

SUPSI

Novità fiscali

L'attualità del diritto tributario svizzero
e internazionale

N° 5 – maggio 2019

DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

Salario o dividendo? La sentenza del Tribunale federale del 24 gennaio 2019 chiarifica alcuni punti **206**
Raoul Paglia

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

La Corte EDU si pronuncia contro l'Italia sull'accesso domiciliare **209**
Adriano Benazzi

Residenza fiscale e scambio d'informazioni: utilizzabilità dei dati disponibili **215**
Gianmaria Favalaro e Alessio Spitaleri

Iscrizione all'AIRE: criterio non più determinante per la residenza? **223**
Francesca Amaddeo

L'adempimento dell'esterometro alla luce dei chiarimenti nella circolare n. 11/2019 di Assonime **227**
Carmela Marina Zenzola

DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE E DELL'UE

L'appeal della flat tax per attrarre gli HNWIs in Italia e la sua compatibilità con le regole dell'UE **232**
Pietro Mastellone

Mandatory Disclosure Rules: definizione di intermediario e relativi obblighi **239**
Giovanni Barbagelata

IVA E IMPOSTE INDIRETTE

Attività imprenditoriale e IVA territoriale **246**
Stefano Scheller e Luca Aspesi

L'esenzione dalla tassa di bollo di negoziazione delle fiduciarie statiche italiane **253**
Sabina Rigozzi

DIRITTO SUCCESSORIO

Il passaggio generazionale nelle imprese familiari **256**
Elio Blasio

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO DELL'UE

Diritto di detrazione e principio del pre pro-rata **259**
Andrea Rottoli

Introduzione

Novità fiscali

5/2019

Redazione

SUPSI
Centro di 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 Amadò
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**

fidinam
Fondazione

amastl

Novità. Tante novità; fiscali e non solo. Il diritto finanziario (*genus* nel quale il diritto fiscale si inserisce) è un mare mosso e sempre più infido. L'impressione di relativa calma che può ricavare chi, distrattamente, lo scruta da lontano è fallace e può velocemente risultare fatale al navigante sprovveduto. Più ci si avvicina e più le masse d'acqua che si sollevano e si abbassano con caotica alternanza si manifestano all'osservatore interessato, con le loro infinite sfaccettature, gli intricati intrecci, le sorprendenti connessioni, le inaspettate interazioni, le complicate iterazioni. Sembra sempre più arduo guadagnare una visione d'insieme, una mappa di sintesi complessiva, che permetta di muoversi con una pertinente sicurezza attraverso la disciplina. Ed è – se sempre più sarà – così, *volens nolens*. E allora anche questo mese, come tutti i mesi, navigati autori (coordinati dall'instancabile Samuele Vorpe e dal suo *team*) forniscono ai nostri lettori accurati approfondimenti (ben undici in questa edizione) su qualche selezionato "picco d'onda".

Una buona – e attenta – navigazione a tutti!

Curzio Toffoli

Salario o dividendo? La sentenza del Tribunale federale del 24 gennaio 2019 chiarifica alcuni punti

A dieci anni dall'entrata in vigore della Riforma II, i tribunali fanno maggiore chiarezza



Raoul Paglia

Master of Science in Economics, Università di Losanna, CEFA, Certified European Financial Analyst, Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law, Amco Fiduciaria SA, Faido-Lugano

La Riforma II dell'imposizione delle imprese è entrata in vigore il 1° gennaio 2009. Oltre ad altre misure a favore dell'economia, è stata introdotta un'attenuazione dell'imposizione del dividendo. Questa nuova norma rende più attrattivo prelevare dei dividendi dall'azienda nella quale si detiene una partecipazione di almeno il 10%, rispetto al percepire da quest'ultima un salario elevato. Dalla sua entrata in vigore, si è sviluppata una giurisprudenza di merito relativa all'adeguata ripartizione tra salario e dividendo, che ammette una riqualifica di un dividendo in salario, a condizione che i seguenti elementi siano cumulativamente adempiuti: salario troppo basso e dividendo troppo elevato.

I. Il quadro normativo in vigore	206
II. L'azionista dipendente: un homo oeconomicus	206
III. La prassi in vigore	207
IV. La sentenza del Tribunale federale del 24 gennaio 2019	207
A. I fatti	207
B. Il dividendo è adeguato?	207
C. Il salario è adeguato?	207
D. A quanto ammonta la parte di dividendo riqualificabile in salario?	208

I. Il quadro normativo in vigore

Con l'entrata in vigore della riforma II dell'imposizione delle imprese^[1] sono state introdotte norme volte all'attenuazione dell'imposizione dei dividendi (artt. 20 cpv. 1^{bis} della Legge federale sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11] e 19 cpv. 1^{bis} della Legge tributaria del Cantone Ticino [LT; RL 640.100] per quanto attiene la sostanza privata, risp. artt. 18b cpv. 1 LIFD e 17b cpv. 1 LT per quanto attiene la sostanza commerciale).

[1] Legge federale del 23 marzo 2007 sul miglioramento delle condizioni quadro fiscali per le attività e gli investimenti imprenditoriali, in: RU 2007 4635.

In sintesi i dividendi, le quote di utili, le eccedenze di liquidazione, come pure le prestazioni valutabili in denaro provenienti da azioni, quote in società a garanzia limitata o in società cooperative e buoni di partecipazione (comprese le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale e simili) sono imponibili nella misura del 60% se provenienti da partecipazioni della sostanza privata e imponibili nella misura del 50% se provenienti da partecipazioni della sostanza commerciale, a condizione che questi diritti di partecipazione rappresentino almeno il 10% del capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una società cooperativa (cd. "partecipazioni qualificate").

II. L'azionista dipendente: un homo oeconomicus

Questa disposizione, in vigore ai fini dell'imposta federale diretta dal 1° gennaio 2009 e ai fini dell'imposta cantonale ticinese dal 1° gennaio 2010, ha aperto la strada ad una prassi consistente nella possibilità per il detentore di quote di partecipazione che è, allo stesso tempo, dipendente della società della quale detiene almeno il 10% del capitale azionario o sociale, di minimizzare gli oneri (sociali e fiscali). Se prima, in genere, il contribuente prediligeva l'attribuzione di un salario elevato – questo al fine di mitigare gli effetti della doppia imposizione economica sul prelievo del dividendo –, ora è diventato decisamente più conveniente, da un punto di vista fiscale, fare esattamente il contrario, ovvero optare per un salario basso e prelevare il rimanente sotto forma di dividendo. Per poter beneficiare di queste agevolazioni, molti liberi professionisti hanno modificato la forma giuridica della loro attività trasformandola in una società anonima o in una società a garanzia limitata.

Per l'autorità fiscale è poco rilevante come viene distribuito l'utile (salario elevato e dividendo basso oppure salario basso e dividendo elevato). In effetti a livello di persona giuridica, la doppia imposizione del dividendo non è stata eliminata completamente, ma solo in ragione del 40% per coloro che detengono le partecipazioni nella sostanza privata, rispettivamente del 50% per partecipazioni detenute nella sostanza commerciale. Al contrario, per le casse di compensazione è di

primaria importanza evitare che il salario sia troppo basso; infatti i contributi sociali sono dovuti sul salario determinante (salario, bonus, *tantième*, ecc.), ma non sul reddito da sostanza mobiliare (i.e. dividendo). Se gli stipendi sono artificialmente troppo bassi, le casse di compensazione perdono un substrato significativo.

III. La prassi in vigore

Ma fino a dove può spingersi un azionista che è anche dipendente della sua società per minimizzare i costi (sociali e fiscali)?

La legislazione federale attualmente in vigore non fa molta chiarezza sulla proporzione che deve esistere fra salario e dividendo e nemmeno sull'adeguatezza del salario. Non esistono neppure punti fermi per stabilire se un dividendo sia da considerarsi adeguato oppure no.

Le casse di compensazione, in linea di principio, si attengono alla ripartizione fra salario e dividendo come stabilita dall'autorità fiscale. Dalla giurisprudenza che si è sviluppata in questi anni emerge, tuttavia, che le casse hanno la facoltà di allontanarsi da questa ripartizione nel caso in cui sia ravvisabile una sproporzione manifesta tra salario e lavoro effettivamente svolto, nonché fra capitale investito e dividendo[2]. Per poter procedere alla riqualifica occorre essere in presenza di ambedue questi elementi. Il solo fatto che il dividendo sia troppo elevato non è, quindi, sufficiente per procedere ad una riqualifica dello stesso in salario. Dividendi elevati non sono di per sé illegali, purché questi vengano distribuiti a tutti gli azionisti, compresi quelli che non sono attivi presso la società.

L'Ufficio federale delle assicurazioni sociali (UFAS) ha emanato delle direttive sul salario determinante[3]. Queste direttive vengono aggiornate, di regola, annualmente e, rispetto all'anno in cui è entrata in vigore la Riforma II dell'imposizione delle imprese, sono state più volte modificate per tenere conto della giurisprudenza.

Le direttive stabiliscono, in particolare, quanto segue: "[n]ella valutazione se sussista o meno uno squilibrio evidente tra lavoro prestato e remunerazione o tra patrimonio investito e dividendo percepito, occorre considerare da una parte se la remunerazione sia adeguata al lavoro prestato e dall'altra se i proventi siano adeguati al capitale investito"[4]. E, ancora: "[i] dividendi distribuiti sono considerati in parte quale salario determinante soltanto se viene versato un salario troppo esiguo oppure se non ne viene versato alcuno e se il dividendo è palesemente sproporzionato. In questo caso occorre computare un importo equivalente alla retribuzione usuale nel settore"[5].

[2] Cfr. Sentenze TF n. 9C_107/2008 del 5 maggio 2008; n. 9C_669/2011 del 25 ottobre 2012; *Entscheid des Versicherungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 12. Februar 2010, AHV 2009/4 und KZL 2009/1*.

[3] UFAS, Direttive sul salario determinante nell'AVS/AI e nelle IPG (DSD); valide dal 1° gennaio 2019.

[4] UFAS (nota 3), cifra margine 2013 e 2014.

[5] UFAS (nota 3), cifra margine 2015.

Come sottolineato in precedenza, il solo fatto che il dividendo sia considerato troppo elevato non costituisce una condizione sufficiente per procedere ad una riqualifica. L'ultima sentenza del Tribunale federale, del 24 gennaio scorso, non solo fugava ogni dubbio a riguardo, ma indica anche in quale modo debba essere calcolata la parte di dividendo che è riqualificabile in salario[6].

IV. La sentenza del Tribunale federale del 24 gennaio 2019

A. I fatti

I due azionisti B e C detengono ciascuno il 50% della società A SA e sono al contempo dipendenti di A (iscritta a Registro di commercio nel 2008). Nel 2009, i due azionisti, che lavoravano all'85%, hanno percepito ciascuno un salario di fr. 144'000, mentre nel 2010 B ha percepito fr. 144'000 e C fr. 134'799. La società ha distribuito a ciascun azionista annualmente dividendi pari a fr. 250'000.

Sollecitato dalla cassa di compensazione, il Tribunale amministrativo del Canton Glarona ha imposto una riqualifica del dividendo in salario pari a fr. 112'114. Sia la cassa di compensazione che la società A hanno ricorso al Tribunale federale, che però ha respinto entrambi i ricorsi.

B. Il dividendo è adeguato?

L'Alta Corte osserva che per stabilire se il dividendo sia da ritenersi troppo elevato rispetto al capitale investito non va utilizzato il valore nominale delle azioni, bensì il valore economico, ossia il capitale proprio comprensivo di riserve aperte e occulte. Nella sentenza in questione si fa riferimento al 10% previsto dalla Direttiva UFAS sul salario determinante, tuttavia si prevede che questo parametro non può essere utilizzato sistematicamente, ma che occorre valutare caso per caso.

Nella fattispecie a giudizio, il Tribunale amministrativo glarone ha stabilito che la parte di dividendo percepita da ogni azionista, che eccede il 10% del capitale proprio, ammontava a fr. 60'143 per il 2009 e a fr. 23'257 per il 2010. La Cassa di compensazione medisuisse di San Gallo ha, quindi, richiesto che quanto eccede il 10% del capitale proprio, ossia fr. 166'800 venga riqualificato in salario.

Il Tribunale amministrativo cantonale ha sentenziato che la riqualifica sistematica dei dividendi che superano il 10% del rendimento sia da considerarsi del tutto arbitraria, andando a penalizzare soprattutto le aziende più redditizie.

C. Il salario è adeguato?

Per stabilire se un salario sia adeguato occorre effettuare un paragone con terzi considerando tutti i fattori, soggettivi e oggettivi (funzione e posizione del dipendente azionista all'interno dell'azienda, percentuale di lavoro, formazione, esperienza professionale, cifra d'affari dell'azienda, ecc.). Nella presente fattispecie sono stati considerati due elementi:

[6] Sentenze TF n. 9C_4/2018, n. 9C_18/2018 del 24 gennaio 2019.

- innanzitutto, è stato fatto un paragone con altre persone che svolgono un lavoro simile tenendo in considerazione anche qualifiche, esperienza e compiti dirigenziali svolti dai due azionisti;
- il secondo elemento è che i signori B e C, prima dell'entrata in vigore della Riforma II delle imprese, esercitavano un'attività lucrativa indipendente e percepivano un salario che variava da fr. 309'400 a fr. 517'400. Si tratta di indizi che lasciano supporre che i signori B e C abbiano distribuito un dividendo elevato con lo scopo di minimizzare gli oneri sociali a loro carico.

Il salario adeguato (al 100%) è stato fissato a fr. 208'000 per il 2009 e a fr. 210'000 per il 2010. Si ricorda che B e C sono impiegati all'85%.

D. A quanto ammonta la parte di dividendo riqualificabile in salario?

Per l'anno 2009, il Tribunale amministrativo cantonale ha ripreso fr. 32'800 per ogni azionista^[7]; per il 2010, seguendo la stessa logica, la ripresa avrebbe dovuto essere pari a fr. 34'500 per B^[8] e fr. 43'701 per C^[9]. Siccome nel 2010 la parte di dividendo, eccedente il 10% del capitale proprio, ammontava però a fr. 23'257, è stato ripreso soltanto questo importo. La ripresa effettiva per ogni impiegato (e azionista) è stata, dunque, pari a fr. 32'800 nel 2009 e a fr. 23'257 nel 2010, per un totale di fr. 112'114.

Figura 1: Schema riassuntivo

	2009		2010		Totale
	Azionista B	Azionista C	Azionista B	Azionista C	
Stipendio percepito (all'85%)	144'000	144'000	144'000	134'799	
Stipendio adeguato (al 100%)	208'000	208'000	210'000	210'000	
Stipendio adeguato (al 100%)	176'800	176'800	178'500	178'500	
A - Differenza	32'800	32'800	34'500	43'701	143'800
Dividendo erogato	250'000	250'000	250'000	250'000	
Dividendo adeguato (10% del Cap. Proprio)*	189'857	189'857	226'743	226'743	
B - Dividendo in eccesso	60'143	60'143	23'257	23'257	166'800
Riqualifica in salario - <i>min</i> (A, B)	32'800	32'800	23'257	23'257	112'114

*10% del capitale proprio o del valore economico della società

[7] Considerando che entrambi lavoravano all'85%: (fr. 208'000 x 85%) - fr. 144'000 = fr. 32'800.

[8] Ripresa di B: (fr. 210'000 x 85%) - fr. 144'000 = fr. 34'500.

[9] Ripresa di C: (fr. 210'000 x 85%) - fr. 134'799 = fr. 43'701.

V. Conclusione

Per poter riqualificare un dividendo in salario occorre, pertanto, che i seguenti elementi siano cumulativamente dati:

- a) salario troppo basso e
- b) dividendo troppo elevato.

Uno solo di questi due elementi non è sufficiente. In linea di principio, il salario del dipendente azionista dovrebbe rispettare alcuni criteri per poter essere considerato adeguato:

- prima di tutto dev'essere simile a quello che verrebbe dato ad un terzo indipendente (*at arm's length*);
- in secondo luogo deve rispecchiare l'attività effettivamente svolta (tempo di lavoro, *know-how* necessario, responsabilità, ecc.);
- infine, il salario percepito dall'azionista deve essere parte integrante della politica salariale aziendale e seguirne gli stessi criteri.

Dal canto suo il dividendo è considerato "troppo elevato" se supera il 10% del capitale proprio (inteso come valore effettivo della società).

Per poter riqualificare un dividendo in salario occorre prima dimostrare che il salario effettivamente percepito sia troppo basso. In tal caso è possibile riprendere la parte di dividendo che supera il 10% del capitale proprio, fino a raggiungere il livello di salario adeguato.

La Corte EDU si pronuncia contro l'Italia sull'accesso domiciliare

Quali problemi per l'ordinamento italiano a seguito della sentenza della Corte EDU, secondo la quale l'accesso domiciliare dev'essere tutelato dalle disposizioni dell'art. 8 CEDU?



Adriano Benazzi

Professore aggregato di diritto tributario e fiscalità internazionale nell'Università di Parma

La Corte EDU torna a pronunciarsi sulla questione dell'inviolabilità del domicilio e sulla necessità per le legislazioni nazionali di approntare idonei strumenti di tutela per il soggetto sottoposto ad indagine. In particolare, e a differenza di altri Stati, l'ordinamento italiano è privo di qualsiasi meccanismo che consenta all'indagato, in questo caso presunto evasore fiscale, di contestare immediatamente la misura adottata nei suoi confronti. In questo senso si è espressa anche la Cassazione, la quale aveva ritenuto inammissibile il ricorso proposto dal Sig. Brazzi. Tale assoluta inesistenza di garanzie è stata considerata dalla Corte EDU violativa dell'art. 8 CEDU con conseguente condanna dell'Italia. Sarà la volta buona che legislatore e giurisprudenza si decidano ad accogliere le istanze affermate da una Corte superiore e adeguino il sistema italiano alle esigenze di tutela dei diritti?

vi possa essere una lotta (definita pubblicamente "guerra") all'evasione, o ciò che si considera tale, esistono dei diritti del cittadino che non possono essere calpestati. Ed è proprio la tutela di questi diritti a cui la Corte EDU fa esplicito riferimento nella sentenza in rassegna ergendosi, ancora una volta, a guardiana di garanzie sostanziali e processuali troppo spesso non rispettate. Il "fine giustifica i mezzi", di antica memoria, non può spingersi così in là da eliminare quel minimo di garanzie che sono immanenti ad ogni sistema giuridico.

Sotto questo profilo la sentenza Brazzi evidenzia l'ulteriore richiamo che la Corte di Strasburgo rivolge all'Italia sul rispetto dei diritti e delle garanzie riconosciute ad ogni individuo che torreggiano sopra a qualsiasi atto arbitrario posto in essere dalla pubblica amministrazione e dagli organi giurisdizionali. Peccato che a dirlo sia una Corte sovranazionale e non, al contrario, una Corte interna[2].

Il corollario di tale constatazione è che la strada che porta alla piena tutela delle garanzie del cittadino, e del contribuente italiano, è ancora assai lunga a densa di ostacoli.

II. Il caso dalla Corte EDU

Preliminarmente, al fine di una corretta comprensione e ancor prima di ogni valutazione in punto di diritto, è necessario sintetizzare i fatti oggetto di discussione davanti ai giudici di Strasburgo. Il Sig. Brazzi, nato in Italia, risiede a Monaco (Germania) dal 1989, ed è regolarmente iscritto all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE). Dal 2009 è proprietario di un fabbricato in Italia dove vivono la moglie e i figli durante il periodo scolastico.

[2] La quale avrebbe ben potuto prendere a spunto ad es. dalla sentenza *Revon* della Corte EDU, sentenza del 21 febbraio 2008, nella quale i giudici di Strasburgo si erano chiaramente pronunciati (in quel caso con riferimento all'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo [CEDU] anziché all'art. 8 come in questo caso) sulla necessità che gli ordinamenti permettano ai cittadini di difendersi di fronte ad ispezioni che possano qualificarsi come ingiustificate ingerenze alle libertà personali e all'inviolabilità del domicilio.

I. Premessa.....	209
II. Il caso dalla Corte EDU.....	209
III. Le considerazioni della Corte EDU sul caso sottoposto al suo vaglio.....	210
IV. La disciplina di accessi ispezioni e verifiche nell'ordinamento italiano.....	212
V. Gli effetti della sentenza Brazzi nell'ordinamento italiano.....	213

I. Premessa

Altra importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (Corte EDU)[1] che evidenzia come le garanzie del cittadino italiano, ancor prima che quelle del contribuente, sono deficitarie rispetto ai principi generali del diritto, segno evidente di una radicata ritrosia dell'Italia a rispettare meccanismi pacifici in altri ordinamenti. In sostanza, per quanto

[1] Corte EDU, *Brazzi c. Italia*, n. 57278/11, 27 settembre 2018 (cit.: Sentenza Brazzi), in: <https://urly.it/31-gb> (consultato il 05.05.2019).

Nel 2010 il predetto Sig. Brazzi fu sottoposto a verifica fiscale da parte della Polizia tributaria di Mantova in quanto sospettato di essere residente in Italia e, quindi, di non aver pagato le imposte dal 2003 (imposta sul valore aggiunto [IVA] e redditi).

Nell'ambito di tale procedimento amministrativo, il 6 luglio 2010, la procura della Repubblica di Mantova, territorialmente competente, autorizzò la Guardia di finanza ad entrare nell'abitazione italiana del Sig. Brazzi per cercare e sequestrare libri contabili, documenti, o rinvenire qualsiasi altra prova di violazione della normativa fiscale che confortasse la convinzione dei verificatori che il soggetto sottoposto ad indagine fosse un evasore.

