;
- l'esercizio del diritto alla detrazione in relazione ad un importo pari all'IVA assolta in via di rivalsa che, non essendo dovuto, non ha natura di imposta e, conseguentemente, non poteva essere oggetto né di detrazione né di rimborso.

La prima violazione, non incidendo sulla determinazione del tributo, ha natura formale. Al contrario, entrambe le successive violazioni, avendo un'incidenza diretta sull'imposta, hanno natura di violazione sostanziale.

D. Il recupero delle somme indebitamente versate

In un simile contesto si pone, tuttavia, il tema del recupero delle somme versate a seguito dell'errore occorso all'atto dell'emissione delle fatture che certificano le prestazioni di servizi di costruzione.

Tra tali somme rientrano sia quelle corrisposte dall'acquirente al fornitore, a seguito del ricevimento del documento fiscale, sia quelle rimesse da quest'ultimo all'Erario, in sede di liquidazione periodica del tributo dovuto.

Posto che la norma unionale non contiene disposizioni che regolino proceduralmente una simile fattispecie, l'iter da seguire dovrà essere quello stabilito da ciascuno Stato membro in espressione del principio di autonomia, ma, al contempo, nel pieno rispetto dei principi di equivalenza ed effettività. In base a tali ultimi principi, per ciò che qui interessa, è dunque necessario che il protocollo non sia tale da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti riconosciuti dall'UE.

[26] Si veda in tal senso: sentenza del 26 aprile 2017, *Farkas*, C 564/15, EU:C:2017:302, punto 44 e sentenza del 6 febbraio 2014, *Fatorie*, C 424/12, EU:C:2014:50, punti 32 e 33.

La questione è risolta dalla CGUE in aderenza al proprio consolidato orientamento, in questa sede riconfermato, che muove dalla natura civilistica della fattispecie in esame.

In una simile circostanza, infatti, non v'è dubbio si sia in presenza di un indebito oggettivo.

Pertanto, l'emittente la fattura ha pieno diritto di chiedere alle autorità tributarie il rimborso delle somme erroneamente versate a titolo d'imposta. Parimenti, il destinatario della fattura ha titolo per esercitare nei confronti del fornitore un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito.

In tal modo, il pregiudizio per le parti è eliminato, come pure il rischio di indebito arricchimento per l'Erario.

Il governo ungherese ha confermato l'aderenza dell'ordinamento interno ai principi finora esposti, pertanto, è possibile:

- per la PORR, quale destinatario delle fatture, promuovere, nei confronti dei prestatori dei servizi di costruzione, un'azione di diritto civile di ripetizione dell'indebito;
- per i prestatori dei servizi di costruzione chiedere all'Erario il rimborso delle somme erroneamente versate a titolo di IVA.

Purtuttavia, in sede di udienza, la PORR ha fatto presente che uno dei fornitori dei servizi di costruzione è (o è stato) sottoposto a procedura concorsuale^[27]. Una simile circostanza potrebbe, di fatto, rendere alla PORR impossibile o eccessivamente difficile il recupero delle somme indebitamente corrisposte a detto fornitore.

A giudizio della CGUE, qualora lo stato di insolvenza non permettesse il ristoro delle somme, la PORR dovrebbe poter essere legittimata ad agire nei confronti dell'autorità tributaria. Tuttavia, una simile fattispecie è diversa da quella oggetto della domanda di pronuncia pregiudiziale, pertanto la CGUE si limita a quanto finora esposto.