Il 13 luglio 2010, gli agenti della Guardia di finanza si recarono nell'abitazione del soggetto sottoposto a indagini e poiché il Sig. Brazzi era assente, chiesero a suo fratello di farli accedere ai locali senza tuttavia giustificare la loro richiesta. In seguito a questo intervento, lo stesso giorno, così come il giorno successivo, ci fu uno scambio di *e-mail* e telefonate fra il personale della Guardia di finanza e il contribuente in cui quest'ultimo spiegò di trovarsi in Germania e di non potersi recare subito in Italia a causa di impegni di lavoro e familiari.

Immaginando di essere oggetto di una verifica fiscale, sebbene non gli fosse stata fornita alcuna informazione al riguardo, il ricorrente alla Corte EDU manifestò la propria intenzione di collaborare con le autorità italiane e propose di mettere a loro disposizione qualsiasi prova riguardante i suoi redditi e il luogo in cui gli stessi venivano prodotti e tassati.

La Polizia tributaria, da parte sua, informò il ricorrente che, se non avesse permesso agli agenti di eseguire le ricerche presso la sua abitazione, il Pubblico ministero (PM) avrebbe disposto una perquisizione.

Con provvedimento del 13 luglio 2010, la procura di Mantova avviò un'indagine penale nei confronti del Sig. Brazzi ed emise un mandato di perquisizione dell'abitazione della persona interessata, a causa dell'esistenza di asseriti gravi indizi di colpevolezza per il reato di evasione fiscale. Con questo mandato il PM ordinò la ricerca e il sequestro dei documenti contabili che si trovavano nell'appartamento adibito ad abitazione, nonché di qualsiasi altro documento comprovante il reato di evasione fiscale, compresi i file elettronici.

La Polizia tributaria effettuò la perquisizione, in presenza del padre dell'indagato, il quale decise di non ricorrere all'assistenza di un avvocato. Al termine delle ricerche, le autorità non rinvennero né sequestrarono alcun documento.

Il 30 agosto 2010 il ricorrente depositò una memoria difensiva dinanzi alla procura di Mantova. In questa memoria, contestava la necessità della perquisizione, chiariva la sua posizione fiscale dimostrando di risiedere esclusivamente in Germania, di versare regolarmente le imposte in tale Paese e chiedeva, di conseguenza, l'archiviazione delle indagini.

La predetta memoria produsse gli effetti desiderati in quanto, il 15 settembre 2010, il procuratore presentò richiesta di archiviazione al Giudice per le indagini preliminari (GIP), tenendo conto degli argomenti presentati dal ricorrente nella sua memoria difensiva e il GIP, accogliendo la richiesta dalla procura, archiviò il caso con decreto del 7 ottobre 2010.

Nel frattempo, il 14 agosto 2010, il sig. Brazzi tramite i suoi legali aveva presentato ricorso per cassazione, lamentando l'illegittimità dell'Ordinanza di accesso del 13 luglio 2010. Egli sosteneva che la perquisizione della sua abitazione aveva costituito una violazione ingiustificata del diritto al rispetto del suo domicilio e della sua vita privata, poiché, secondo lui, la verifica della sua situazione fiscale avrebbe potuto essere effettuata con altri mezzi.

L'8 marzo 2011, la Corte di vertice italiana dichiarò il ricorso inammissibile. Affermò che l'ordinamento italiano non prevede alcun ricorso contro un mandato di perquisizione, precisando che quest'ultimo poteva essere oggetto di un riesame ai sensi dell'art. 257 del Codice di procedura penale (c.p.p.) solo quando era seguito da un sequestro di beni. Secondo la Suprema Corte, in caso di violazione delle norme relative allo svolgimento della perquisizione, erano possibili solo delle sanzioni disciplinari contro gli agenti della Polizia tributaria che avevano effettuato le operazioni.

Inoltre, sempre secondo la Corte di Cassazione, non era ammissibile neppure un ricorso diretto dinanzi ad essa ai sensi dell'art. 111 della Costituzione in quanto una perquisizione domiciliare non aveva alcun impatto sulla libertà personale.

Il Sig. Brazzi decise, quindi, di presentare ricorso alla Corte EDU lamentando violazione dell'art. 8 CEDU in tema di rispetto della vita privata e inviolabilità del domicilio.

III. Le considerazioni della Corte EDU sul caso sottoposto al suo vaglio

Risulta particolarmente interessante il ragionamento dei giudici di Strasburgo che si sviluppa attraverso una duplice direttrice:

- a) da un lato, viene esaminata la questione dal punto di vista del diritto penale e delle garanzie di salvaguardia previste da questo settore dell'ordinamento giuridico di fronte ad atti lesivi dei diritti del cittadino;
- b) dall'altro, viene fornita una puntuale ricostruzione del concetto di domicilio e della sua inviolabilità in linea con gli indirizzi già espressi in passato.

Partendo dal primo aspetto (garanzie penali), la Corte EDU compie un'attenta analisi delle disposizioni dell'ordinamento italiano volte a offrire un adeguato compromesso tra le esigenze dello Stato, a prevenire e a condannare comportamenti illeciti o, comunque, non conformi alle regole domestiche la cui violazione viene considerata dal legislatore di tale gravità da richiedere un intervento di natura penale, e le garanzie concesse al cittadino sospettato di aver posto in essere una violazione di rilevanza penale.

Da questo punto di vista, la Corte EDU, richiamando altri suoi precedenti^[3] sottolinea che la legislazione di uno Stato per essere compatibile con i principi dello Stato di diritto, con riguardo alle perquisizioni, deve offrire garanzie adeguate e sufficienti contro l'abuso e l'arbitrarietà. Ciò si traduce nel corollario in forza del quale la previsione di un controllo giurisdizionale rappresenta una garanzia necessaria, ma non sufficiente contro gli abusi.

Come precisa in maniera perentoria il giudice di Strasburgo, nonostante il margine di apprezzamento che riconosce in materia agli Stati contraenti, la Corte EDU deve aumentare la vigilanza quando il diritto nazionale autorizza le autorità a condurre una perquisizione senza un mandato giudiziario preliminare, al fine di consentire la protezione delle persone da attacchi arbitrari. La Corte EDU ritiene che non sussistano dubbi sul fatto che la perquisizione di cui si tratta costituisce un'ingerenza delle autorità pubbliche nel diritto alla vita privata dell'interessato, ma l'ulteriore domanda che si pongono i giudici di Strasburgo è se tale azione fosse veramente necessaria in una società democratica.

Sotto il profilo meramente penalistico, la Corte EDU rileva anzitutto che la perquisizione in questione è stata ordinata dalla procura lo stesso giorno in cui era stata avviata un'indagine penale nei confronti del Sig. Brazzi, dato che tale indagine è stata decisa a seguito di un tentativo delle autorità inquirenti di effettuare ricerche nell'ambito di un controllo fiscale amministrativo. In sostanza, non esistevano ancora elementi tali da indurre a ritenere necessaria la perquisizione dal momento che si era ancora in una fase molto precoce del procedimento penale ed evidentemente non erano ancora state assunte prove sufficienti ad avvalorare la tesi della pubblica autorità. Anzi, i dati raccolti erano in palese disconferma della posizione dei verificatori, in quanto il Sig. Brazzi si era dichiarato disponibile a collaborare e aveva inviato le dichiarazioni fiscali presentate in Germania che attestavano non solo la sua presenza in quel territorio, ma che anche le imposte erano ivi interamente versate.

[3] *Gutsanovi c. Bulgaria*, n. 34529/10, § 220, CEDU 2013; *Lambert c. Francia*, 24 agosto 1998, § 34, in: *Recueil des arrêts et décisions 1998-V*; e in particolare la sentenza *Ravon*, 21 febbraio 2008, pubblicata con libera traduzione dal francese in: *Riv. Dir. Trib.*, 2008, IV, p. 181 ss., con nota di SALVATORE MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte EDU sul caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente. Nel caso Ravon dev'essere sottolineato, per rimarcare le importanti differenze tra l'art. 16 della disciplina fiscale francese e gli artt. 52 del decreto IVA e 33 del decreto sull'accertamento italiani, che nel sistema francese, l'autorizzazione all'accesso domiciliare dev'essere rilasciata dal Presidente del Tribunale che è anche il giudice che controlla la procedura di ispezione. Come è dato cogliere le garanzie offerte dall'ordinamento francese sono, quindi, ben superiori a quelle offerte dall'ordinamento italiano in cui chi concede l'autorizzazione è il Magistrato che sostiene l'accusa. Inoltre, l'autorizzazione concessa dal Presidente del Tribunale è ricorribile davanti la Cassazione francese. Quindi, elementi di tutela ben superiori a quelli offerti dall'ordinamento italiano. Ebbene, nonostante le predette garanzie, totalmente assenti in Italia, il Giudice sovranazionale ha ritenuto la legge francese irragionevole del diritto del singolo. Peccato che anche questo arresto della Corte EDU sia rimasto sconosciuto alla Cassazione italiana.*

Nel periodo considerato non vi era alcuna prova che potesse suffragare l'ipotesi di un trasferimento fittizio della residenza del Sig. Brazzi all'estero. Ma ancor più interessante è la ulteriore precisazione della Corte, a supporto di quanto appena stabilito e a quanto già cristallizzato nella sua giurisprudenza, secondo cui *"una perquisizione effettuata in questa fase deve offrire garanzie adeguate e sufficienti per evitare che venga usata per fornire alle autorità incaricate dell'inchiesta elementi compromettenti su persone non ancora identificate come sospettate di aver commesso un reato (Modestou c. Grecia, n. 51693/13, § 44, 16 marzo 2017)"*^[4].

La premessa logica del percorso argomentativo fissato nelle motivazioni della sentenza di cui si fornisce un breve resoconto porta, quindi, a concludere i giudici di Strasburgo che *"nei casi in cui la legislazione nazionale non prevede un controllo giurisdizionale ex ante factum sulla legalità e sulla necessità di tale misura istruttoria, dovrebbero esistere altre garanzie, in particolare sul piano dell'esecuzione del mandato, di natura tale da controbilanciare le imperfezioni legate all'emissione e, eventualmente, al contenuto del mandato di perquisizione (idem, § 48). Nella fattispecie, la Corte osserva che la legislazione nazionale italiana non prevede un simile controllo ex ante nel quadro delle perquisizioni ordinate nella fase delle indagini preliminari. Non è infatti previsto che il pubblico ministero, nella sua qualità di magistrato incaricato dell'indagine, chieda l'autorizzazione di un giudice o lo informi della sua decisione di ordinare una perquisizione"*^[5].

In sostanza, quello che è mancato nel caso portato all'attenzione dei giudici sovranazionali è così sintetizzabile:

- a) non è esistito alcun controllo da parte di un giudice sull'operato del PM italiano dal momento che quest'ultimo ha accolto (senza alcuna fase critica) la richiesta della Guardia di finanza di accedere al domicilio del presunto evasore;
- b) non esiste alcuno strumento messo a disposizione del cittadino per poter contrastare una tale attività. Strumento che, invece, si presenta solo allorché venga disposto un sequestro sui beni quale misura cautelare reale finalizzata alla confisca (contro cui è possibile ricorrere in sede di rievocazione fino in Cassazione).

Le argomentazioni sopra descritte sono più che sufficienti alla Corte sovranazionale per concludere che, anche se la misura controversa aveva una base giuridica nel diritto interno, il diritto nazionale non ha offerto al ricorrente sufficienti garanzie contro gli abusi o l'arbitrarietà prima o dopo la perquisizione. Di conseguenza, l'interessato non ha beneficiato di un *"controllo effettivo"* come richiede lo Stato di diritto in una società democratica. Sulla base tali circostanze, la Corte EDU non può che affermare il principio secondo cui l'ingerenza nel diritto al rispetto del domicilio del ricorrente non è adeguatamente tutelato dalla legge italiana come è richiesto dall'art. 8 par. 2 CEDU.

[4] Sentenza Brazzi (nota 1), § 42.

[5] Sentenza Brazzi (nota 1), § 43.

L'altro aspetto altrettanto interessante rispetto alla questione penale sopra descritta è la parte della sentenza in merito alla tutela del domicilio, che peraltro richiama arresti della stessa Corte EDU avvenuti in passato.

Il primo elemento che mi pare di dover richiamare è che la CEDU adotta una nozione propria e autonoma di domicilio che può anche assumere connotati differenti rispetto a quella dei singoli Stati. Sotto questo profilo la Corte EDU interpreta il termine "domicilio" ai fini convenzionali come spazio fisico in cui un soggetto conduce la sua vita privata o familiare. Questo concetto, porta a ricondurre nella nozione di domicilio anche i luoghi in cui viene svolta un'attività commerciale o professionale della persona^[6].

L'ampliamento del perimetro del domicilio, che la Corte EDU ricava dal dato normativo di cui all'art. 8 par. 1 e 2 CEDU, dev'essere temperato con l'esigenza e il potere riconosciuto ai singoli Stati di introdurre disposizioni che consentano all'autorità pubblica di entrare nei locali dell'interessato. Tuttavia il predetto potere di esercizio di attività di indagine che viene considerato dalla Corte EDU, e non bisogna dimenticarlo, ingerenza nel diritto al rispetto della vita privata e del domicilio, dev'essere conforme ai limiti posti dall'art. 8 par. 2 CEDU, i quali vengono, coerentemente con i principi generali della CEDU, interpretati restrittivamente dalla Corte di Strasburgo con l'evidente obiettivo di contrastare fenomeni abusivi e arbitrari posti in essere dalle autorità nazionali^[7].

Sotto questo profilo, la Corte EDU si è più volte pronunciata in proposito delimitando i confini dell'"ingerenza" dei singoli ordinamenti nella vita privata dei cittadini delineando altresì le garanzie sostanziali e processuali che devono essere riconosciute ai contribuenti ai fini di non ledere i loro diritti^[8].

In particolare, ciò che emerge con forza negli arresti della Corte è la funzione di protezione rappresentata dall'art. 8 par. 2 CEDU in forza del quale "non può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui" funzione di protezione che si innesta, integrandolo, nel principio

generale introdotto con il paragrafo 1 del medesimo articolo che sancisce diritto al rispetto della vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza riconosciuto a ogni individuo.

Questa protezione, affidata al paragrafo 2 del citato articolo della CEDU, ha effetti importanti sul piano delle tutele individuali, che si estrinsecano nei corollari di enunciazione da parte della legge, di prevedibilità della situazione che diventa limitante del diritto di libertà del domicilio, ma soprattutto fissa un ulteriore principio in forza del quale l'azione dell'autorità pubblica dev'essere proporzionale rispetto al danno e/o al pericolo che una determinata condotta può arrecare (nel caso del contribuente) alle casse erariali.

Di conseguenza, qualora il legislatore nazionale attribuisca poteri eccessivamente ampi e discrezionali con riguardo all'adozione di una misura ispettiva che incide sul diritto tutelato dall'art. 8 CEDU, senza al contempo approntare strumenti di difesa idonei a contrastare o quantomeno a permettere di riesaminare la richiesta di autorizzazione alle ispezioni domiciliari, ecco che si ricade in una violazione della predetta disposizione.

IV. La disciplina di accessi ispezioni e verifiche nell'ordinamento italiano

A questo punto mi pare doveroso compiere una sintetica analisi delle disposizioni domestiche in tema di ispezioni e accessi. Il potere di accesso, unitamente a quello della potestà di perquisizione personale e di apertura coattiva di caserme, mobili, ripostigli e simili rappresenta uno dei mezzi istruttori più invasivi riconosciuti alla pubblica autorità che trova la propria ragione nel rinvenire ogni mezzo di prova idoneo a scoprire materia imponibile ingiustificatamente sottratta all'erario. Tale potere riconosciuto ai verificatori consente loro di permanere nei locali anche diversi da quelli in cui viene esercitata l'attività di impresa a prescindere dal consenso espresso dal contribuente (quindi, anche contro la sua volontà)^[9].

Si tratta, quindi, dell'esercizio di un potere che finisce per limitare in maniera estremamente importante la libertà di domicilio costituzionalmente garantita dall'art. 14 della Costituzione italiana e che si giustifica per effetto dell'altro diritto/potere riconosciuto allo Stato di prelevare le imposte e evitare che il contribuente ponga in essere atti di evasione.

[6] Cfr. Corte EDU, *Ernst e altri c. Belgio*, n. 33400/96, 15 luglio 2003, §§ 109-117; *Niemietz c. Germania*, n. 13710/88, 16 dicembre 1992, §§ 27-33; *Colas Est e altri c. Francia*, n. 37971/97, 16 aprile 2002, § 41. Anche la Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE) si è progressivamente allineata alla giurisprudenza della Corte EDU, riconoscendo applicabile alle persone giuridiche il diritto al rispetto del domicilio: CGUE, 22 ottobre 2002, causa C-94/00, *Roquette Frères*, punto 29.

[7] Corte EDU, *Funke c. Francia*, n. 10828/84, 25 febbraio 1993, § 55; *Klass e altri c. Germania*, n. 5029/71, 6 settembre 1978, § 42.

[8] Cfr. Corte EDU, *Funke c. Francia*, n. 10828/84, 25 febbraio 1993; *Ravon e altri c. Francia*, n. 18497/03, 21 maggio 2008; *Kandler e altri c. Francia*, n. 8659/05, 18 dicembre 2008; *André e altri c. Francia*, n. 18603/03, 24 ottobre 2008; *Maschino c. Francia*, n. 10447/03, 16 ottobre 2008; *Société IFB c. Francia*, n. 2058/04, 20 febbraio 2009; *Joubert c. Francia*, n. 30345/05, 10 dicembre 2009; *Keslassy c. Francia*, n. 51578/99, 8 gennaio 2002; *Société Internationale de Règlement c. Francia*, n. 52149/2008, 9 novembre 2010.

[9] La Cassazione ha avuto modo di precisare, in un arresto consolidatosi nel tempo, che "l'eventuale consenso o dissenso dello stesso contribuente all'accesso, legittimo od illegittimo che sia, è del tutto privo di rilievo giuridico non essendo richiesto e/o preso in considerazione da nessuna norma di legge" (cfr. Cass. n. 19689/2004; n. 19690/2004; n. 14701/2018). Nell'ottica ulteriore di salvaguardare il materiale probatorio acquisito, anche illegittimamente, la Cassazione è granitica nel ritenere che "salvi i casi espressamente previsti, rileva esclusivamente l'attendibilità delle prove e non i modi in cui sono state acquisite, talché, ove l'acquisizione non sia conforme alle regole all'uopo previste, tale irregolarità non determina l'inutilizzabilità delle prove stesse in quanto, per un verso, l'inutilizzabilità è categoria giuridica valida solo per il processo penale e, per l'altro, non è giusto che la negligenza di chi ha acquisito le prove ricada sull'Amministrazione finanziaria a fronte di una prova oggettivamente valida". In senso conforme, di recente, Cass. 6 giugno 2018, n. 14701.

L'impianto principale del potere di accesso riconosciuto alla Guardia di finanza e all'Agenzia delle Entrate si rinviene nell'art. 52 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 633/1972 (decreto IVA) e nell'art. 33 D.P.R. n. 600/1973. Vi sono poi altre disposizioni specifiche sparse in altri provvedimenti di legge. Il comma due dell'art. 52 citato prevede che l'accesso nei locali destinati esclusivamente ad abitazione possa essere effettuato solamente in presenza di "gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove di violazioni". La medesima disposizione richiede, ad ulteriore garanzia del contribuente, che l'accesso sia preventivamente autorizzato dal Procuratore della Repubblica.

Il dato normativo appena citato ha messo in luce due ordini di problemi:

- a) il primo legato al riscontro dei gravi indizi la cui locuzione è stata interpretata, erroneamente a parere di chi scrive le presenti note, dalla Corte di Cassazione^[10] in modo assai elastico dal momento che sarebbe espressione di prudente apprezzamento, ma con largo margine di discrezionalità con riferimento alla situazione nota o presunta al momento della richiesta;
- b) il secondo connesso alla previsione dell'autorizzazione da parte del PM che trova la propria giustificazione nella necessità di tutelare l'inviolabilità del domicilio. Tale atto preventivo presuppone un controllo anticipatorio da parte del PM sull'attività della Polizia tributaria senza modificare però la natura amministrativa del provvedimento e del connesso accesso presso il domicilio del contribuente. In sostanza, l'intervento del PM serve per verificare se quanto prospettato dalla Polizia tributaria, che richiede l'autorizzazione, possa essere inquadrato nel perimetro delle situazioni che giustificano una richiesta di accesso presso il domicilio del contribuente.

In quest'ottica, l'autorizzazione del Magistrato rappresenta un atto tipicamente discrezionale che impone all'ufficio giurisdizionale competente di vagliare in modo critico (e non asettico) la gravità degli indizi raccolti e la connessa gravità della violazione che si contesta al contribuente e di cui si cerca il relativo materiale probatorio. In questo modo, il legislatore italiano garantisce la composizione del conflitto che si genera tra l'esigenza ad una completa istruttoria da parte dell'ufficio e il diritto costituzionalmente garantito all'inviolabilità del domicilio da parte del contribuente.

[10] Cass. 23 aprile 2007, n. 9565; Cass. 20096/2018 e, in senso conforme all'orientamento della Cassazione, si esprime SAVERIO CAPOLUPO, commento all'art. 52 del decreto IVA in: Paolo Centore (a cura di), Codice IVA nazionale e comunitaria, Milano 2015, p. 1529 ss; SAVERIO CAPOLUPO, Manuale dell'accertamento delle imposte, Milano 2005. Sull'argomento, commento art. 52 dell'IVA, si veda anche GASPARE FALSITTA/AUGUSTO FANTOZZI/GIANNI MARONGIU/FRANCESCO MOSCHETTI (a cura di), Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo IV, IVA e Imposte sui consumi, Padova 2011. In tema di accessi ispezioni e verifiche la bibliografia è particolarmente abbondante. Sia permesso rinviare, ex multis, solamente a: VICKTOR UCKMAR/FRANCESCO TUNDO (a cura di), Codice delle ispezioni e verifiche tributarie, Piacenza 2005; GASPARE FALSITTA/AUGUSTO FANTOZZI/GIANNI MARONGIU/FRANCESCO MOSCHETTI (a cura di), Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo II, Accertamento e sanzioni, Padova, 2011.