E. Gli obblighi di verifica preliminare posti a carico dell'Amministrazione tributaria

In ultimo, il giudice unionale risolve negativamente la questione sollevata dal giudice di rinvio in merito alla sussistenza, in capo all'Amministrazione tributaria, di un obbligo preliminare di verifica che le fatture erroneamente emesse siano rettificabili o che l'imposta indebitamente assolta sia recuperabile dalle parti coinvolte. Tale obbligo

^[27] Che il fornitore sia o sia stato oggetto di un "procedimento concorsuale" non risulta noto neppure al giudice unionale. Nel testo della sentenza (cfr. punto 43) sono infatti riportate entrambe le circostanze. La questione non risulta del tutto indifferente ai fini che qui interessano. Invero, qualora l'insolvenza si fosse manifestata solo temporaneamente, è ragionevole ritenere che, sulla base dei principi fin qui esposti, la PORR dovrebbe decadere dal diritto di chiedere il rimborso dell'IVA erroneamente assolta direttamente all'Amministrazione tributaria. Invero, per quanto più sopra argomentato, venendo meno l'eccezione, la PORR dovrebbe poter recuperare l'importo esclusivamente in forza della sua legittimazione a promuovere, nei confronti del prestatore dei servizi di costruzione, un'azione di diritto civile di ripetizione dell'indebito.

sarebbe preliminare rispetto all'atto di eccepire l'indetraibilità dell'imposta irregolarmente assolta in via di rivalsa, a seguito di errore occorso in sede di fatturazione di una operazione per la quale l'ordinamento interno prescrive l'applicazione dell'imposta mediante inversione contabile, ponendo dunque l'obbligo di tassazione in capo al soggetto committente.

Invero, a giudizio della CGUE, seppure le suddette verifiche siano necessarie al fine di accertare che entrambe le parti interessate (emittente e destinatario della fattura, ossia prestatore del servizio e committente dello stesso) siano legittimate a promuovere presso le sedi competenti azioni di ripetizione dell'indebito oggettivo, come meglio argomentato nel paragrafo precedente, tuttavia, ciò non ha, né può – in termini sistematici – assumere rilevanza o avere influenza in relazione all'obbligo dell'Amministrazione tributaria di accertare le violazioni formali e sostanziali che discendono dall'errata fatturazione in parola.

F. Sintesi delle conclusioni della CGUE

In sintesi, alla luce delle motivazioni finora esposte, con la sentenza dell'11 aprile 2019, causa C-691/17 PORR, la CGUE ha avuto occasione di confermare nuovamente il consolidato orientamento giurisprudenziale in relazione all'indetraibilità dell'IVA erroneamente applicata mediante rivalsa, piuttosto che con il meccanismo dell'inversione contabile.

Invero, come risulta dal giudicato, la Direttiva n. 2006/112/CE e i principi unionali di neutralità dell'imposta e di effettività devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che l'Amministrazione tributaria neghi ad un operatore economico il diritto di detrarre l'IVA assolta sull'acquisto di servizi, qualora questi abbia indebitamente corrisposto un ammontare pari a detta imposta al fornitore, invece, di versarlo direttamente all'Erario, come richiesto dalle norme in vigore nell'ordinamento interno, in ragione della natura del servizio acquistato.

Il mancato riconoscimento del diritto alla detrazione nella fattispecie oggetto di analisi è possibile anche qualora l'autorità tributaria non abbia prima:

- appurato se l'emittente la fattura fosse nella possibilità di annullare il pregiudizio arrecato al destinatario della fattura, oltre che a sé stesso, provvedendo a rimborsare a quest'ultimo l'illegittimo importo dell'IVA e attivando un procedimento di "auto-rettifica" per recuperare l'imposta indebitamente versata all'Erario ovvero
- ritenuto di annullare il pregiudizio per le parti, rimborsando essa stessa direttamente al destinatario della fattura l'importo indebitamente versato da questo all'emittente, il quale, a sua volta e altrettanto indebitamente lo ha versato all'Erario.

Tuttavia, in ossequio ai principi di neutralità ed effettività fiscale, la CGUE ha ritenuto, infine, che – qualora il rimborso da parte dell'emittente dell'IVA indebitamente fatturata risulti impossibile o eccessivamente difficile – il destinatario della

fattura ha diritto di agire direttamente nei confronti dell'autorità tributaria per il recupero delle somme.

IV. L'ordinamento nazionale (cenni)

Da quanto finora esposto emerge con ampia chiarezza l'indirizzo della CGUE in relazione alla materia trattata. I giudici non riconoscono, per consolidato orientamento, la sussistenza del diritto alla detraibilità dell'IVA erroneamente applicata in quanto non dovuta. In senso diametralmente opposto si pone il nostro ordinamento nazionale.