L'autorità giudiziaria ha, quindi, il compito di valutare, sulla base degli elementi indiziari in possesso dei verificatori, se sussista o meno una situazione tale da giustificare una restrizione o limitazione del diritto a quella inviolabilità. Una volta che è stata operata una tale valutazione, se si ritengono sussistenti gli estremi per autorizzare l'accesso, la successiva attività di indagine e di acquisizione dei dati fiscalmente rilevanti non incontra alcun limite soggettivo. In sostanza, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è finalizzato ad evitare che l'accesso possa ridurre il diritto della inviolabilità del domicilio o, peggio ancora, sia strumentale o pretestuoso.

Quanto appena esposto conferma la convinzione che l'autorizzazione non può essere intesa come un atto meramente formale in quanto, ripetesi, il Procuratore della Repubblica deve accertare in modo concreto i presupposti richiesti dalla norma (gravi indizi).

Si tratta, quindi, di un atto che viene concesso o negato dal Magistrato che, più coerentemente rispetto all'interpretazione che ne fornisce la Cassazione, non dovrebbe avere ampi margini di discrezionalità vera e propria in quanto la norma richiede un attento controllo non solo formale, ma anche sostanziale, in relazione alla specifica situazione sottoposta al suo esame.

Conseguentemente, non può condividersi l'ulteriore arresto della Cassazione secondo il quale la motivazione in questione "potrà anche esaurirsi in espressioni sintetiche di significato implicito e risolversi nel richiamo della nota della Guardia di Finanza che a quegli indizi ha fatto riferimento"^[11]. Questa interpretazione appare eccessivamente riduttiva e assicura agli ispettori del fisco un potere che travalica il senso non solo letterale della norma, ma anche quello sistematico attribuibile alla medesima disposizione^[12].

V. Gli effetti della sentenza Brazzi nell'ordinamento italiano

Alla luce di quanto indicato nella sentenza della Corte EDU sul caso Brazzi mi pare che vi siano importanti segnali soprattutto nei confronti della giurisprudenza italiana assai troppo spesso riottosa sia ad uniformarsi alle indicazioni delle Corti superiori sia a riconoscere e ad applicare il diritto sovranazionale.

Peraltro, volendo raggiungere una sintesi su quanto fin qui esposto e tentando di coordinare le norme interne con i principi del diritto sovranazionale mi pare che si possano trarre le seguenti conclusioni.

In primo luogo, come rilevato anche in passato dalla più attenta dottrina, nonostante i principi espressi dalla Corte di

[11] Cass. 8 agosto 1990, n. 8062 con nota di CESARE ALBANELLO, Accesso in abitazioni private: ammissibilità di tutela giurisdizionale, anche immediata, della libertà di domicilio, in: Riv. Dir. Trib., 1991, II, p. 383. Nello stesso senso, Cass. sez. unite, 21 novembre 2002, n. 16424.

[12] Critica l'orientamento espresso dalla giurisprudenza di vertice italiana anche ALBERTO COMELLI, Autorizzazione agli accessi domiciliari, inviolabilità e vizi degli atti istruttori, in: GT - Riv. Giur. trib., 2005, p. 375 ss.

vertice italiana, l'autorizzazione concessa dal PM non può e non dev'essere un atto automatico rispetto alla richiesta degli accertatori.

Il PM deve vagliare con attenzione l'esistenza dei "gravi indizi" richiesti dalla legge prima di concedere l'autorizzazione altrimenti, tale ultimo baluardo previsto dal legislatore al fine di rispettare il principio costituzionale della inviolabilità del domicilio garantito dalla Costituzione italiana e dall'art. 8 della CEDU, si trasformerebbe in una norma deprivata del suo valore effettivo e di tutela dei diritti del contribuente.

Ciò si traduce nella necessità, da parte dei verificatori, di raccogliere preventivamente fonti di prova che rivestano quei criteri di gravità richiesti dalla norma per cui l'accesso domiciliare assume solo la veste di strumento che serve a corroborare gli indizi al fine del raggiungimento di una prova che o soddisfi i requisiti della certezza ovvero si concretizzi in una presunzione che si radichi sui criteri di gravità precisione e concordanza necessari a contestare al contribuente il comportamento finalizzato all'evasione del tributo.

In subordine, deve ritenersi che la motivazione *per relationem* del PM alla richiesta di accesso avanzata dai verificatori oggi si presenti con elementi di criticità maggiori rispetto al passato dal momento che la motivazione dell'atto autorizzativo dell'accesso è servente a fornire contezza della valutazione autonoma, rispetto alla richiesta, effettuata dall'organo (i.e. il PM) che controlla il rispetto delle regole da parte degli accertatori. Ne discende che una motivazione *per relationem* finirebbe per non soddisfare l'esigenza di attività di controllo richiesta al PM[13].

In secondo luogo, elemento ancor più critico del primo, si deve prestare particolare attenzione alla puntualizzazione della Corte EDU sulla necessità di mettere il contribuente nella possibilità di poter contestare il provvedimento del PM preventivamente rispetto all'accesso.

In questo caso il contribuente ha diritto ad una tutela immediata di fronte ad un atto che si traduce in un'importante invasione nella sua sfera personale e familiare. E tale tutela dev'essere sempre immediata, a prescindere dalla circostanza che l'attività istruttoria abbia trovato manifestazione in un atto impositivo.

L'arresto della Cassazione[14], secondo cui l'illegittimità dell'accesso trova tutela in un momento successivo allorché il

contribuente potrà impugnare l'atto impositivo conseguente alla verifica fiscale subita, risulta non in linea con l'orientamento espresso dai giudici sovranazionali. Al contrario l'ordinamento interno è chiamato ad approntare mezzi di tutela idonei a contrastare l'eventuale provvedimento illegittimo del PM al fine di salvaguardare il superiore diritto alla tutela e integrità del domicilio.

Peraltro, come ben emerge dalla sentenza della Corte EDU, tale disciplina è totalmente assente in Italia con la conseguenza che, nell'immediato futuro e in attesa di un intervento del legislatore che sani il vuoto normativo presente nel sistema italiano sul punto, si porrà il problema di quale organo giurisdizionale adire per contrastare un'autorizzazione ritenuta illegittima. Se cioè impugnare il provvedimento autorizzativo all'accesso davanti alla giustizia amministrativa (ciò in quanto l'intero procedimento di accesso – ispezione e verifica viene qualificato come procedimento amministrativo *tout court* e, quindi, l'atto conseguente si inquadra nell'ambito della violazione di un interesse legittimo)[15]; ovvero accedere all'impugnativa d'urgenza *ex art. 700 c.p.c.* se si accede all'idea che, per quanto il provvedimento del PM sia un atto amministrativo, si abbia lesione di un diritto soggettivo e quindi la competenza spetta al giudice ordinario[16].

Certamente, qualora uno dei due organi si dovesse considerare non competente il contribuente non perderebbe il diritto all'azione.

[13] Anche in questo caso si segnala che la Corte di vertice italiana ammette la motivazione *per relationem* del provvedimento autorizzativo del PM. Si vedano a tal proposito Cass. n. 631/2012; n. 25335/2010.

[14] Si vedano Cass., SS.UU., n. 6315/2009; n. 8587/2016. Peraltro, l'orientamento espresso dalla Cassazione trova supporto anche in alcune pronunce del Consiglio di Stato secondo cui l'attività di verifica costituisce, per sua natura, attività preparatoria del futuro provvedimento definitivo con la conseguenza che al contribuente sarebbe negata la possibilità di accedere agli atti prima che sia stato notificato un avviso di accertamento sulla base della considerazione che l'attività di verifica e controllo non può costituire un provvedimento autonomo. Cfr. Cons. Stato 5 dicembre 1995, n. 982; 15 febbraio 2012, n. 766.

[15] In questo senso si esprime chiaramente GIUSEPPE VANZ, Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali, in: Riv. Dir. Trib., 2012, p. 1143 ss., in particolare p. 1153, il quale aderisce a quella parte di dottrina secondo cui esiste un'autonomia procedimentale delle singole fasi attraverso cui si esplica l'attività di controllo (cfr. in particolare p. 1150, nota 23).

[16] Sostanzialmente ad analoghe conclusioni perviene anche GIUSEPPE FERARRA, Occorre una tutela giurisdizionale effettiva e adeguata prima o dopo l'accesso domiciliare – l'inviolabilità del domicilio richiede una tutela nel caso di accesso nell'ambito di verifiche fiscali, in: GT, 2019, p. 9 ss.; GIULIO CHIARIZIA, Verifiche tributarie e rispetto della vita privata e del domicilio, in: Corr. Trib., 2019, p. 133 ss., invece auspica, condivisibilmente, un intervento del legislatore che introduca garanzie sostanziali e procedurali per il contribuente.

Residenza fiscale e scambio d'informazioni: utilizzabilità dei dati disponibili

Un approfondimento circa le attività investigative intraprese dall'Amministrazione finanziaria Italiana alla luce dei primi effetti dello scambio d'informazioni



Gianmaria Favaloro
Dottore Commercialista in Milano,
Research Fellow, Working Party on Tax & Legal Matters



Alessio Spitaleri
Dottore Commercialista in Bolzano,
Research Fellow, Working Party on Tax & Legal Matters

La residenza fiscale delle persone fisiche rappresenta il requisito fondamentale alla base delle diverse forme di scambio d'informazioni (su richiesta, spontaneo e automatico). Difatti, l'efficacia dell'azione di contrasto ai fenomeni di evasione ed elusione fiscale transnazionale è subordinata alla corretta identificazione dello status del singolo contribuente da cui dipende la definitiva determinazione delle giurisdizioni interessate dallo scambio stesso. In tal senso, l'eventuale trasmissione delle informazioni ad un Paese non legittimato ad esercitare la propria potestà impositiva sui redditi e gli assets di un individuo non adeguatamente identificato, oltre ad identificare possibili lesioni dei diritti fondamentali del contribuente, vanificherebbe l'utilità delle informazioni trasferite. A tal proposito, all'interno del presente contributo, verranno illustrati i principali strumenti tecnici e normativi a disposizione delle autorità italiane volti all'implementazione di attività di monitoraggio sempre più complete – seppur con alcuni limiti oggettivi – in merito alle singole fattispecie che potrebbero portare all'integrazione di uno dei requisiti di residenza fiscale secondo la normativa domestica. In particolare, le azioni intraprese dall'Amministrazione finanziaria a seguito dello scambio dei diversi bulk d'informazioni se è vero che, da una parte, hanno confermato la svolta cooperativa del rapporto tra fisco e contribuente, dall'altra, sembrano identificare una scarsa integrazione tra i dati rinvenuti dallo scambio e le altre informazioni a disposizione delle autorità domestiche.

I. La residenza fiscale in Italia: disciplina ed evoluzioni giurisprudenziali	215
II. Il trasferimento della residenza: le attività investigative poste in essere dall'Amministrazione finanziaria	217
III. Il rafforzamento delle attività investigative svolte dall'Amministrazione finanziaria: le liste selettive AIRE	218
IV. Le attività di indagine e quelle istruttorie a seguito di scambio d'informazioni: situazione attuale e possibili sviluppi	219
V. Conclusioni	222

I. La residenza fiscale in Italia: disciplina ed evoluzioni giurisprudenziali

La residenza fiscale, come noto, rappresenta uno dei principi fondanti dell'intera disciplina tributaria in materia di imposte dirette. Difatti, proprio sulla base di tale principio, un soggetto fiscalmente residente in Italia sarà tenuto a versare le imposte sui redditi ovunque prodotti (cd. "worldwide taxation principle") ai sensi del primo comma dell'art. 3 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR).

In particolare, ai fini della presente analisi, risulta anzitutto utile ricordare che un individuo ("persona fisica") si qualifica come soggetto fiscalmente residente in Italia – a norma dell'art. 2 comma 2 TUIR – qualora per la maggior parte del periodo di imposta (i.e. 183/184 giorni nel corso dell'anno solare):

- risulti iscritto nelle anagrafi della popolazione residente (criterio di natura formale); oppure
- abbia nel territorio dello Stato il domicilio a norma dell'art. 43 comma 1 del codice civile (c.c.) (criterio di natura sostanziale); oppure
- abbia nel territorio dello Stato la residenza a norma dell'art. 43 comma 2 del c.c. (criterio di natura sostanziale).

Tali criteri, come riportato all'interno della Circolare Ministeriale (C.M.) n. 304 del 2 febbraio 1997, configurano condizioni alternative e non concorrenti tra loro. Pertanto, se è vero che un soggetto è qualificabile come "fiscalmente residente" in Italia per il solo fatto di risultare iscritto all'Anagrafe della popolazione residente (APR/ANPR)^[1] – anche a prescindere dalla verifica fattuale dell'effettiva presenza del domicilio o residenza in Italia – è altrettanto vero che la cancellazione dall'APR/ANPR – e contestuale iscrizione (per i soli cittadini italiani) all'Anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero (AIRE) – non è condizione sufficiente affinché lo stesso possa essere considerato come soggetto non-fiscalmente residente

[1] Cassazione Civile, Sez. I, n. 1215 del 6 febbraio 1998.

in Italia[2]. Sul punto, la Corte di Cassazione[3], ha più volte affermato, infatti, che al fine di escludere la residenza fiscale in Italia di un contribuente non basta la sua iscrizione all'AIRE, ovvero la sua cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente, ma è necessario che lo stesso non abbia in Italia né la residenza né il domicilio.

Tale principio è stato recentemente ribadito dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate che, rispondendo ad un'istanza di interpello presentata da un cittadino italiano iscritto all'AIRE trasferitosi in Lussemburgo con contratto di lavoro dipendente, ha affermato che le circostanze rappresentate dall'istante – ovvero famiglia residente in Italia e contratto di affitto (e utenze) dell'immobile in uso ai familiari intestato a suo nome – potrebbero indurre a ritenere che lo stesso abbia in Italia il proprio domicilio ai sensi dell'art. 43 c.c., inteso come il luogo in cui una persona, a prescindere dalla reale presenza fisica del soggetto, poiché ha stabilito la sede principale dei propri affari e interessi[4]. Tuttavia, si segnala che la Corte di Cassazione – all'interno della sentenza n. 6501 del 31 marzo 2015[5] – ha recentemente abbandonato il tradizionale orientamento interpretativo affermando che, in tema di domicilio, *“le relazioni affettive e familiari non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale venendo in rilievo solo unitamente ad altri probatori criteri che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento”*.

Venendo ai principi di natura convenzionale, l'art. 4 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE) prevede dei criteri identificativi della residenza fiscale, applicabili ai soggetti residenti in almeno uno dei due Stati contraenti, al fine di risolvere eventuali casi di doppia residenza (secondo le disposizioni della singola normativa domestica)[6]. In particolare, l'art. 4 par. 2 M-OCSE identifica le cd. *“tie breaker rules”* (cd. *“criteri a cascata”*) volte all'attribuzione della residenza – ai fini pattizi – in un solo Stato contraente. Tali criteri, in ordine gerarchico, sono:

- a) l'abitazione permanente;
- b) il centro degli interessi vitali ed economici;
- c) il soggiorno abituale;
- d) la nazionalità.

Qualora i suddetti criteri non consentano di attribuire la residenza ad uno Stato contraente, le autorità competenti degli

[2] Criteri richiamati, da ultimo, sia dall'Agenzia delle Entrate all'interno della Circolare n. 17/E 2017 (in cui l'Autorità ha assunto una posizione di *“chiusura”* – seppur con specifiche considerazioni in merito all'applicabilità del cd. *“Regime dei Lavoratori Impatriati”* – in merito al dato formale dell'iscrizione all'APR/ANPR) sia dalla Guardia di finanza all'interno della Circolare n. 01/2018 (Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, vol. III, parte V, cap. 11, par. 4).

[3] *Ex multis*, Cassazione Civile, Sez. V, n. 12311 del 15 giugno 2016, Cassazione civile, Sez. V, n. 13803 del 7 novembre 2001.

[4] Cfr. Agenzia delle Entrate, Risposta n. 25 del 4 ottobre 2018.

[5] Principio poi successivamente richiamato dalla stessa Cassazione Civile, Sez. V, n. 32992 del 20 dicembre 2018.

[6] Si ricorda che, a norma dell'art. 4 par. 1 M-OCSE, *“l'espressione Residente di uno Stato contraente designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta a motivo del suo domicilio, residenza, sede di direzione o di ogni criterio di natura analogo”*.

Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo, così da limitare le ipotesi di doppia residenza e di doppia imposizione. Pertanto, in caso di contenzioso, appare sempre e comunque utile invocare la presenza di una (eventuale) Convenzione contro le doppie imposizioni (CDI) al fine far prevalere la cd. *“residenza di fatto”*[7] e dirimere i casi di doppia residenza. Sul punto, con cauto ottimismo, si evidenzia che la recente giurisprudenza[8] della Corte di Cassazione ha affermato, in applicazione delle citate *tie breaker rules* di natura convenzionale, la prevalenza del centro degli interessi vitali ed economici (nel Paese estero) sul requisito formale dell'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente, distaccandosi, in tal senso, dal consolidato orientamento formalistico[9].

In aggiunta, appare utile evidenziare che, a seguito delle recenti modifiche approvate all'interno dell'art. 5 del D.L. n. 34/2019 (cd. *“Decreto Crescita”*)[10], il Governo italiano sembra aver riconosciuto la possibilità – per i cittadini Italiani – di integrare il requisito di non-residenza invocando le richiamate disposizioni di matrice convenzionale (i.e. producendo un certificato di residenza fiscale nel Paese estero ex art. 4 M-OCSE) in luogo del requisito formale di iscrizione all'AIRE. In particolare, nonostante il fatto che – ad oggi – la suddetta *“deroga AIRE”* risulta applicabile ai soli fini del *“Regime dei Lavoratori Impatriati”*, è di tutta evidenza che siffatte disposizioni – in attesa di possibili modifiche in sede di conversione del Decreto Legge[11], nonché di appositi chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria – risulteranno particolarmente interessanti per tutti i cittadini Italiani stabilmente residenti all'estero ma non iscritti all'AIRE.

Da ultimo, con riferimento ai possibili effetti derivanti dal trasferimento della residenza (anche fiscale) da un Paese ad un altro, dovranno applicarsi – in ogni caso – le regole di determinazione della residenza previste dalla disciplina domestica dei Paesi interessati (così come previsto, tra l'altro, dal richiamato art. 4 par. 1 M-OCSE). Difatti, in caso di trasferimento della residenza da un Paese estero all'Italia, il soggetto potrà

[7] Cfr. Gruppo di studio *“Resident non Domiciled”* presso l'ODCEC di Milano, Documento di Studio 1/2017, par. 3.

[8] Cassazione Civile, Sez. V, n. 32992 del 20 dicembre 2018. In particolare, la Corte ha affrontato il caso di un soggetto iscritto all'APR/ANPR, residente in Romania dove, assieme ad uno dei figli, gestiva un'attività imprenditoriale ma con il resto della famiglia residente in Italia. In tal caso la Commissione Tributaria Regionale (C.T.R.) (sentenza n. 45/02/2011 della C.T.R. Emilia Romagna) aveva individuato, sulla base di una valutazione globale, congruamente motivata – ovvero che ha tenuto conto sia dei legami personali, sia di quelli professionali – che il criterio del cd. *“centro di interessi economici e vitali”* fosse integrato in Romania. La Cassazione ha dunque confermato la bontà del giudicato della C.T.R. ribadendo il principio per cui il centro degli interessi vitali va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione degli interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile ai terzi e ribadendo che le relazioni affettive e familiari non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale.

[9] Si ricorda che la Corte di Cassazione, già all'interno della citata Sentenza n. 1215 del 1998, aveva affermato che il principio secondo il quale l'iscrizione nell'APR/ANPR deve ritenersi, in materia fiscale, un dato preclusivo di ogni ulteriore accertamento ai fini della individuazione del soggetto passivo.

[10] Pubblicato in Gazzetta Ufficiale in data 1° maggio 2019.

[11] Ad opera del Parlamento italiano, entro 60 giorni dalla data di pubblicazione del D.L. in Gazzetta Ufficiale.

essere considerato fiscalmente residente in Italia solamente nel caso in cui:

- il trasferimento avvenga nella "prima metà" dell'anno; e
- si verifichi almeno una delle condizioni di cui all'art. 2 TUIR, per la maggior parte del periodo d'imposta.

Si ricorda, infine, che alcune CDI, tra cui quella in forza tra Italia e Svizzera (art. 4 par. 4 CDI CH-I; RS 0.672.945.41), prevedono un'apposita clausola di frazionamento del periodo d'imposta ove, in corso d'anno, avvenga un trasferimento della residenza (cd. "split year"). In proposito, la stessa Agenzia delle Entrate ha precisato che tale regola non incide sulla definizione convenzionale di soggetto residente, né può integrare la definizione domestica di residenza cui fa rinvio l'art. 4 par. 1 M-OCSE, ma è ammessa ai soli fini del successivo paragrafo 2, per risolvere i casi di doppia residenza fiscale[12]. In pratica, in caso di trasferimento di una persona fisica dalla Svizzera in Italia, il criterio del frazionamento del periodo d'imposta si applica esclusivamente nel caso in cui il trasferimento avviene appunto nella prima parte del periodo d'imposta. In tal caso, verificandosi un'ipotesi di doppia residenza per la prima parte dell'anno (e cioè tra il 1° gennaio e la data del trasferimento), potrà essere invocata la clausola dello *split year* e il soggetto sarà considerato fiscalmente residente in Italia solamente a partire dalla data di effettivo trasferimento.