Il D.Lgs. del 24 settembre 2015 n. 158, di revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'art. 8 della legge^[28] di Delega fiscale^[29] ha introdotto una nuova disciplina sanzionatoria volta a considerare aventi natura formale le violazioni commesse in caso di:

- applicazione dell'IVA in via di rivalsa ove le norme prescrivano il ricorso al meccanismo dell'inversione contabile (art. 6, comma 9-bis1, D.Lgs. n. 471/1997);
- applicazione dell'IVA mediante ricorso al meccanismo dell'inversione contabile ove le norme prescrivano l'applicazione in via di rivalsa (art. 6, comma 9-bis2, D.Lgs. n. 471/1997).

In entrambi i casi, in assenza di un intendimento volto alla realizzazione di frodi IVA in danno alle casse erariali, è prescritta l'applicazione di una sanzione amministrativa fissa^[30] alla quale è solidalmente tenuta la controparte.

La disciplina è nel pieno rispetto del principio unionale di proporzionalità^[31], "conformemente al quale gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa dell'Unione Europea. Tale principio impone la ricerca di un equilibrio tra la misura della sanzione e la gravità della violazione"^[32].

In entrambi i casi, inoltre, per quanto qui interessa, il legislatore nazionale fa salvo per il cessionario o committente il diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19 ss. D.P.R. n. 633/1972.

Le norme sono entrate in vigore il 1° gennaio 2017, ma trovano applicazione, in ossequio al principio del *favor rei*, anche per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015 per le quali non siano stati emessi atti che si sono resi "definitivi" anteriormente al primo gennaio 2016.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito primi chiarimenti in merito alla nuova disciplina con la Circolare dell'11 maggio 2017 n. 16/E in cui ha fatto presente che "i nuovi commi sono coerenti con il principio sancito in più occasioni dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in relazione al meccanismo del reverse charge, secondo cui le violazioni degli obblighi formali non possono escludere di per sé il diritto alla detrazione del contribuente, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta (Ecotrade, cause riunite C-95/07 e 96/07, Idexx, 6 causa C-590/13; Equoland, causa C-272/2013), cui si è sempre uniformata la Corte di Cassazione (Cass. n. 10819/2010; Cass. 20486/2013; Cass. n. 5072/2015; Cass. n. 7576/2015)".

Nulla si dice, invece, in merito alla detraibilità di un'imposta non dovuta. È, dunque, possibile che il legislatore nazionale, eventualmente anche su istanza unionale, sia chiamato a rivedere il proprio indirizzo.

[28] L. dell'11 marzo 2014, n. 23.

[29] Secondo quanto riportato in premessa dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate dell'11 maggio 2017 n. 16/E, l'art. 8 L. dell'11 marzo 2014, n. 231, ha delegato il Governo, tra l'altro, a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo "al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità".

[30] La sanzione amministrativa è compresa fra euro 250 e euro 10'000.

[31] Cfr. *ex multis* CGUE sentenza del 27 settembre 2007, causa C-409/04 *Teleos*; sentenza del 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalifsa e a.*; sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02 *Halifax*.

[32] ANTONINO IACONO, Violazione del "reverse charge": soluzioni nazionali attuali e future, in: L'IVA, n. 1/2016, p. 7. Sul tema si veda, inoltre, LIVIA SALVINI, IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata, in: *Corriere Tributario*, n. 21/2018, p. 1607.

Per i tuoi servizi bancari, scegli comodità e risparmio.

Pacchetto
GIOVANE



Pacchetto
FAMIGLIA



Pacchetto
INDIVIDUALE



Pacchetti BancaStato La banca disegnata per te.

Per i tuoi servizi bancari scegli la soluzione unica a prezzo fisso che ti dà tutto incluso: conti, carte di credito e carte Maestro, prelevamenti senza spese in tutta la Svizzera e assicurazioni su viaggi e shopping.

Scopri di più su www.bancastato.ch/pacchetti