II. Il trasferimento della residenza: le attività investigative poste in essere dall'Amministrazione finanziaria

Per "spogliarsi" della propria residenza fiscale in Italia – e, di conseguenza, assolvere agli obblighi fiscali sui soli redditi (eventualmente) prodotti nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 23 TUIR (cd. criterio di tassazione "alla fonte") – un cittadino italiano è tenuto, anzitutto, ad iscriversi all'AIRE cancellandosi, contestualmente e automaticamente, dall'APR/ANPR[13].

Secondo quanto stabilito dalla Legge (L.) n. 470/1988 e dalla prassi operativa, si ricorda che l'iscrizione all'AIRE potrebbe risultare effettiva in momenti diversi, in base alla procedura seguita[14]:

- *iscrizione effettuata presso gli uffici dell'ultimo Comune italiano di residenza*: la decorrenza dell'iscrizione è immediata e vi sarà una successiva comunicazione alla Rappresentanza Consolare presente nel nuovo Paese di residenza;
- *iscrizione effettuata direttamente presso gli uffici della Rappresentanza Consolare presente nel nuovo Paese di residenza*: la decorrenza sarà dal giorno della comunicazione di

avvenuta iscrizione – a cura dell'ufficio stesso – all'ultimo Comune italiano di residenza del soggetto interessato. In questo caso la comunicazione dovrà avvenire entro 180 giorni dall'avvenuta iscrizione, con conseguenti rischi in termini di mantenimento della residenza fiscale in Italia per un ulteriore periodo d'imposta.

Pertanto, l'iscrizione all'AIRE, da una parte, costituisce il principale requisito formale[15] – necessario ma non sufficiente – per comprovare il proprio *status* di non residente nel territorio dello Stato, dall'altra, risulta strumentale per il monitoraggio dei contribuenti italiani che lasciano l'Italia e per la verifica dell'effettività del trasferimento all'estero[16].

Sul tema, già la richiamata C.M. n. 304/1997 chiariva in primo luogo che "la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova [...]" e forniva in proposito indicazioni operative in merito alle attività investigative (cfr. punto 4 della citata C.M.) volte ad individuare "i presupposti per l'imposizione in Italia" – la residenza o il domicilio – ed accertare "i redditi sottratti a tassazione". L'attività di verifica degli uffici e degli organi di polizia tributaria è tuttora volta ad individuare gli elementi di fatto che possono ricondurre in Italia:

- la residenza, intesa come il luogo in cui la persona ha la dimora abituale[17]; oppure
- il domicilio, inteso come il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi[18].

Al fine di agevolare l'attività di controllo del trasferimento all'estero della residenza fiscale dei cittadini italiani e contrastare fattispecie di evasione fiscale, era stato stabilito che – a norma dell'art. 83, comma 16 e 17, del Decreto Legge (D.L.) n. 112/2008 – a partire dalla data della richiesta d'iscrizione all'AIRE, il Comune italiano di residenza del soggetto interessato dovesse:

[15] Già la citata C.M. n. 304/1997 a commento dell'art. 2 TUIR chiariva che "dal dettato testuale della norma emerge chiaramente che i predetti requisiti sono tra loro alternativi e non concorrenti: sarà pertanto sufficiente il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia".

[16] MARCO PIAZZA/GIANMARIA FAVALORO/ALESSIO SPITALERI, Liste selettive AIRE, anagrafe tributaria e scambio d'informazioni: il fisco insegue gli italiani all'estero, in: *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 6/2017.

[17] Sulla base della C.M. n. 304/1997 "[l]a residenza determinata dalla volontaria dimora abituale di una persona in un dato luogo, sicché concorrono ad instaurare tale relazione giuridicamente rilevante sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo sia il fatto soggettivo della volontà di rimanervi [...]. L'abitudine della dimora permane qualora il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del comune di residenza (del territorio dello Stato), purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali".

[18] La locuzione "affari ed interessi" "deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo dei rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari" (cfr. C.M. n. 304/1997). Sul punto la richiamata Sentenza della Corte di Cassazione n. 6501/2015 ha stabilito che nell'individuazione "le relazioni affettive e familiari non hanno una rilevanza prioritaria rispetto agli interessi di natura economico-patrimoniale".

[12] Cfr. Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 471/E del 3 dicembre 2008.

[13] Il requisito dell'iscrizione all'APR/ANPR configura, secondo giurisprudenza maggioritaria una presunzione assoluta di residenza fiscale (*ex multis*, Cassazione n. 16634/2018).

[14] Il termine di 180 giorni, a seconda del periodo dell'anno in cui viene effettuata l'iscrizione, potrebbe comportare la residenza fiscale dei soggetti interessati in quanto, come noto, ai sensi dell'art. 2 comma 2 TUIR, "si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile".

- *entro i sei mesi successivi*: confermare all'Agenzia delle Entrate l'effettiva cessazione della residenza all'interno dei confini del territorio nazionale da parte del richiedente;
- *per il triennio successivo*: vigilare, unitamente all'Agenzia delle Entrate, circa l'effettiva cessazione. In questo caso – come sottolineato dallo stesso art. 83, comma 17, D.L. n. 112/2008 l'attività dei Comuni è stata incentivata grazie al riconoscimento di una quota pari al 30% – oggi 100%^[19] – delle eventuali maggiori somme relative ai tributi statali riscosse a titolo definitivo (art. 1, comma 1, D.L. n. 203/2005).

Merita un cenno la previsione di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, TUIR ai sensi del quale si considerano residenti in Italia, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente (i.e. iscritti all'AIRE) e trasferiti in Stati o territori individuati nella cd. *black list* di cui al Decreto Ministeriale (D.M.) del 4 maggio 1999 che, ad oggi, comprende ancora la Svizzera. Da un punto di vista pratico la locuzione "*salvo prova contraria*" addossa al cittadino italiano emigrato l'onere di dimostrare l'effettività della propria residenza estera utilizzando qualsiasi mezzo di prova di natura documentale^[20] volto a dimostrare la sussistenza di una dimora abituale oppure del centro degli interessi vitali (domicilio) nel Paese *black list*^[21].

III. Il rafforzamento delle attività investigative svolte dall'Amministrazione finanziaria: le liste selettive AIRE

Con l'introduzione dei commi 17-*bis* e 17-*ter* all'art. 83 D.L. n. 112/2008 – inseriti (non a caso) in calce alle disposizioni in materia di riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria (cd. "*voluntary disclosure*") di cui al D.L. n. 193/2016 – il legislatore italiano ha rafforzato i presidi di monitoraggio obbligando i Comuni a trasmettere all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai soggetti che hanno richiesto l'iscrizione all'AIRE ai fini della "*formazione di liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie ed investimenti patrimoniali esteri non dichiarati*" in modo tale da:

[19] D.L. n. 138/2011 (convertito con modificazioni dalla L. n. 148/2011), come modificato dal D.L. n. 193/2016 (convertito con modificazioni dalla L. n. 225/2016), ha disposto (con l'art. 1, comma 12-*bis*) che "[a]l fine di incentivare la partecipazione dei comuni all'attività di accertamento tributario, per gli anni dal 2012 al 2019, la quota di cui all'articolo 2, comma 10, lettera b), del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è elevata al 100 per cento" anche in relazione alle somme riscosse a titolo non definitivo.

[20] *Ex multis*, Cassazione Civile, Sez. V, n. 19410 del 21 giugno 2018.

[21] Come riportato dall'Agenzia delle Entrate all'interno della Circolare n. 140/E del 24 giugno 1999, dovrà essere dimostrata (a titolo esemplificativo): (i) la sussistenza della dimora abituale nel Paese fiscalmente privilegiato, sia personale che dell'eventuale nucleo familiare; (ii) l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del Paese estero; (iii) lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo, stipulato nello stesso Paese estero, ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità; (iv) la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese di immigrazione; (v) fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari, pagati nel Paese estero; (vi) la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie nel Paese estero e da e per l'Italia; (vii) l'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del Paese d'immigrazione; (viii) l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, ecc.; (ix) la mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

- accertare l'effettività della residenza fiscale estera del soggetto iscritto all'AIRE;
- verificare che non sussistano elementi tali da ricondurre in Italia la residenza e/o il domicilio del soggetto iscritto all'AIRE; e (qualora sussistano);
- accertare i redditi di fonte estera prodotti dal soggetto auto-dichiaratosi non residente.

Con la pubblicazione del Provvedimento n. 43999/2017, l'Agenzia delle Entrate ha stilato uno specifico elenco di criteri oggettivi finalizzati alla redazione di apposite liste selettive che dovrebbero portare, auspicabilmente (ed unitamente all'implementazione dell'ANPR), all'individuazione dei soggetti che si sono serviti dell'iscrizione all'AIRE al fine di sottrarsi, illegittimamente, alla tassazione in Italia su base mondiale.

I "campanelli d'allarme" che potrebbero portare all'identificazione di situazioni sospette circa l'effettività della residenza fiscale estera dei soggetti iscritti all'AIRE sono stati individuati come segue^[22]:

- residenza dichiarata in uno degli Stati e territori a fiscalità privilegiata, individuati dal D.M. del 4 maggio 1999^[23];
- movimenti di capitale da e verso l'estero, trasmessi dagli operatori finanziari nell'ambito del monitoraggio fiscale di cui al D.L. n. 167/1990;
- informazioni relative a patrimoni immobiliari e finanziari detenuti all'estero, trasmesse dalle amministrazioni fiscali estere nell'ambito di direttive europee e di accordi di scambio automatico d'informazioni;
- residenza in Italia del nucleo familiare del contribuente (cd. "centro degli interessi vitali");
- atti del registro segnaletici dell'effettiva presenza in Italia del contribuente;
- utenze elettriche, idriche, del gas e telefoniche attive;
- disponibilità di autoveicoli, motoveicoli e unità da diporto;
- titolarità di partita IVA attiva;
- rilevanti partecipazioni in società residenti di persone o a ristretta base azionaria;
- titolarità di cariche sociali;
- versamento di contributi per collaboratori domestici;
- informazioni trasmesse dai sostituti d'imposta con la Certificazione unica e con il modello dichiarativo 770;
- informazioni relative a operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), comunicate ai sensi dell'art. 21 D.L. n. 78/2010 nonché ai sensi del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 127/2015.

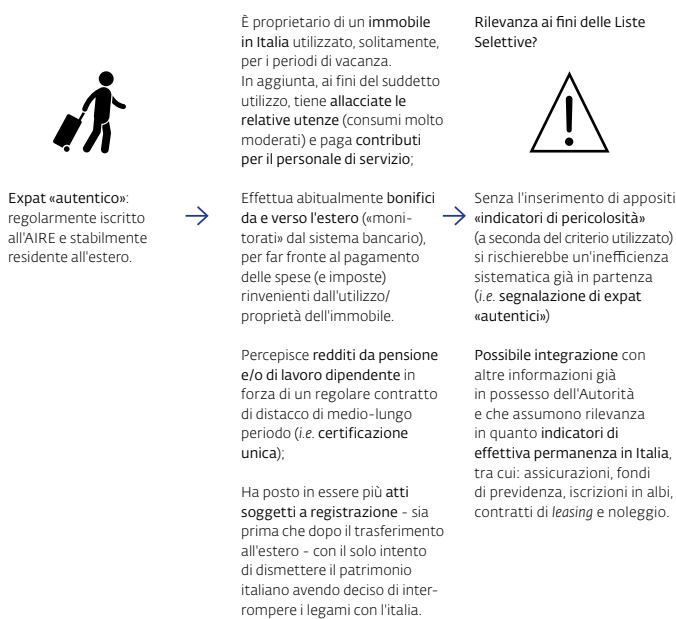
[22] Il Provvedimento specifica inoltre che nella predisposizione delle liste selettive si terrà conto di tutti gli espatriati regolarmente iscritti all'AIRE a partire dal 1° gennaio 2010 e, soprattutto, dell'eventuale mancata presentazione di istanze di *voluntary disclosure*. Tale precisazione appare come l'ennesimo invito ad accedere – ove possibile – all'istituto del ravvedimento operoso per sanare la propria posizione anticipando le future campagne di controlli promosse dall'Amministrazione finanziaria. L'invito pare rivolto in particolare ai soggetti che, non avendo aderito a nessuna delle edizioni della *voluntary disclosure*, hanno optato per il trasferimento all'estero della residenza fiscale prima dell'entrata in vigore degli accordi per lo scambio d'informazioni su richiesta stipulati con diversi Paesi, tra i quali si segnalano la Svizzera, il Principato di Monaco e il Principato del Lichtenstein.

[23] Nota bene: dinamica rilevante ai fini delle richiamate previsioni di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, TUIR.

Scorrendo i diversi criteri selettivi si nota immediatamente che qualunque soggetto iscritto all'AIRE potrebbe cadere in una o più delle casistiche riportate nonostante l'effettività della propria residenza all'estero.

In particolare, se è vero che la presenza di chiari criteri oggettivi di riferimento potrebbe configurare un vantaggio in capo al contribuente – almeno in termini di valutazione *ex ante* – in caso d'iscrizione all'AIRE; è altrettanto vero che vi sono evidenti rischi in capo ad un espatriato "autentico" che mantiene (legittimamente ed in modo del tutto trasparente) dei collegamenti più o meno diretti con il Bel Paese: la mera applicazione di tali criteri potrebbe dunque vanificare l'efficacia dell'azione di contrasto andando ad individuare molti espatriati effettivamente residenti all'estero (cfr. esempio riportato alla Figura 1).

Figura 1: Esempio



È inoltre previsto che tali liste possano essere integrate con altre informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria e che assumono rilevanza in quanto indicatori di effettiva permanenza in Italia, tra cui: assicurazioni, fondi di previdenza, iscrizione in albi, contratti di *leasing* e noleggio.

A tal proposito si ricorda che la vera sfida tecnica, oltre agli aspetti di natura normativa, è rappresentata (cfr. Figura 2):

- dall'effettiva entrata in vigore dell'ANPR;
- dall'integrazione delle diverse informazioni disponibili con quelle già presenti all'interno dell'Anagrafe Tributaria (istituita dal Decreto del Presidente della Repubblica [D.P.R.] n. 605/1973);
- dall'integrazione dei *bulk* d'informazioni rinvenibili grazie alla definitiva entrata in vigore dei diversi accordi in materia di scambio automatico d'informazioni[24].

[24] DAC, FATCA e CRS così come richiamati, tra l'altro, all'interno del Provvedimento n. 43999/2017.

IV. Le attività di indagine e quelle istruttorie a seguito di scambio d'informazioni: situazione attuale e possibili sviluppi

Con specifico riferimento alle informazioni di cui alle liste selettive AIRE, il tenore letterale della norma nonché le indicazioni contenute nel richiamato Provvedimento, non possono che guidare l'Amministrazione finanziaria alla trasmissione di inviti e questionari (*ex art. 32 D.P.R. n. 600/1973*). Non pare, infatti, possibile che l'identificazione di un soggetto iscritto all'AIRE nelle predette liste possa costituire *sic et simpliciter* motivo di notifica di un avviso di accertamento.

Ad oggi, l'Amministrazione finanziaria, sulla base delle informazioni raccolte dall'estero grazie alle molteplici forme di scambio d'informazioni (spontaneo, su richiesta e automatico), ha avviato delle attività di indagine e/o istruttorie trasmettendo:

- le cd. lettere di *compliance* (di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 299737 del 21 dicembre 2017); oppure
- degli inviti o dei questionari *ex art. 32 D.P.R. n. 600/1973* (a seguito di scambio d'informazioni).

Con riferimento alla prima fattispecie, l'Agenzia delle Entrate – all'interno del richiamato Provvedimento n. 299737/2017 – forte delle informazioni ottenute dallo scambio con le autorità fiscali estere[25], ha invitato – attraverso l'invio delle cd. lettere di *compliance* – a sanare le eventuali irregolarità dichiarative mediante il ricorso allo strumento del ravvedimento operoso[26] promuovendo il cd. "adempimento spontaneo"[27]. Tali lettere sono state inviate "a specifici contribuenti per i quali sono emerse possibili anomalie dichiarative per l'anno d'imposta 2016, a seguito dell'analisi dei dati ricevuti da parte delle amministrazioni fiscali estere nell'ambito dello scambio automatico d'informazioni secondo il Common Reporting Standard (CRS)"[28]: sembrano dunque essere frutto unicamente dell'input ricevuto in merito

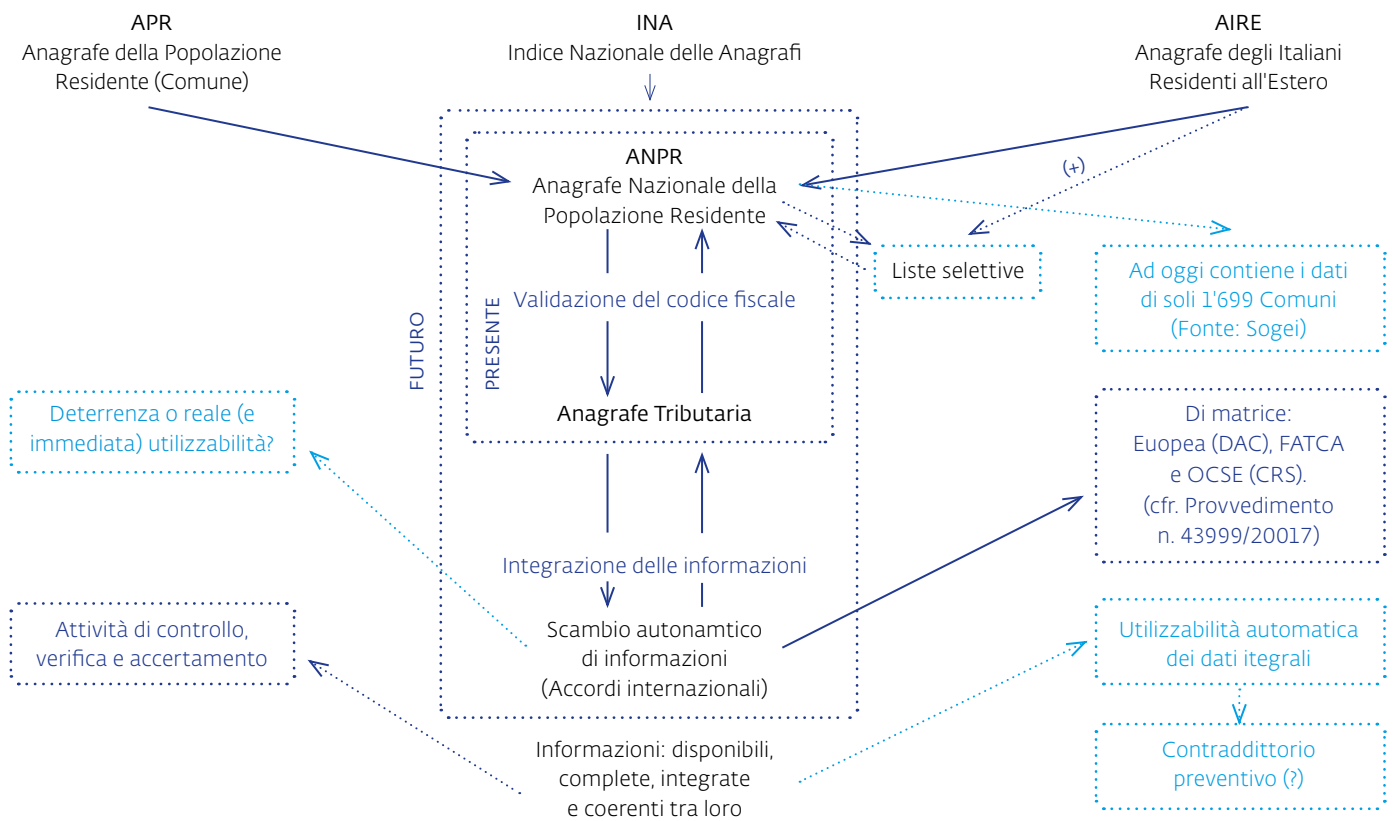
[25] L'Agenzia delle Entrate può contare sulle informazioni trasmesse da ben 103 giurisdizioni estere che hanno aderito al CRS. Sul punto si veda il Decreto del 29 gennaio 2019 "Modifica degli allegati B e D al Decreto 28 dicembre 2015, in materia di scambio automatico obbligatorio d'informazioni nel settore fiscale", pubbl. in: G.U. del 2 febbraio 2019.

[26] Ovvero "beneficiando della riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse" e non "ad un quinto del minimo" così come previsto dall'art. 13 comma 1 lett. b-quater D.Lgs. n. 472/1997 in caso di "regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471".

[27] Così come definito dall'art. 1, commi da 634 a 636, L. n. 190/2014 (cd. "Legge di stabilità" per l'anno 2015).

[28] Il perimetro dello scambio automatico d'informazioni comprende le disposizioni di cui all'"art. 8, paragrafo 3 bis, della DAC2 (Direttiva del Consiglio 2011/16/UE come modificata dalla Direttiva 2014/107/UE) [che] dispone che gli Stati membri devono trasmettere le informazioni per i periodi d'imposta dal 1° gennaio 2016 riguardanti i residenti negli altri Stati membri, in relazione ai conti finanziari di cui siano titolari. Il Common Reporting Standard, elaborato dall'OCSE, prevede, sempre a decorrere dal periodo d'imposta 2016, lo scambio di analoghe informazioni anche a livello extra UE" (cfr. Provvedimento n. 299737/2017). In aggiunta, si segnala sin d'ora il mancato richiamo delle disposizioni FATCA ad ulteriore conferma delle ormai note asimmetrie in merito alla reciprocità delle informazioni scambiate tra l'Amministrazione finanziaria Italiana e quella degli Stati Uniti d'America.

Figura 2: Integrazione delle informazioni disponibili



all'identità dei contribuenti in possesso di consistenze (e redditi) di natura finanziaria in una giurisdizione partecipante allo scambio, più che da informazioni precise riguardanti l'effettivo ammontare delle consistenze (potenzialmente) non dichiarate come precedentemente accaduto con riferimento alle comunicazioni di cui al Provvedimento n. 100892 del 24 giugno 2016 relative a (determinati) redditi di fonte domestica[29]. Gli eventuali errori e/o omissioni a livello dichiarativo sono così rimaste "possibili" (e non "certe") agli occhi del Fisco, proprio per via della mancata possibilità – almeno ad oggi – di integrare automaticamente le informazioni CRS con gli altri dati presenti all'interno dell'Anagrafe Tributaria. In particolare, è di tutta evidenza che le suddette anomalie dichiarative difficilmente si renderanno rilevabili "automaticamente" anche e

soprattutto a causa della mancata istituzione di quadri RW "CRS Compliant".

Pertanto, considerando la genericità delle comunicazioni, tutti i contribuenti in possesso di *assets* esteri rilevanti ai fini CRS e detenuti in un Paese "early adopter" potrebbero risultare destinatari di una lettera di *compliance* ai fini RW. Una modalità di intervento che – seppur volta all'individuazione dei soggetti che non hanno aderito alle procedure di collaborazione volontaria – potrebbe identificare una sorta di *fishing expedition* "ribaltata"[30] in quanto l'Amministrazione finanziaria, sfruttando la precisione dei dati relativi alle identità dei singoli contribuenti titolari di consistenze all'estero, elabora richieste d'informazioni del tutto generiche in merito alle possibili anomalie dichiarative.

Infine, venendo agli aspetti di natura pratica, il contribuente destinatario di una lettera di *compliance*, in linea di principio, potrà[31]:

- trascurare la comunicazione;
- chiedere alla Direzione Provinciale competente ulteriori

[29] "Informazioni riguardanti possibili anomalie relative alle seguenti tipologie di redditi: (i) redditi dei fabbricati di cui agli artt. 25 e seguenti del decreto legislativo 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), derivanti dalla locazione non finanziaria di fabbricati imponibili a tassazione ordinaria, ovvero per opzione, al regime di tassazione previsto dall'art. 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Cedolare secca sugli affitti), alternativo al regime ordinario; (ii) redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli artt. 49 e seguenti del TUIR; (iii) assegni periodici di cui agli artt. 50 e seguenti del TUIR; (iv) redditi di partecipazione ex artt. 4, 5 e 6 del TUIR, nonché quelli derivanti da partecipazione in società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria, di cui all'art. 116 del TUIR; (v) redditi diversi, ex art. 67 del TUIR; (vi) redditi di lavoro autonomo abituale e non professionale, di cui all'art. 53, c. 2, del TUIR; (vii) redditi di capitale derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'Ires e proventi derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza ex art. 44, c.1, lett. e) e lett. f) del TUIR; (viii) redditi d'impresa con riguardo alle rate annuali di plusvalenze/sopravvenienze attive, di cui agli artt. 86 e 88 del TUIR". Ovvero relative ad informazioni rinvenienti, anzitutto, dai dati presenti in Anagrafe Tributaria con particolare riferimento ai redditi percepiti e alle informazioni inviate telematicamente all'Amministrazione finanziaria.

[30] Definite come "ribaltate" nella misura in cui le *fishing expedition* – così come intese ai fini dello scambio d'informazioni su richiesta di matrice convenzionale – configurano richieste d'informazioni generalizzate rivolte ad intere categorie di contribuenti aventi finalità esplorativa più che ispettiva (in quanto prive di un nesso chiaro con un'attività d'indagine e/o accertamento).

[31] MARCO PIAZZA, Lettere sulle attività estere «viziate» da dati indebiti, in: Il Sole 24 Ore, 25 gennaio 2018.

informazioni per individuare l'investimento oggetto di segnalazione;

- dare all'Agenzia delle Entrate l'informazione che giustifica la mancata compilazione del quadro RW, ossia che le attività sono amministrare da un intermediario finanziario italiano[32].

Chiaramente tale ultima soluzione, ricorrendone il caso, appare preferibile in quanto permetterebbe di fare immediata chiarezza circa l'anomalia derivante dal confronto tra i dati ricevuti dalle autorità estere e i dati dichiarativi disponibili in capo all'Amministrazione finanziaria mediante l'utilizzo di strumenti informatici[33].

Per completezza, si segnala, che – ad oggi – non è stato pubblicato alcun analogo provvedimento volto a favorire l'adempimento spontaneo in merito "possibili anomalie dichiarative" relative all'anno d'imposta 2017. Circostanza, quest'ultima, che potrebbe sottintendere un cambio di approccio da parte delle autorità che, raffinate le tecniche di raccolta e analisi dei dati, potrebbero procedere direttamente all'invio di inviti o questionari (anche relativi a fattispecie rinvenienti dallo scambio automatico d'informazioni).

L'invio di inviti o questionari ex art. 32 D.P.R. n. 600/73, ovvero la seconda possibile tipologia di attività d'indagine intrapresa dall'Amministrazione finanziaria, rappresenta invece l'inizio di una vera e propria attività istruttoria sulla base, in particolare, delle informazioni di cui allo scambio spontaneo d'informazioni di matrice convenzionale[34] e/o eurounitaria[35].

Difatti, le richieste di chiarimenti riguardano particolari categorie di redditi ritenuti cruciali ai fini dell'individuazione di potenziali fattispecie evasive oltrefrontiera quali: canoni di locazione, dividendi, interessi, *royalties*, compensi ad amministratori, gettoni di presenza, compensi ad artisti e sportivi, remunerazioni di lavoro autonomo, compensi per consulenze aziendali, provvigioni e pagamenti analoghi e qualsiasi altro reddito[36]. Pertanto, considerando sia la tipologia d'informa-

[32] In tal senso, ci si attendeva che i rapporti esteri intestati – ad esempio – a società fiduciarie residenti in Italia (intese come "financial institution" ai fini CRS) per conto dei loro clienti non sarebbero stati oggetto di alcuna segnalazione da parte degli intermediari esteri proprio perché, in linea di principio, non dovrebbero essere considerate quali *reportable person* ai fini dello scambio (cfr. OCSE, Standard for Automatic Exchange of Financial in Tax Matters, Implementation Handbook, II° ed., Parigi, 2018, par. 137). Tuttavia – nonostante sia giusto sottolineare la possibile emersione di qualche criticità aggiuntiva in caso di mandati fiduciarie senza intestazione (cfr. Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 61/E del 31 maggio 2011) – è accaduto che molti intermediari esteri hanno comunicato le identità dei titolari effettivi dei rapporti intestati, per loro conto, a intermediari finanziari italiani (i.e. banche e società fiduciarie) causando il riscontro di anomalie, in molti casi, inesistenti. Si segnalano in particolare modo casi riguardanti: polizze vita, quote di fondi comuni d'investimento e azioni o quote di società estere.

[33] L'art. 16-*quater* D.L. n. 119/2018 ha esteso alla Guardia di finanza la facoltà – già prevista per l'Agenzia delle Entrate – di accedere alle informazioni contenute nell'archivio dei rapporti finanziari "rafforzato".

[34] Secondo le disposizioni sull'assistenza amministrativa in materia fiscale, di regola, disciplinate all'art. 26 delle singole CDI.

[35] Secondo le disposizioni di cui all'art. 9 della Direttiva 2011/16/UE (cd. "DAC").

[36] Cfr. ad esempio l'Accordo amministrativo tra il Ministero delle Finanze

zioni nonché la volontarietà e reciprocità dello scambio, è di tutta evidenza che le richieste di chiarimenti hanno assunto carattere istruttorio in quanto sostenute da sufficienti motivazioni a norma dell'art. 32 D.P.R. n. 600/73.

Tuttavia, nonostante il carattere di specificità dei dati alla base di un invito o questionario, le richieste non si limitano a chiedere informazioni circa "dati, notizie e chiarimenti in relazione ai redditi percepiti all'estero con particolare riferimento alla loro natura, alla documentazione di riferimento nonché alla loro quantificazione ed alle ragioni per cui non sono stati indicati nella dichiarazione dei redditi presentata in Italia", ma estendono il proprio raggio di azione – in forza della rinnovata "sensibilità" da parte dell'Amministrazione finanziaria in materia di consistenze e redditi esteri (soprattutto *post voluntary disclosure*) – ad una serie generalizzata d'informazioni e documenti che vanno ben oltre lo specifico reddito di cui si è avuto notizia, come, a titolo esemplificativo, "estratti conto di tutte le relazioni bancarie detenute all'estero ovvero di ogni altra attività di natura finanziaria estera attraverso cui è stato possibile produrre redditi di fonte estera, a Lei intestati o comunque nella Sua disponibilità, detenuti all'estero per gli anni d'imposta a partire dalla loro costituzione".

Tali inviti sono dunque caratterizzati tanto da richieste sostenute da informazioni precise e facilmente verificabili dall'Amministrazione finanziaria (i.e. redditi non dichiarati), quanto da ulteriori richieste riguardanti la (possibile) presenza di disponibilità e redditi di natura finanziaria, le quali assumono carattere di genericità.

Tuttavia, in questo caso, un eventuale mancato riscontro o un riscontro parziale in seguito all'invio di un invito o questionario viene sanzionato con il "divieto di utilizzazione in sede amministrativa e processuale delle notizie ed i dati non adottati dal contribuente", oltre che alle sanzioni pecuniarie[37].

Considerando i possibili effetti della preclusione in discorso, il contribuente – nel caso in cui ne ricorrano le condizioni – potrebbe evidenziare che la richiesta di documentazione difetti del necessario requisito di specificità, richiamando a tal proposito quanto stabilito dalla Corte di Cassazione, la quale ha affermato che "in tema di accertamento tributario, l'omessa esibizione da parte del contribuente dei documenti in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa, prevista dall'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973, solo in presenza dello specifico presupposto, la cui prova incombe sull'Amministrazione, costituito dall'invito specifico e puntuale all'esibizione, accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza (Sez. 6-5, n. 27069 del 27/12/2016; Sez. 6-5, n. 11765 del 26/05/2014)"[38].

della Repubblica Italiana ed il Ministero delle Finanze della Repubblica Ungherese per l'applicazione delle disposizioni sullo scambio d'informazioni previsto dalla CDI tra l'Italia e l'Ungheria intesa ad evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio ed a prevenire le evasioni fiscali.

[37] Si ricorda inoltre che la mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente e l'inottemperanza all'invito a comparire sono sanzionabili con un importo compreso tra 250 e 2'000 euro.

[38] Sul punto si veda GIANMARIA FAVALORO/GIORGIO INFRANCA, Questionari sui redditi esteri: risposte da valutare, in: Italia Oggi, 11 aprile 2018, p. 27.

Diversamente, infatti, si verificherebbe una violazione del principio del *nemo tenetur se detegere* – riconosciuto nell'ambito delle disposizioni relative al giusto processo di cui all'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU; RS 0.101) – secondo cui non può essere sanzionato il contribuente che si sottrae alla consegna di documenti facendo valere il suo diritto a non "auto-incriminarsi"^[39].

V. Conclusioni

Il tema della residenza fiscale rappresenta il punto di partenza fondamentale per identificare possibili pretese impositive, in capo alle singole giurisdizioni, a livello *cross-border*.

A seguito degli accordi internazionali per lo scambio d'informazioni sia le autorità fiscali che i singoli intermediari finanziari – nell'ambito delle procedure di *due diligence/know your customer* – giocano un ruolo decisivo circa l'individuazione della residenza fiscale del singolo contribuente, stimolandone – per certi versi – la *compliance*. Tuttavia, l'efficacia della suddetta attività di *due diligence* potrebbe essere compromessa, ad esempio:

- nei casi di doppia residenza: spesso risolti attraverso l'utilizzo di "autocertificazioni" di residenza che, come tali, sottintendono evidenti rischi in merito all'effettiva sussistenza della residenza fiscale in un'altra giurisdizione^[40];
- a causa dell'eventuale adesione a regimi speciali volti all'acquisizione della residenza o della cittadinanza in Paesi esteri sulla base di specifici investimenti: tema che avendo suscitato particolare attenzione proprio in seno all'OCSE ha portato all'individuazione di apposite FAQ volte alla prevenzione dell'abuso dei cd. "Residence and Citizenship by investment schemes"^[41].

Infine, per puntare a quello che sembra essere il vero obiettivo alla base dello scambio, ovvero l'utilizzabilità "automatica" delle informazioni disponibili, oltre ai potenziali limiti soggettivi sopra evidenziati (ovvero l'effettiva identificazione della residenza fiscale del contribuente), sussistono anche evidenti limiti oggettivi dovuti principalmente ai diversi criteri di formulazione dei dati CRS e dei dati inseriti nel quadro RW^[42], nonché evidenti ed ulteriori complicazioni in caso di rapporti in divisa estera^[43]. Inoltre, come spesso evidenziato in dottrina, si segnalano i possibili limiti "tecnologici" relativi alla reale integrazione delle diverse "banche dati" a disposizione dell'Amministrazione finanziaria anche e, soprattutto, da un punto di vista dell'*information technology* (IT).

[39] Sul punto si è espressa la Corte europea dei diritti dell'uomo (CEDU), da ultimo con la decisione 5 aprile 2012, ricorso n. 11663/04, *Chambaz c. Switzerland*.

[40] A titolo di esempio si pensi al contribuente italiano che, autocertificando la sua residenza in un Paese estero, non considera (anche in buona fede) il fatto che, non essendosi mai iscritto all'AIRE (e, di conseguenza, cancellato dall'APR/ANPR), continua ad integrare, sempre e comunque, uno dei tre requisiti alternativi che portano all'identificazione della sua residenza fiscale in Italia.

[41] Cfr. OCSE, *Residence and citizenship by investment (CBI/RBI) schemes*, Parigi, novembre 2018.

[42] Ad es., il *mismatch* sistematico tra il saldo del conto detenuto presso una giurisdizione CRS *adopter* e il "valore medio" del medesimo conto corrente inserito nel quadro RW.

[43] Ulteriore *mismatch* a causa del possibile "effetto cambi".

Di conseguenza, al fine di potenziare l'efficacia delle attività di indagine intraprese dall'Amministrazione finanziaria – nel pieno rispetto dei diritti fondamentali del contribuente (anche in materia di *privacy* e tutela dei dati personali come richiamato da recenti pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE)^[44], nonché – a maggior ragione – a seguito della definitiva entrata in vigore del Regolamento generale sulla protezione dei dati^[45] – si potrebbero ipotizzare i seguenti ulteriori sviluppi:

- implementazione di specifiche modalità di selezione delle anomalie (i.e. "scrematura" dei dati) che comprendano, altresì, nuove forme di contraddittorio preventivo tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente (art. 16-*sexies* D.L. n. 199/2018);
- implementazione di appositi quadri RW "CRS compliant" (in una prima fase) e successiva abolizione del quadro RW stesso grazie alla disponibilità dei *bulk* d'informazioni di cui allo scambio (in una seconda fase) se adeguatamente ordinate;
- utilizzabilità delle informazioni oggetto di scambio che, "a regime", potrebbero risultare tanto precise da giustificare non solo la trasmissione di un invito o questionario ai sensi dell'art. 32 D.P.R. n. 600/1973, ma addirittura (a determinate condizioni) un accertamento parziale ai sensi dell'art. 41-*bis* del medesimo D.P.R.

Da ultimo, occorre infine segnalare che l'Amministrazione finanziaria, anche sulla base delle informazioni ottenute dallo scambio automatico d'informazioni, ha altresì avviato attività di indagine nei confronti degli intermediari esteri che hanno posto in essere attività con clientela italiana. In particolare, i militari della Guardia di finanza hanno recapitato ad oltre 250 intermediari (con sede in Svizzera, Principato di Monaco e Principato del Liechtenstein) appositi questionari volti all'identificazione delle attività svolte dagli istituti di credito esteri nei confronti dei clienti fiscalmente residenti in Italia. Tali richieste hanno tratto origine, in particolar modo, dai contratti di mutuo attivati da contribuenti italiani con i suddetti intermediari esteri. Circostanza che, di fatto, avrebbe integrato il presupposto per il versamento dell'imposta sugli interessi corrisposti sui capitali erogati. Pertanto, considerando l'ampiezza delle informazioni richieste (volte ad una mappatura completa delle attività svolte dal singolo intermediario), tali comunicazioni hanno creato non poche preoccupazioni agli operatori che, oltre ad interrogarsi circa la regolarità dell'estendibilità del potere autoritativo dell'Amministrazione finanziaria al di là dei propri confini nazionali, stanno ancora valutando le modalità attraverso cui addivenire all'elaborazione di riscontri soddisfacenti in merito alle richieste evase dall'autorità. Riscontri che, qualora non pervenissero, potrebbero dar vita ad importanti sanzioni amministrative quanto penali.

[44] *Ex multis*, Causa C-362/14, *Maximilian Schrems*, 6 ottobre 2015.

[45] Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la Direttiva n. 95/46/CE.

Iscrizione all'AIRE: criterio non più determinante per la residenza?

Il “rientro dei cervelli” nel Decreto crescita



Francesca Amaddeo

Avvocato, Dottoressa di ricerca in Diritto dell'Unione Europea e Ordinamenti Nazionali presso l'Università degli Studi di Ferrara, Ricercatrice del Centro competenze tributarie della SUPSI

Il Decreto crescita, reso dal Governo italiano il 30 aprile scorso, sembra imporre un importante revirement nell'individuazione della residenza fiscale per la concessione del regime agevolativo destinato ai cd. cervelli in fuga. Tale intervento normativo rivaluta l'applicazione del criterio formale di iscrizione all'AIRE, quale elemento essenziale per la determinazione del contribuente come residente fiscale in Italia.

I. Introduzione	223
II. Il Decreto crescita ed il rientro dei cervelli	223
A. La disposizione normativa: art. 5 Decreto crescita ed il criterio di iscrizione all'AIRE.....	223
B. L'iscrizione all'AIRE e la determinazione della residenza (art. 2 TUIR)	223
C. I docenti e i ricercatori italiani all'estero: concessione delle agevolazioni e iscrizioni all'AIRE	224
III. I docenti e i ricercatori non iscritti all'AIRE: prevalenza della sostanza sulla forma?	225

I. Introduzione

Di recente, il Governo italiano ha emanato il tanto discusso Decreto Legge (D.L.) del 30 aprile 2019, n. 34, rubricato “*Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi*” (di seguito “Decreto crescita”). Tra le tante misure adottate con tale intervento normativo, vi è quella destinata al cd. “rientro dei cervelli”.

L'art. 5 Decreto crescita, infatti, è destinato alla modifica della preesistente disciplina (Decreto Legislativo [D.Lgs.] del 14 settembre 2015, n. 147 e art. 44 D.L. del 31 maggio 2010, n. 78) tesa ad agevolare il rimpatrio degli espatriati e, in particolare, di docenti e ricercatori italiani. La particolarità di questa nuova disposizione è che si tratta, nella specie, di soggetti non iscritti all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE).

II. Il Decreto crescita ed il rientro dei cervelli

A. La disposizione normativa: art. 5 Decreto crescita ed il criterio di iscrizione all'AIRE

L'art. 5 Decreto crescita garantisce ai “cervelli esodati” un regime fiscale particolarmente agevolativo qualora costoro decidessero di tornare in Italia. Sembrerebbe non trattarsi di una novità, in quanto, taluni privilegi sono assicurati già da anni a chi abbandoni il suo estero rifugio per far ritorno in madrepatria.

Ciò su cui si intende soffermarsi, in realtà, – nel presente contributo – è quanto si rinviene al comma 3-*quater* dell'art. 5 succitato, laddove si prevede che i docenti o ricercatori italiani – si badi bene – non iscritti all'AIRE, che rientrino in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possano anch'essi godere di specifici benefici fiscali.

Verrebbe così meno il tanto discusso criterio di iscrizione all'AIRE nella determinazione della residenza del contribuente a patto che, chiaramente, “*abbia avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni*” nei due periodi d'imposta precedenti al rientro in Italia (art. 5 comma 3 Decreto crescita).

Al fine di comprendere il *revirement* operato con questo emendamento normativo, occorre rivedere brevemente il rilievo del criterio di iscrizione all'AIRE e la sua interpretazione da parte della giurisprudenza e dell'Amministrazione finanziaria.

B. L'iscrizione all'AIRE e la determinazione della residenza (art. 2 TUIR)

La prassi dell'Amministrazione finanziaria italiana, oltre che della giurisprudenza, infatti, è sempre stata improntata al disconoscimento della possibilità di concedere il regime agevolativo ai docenti ed ai ricercatori italiani che si trovino all'estero, ma che non abbiano adempiuto al loro onere formale di cancellazione dal registro delle Anagrafi delle Popolazioni Residenti (APR) e, in seguito, iscritte all'AIRE.

Infatti, la determinazione della residenza fiscale nella Penisola italiana è sempre stata strettamente connessa alla formale disiscrizione dal registro delle APR e dalla relativa registrazione all'AIRE ai sensi dell'art. 2 comma 2 del Testo Unico delle Imposte sul Reddito (TUIR).

Tale norma dispone, come è noto, che debba considerarsi residente in Italia la persona fisica che, per almeno 183 giorni (ossia la maggior parte del periodo d'imposta), sia (i) iscritta all'APR; (ii) abbia la residenza nel territorio dello Stato; (iii) abbiano il domicilio nel territorio dello Stato. Questi tre criteri devono considerarsi alternativi e, ovviamente, non cumulativi: ciò implica che sia necessaria la sussistenza di almeno uno dei tre per configurare la residenza del soggetto nella Repubblica italiana e, di conseguenza, il suo assoggettamento alla sua pretesa erariale^[1].

La *ratio* sottesa a tali disposizioni si ravvisa nella necessità per l'Amministrazione finanziaria di monitorare l'effettività del trasferimento di residenza dei singoli contribuenti. Tuttavia, ciò comporta la sussistenza di una presunzione, in virtù della quale, salvo prova contraria – posta in capo al contribuente –, in assenza di disiscrizione dall'APR (e contestuale iscrizione all'AIRE), il singolo deve ritenersi ancora residente in Italia, nonostante un reale trasloco in un altro Paese.

Quando disiscriversi dall'APR ed iscriversi all'AIRE, quindi?

Come si è detto, il soggetto che lascia l'Italia per trasferirsi altrove (per un periodo superiore ai 12 mesi) ha l'obbligo (*ex art. 1 Legge [L.] del 27 ottobre 1988, n. 470*) di cancellarsi dal registro dei residenti del proprio Comune e, al contempo, di comunicare la nuova residenza all'AIRE.

In caso di inadempimento, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza della Suprema Corte, il soggetto continuerà a considerarsi residente in Italia ai fini dell'applicazione delle imposte dirette^[2]. Dal tenore letterale delle pronunce sembrerebbe, addirittura, ravvisarsi una presunzione legale assoluta insuscettibile di prova contraria da parte del contribuente. In diverse occasioni, infatti, i giudici (di merito e di legittimità) si sono soffermati sulla valutazione di un siffatto elemento meramente formale, di fatto ignorando gli elementi di prova prodotti dal soggetto interessato, atti a dimostrare la sua effettiva residenza all'estero.

Nella specie, già edita su questa rivista, si richiama la pronuncia resa dalla Commissione Tributaria Regionale (C.T.R.) di Brescia, n. 2860/2016^[3] laddove il contribuente era stato considerato residente in Italia nonostante avesse apportato numerose

[1] *Ad adiuvandum*, l'art. 2 si compone anche di un ulteriore e specifico comma, il 2-bis, dedicato ai casi di trasferimento in Stati a fiscalità privilegiata, rientranti, ancora, nella vecchia *black list* di cui al Decreto Ministeriale (D.M.) del 4 maggio 1990 (tra cui si ravvisa, tra gli altri, la Svizzera).

[2] Cass. 21970/2015; Cass. 19484/2016; Cass. n. 12311/2016; Cass. n. 9723/2015; Cass. n. 14434/2010; Cass. n. 791/85.

[3] ARMELLA SARA/ZUCAL DIEGO, In assenza di iscrizione all'Aire la residenza fiscale è in Italia, in: NF n. 5/2017, pp. 154-156.

dimostrazioni dell'effettivo trasferimento all'estero, quali, ad es., il contratto di locazione di un immobile disposto ad uso abitativo, il pagamento delle fatture dell'energia elettrica, del canone televisivo, il certificato di proprietà di un'autovettura immatricolata all'estero, dichiarazioni di terzi attestanti la sua partecipazione alla vita sociale del luogo, nonché il permesso di domicilio reso dalle autorità competenti.

In particolare, sembra doveroso menzionare quanto stabilito dalla Corte di Cassazione nella propria Ordinanza (n. 16334/2018), la quale, rifacendosi ai propri precedenti, ha affermato come "l'iscrizione [all'AIRE, sia, ndr.] preclusiva di ogni ulteriore accertamento", sicché "il trasferimento della residenza all'Estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un comune italiano (Cass. 677/15; 14434/10; 9319/06)"^[4].

In siffatte circostanze, sembra evidente come il criterio formale dell'iscrizione all'AIRE risulti essere preminente rispetto a circostanze fattuali. Ciò si pone, tuttavia, in contrasto con una corretta interpretazione della norma, laddove, salvo che il contribuente si trasferisca in un Paese considerato *black list* e, di conseguenza, debba applicarsi il comma 2-bis dell'art. 2 TUIR con relativa inversione dell'onere della prova, incombe in capo all'Amministrazione finanziaria dimostrare la fittizietà del cambio di residenza, riconoscendo il diritto di prova contraria al soggetto interessato.

C. I docenti e i ricercatori italiani all'estero: concessione delle agevolazioni e iscrizioni all'AIRE

Si è visto, pertanto, come il criterio formale dell'iscrizione all'AIRE, benché sia necessario, ma non sufficiente, per dimostrare la residenza all'estero (o meno) rivesta un rilievo assai ben più importante nell'ordine dei fatti.

Calando tale breve analisi al contesto iniziale, ossia il regime per docenti e ricercatori italiani che si trovano all'estero, si rileva come, anche qui, la cancellazione dall'APR e la registrazione all'AIRE abbia giocato un ruolo chiave.

Al fine di beneficiare del regime agevolativo di rimpatrio, infatti, la disciplina da applicarsi è contenuta all'art. 44 D.L. n. 78/2010. Quest'ultima prevede che, ai fini delle imposte dirette, vengano esclusi dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo, il 90% di quanto percepito da docenti e ricercatori che soddisfino le seguenti condizioni:

- essere in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato;
- essere stati non occasionalmente residenti all'estero;
- aver svolto all'estero documentata attività di ricerca o docenza per almeno due anni continuativi, presso centri di ricerca pubblici o privati o università;
- svolgere l'attività di docenza e ricerca in Italia;
- acquisire la residenza fiscale nel territorio italiano.

[4] MARCO DENARO, Non rileva il solo trasferimento della residenza all'estero se manca l'iscrizione all'AIRE, in: Il fisco, n. 30/2018.

In risposta all'interpello n. 33 dell'11 ottobre 2018, avente ad oggetto la questione, ma da un'angolazione parzialmente diversa, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come sostanzialmente sia la formale iscrizione all'APR che determinano il momento di rimpatrio e di nuovo assoggettamento alle pretese fiscali italiane del docente o del ricercatore italiano che torna in Italia.

Sicché se è pur vero che i Paesi non a fiscalità privilegiata, l'onere della prova contraria rappresenta un diritto del contribuente, altrettanto vero è che l'Amministrazione finanziaria e taluni giudici attribuiscono al criterio formale di iscrizione/discrizione all'AIRE una rilevanza importante.

Orbene, seguendo tale *file rouge*, sembra opportuno menzionare la risposta all'interrogazione parlamentare presentata il 21 marzo scorso inerente le agevolazioni fiscali volte ad incentivare il rientro in Italia di ricercatori e docenti italiani residenti all'estero^[5].

In tal sede, veniva posta all'attenzione della Commissione finanze la questione inerente l'applicabilità o meno del regime agevolativo anche a docenti e ricercatori non iscritti all'AIRE, ossia la tassazione agevolata del 10% del reddito da costoro percepito in applicazione del già citato D.L. n. 78/2010.

Infatti, l'Agenzia delle Entrate, in passato, con la Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017 aveva ribadito, in linea con quanto sopra, come tale beneficio fiscale potesse essere concesso solo ed esclusivamente a docenti e ricercatori che fossero iscritti all'AIRE. A nulla rilevava la sussistenza di altri elementi sostanziali idonei a comprovare l'effettiva residenza fiscale dei soggetti all'estero e l'acclarata sussistenza delle qualifiche sopra descritte.

Ciò si porrebbe in contrasto con il regime internazionale derivante dalle convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI) stipulate dall'Italia con altri Paesi, laddove, sulla scorta di quanto previsto dall'art. 4 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE), debbono prevalere criteri di natura sostanziale e non meramente formale.

Nella risposta in analisi, si è espresso come, la norma agevolativa del D.L. n. 78/2010 si basi su un presupposto specifico, ossia l'acquisizione della residenza fiscale del docente e/o del ricercatore in Italia, ai sensi dell'art. 2 TUIR (così si era espressa l'Agenzia delle Entrate nella propria Circolare n. 4/E del 14 febbraio 2015^[6]): l'agevolazione si applica dal momento in

cui il soggetto acquista la residenza in Italia e nei tre periodi d'imposta successivi.

Ancora, si rileva come la disciplina sia stata nuovamente oggetto di disamina nella Circolare n. 17/E (di cui sopra), laddove è stato confermato l'orientamento già consolidato nella Circolare n. 4/E ribadendo come sia richiesto che *"prima del trasferimento nel territorio dello Stato, la persona fisica abbia mantenuto la residenza fiscale all'estero per un periodo di tempo minimo, variabile a seconda dell'agevolazione interessata. [...] Il richiamo al TUIR implica che debba farsi riferimento al concetto di residenza valido a fini reddituali. Il [...] art. 2, al comma 2, considera residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni [...], sono iscritte alle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Le condizioni [...] sono tra loro alternative; pertanto, la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia. Tenuto conto della rilevanza del solo dato dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, il soggetto che non si è mai cancellato da tale registro non può essere ammesso alle agevolazioni in esame"*.

Emerge chiaramente, pertanto, come a docenti e ricercatori italiani che rimpatriano, i quali non abbiano provveduto alla cancellazione dell'APR nel periodo antecedente il trasferimento della residenza fiscale, sia preclusa la concessione dell'agevolazione.

Il criterio formale prevale, quindi, sulla sostanza.

Nella risposta all'interrogazione si aggiunge, inoltre, come non sarebbero rilevabili contrasti con le disposizioni contenute nelle CDI, in quanto la residenza fiscale verrebbe determinata dai singoli Stati in via autonoma all'interno del proprio ordinamento.

In merito a tale ultima considerazione, si nutrono dubbi di non scarso rilievo: vero è che la sovranità tributaria consente ad ogni Stato di definire le modalità di determinazione del prelievo impositivo, ivi compreso il criterio della residenza. Tuttavia, nel momento in cui vi sia un dubbio nell'individuazione del luogo di residenza è d'uopo applicare l'apposita norma convenzionale, sottoscritta appositamente per definire circostanze dubbie onde evitare di ledere i diritti del contribuente, oltre che un aggravio burocratico ed un'incomprensione tra giurisdizioni. Rispondendo solo al criterio formale, di natura meramente domestica, si rischia di compromettere lo spirito stesso delle CDI. Tuttavia, benché questa riflessione non è certo formulata per la prima volta e, malauguratamente, non sarà nemmeno l'ultima, non è questa la sede per soffermarvisi oltre. Con il Decreto crescita, tuttavia, tale orientamento sembra mutare.

III. I docenti e i ricercatori non iscritti all'AIRE: prevalenza della sostanza sulla forma?

Infatti, come si anticipava nell'*incipit*, il Decreto crescita riconosce la possibilità di godere di tali agevolazioni fiscali anche a coloro i quali (non solo a docenti e ricercatori, ma anche a

[5] Interr. a risp. immediata n. 5-01717 del 21 marzo 2019. Risposta del Sottosegretario Massimo Bitonci all'interrogazione presentata da Giulio Cementero – Agevolazioni fiscali volte ad incentivare il rientro in Italia di ricercatori e docenti italiani residenti all'estero.

[6] Nella Circolare n. 4/E del 14 maggio 2015, l'Agenzia delle Entrate precisava che *"[l]'agevolazione trova applicazione nei confronti dei ricercatori o dei docenti che si trovano nelle seguenti condizioni: (i) siano in possesso di un titolo di studio universitario o ad esso equiparato; (ii) non siano occasionalmente residenti all'estero; (iii) abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi; (iv) acquisiscano e mantengono la residenza fiscale in Italia per tutto il periodo in cui usufruiscono dell'agevolazione"*.

costoro) non si siano mai iscritti all'AIRE e, di conseguenza, durante il loro periodo all'estero abbiano conservato la loro iscrizione all'APR.

La clausola di salvaguardia, per così dire, è data dalla necessaria residenza nel Paese estero per i due anni d'imposta precedenti al trasferimento da identificarsi secondo i criteri individuati nelle singole CDI e, quindi, in ottemperanza all'art. 4 M-OCSE (le cd. "*tie-breaker rules*").

Ciò rappresenta un evidente *revirement* nell'interpretazione dei criteri che sono stati oggetto di applicazione sino ad oggi in vista di un maggiore incentivo per il rientro di docenti e ricercatori espatriati. Non solo: benché l'oggetto del presente contributo sia stato limitato a tali figure professionali è d'obbligo sottolineare come il criterio AIRE viene meno anche nei confronti dei cittadini, intesi *latu sensu*, di cui all'art. 5 comma 5-ter Decreto crescita.

Di fatto, quindi, implica una perdita di rilievo del criterio formale di iscrizione all'AIRE che, potrebbe avere ripercussioni anche in applicazione di altre disposizioni, non limitandosi esclusivamente alla concessione delle agevolazioni in esame.

Tra l'altro, bisogna rilevare come la non necessaria iscrizione all'AIRE (e, quindi, la disiscrizione dall'APR) vada ad applicarsi anche ai soggetti che sono residenti all'estero, ma nei Paesi a fiscalità privilegiata, di cui all'art. 2 comma 2-*bis* TUIR dove, benché di per sé non sufficiente, costituisce un elemento di partenza fondamentale per la dimostrazione da parte del contribuente dell'effettivo trasferimento all'estero.

Chiaramente, questi rilievi devono essere considerati in relazione all'applicazione della normativa agevolativa, ma non può esulare dalle riflessioni che ne conseguono l'impatto di tale cambiamento anche in altri contesti.

Infatti, ci si interroga in merito a quali saranno i risvolti derivanti da questa "rivalutazione" del criterio formale di iscrizione all'AIRE nelle procedure di determinazione della residenza del contribuente nel caso di trasferimento all'estero. In particolare:

- la prassi dell'Amministrazione finanziaria e l'orientamento della giurisprudenza sarà ancora ancorata a questo requisito o sarà necessaria una diversa considerazione?
- è giustificabile una rivalutazione di un criterio come questo solo al fine di attrarre nuovamente i cervelli esodati all'estero?
- sarà rinvenibile una discriminazione qualora tale criterio non rilevi più al fine della concessione di un beneficio fiscale, ma permanga ancora nel processo di individuazione della reale residenza del soggetto?

L'adempimento dell'esterometro alla luce dei chiarimenti nella circolare n. 11/2019 di Assonime

L'esterometro consente di evidenziare criticità e approfondire nozioni rilevanti nell'applicazione della disciplina IVA alle operazioni transfrontaliere



Carmela Marina Zenzola
Dottoressa Commercialista, Milano

La proroga dell'adempimento al 30 aprile 2019 (con riferimento alle operazioni di gennaio, febbraio, mentre a partire da marzo verrà rispettata la scadenza ordinaria) si è resa necessaria a fronte delle numerose perplessità emerse nei confronti di un adempimento specularmente allo spesometro domestico (ormai abrogato). La Circolare Assonime n. 11/2019 torna ad approfondire le principali nozioni che sottendono l'adempimento dello spesometro transfrontaliero (cd. esterometro), previsto con cadenza mensile (la trasmissione telematica dei dati va effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso oppure della data in cui è ricevuto il documento relativo all'operazione passiva).

I. Premessa	227
II. L'ambito di applicazione soggettivo del nuovo adempimento	227
III. I rapporti tra esterometro e fatturazione elettronica	228
IV. La detrazione dell'IVA da parte dei soggetti non stabiliti, ma identificati ai fini IVA in Italia: documentazione rilevante	228
V. I soggetti esteri rientranti nel regime delle piccole imprese	229
VI. La piattaforma Otello 2.0: effetti della trasmissione delle relative fatture	230
VII. I termini di trasmissione	230
VIII. Conclusioni	231

I. Premessa

Piuttosto folta è la serie di chiarimenti susseguitisi nei primi mesi del 2019 sul tema della fatturazione elettronica e dello spesometro transfrontaliero (cd. esterometro). In particolare, gli interventi di prassi relativi all'esterometro hanno il pregio di porsi in coerenza e sulla scia dell'impostazione euro-unitaria prevista con l'autorizzazione del Consiglio dell'Unione europea (Consiglio UE) rilasciata nei confronti dello Stato italiano

ad introdurre un sistema generalizzato di fatturazione elettronica, obbligatoria per i soggetti passivi d'imposta stabiliti nel proprio territorio. In risposta a due istanze di interpello e ad un'istanza di consulenza giuridica, hanno trovato soluzione varie tematiche fra cui quella riguardante il perimetro della nozione dei soggetti stabiliti nel territorio italiano, in contrapposizione a quella dei soggetti non stabiliti, tematica già oggetto di una precedente Circolare di Assonime, la Circolare n. 26 del 13 dicembre 2018.

Nel seguito, si esamineranno alcuni di tali esiti interpretativi.

II. L'ambito di applicazione soggettivo del nuovo adempimento

Un tema fra i più dibattuti nell'ambito della disciplina dei nuovi adempimenti elettronici e comunicativi in materia IVA è l'interpretazione del combinato disposto dei commi 3 e 3-bis dell'art. 1 del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 127/2015 e, in particolare, se la nozione di soggetti stabiliti in Italia includa anche i soggetti non residenti ivi direttamente identificati ai fini IVA, nonché i soggetti che abbiano nominato un proprio rappresentante fiscale.

Per espressa indicazione normativa, i soggetti tenuti all'obbligo di emissione delle fatture elettroniche sono anche tenuti all'adempimento dell'esterometro. La questione era già stata affrontata con una modifica normativa del citato comma 3 dell'art. 1 D.Lgs. n. 127/2015, dal quale era stato espunto il richiamo ai soggetti passivi "identificati" in Italia. Pertanto, l'ambito di applicazione soggettivo sia dell'obbligo di fatturazione elettronica sia dell'obbligo di comunicazione e invio dei dati relativi all'esterometro è stato delimitato ai soli soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato^[1].

[1] Si ricorda che a norma dell'art. 7, lett. d, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 633/1972, per soggetto passivo "stabilito" si intende un soggetto domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione di un soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente però alle operazioni da essa rese o ricevute.

Tale impostazione è stata confermata dalla risposta all'istanza d'interpello n. 67/2019 (punto 5) dell'Agenzia delle Entrate in cui un soggetto non residente, direttamente identificato in Italia mediante la nomina di un rappresentante fiscale, ha chiesto conferma se lo *status* di soggetto non residente identificato in Italia costituisca causa di esonero dall'obbligo di trasmissione dell'esterometro. Il parere dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che destinatari dell'obbligo di presentazione di tale adempimento sono i contribuenti residenti (o stabiliti) nel territorio dello Stato, con ciò escludendo dall'obbligo i soggetti identificati a norma dell'art. 35-ter D.P.R. n. 633/1972 o che hanno nominato un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17 D.P.R. n. 633/1972[2]. In tal modo, la prassi ha sancito che l'ambito di applicazione soggettivo dell'esterometro coincide con quello della fatturazione elettronica previsto dal comma 3 dell'art. 1. D.Lgs. n. 127/2015 e, precisamente, comprende i soggetti passivi IVA residenti e stabiliti in Italia che, dal 1° gennaio 2019, hanno l'obbligo di emettere fattura elettronica anche per le operazioni effettuate nei confronti dei non residenti identificati in Italia (tramite identificazione diretta ovvero rappresentante fiscale). Al contrario, i soggetti non residenti identificati in Italia o che hanno nominato un rappresentante fiscale sono esclusi dall'obbligo di invio dell'esterometro.

Con riferimento agli enti non commerciali in possesso di partita IVA per le attività commerciali connesse, risulta chiaro che essi siano tenuti a quest'ultimo adempimento per le operazioni commerciali rilevanti ai fini IVA. Sul punto si veda anche il cap. V.

III. I rapporti tra esterometro e fatturazione elettronica

Un altro tema che ha suscitato commenti e riflessioni è il rapporto tra fatturazione elettronica ed esterometro. Negli interventi di prassi succedutisi, viene confermata l'impostazione iniziale secondo cui l'esterometro è complementare alle operazioni interessate dalla fatturazione elettronica. Infatti, l'art. 1, comma 3-bis, D.Lgs. n. 127/2015 afferma che non sussiste l'obbligo dell'invio tramite esterometro per le operazioni documentate da bolletta doganale e per quelle certificate da fattura elettronica emessa o ricevuta. È comunque lasciata facoltà al contribuente di scegliere se

[2] Ai sensi dell'art. 17, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, i soggetti non residenti sono tenuti a nominare un rappresentante fiscale in Italia nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA (ad es. emissioni fatture, registrazioni, versamenti, Intrastat, ecc.) siano previsti a carico ovvero a favore degli stessi soggetti non residenti e sprovvisti di stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Pertanto, gli obblighi sono adempiuti e i diritti sono esercitati, nei modi ordinari, direttamente dagli stessi soggetti non residenti, per il tramite di un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dal D.P.R. n. 441/1997. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme IVA. La nomina del rappresentante fiscale è comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione. Si pensi al caso delle vendite a distanza in cui tali vendite superino precise soglie di fatturato fissate da ciascuno Stato membro dell'Unione europea (UE). I cedenti non residenti sono obbligati a tassare i beni venduti nel Paese di destinazione. In questi casi dovranno quindi scegliere alternativamente se identificarsi ai fini IVA in Italia oppure nominare un rappresentante fiscale (la nomina è obbligatoria nel caso in cui le vendite vengano effettuate prevalentemente nei confronti di acquirenti privati).

trasmettere telematicamente i dati delle suddette operazioni, nonostante sia stata già emessa fattura elettronica oppure bolletta doganale.

In effetti, per esigenze di sistematicità e al fine di riassumere nello stesso adempimento mensile tutte le operazioni effettuate con soggetti non stabiliti in Italia, potrebbe essere conveniente inviare comunque i dati delle operazioni documentate da fattura elettronica o bolletta doganale, pur se esonerate sulla base della lettera della norma. Per converso, al fine di sottrarsi ad estenuanti invii mensili, potrebbe, invece, essere pratico predisporre la fattura elettronica anche per le operazioni transfrontaliere, affiancandola all'invio della fattura analogica al fornitore tramite modalità alternative come e-mail, PEC, ecc.

Al riguardo dei rapporti con la fatturazione elettronica, giova rammentare quanto ribadito dalla risposta all'interpello n. 67/2019 dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui con riferimento alle operazioni effettuate tra i soggetti passivi IVA stabiliti in Italia e i soggetti ivi identificati a norma dell'art. 35-ter D.P.R. n. 633/1972 (o che abbiano nominato un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17 D.P.R. n. 633/1972) è data facoltà al contribuente di emettere "alternativamente" la fattura elettronica oppure inviare i dati tramite l'esterometro. In quest'ultimo caso, il soggetto potrà emettere fattura cartacea. Tale soluzione era, peraltro, stata già proposta nella FAQ n. 30 pubblicata sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate[3].

IV. La detrazione dell'IVA da parte dei soggetti non stabiliti, ma identificati ai fini IVA in Italia: documentazione rilevante

Un ulteriore motivo di frequente analisi e approfondimento sono i requisiti necessari per poter effettuare la detrazione dell'IVA relativa alle fatture acquisti. Come già chiarito nella Circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018, il momento da cui decorre il termine per esercitare il diritto alla detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la seguente duplice condizione:

- 1) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta (*i.e.*, momento di effettuazione dell'operazione); e
- 2) (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'art. 21 D.P.R. n. 633/1972.

Il termine ultimo entro il quale può essere esercitato il diritto alla detrazione coincide con il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i due requisiti (effettuazione dell'operazione e ricevimento della fattura) menzionati sopra. In altre parole, il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno solare in

[3] Si veda il seguente link: <https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Comunicazioni/Fatture+e+corrispettivi/FAQ+fe/Risposte+alle+domande+piu+frequenti+tutte/?page=schedecomunicazioni> (consultato il 15.05.2019).

cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno.

Sussistevano dubbi circa l'interpretazione del concetto di "formale possesso della fattura" nel caso di emissione di fattura nei confronti di soggetti non stabiliti, ma identificati in Italia. Infatti, come già detto sopra, in queste casistiche la risposta all'interpello n. 67/2019 (punto 1) ha chiarito che il cedente/prestatore può adottare a propria discrezione due modalità alternative di emissione della fattura e, precisamente, può emettere: (i) fattura cartacea, oppure (ii) fattura elettronica.

In caso si opti per la seconda opzione, quindi, per l'emissione della fattura elettronica, come già accennato, il cedente è esonerato dall'adempimento dell'esterometro. Nell'interpello si chiede, anche, in quale modo il soggetto non residente identificato in Italia possa soddisfare il requisito formale del possesso della fattura cartacea, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione IVA, a prescindere dalla modalità di emissione opzionata da parte del soggetto emittente (emissione elettronica o emissione cartacea). Si chiede, inoltre, quale sia il corretto significato di "copia cartacea della fattura" e quali siano le modalità di richiesta di detta "copia" al proprio fornitore.

La risposta all'interpello n. 67/2019, all'interno dei paragrafi dedicati al quesito n. 3, propone due soluzioni a seconda che la fattura sia emessa in modalità cartacea o elettronica:

- 1) nel caso in cui la fattura sia emessa in forma cartacea, i relativi dati dovranno essere trasmessi tramite esterometro e il cessionario/committente non stabilito, ma identificato potrà esercitare la detrazione, ai sensi dell'art. 19 D.P.R. n. 633/72, sulla base delle fatture cartacee ricevute, come avveniva già nella disciplina previgente;
- 2) nel caso in cui la fattura sia emessa in forma elettronica, il fornitore è tenuto a seguire un'apposita procedura per elaborare e mettere a disposizione del cliente, soggetto non stabilito, ma identificato, la "copia" cartacea della fattura ove lo stesso ne faccia richiesta. Tale procedura è delineata nell'art. 23 D.Lgs. n. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale [CAD]) e prevede l'intervento di un Pubblico ufficiale, a ciò autorizzato, "per attestare la conformità all'originale" della copia analogica del documento informatico. Si tratta di una procedura burocratica e complessa che scoraggia, in questi casi, l'emissione della fattura elettronica, tanto che l'Agenzia delle Entrate è stata indotta a proporre una procedura alternativa descritta nella FAQ n. 30 pubblicata il 27 novembre 2018, secondo cui, qualora l'operatore IVA residente o stabilito decida di emettere la fattura elettronica nei confronti dell'operatore IVA identificato, riportando in fattura il numero di partita IVA italiano di quest'ultimo, sarà possibile inviare al Sistema di Interscambio (SdI) il file della fattura inserendo il valore predefinito "0000000" nel campo "codice destinatario" della fattura elettronica, a meno che il cliente non gli comunichi uno specifico indirizzo telematico (PEC o codice destinatario). Spetterà poi al cessionario/committente accedere alla propria area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate al fine di scaricare la fattura elettronica

per l'esercizio della detrazione. In sostanza, l'Agenzia delle Entrate consiglia di inviare in ogni caso la fattura elettronica al soggetto non residente identificato, salvo l'onere per quest'ultimo di scaricarla dall'area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate.

Giova sottolineare che permane in capo al cedente/prestatore il gravoso onere d'informare tempestivamente il cessionario/committente, per vie alternative rispetto al SdI, della circostanza che la fattura è a disposizione nella sua area riservata. Si tratta di un onere molto gravoso, anche in termini di tempi e costi, che pone in capo al cedente/prestatore l'obbligo di comunicare per vie diverse dal SdI la presenza dell'originale della fattura sul portale dell'Agenzia delle Entrate.

Assonime focalizza l'analisi su tale questione. Al fine di attenuare i costi connessi a tale onere/vincolo, ispirandosi ad un principio già contenuto nel provvedimento del 30 aprile 2018, propone una soluzione alternativa a quella indicata nella risposta dell'Agenzia delle Entrate. In tale provvedimento quest'ultima ha stabilito che, se il contribuente non è tenuto ad attivare, ai sensi della norma, il canale SdI, registrando il proprio codice identificativo, né un canale telematico *web service* o FTP, la data da cui decorrono i termini per l'esercizio della detraibilità dell'imposta da parte del cessionario/committente coincide con la data di "presa visione" della fattura elettronica nell'area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate in cui la fattura è stata depositata.

Come si può ben evincere, si tratta della stessa situazione in cui versano i soggetti non stabiliti, ma identificati ai fini IVA in Italia, i quali non sono obbligati ad accreditarsi al SdI, vista l'inapplicabilità delle nuove regole di fatturazione elettronica nei loro confronti.

Pertanto, Assonime suggerisce che il criterio della "presa visione" della fattura elettronica nella propria area riservata, a seguito della comunicazione fatta dal fornitore della messa a disposizione in tale area dell'originale della fattura elettronica, possa essere ben considerata come condizione necessaria e sufficiente per il soggetto non stabilito, ma identificato per poter detrarre l'IVA sugli acquisti effettuati. Ovviamente, tale impostazione andrebbe confermata con un intervento di prassi.

Infine, si aggiunge che l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, al punto 4 della risposta all'interpello n. 67/2019, la definizione di "copia cartacea della fattura", che deve intendersi come un documento che riporti fedelmente ed esclusivamente il contenuto della fattura elettronica in formato XML, senza la possibilità di indicare elementi aggiuntivi e diversi da quelli contenuti nella fattura elettronica.

V. I soggetti esteri rientranti nel regime delle piccole imprese

La portata onnicomprensiva dell'esterometro e il suo ampio perimetro oggettivo sono stati oggetto di definizione nella risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 85/2019 ad un interpello in cui l'istante, un soggetto non residente inglese sottoposto

al regime dettato per le piccole imprese, ha chiesto di sapere se le operazioni effettuate nei suoi confronti dai soggetti passivi IVA stabiliti nel territorio dello Stato debbano essere inserite in tale comunicazione.

Sulla base di un'interpretazione estensiva della *ratio* già prevista in materia di *Intrastat*^[4], l'istante riteneva che il regime speciale di cui godeva nel Regno Unito, ai fini IVA, consentisse di escludere dall'esterometro, oltre che da *Intrastat*, le operazioni effettuate nei suoi confronti. Opposta è stata l'indicazione dell'Agenzia delle Entrate che, con un approccio inclusivo dell'ambito di applicazione oggettivo, ha chiarito che i soggetti passivi d'imposta italiani sono tenuti alla comunicazione tramite esterometro di "tutte" le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, senza ulteriori limitazioni, al sussistere delle seguenti circostanze:

- il soggetto non è stabilito in Italia;
- non rileva la natura del soggetto non stabilito;
- non è significativo il fatto che l'operazione sia o meno rilevante ai fini IVA sul territorio nazionale.

A tal proposito si pongono una serie di criticità:

- 1) in primo luogo ci si domanda se anche gli enti non commerciali residenti che abbiano effettuato acquisti nell'ambito delle attività istituzionali (art. 30-*bis* D.P.R. n. 633/1972) per un importo superiore alla soglia fissata in euro 10'000 (art. 38, comma 5, lett. c, del Decreto Legge [D.L.] n. 331/1993) e, come tali, si sono identificati ai fini IVA, ovvero in caso di acquisti inferiori a tale soglia abbiano optato per il versamento dell'IVA in Italia, siano tenuti all'esterometro, oltre che all'invio del mod. Intra 12. In considerazione dell'esonero già previsto per i soggetti identificati ai sensi dell'art. 35-*ter* D.P.R. n. 633/1972, sembra di poter desumere che anche i suddetti enti non commerciali, privi di *status* di soggetto passivo IVA e identificati ai fini dell'assolvimento dell'IVA sugli acquisti UE, siano esclusi dall'adempimento in trattazione;
- 2) in secondo luogo ci si chiede se per gli enti non commerciali che esercitano anche attività commerciali in via non prevalente e che effettuano operazioni estere in entrambe le sfere (istituzionale e commerciale) si ponga l'obbligo di inviare un unico esterometro mensile che accolga sia gli acquisti esteri della sfera istituzionale, sia le operazioni estere della sfera commerciale rilevante ai fini IVA. Tale dubbio sorge dal fatto che il testo della risposta afferma che l'esterometro accoglie "tutte" le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, senza ulteriori limitazioni; quindi, debba includere anche le operazioni che il soggetto IVA pone in essere seppur in ambito esclusivamente istituzionale;
- 3) il terzo quesito attiene all'interpretazione da dare al punto 4.1.3. delle specifiche tecniche di trasmissione allegato al Provvedimento direttoriale del 30 aprile 2018, che richiede

che i documenti da inserire nel tracciato dell'esterometro siano solo quelli risultanti da fatture ricevute e sottoposte a registrazione^[5]. Invece, può accadere che le fatture provenienti da soggetti che usufruiscono di regimi IVA agevolati o speciali, o da casistiche simili a quella analizzata, possano non essere registrati nei registri IVA. Ci si chiede, quindi, se la facoltà di non registrare tali operazioni nel registro IVA acquisti comporti anche la facoltà o, addirittura, l'esonero dalla trasmissione dell'esterometro. Purtroppo, non risulterebbero pervenute chiare indicazioni in merito.

VI. La piattaforma Otello 2.0: effetti della trasmissione delle relative fatture

La risposta all'interpello n. 8/2019 rilasciata dall'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il dettagliante o l'esercente che utilizza la piattaforma Otello (*Online tax refund at exit: light lane optimization*)^[6] per la fatturazione a turisti *extra-UE* (domiciliati o residenti al di fuori dell'UE) di beni destinati all'uso personale o familiare, aventi valore complessivo maggiore di euro 154,94 (IVA inclusa), da trasportare al proprio seguito al di fuori del territorio doganale dell'UE, è esonerato dalla trasmissione dell'esterometro. Si tratta delle fatture cd. *tax free shopping*, per le quali è previsto lo sgravio dell'IVA (art. 38-*quater* D.P.R. n. 633/1972) e l'obbligo dell'invio dei dati tramite il canale Otello. La risposta chiarisce che quest'ultimo adempimento e, precisamente, l'invio delle fatture tramite il suddetto canale dedicato rende superfluo ogni ulteriore comunicazione di natura fiscale. Pertanto, non occorre inviare la comunicazione dell'esterometro e non occorre trasmettere nuovamente la fattura elettronica al SdI.

Si ricorda, infatti, che a decorrere dal 1° settembre 2018, l'emissione delle fatture relative alle cessioni di beni relative al cd. *tax free*, dev'essere effettuata dal cedente in modalità esclusivamente elettronica. Tale invio, di per sé, risulta già consentire all'Agenzia delle Entrate l'acquisizione dei dati necessari alla corretta applicazione della disciplina IVA.

VII. I termini di trasmissione

All'indomani della proroga del termine previsto per la trasmissione dell'esterometro relativo ai mesi di gennaio e febbraio 2019, ufficializzata con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri (D.P.C.M.) del 27 febbraio 2019, la Circolare Assonime riflette sulla tempistica dell'adempimento, prevista al momento e in via ordinaria, con cadenza mensile, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso, per quanto concerne le fatture attive, oppure a quello della data in cui è ricevuto il documento comprovante l'operazione, per quanto riguarda le operazioni passive.

^[5] Al punto 4.1.3 di tali specifiche tecniche si legge, infatti, che i dati da trasmettere devono riferirsi a "fatture ricevute [...] sottoposte a registrazione".

^[6] Otello è il nuovo sistema telematico che ha digitalizzato il processo per ottenere il visto doganale per i beni in uscita dall'UE. Il visto viene telematicamente apposto sulla fattura elettronica che dà diritto allo sgravio diretto o al rimborso successivo dell'IVA.

^[4] Cfr. Circolare n. 36/E del 21 aprile 2014, punto 4.

Tale tempistica è stata considerata troppo ravvicinata e parcellizzata nel contesto di un calendario fiscale già molto intenso. Per cui, Assonime esorta il legislatore a seguire lo stesso approccio adottato per sfoltire le scadenze del nuovo spesometro (ormai abrogato dall'art. 1, comma 916, della Legge [L.] n. 205/2017 [cd. "Legge di Bilancio 2018"]) con l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica a partire dal 1° gennaio 2019^[7]. Assonime caldeggia l'opportunità di una modifica normativa che preveda un obbligo di trasmissione con periodicità annuale o semestrale in uno dei prossimi veicoli normativi sottoposti ad *iter* parlamentare.

VIII. Conclusioni

La Circolare n. 11/2019 di Assonime ha il merito di proporre delle interpretazioni innovative e in linea con le esigenze di praticità e flessibilità richieste dalle nuove procedure di fatturazione elettronica che non possono rendere ulteriormente gravoso il diritto alla detrazione per quei soggetti esonerati dalla disciplina della fatturazione elettronica, nonché di chiarire fattispecie particolari fonte di incertezze nell'operatività commerciale.

[7] L'art. 1, comma 916, L. n. 205/2017 (cd. Legge di Bilancio 2018) ha abolito l'invio dei dati delle fatture emesse e ricevute (spesometro). Pertanto, a partire dal 1° gennaio 2019 restano unicamente da comunicare le operazioni (attive e passive) da e verso l'estero.

L'appel della flat tax per attrarre gli HNWIs in Italia e la sua compatibilità con le regole dell'UE

Un'analisi del regime fiscale per i cd. "neo-residenti" dal punto di vista UE



Pietro Mastellone

TEP, Avvocato in Firenze e Milano,
LL.M. (Universiteit van Amsterdam),
Ph.D. (Università di Bergamo),
Homeland Tuscany
(www.homelandtuscany.eu)

Il regime fiscale opzionale destinato ai cd. "neo-residenti" previsto dall'art. 24-bis TUIR ha ormai finito il suo "periodo di rodaggio" e sta iniziando a dare i propri frutti. Con il presente articolo si cerca di analizzare i possibili punti di incompatibilità tra questa disciplina e le regole europee, sia quelle contenute nei Trattati sia quelle espressive della cd. "soft law".

I. L'utilizzo della leva fiscale per attrarre HNWIs non residenti. In particolare, l'esperienza inglese dei non-doms.....	232
II. Il regime italiano dei cd. "neo-residenti" previsto dall'art. 24-bis TUIR	233
III. Brevi cenni ai (superabili) dubbi di compatibilità costituzionale del regime fiscale per i cd. "neo-residenti"	233
IV. Profili di compatibilità del regime fiscale per i cd. "neo-residenti" con il diritto dell'UE.....	235
A. L'imposta sostitutiva e il divieto di trattamenti discriminatori	235
B. L'imposta sostitutiva e la disciplina degli aiuti di Stato....	236
C. L'imposta sostitutiva e il contrasto alla cd. "concorrenza fiscale dannosa"	236
V. Conclusioni.....	238

I. L'utilizzo della leva fiscale per attrarre HNWIs non residenti. In particolare, l'esperienza inglese dei non-doms

Negli ultimi tempi, l'Italia si è unita al sempre crescente gruppo di Stati che prevedono discipline fiscali di favore espressamente finalizzate ad attrarre nel proprio territorio persone fisiche non residenti ad alta capacità contributiva: i cd. "High-Net Worth Individuals" (HNWIs).

Risultando, cronologicamente, l'ultimo Paese che ha introdotto una disciplina di tal genere, l'Italia ha avuto la possibilità di strutturarla dopo aver attentamente analizzato i pregi e i

difetti delle esperienze straniere^[1], valorizzando il ruolo della comparazione giuridica anche nell'ambito della fiscalità^[2].

Senza altro, l'esperienza che è stata maggiormente analizzata dal Governo italiano, per la sua diffusione, è il regime dei cd. "resident non-domiciled" previsto dal Regno Unito sin dal XVIII° secolo, il quale storicamente costituisce un *tertium genus* tra il metodo di tassazione riservata ai residenti e quello riservato ai non residenti. Tale regime, nato ai tempi dell'Impero Britannico, prevede una fiscalità "ibrida" per i soggetti stranieri che si trasferivano nel Regno Unito, pur mantenendo il proprio cd. "domicile of origine" in un altro Paese: da una parte, i redditi di fonte inglese venivano sottoposti a tassazione ordinaria (cd. "arising basis taxation"); dall'altra, quelli di fonte estera subivano la medesima tassazione solo e nella misura in cui venivano trasferiti nel Regno Unito. L'asse attorno al quale tale regime fiscale ha riscosso il suo successo globale è la cd. "remittance basis taxation", secondo cui per tutti i redditi di fonte estera non "rimessi" nel Regno Unito, le autorità fiscali inglesi non solo non pretendevano alcun pagamento, ma addirittura non effettuavano alcun controllo circa la qualità e la quantità di detti redditi.

Il regime dei cd. "resident non-domiciled" è iniziato ad entrare in crisi all'inizio degli anni 2000, quando divenne pubblico che alcuni contribuenti di spicco, già mal visti dalla platea dei contribuenti sottoposti a tassazione ordinaria, avevano addirittura negoziato con il Fisco britannico degli accordi per predeterminare le imposte future per la parte dei redditi esteri rimessi nel Regno Unito. In altre parole, emergeva che

[1] Oltre al noto regime inglese dei *non-doms*, su cui ci soffermeremo più avanti, vale la pena ricordare il regime cipriota per gli *inward expatriates*, quello portoghese dei *residentes não habituais* (prevalentemente utilizzato dai pensionati stranieri), quello spagnolo della *Ley Beckham* del 2005 (poi inasprita nel 2009), e quello svizzero dei cd. "globalisti", che però non si applica a coloro che svolgono attività d'impresa.

[2] Sul tema, cfr. MARCO BARASSI, La circolazione dei modelli tributari e la comparazione, in: Sacchetto Claudio (a cura di), Principi di diritto tributario europeo e internazionale, Torino 2011, p. 47 ss.; MARCO BARASSI (voce), Comparazione (dir. trib.), in: Cassese Sabino (diretto da), Dizionario di diritto pubblico, Milano 2006, p. 1070 ss.

i *non-doms* che effettuavano consistenti rimesse nel Regno Unito si accordassero con il Fisco per una tassazione forfetaria che prescindesse dall'effettiva ricchezza che sarebbe rientrata nel perimetro della cd. "*remittance basis taxation*".

Il *leading case* che ha fortemente indignato l'opinione pubblica è certamente *Al Fayed*[3], il quale metteva in luce i vantaggiosi cd. "*forward tax agreements*" stipulati dal magnate egiziano proprietario di Harrods, Mohammed Al Fayed (il padre di Dodi), e dalla sua famiglia con l'*Inland Revenue*[4]. All'esito del contenzioso tributario, i giudici inglesi ravvisavano che i funzionari dell'*Inland Revenue* avevano fatto un esercizio *ultra vires* dei propri poteri, con la conseguenza che detti accordi dovevano considerarsi nulli[5]: traspariva, insomma, un'ingiustizia del sistema fiscale che favoriva eccessivamente un ristretto gruppo di contribuenti facoltosi[6].

Messo sotto pressione, nel 2008 il Governo inglese interveniva per cercare di rendere più equo il trattamento dei *non-doms*, introducendo una *flat tax* annua di GBP 30'000 per tutti i redditi di fonte estera non rimessi nel Regno Unito (cd. "*remittance basis charge*" [RBC])[7].

Nel 2012 veniva dato un ulteriore giro di vite, stabilendosi che i *non-doms* "di lunga durata" (*i.e.* coloro che erano residenti nel Regno Unito da almeno 12 degli ultimi 14 periodi d'imposta) dovessero corrispondere una RBC più sostanziosa, pari a GBP 50'000.

Il regime in questione veniva, nonostante tutto, fortemente criticato dagli altri Stati membri dell'Unione europea (UE), i quali reputavano che si trattasse di una forma di cd. "concorrenza fiscale dannosa", in grado di ledere il proprio interesse fiscale.

Di conseguenza, con le modifiche intervenute a partire dal 6 aprile 2017, il Governo inglese ha stabilito tre scaglioni crescenti di RBC parametrati sull'anzianità dei *non-doms*, superato

l'ultimo dei quali questi decadono dal beneficio e rientrano nel campo di applicazione della fiscalità ordinaria[8]:

- GBP 30'000 per *non-doms* residenti nel Regno Unito per almeno 7 dei precedenti 9 periodi d'imposta;
- GBP 60'000 per *non-doms* residenti nel Regno Unito per almeno 12 dei precedenti 14 periodi d'imposta;
- GBP 90'000 per *non-doms* residenti nel Regno Unito per almeno 17 dei precedenti 20 periodi d'imposta.

II. Il regime italiano dei cd. "neo-residenti" previsto dall'art. 24-bis TUIR

Com'è noto, la Legge (L.) dell'11 dicembre 2016, n. 232, inserendo l'art. 24-bis all'interno del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), introduce un regime opzionale per le persone fisiche residenti all'estero per almeno 9 degli ultimi 10 periodi di imposta (a prescindere dalla loro nazionalità, che ben può essere anche italiana) che decidono di trasferirsi in Italia (cd. "neo-residenti"). Tali contribuenti, optando per tale regime direttamente in dichiarazione dei redditi o a seguito di una (più prudente e consigliabile) procedura di interpello con il *team* "Contribuenti ad alta capacità contributiva" dell'Agenzia delle Entrate, hanno la possibilità di pagare:

- un'imposta sostitutiva annua pari a euro 100'000 (a cui si aggiungono euro 25'000 per ogni familiare "al seguito" che si trasferisce con il cd. "contribuente principale") per tutti i redditi di fonte estera, con possibilità di escludere alcuni Stati (cd. "*cherry picking*"); e
- le imposte determinate in base alle ordinarie aliquote progressive per scaglioni per tutti i redditi di fonte italiana.

A tali forti vantaggi sul fronte delle imposte sul reddito si aggiungono, poi, degli ulteriori benefici consistenti nell'esenzione dall'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) e dall'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE), nell'esonerazione dagli obblighi dichiarativi relativi al cd. "monitoraggio fiscale"[9], nonché nell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni per i beni che si trovano fuori dal territorio italiano. Con particolare riguardo a quest'ultimo profilo, di cui si è dato conto in un precedente scritto[10], il regime dei cd. "neo-residenti" acquisisce un'ulteriore motivo di interesse legato ai profili di pianificazione successoria e passaggio generazionale.

III. Brevi cenni ai (superabili) dubbi di compatibilità costituzionale del regime fiscale per i cd. "neo-residenti"

Posto che tale regime determina una "*élite*" di nuovi contribuenti, in virtù del proprio trasferimento di residenza e della propria significativa forza economica, sono ben presto sorti dubbi circa la sua compatibilità con i principi di uguaglianza e capacità contributiva sanciti agli artt. 3 e 53 della Costituzione italiana (Cost.).

[8] Diventando, quindi, "*resident and domiciled*" nel Regno Unito e venendo sottoposti al *worldwide tax principle*.

[9] Disciplinati dal Decreto Legge (D.L.) del 28 giugno 1990, n. 167.

[10] PIETRO MASTELLONE, *L'Italia è bella per viverci... ma anche per morire!*, in: *NF*, n. 10/2018, p. 413 ss.

[3] *Al Fayed & Others v Advocate General for Scotland* (representing the Inland Revenue Commissioners), in: [2002] BTC 428.

[4] Nel 1990 questi aveva, infatti, stipulato con il Fisco inglese un accordo che prevedeva il pagamento di GBP 200'000 annui sulle rimesse effettuate nelle annualità dal 1991 al 1996. Nel 1997 veniva stipulato un altro accordo, valido fino al 2003, che prevedeva il pagamento annuale di GBP 240'000 fino al periodo d'imposta 2003 incluso.

[5] Veniva statuito che gli agenti del Fisco inglese "*do not have power to enter into agreements for the payment of money to them by an individual on the basis that that individual could so organize his affairs as not to incur any liability to UK tax. [...] the making of a forward tax agreement is not a proper exercise of the respondents' duties of care and management. The respondents are constrained by their statutory duties. They are not in a commercial market place operating an extra-statutory system of levying money on the basis that if that money were not paid, there would be a possibility that they could lawfully assess the individual to tax.*"

[6] Emblematica è l'affermazione della Corte inglese secondo cui la stipulazione di detti accordi volti a predeterminare il *quantum* di imposte dovute dai *non-doms* per i redditi rimessi in Inghilterra fosse "*a clear example of unfairness. In a true sense, the petitioners thereby become a privileged group who are not so much taxed by law as untaxed by concession.*"

[7] Per un'analisi del regime all'indomani dell'introduzione della RBC, cfr. PIETRO MASTELLONE, *Il trattamento impositivo dei "residenti non domiciliati" nel Regno Unito e la sua legittimità nel panorama internazionale*, in: *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. 6, n. 3/2009, p. 1369 ss.

Sul punto, alcuni autori, inquadrando detto regime in una chiave squisitamente agevolativa, reputano che la disciplina di cui all'art. 24-bis risulti "verosimilmente incostituzionale"^[11]. Tuttavia, per provare a pervenire ad una conclusione opposta, ci pare che debba innanzitutto prendersi atto della posizione della Corte Costituzionale^[12] secondo cui il sistema impositivo, ben potendo essere "modulato", non può essere censurato per scelte di politica fiscale che esprimono la discrezionalità del legislatore e che possono "trovare giustificazione nella peculiarità della situazione soggetta ad imposta sostitutiva, non risultando, al contempo, arbitrarie, irragionevoli o sproporzionate"^[13]. La giurisprudenza costituzionale, insomma, ammetterebbe differenziazioni impositive e delimita la loro eventuale censura ex art. 53 Cost. alle sole ipotesi in cui la discrezionalità del legislatore sia stata esercitata in modo ingiustificato, arbitrario, irragionevole o sproporzionato^[14].

Ricomposta in questi termini la questione, potrebbe allora sostenersi che la novella del 2016 sia stata guidata da una ragione cd. "extra-fiscale", consistente nel "favorire il rientro e/o il radicamento nel nostro Paese di capitali nomadi con conseguente, auspicabile rafforzamento del nostro apparato produttivo. Si tratta, in poche parole, di una sorta di calamita impositiva che risponde ad una logica che, in passato, ha già superato il vaglio di costituzionalità"^[15].

Se, dunque, la finalità di attrarre in Italia contribuenti abbienti, la cui presenza si traduce anche in maggiori consumi ed investimenti con vantaggio per l'economia nazionale^[16], può

essere ritenuta una misura sensata, ci pare che l'assenza del carattere arbitrario e/o sproporzionato della disciplina sia desumibile anche alla sua applicabilità entro un limite massimo pari a 15 anni.

Ad ogni buon conto, si rileva che, quand'anche si dovesse ritenere in linea di massima l'imposizione sostitutiva ex art. 24-bis TUIR non conforme al principio di capacità contributiva, parrebbe esclusa una censurabilità costituzionale a causa dell'altamente improbabile possibilità che la questione venga portata dinanzi alla Corte Costituzionale. Infatti, così come pare del tutto teorica l'emissione di un avviso di accertamento con cui il Fisco italiano pretenda l'applicazione della tassazione ordinaria ad un neo-residente (ad es. si potrebbe pensare ad un contribuente che erroneamente opti per il regime dell'art. 24-bis TUIR direttamente in dichiarazione, senza avere i requisiti soggettivi), ancor più irrealistica è quella del cd. "neo-residente" che decida, per qualche ragione, di andare in contenzioso tributario. Solo in ipotesi di tal genere, il Giudice tributario potrebbe sollevare una questione di legittimità costituzionale, su impulso di parte oppure d'ufficio.

Ma anche in tale remota ipotesi, la Corte Costituzionale difficilmente cambierebbe il proprio consolidato orientamento in tema di agevolazioni fiscali e modulabilità del prelievo tributario e, nella ancor più inverosimile evenienza di una declaratoria di incostituzionalità, senz'altro dovrà limitare la portata della propria pronuncia solo ai periodi d'imposta futuri, facendo salvi quelli per cui i cd. "neo-residenti" hanno già beneficiato del regime forfettario^[17].

A nostro avviso, dette perplessità, seppur legittime, parrebbero superabili sia in virtù della già menzionata "modulabilità" del prelievo fiscale sia perché il legislatore ha imperniato detto regime non tanto su una generica *ratio* agevolativa, quanto piuttosto sulla valorizzazione di un più flebile criterio di collegamento (almeno nella fase iniziale) con il territorio di soggetti che effettivamente non sono stati residenti in Italia per un lungo periodo^[18] e che, forse, non si sarebbero altrimenti mai trasferiti in Italia: collegamento che, però, diviene radicato e solido dopo 15 anni dall'esercizio dell'opzione.

[11] Così, GUIDO SALANITRO, Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia (cd. "flat tax per neo-residenti"), in: Rivista di Diritto Tributario, vol. 28, n. 1/2018, Parte I, p. 84.

[12] Cfr. per tutti, Corte Cost., 11 febbraio 2015, n. 10, ove si rileva che "secondo gli orientamenti costantemente seguiti da questa Corte, non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di eguaglianza. Tuttavia, ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione. In ordine ai principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., la Corte è, dunque, chiamata a verificare che le distinzioni operate dal legislatore tributario, anche per settori economici, non siano irragionevoli o arbitrarie o ingiustificate (sentenza n. 201 del 2014): cosicché in questo ambito il giudizio di legittimità costituzionale deve vertere «sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione» (sentenza n. 111 del 1997; ex plurimis, sentenze n. 116 del 2013 e n. 223 del 2012)".

[13] Così, EUGENIO DELLA VALLE/MARCO STRAFILE, La nuova imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera, in: Il Fisco, vol. 40, n. 45/2016, p. 4349.

[14] In Corte Cost., (ord.) 24 luglio 2000, n. 341, veniva statuito che "la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)".

[15] Così, ancora, DELLA VALLE/STRAFILE (nota 13), pp. 4349-4350.

[16] Si era già evidenziato che, "oltre all'effetto «diretto» di un maggior gettito derivante dall'imposta sostitutiva annualmente riscossa dai contribuenti istanti (in relazione alla quale, trattandosi di un regime volontario, il dispendio di risorse da parte dell'Amministrazione finanziaria per il controllo dovrebbe essere prossimo allo zero), si aggiunge l'effetto «indiretto» dei maggiori consumi (i.e. maggiore imposta sul valore aggiunto [IVA]

incassata dallo Stato, maggiori accise riscosse, ecc.) e di nuovi investimenti mobiliari ed immobiliari". Così, MASTELLONE (nota 10), p. 417.

[17] Rileva ROBERTO SCHIAVOLIN, Sulla costituzionalità dell'imposta sostitutiva italiana per i cd. "neo residenti", in: NF, n. 10/2018, p. 442, che "in via puramente teorica, si potrebbe immaginare un processo su un avviso di accertamento che pretenda illegittimamente di applicare l'IRPEF su redditi esteri assoggettati ad imposta sostitutiva, nel quale la Commissione tributaria sollevi questione di legittimità costituzionale dell'art. 24-bis TUIR. Se, per rendere questo scenario ancora più improbabile, la Corte Costituzionale inopinatamente abbandonasse la propria giurisprudenza in materia di sindacato sulle agevolazioni fiscali, affermando che l'art. 24-bis TUIR è incostituzionale in quanto fa strame del principio di eguaglianza tributaria, essa dovrebbe perlomeno limitare al futuro gli effetti di una tale sentenza, giacché sarebbe contro buona fede pretendere, per i periodi d'imposta precedenti, l'IRPEF su redditi assoggettati dalla normativa allora vigente ad un'imposta sostitutiva".

[18] In tal senso, si condivide la ricostruzione di LUCA PEVERINI, Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24 bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio, in: Rivista di Diritto Tributario, vol. 28, n. 6/2018, Parte I, p. 683 ss.

D'altronde, è lo stesso *trend* della politica fiscale a proiettarsi verso forme di *flat tax* a trovare una conferma nelle recenti evoluzioni normative. Attraverso l'art. 1, commi 9-11, L. del 30 dicembre 2018, n. 145 (cd. "Legge di Bilancio 2019"), è stato infatti esteso il già esistente cd. "regime forfettario"^[19], che adesso prevede un'aliquota del 15% (in sostituzione di IRPEF [Imposta sul reddito delle persone fisiche], addizionali regionali e comunali) per i titolari di partita IVA che hanno prodotto redditi non superiori a euro 65'000. Quest'ultima novella applicabile dal 2019 in poi, sebbene astrattamente di dubbia compatibilità con il dettato costituzionale, va a mitigare la percezione di trattamento privilegiato riservato ai cd. "neo-residenti", andando ad offrire un'imposizione sostitutiva a vaste categorie di contribuenti residenti e radicati sul territorio.

Tant'è che il Governo in carica sta attualmente pensando a come applicare l'imposizione sostitutiva anche ad altri contribuenti, ipotizzando una "seconda fase" (dal 2020 in poi) con aliquota del 20% per i titolari di partita IVA con redditi fino a euro 100'000, ed una "terza fase" (dal 2021 in poi) in cui la *flat tax* avrà un'applicazione vastissima, interessando anche famiglie ed imprese.

IV. Profili di compatibilità del regime fiscale per i cd. "neo-residenti" con il diritto dell'UE

Il regime opzionale di cui all'art. 24-bis TUIR deve, inoltre, essere scrutinato dalla prospettiva del diritto dell'UE, cercando di verificare se questo possa far emergere dei profili di attrito con il divieto di trattamenti discriminatori, con la disciplina degli aiuti di Stato e con il divieto per gli Stati membri di prevedere misure espressive di cd. "concorrenza fiscale dannosa".

A. L'imposta sostitutiva e il divieto di trattamenti discriminatori

Ai sensi dell'art. 26 del Trattato sul funzionamento dell'UE (TFUE), "il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne", nel quale devono sempre essere garantite "la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali". Gli Stati membri, per poter rispettare la piena operatività delle libertà fondamentali, non possono porre in essere misure che si traducono in una discriminazione fondata sulla nazionalità (art. 18 TFUE).

Orbene, posto che sicuramente il regime di cui all'art. 24-bis TUIR non penalizza in alcun modo né i cittadini di altri Stati membri (cd. discriminazione "diretta") né i residenti di altri Stati membri (cd. discriminazione "indiretta"), anzi favorendo queste categorie di soggetti, ci si potrebbe chiedere se la discriminazione possa sussistere a danno dei residenti italiani (cd. "reverse discrimination").

In altre parole, potrebbe un contribuente residente in Italia *ex art. 2 TUIR* sostenere di essere discriminato (perché sottoposto a tassazione ordinaria con aliquote IRPEF *progressive*) rispetto ad un contribuente cd. "neo-residente" che, invece,

[19] Previsto dall'art. 1, commi 54-89, L. del 23 dicembre 2014, n. 190 (cd. Legge di Stabilità 2015).

sulla "fetta" di ricchezza estera – la quale solitamente rappresenta la maggior parte della capacità contributiva – è ammesso a pagare un'imposta sostitutiva annua di euro 100'000 (oltre a euro 25'000 per ogni "familiare al seguito")?

Ci pare che a tale quesito si debba rispondere in senso negativo, perché:

- a) difficilmente le due categorie di residenti potrebbero considerate obiettivamente "comparabili", posto che i cd. "neo-residenti":
 - i) non hanno un legame radicato con il territorio italiano paragonabile a quello che hanno i residenti ordinari; e
 - ii) potendosi permettere il pagamento di imposte annue per euro 100'000, non sono paragonabili all'intera categoria dei contribuenti residenti soggetti ad IRPEF progressiva, esprimendo una forte capacità contributiva; con ciò facendo venire meno uno *step* fondamentale del ragionamento solitamente effettuato dalla Corte di Giustizia dell'UE (CGUE) nelle proprie decisioni^[20];
- b) l'effettività delle informazioni reddituali fornite e la veridicità dello *status* di non residente (nei 9 degli ultimi 10 anni) del soggetto che esercita l'opzione sono verificate dall'Amministrazione finanziaria (*ex ante* in caso di interpellato preventivo ed *ex post* in caso di esercizio dell'opzione in dichiarazione);
- c) si tratta di una misura che incentiva e favorisce l'esercizio della libera circolazione delle persone, la quale è prevista dal cd. diritto europeo "primario" e che, pertanto, è in grado di operare come significativo "contrappeso";
- d) si tratta di una misura in linea con la libera circolazione dei capitali, non creando alcuna discriminazione legata alla "selezione" delle fonti di reddito estere dei non residenti che possono accedere al regime^[21];
- e) in ogni caso, la finalità di attrarre capitale umano è anche legata da ragioni di interesse fiscale dello Stato, posto che dall'applicazione della disciplina ben "potrebbero derivare effetti positivi per il bilancio dello Stato"^[22], configurando

[20] Se le due fattispecie non sono comparabili, allora un loro trattamento fiscale differenziato non potrà costituire una discriminazione. Al contrario, se le due situazioni – pur divergendo dalla loro formale classificazione – fossero comparabili, allora devono ricevere il medesimo trattamento fiscale: si tratta di un principio stabilito sin dalla nota decisione *Schumacker* (cfr. CGUE, 14 febbraio 1995, causa C-279/93 *Schumacker*, in: Racc. I-225).

[21] Si ricorda che nel 2007, la Commissione europea iniziò una procedura di infrazione a carico dell'Irlanda perché il relativo regime dei *non-doms* (sostanzialmente ricalcato su quello inglese) escludeva dalla cd. *remittance basis taxation* i redditi di fonte inglese, che quindi erano sottoposti al principio di tassazione globale. In virtù di una "reciproca discriminazione", all'epoca il regime inglese dei *non-doms* specularmente escludeva dalla cd. "remittance basis taxation" i redditi di fonte irlandese. La Commissione rilevava, a tale riguardo, che "the United Kingdom rules are similar to the Irish, but exclude income sourced in Ireland. The United Kingdom is asked to reply within two months. A letter of formal notice is the first step of the infringement procedure of Article 226 of the EC Treaty" (così, Commissione europea, IP/07/445 del 30 marzo 2007). Dopo tale messa in mora, sia l'Irlanda (cfr. Finance Bill 2008 del 31 gennaio 2008) sia il Regno Unito (cfr. HRMC, IR20 – Residents and non-residents liability to tax in the United Kingdom, March 2009, par. 5.11) hanno eliminato i rispettivi elementi discriminatori.

[22] Così, il Disegno di legge n. 4127 presentato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze Padoa-Schioppa il 29 ottobre 2016, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019, Capo III – Misure di attrazione per gli investimenti, p. 235.

un'eventuale giustificazione dell'Italia che, nell'ipotesi detto regime fosse considerato in contrasto con le libertà fondamentali, ben potrebbe essere spesa come valida giustificazione;

- f) la sua operatività limitata nel tempo (i.e. massimo 15 anni) dovrebbe rendere la sua natura derogatoria compatibile con il principio di proporzionalità.

B. L'imposta sostitutiva e la disciplina degli aiuti di Stato

La disciplina degli aiuti di Stato contiene le fondamentali regole sulla concorrenza che ha come destinatari non i soggetti privati ma, appunto, gli Stati membri. Si tratta di regole che fanno parte del cd. diritto europeo "primario", poiché contenute negli artt. 107 ss. TFUE.

Com'è noto, gli aiuti di Stato incompatibili con il diritto dell'UE (che ben possono consistere in agevolazioni fiscali[23]) trovano una definizione generale all'art. 107, comma 1, TFUE (già art. 87 del Trattato sulla Comunità Europea [TCE]), che poggia su quattro requisiti: (i) presenza di un'impresa; (ii) erogazione di fondi pubblici; (iii) natura selettiva della misura ed (iv) effetto distorsivo della concorrenza.

Sebbene il primo dei suddetti requisiti, cioè la presenza di un'impresa, sia stato soggetto a sempre maggiori dilatazioni interpretative da parte della Commissione europea e della CGUE (talvolta, del tutto incomprensibili e ai limiti della irrazionalità)[24], non vi è dubbio che al suo interno non vi possa rientrare una persona fisica non residente che si trasferisce in Italia stimolata – in tutto o in parte – da un regime fiscale di favore.

Non sussistendo il primo requisito, la verifica degli altri non risulta necessaria (sebbene *prima facie* anche il quarto non potrebbe mai essere configurato).

C. L'imposta sostitutiva e il contrasto alla cd. "concorrenza fiscale dannosa"

Da ultimo, occorre capire se il regime opzionale di cui all'art. 24-bis TUIR possa essere considerato una misura espressiva della cd. "concorrenza fiscale dannosa".

Tale concetto, che è stato per la prima volta analizzato dall'OCSE e dall'UE alla fine degli anni Novanta, mira a identificare quelle misure fiscali nazionali che in qualche modo distorcono una "sana" concorrenza tra ordinamenti

determinando una fuga di contribuenti verso lo Stato che le ha introdotte, con evidente pregiudizio per le ragioni fiscali dello Stato di emigrazione[25].

Posto che a livello UE, la potestà legislativa nel settore delle imposte sul reddito spetta principalmente agli Stati membri (con qualche rara eccezione, subordinata all'unanimità decisionale, concretizzatasi nelle Direttive "madre-figlia", "fusioni", "interessi e royalties", ecc.), il fenomeno è stato affrontato attraverso un documento di natura politica[26], frutto della cd. "soft law" europea in materia tributaria[27].

In occasione dell'incontro informale dei Ministri delle finanze degli Stati membri a Mondorf-les-Bains del 13 settembre 1997 veniva, infatti, presentato ed approvato con Risoluzione del Consiglio del successivo 1° dicembre 1997, il noto "Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese"[28]. Tale testo si incentra sulla nozione di "misura fiscale dannosa", la quale è integrata al ricorrere di due presupposti:

- a) idoneità a condizionare l'ubicazione di attività imprenditoriali, posto che la misura (che può avere fonte legislativa, ma anche regolamentare o di prassi amministrativa) si considera dannosa se ha una sensibile incidenza sulla localizzazione delle attività economiche, ivi comprese le operazioni infragrupo;
- b) carattere pregiudizievole, il quale sussiste in presenza di un livello d'imposizione effettivo nettamente inferiore ("compresa l'imposizione di entità zero") rispetto a quello generalmente applicato nello Stato membro interessato, con la precisazione che tale effetto può derivare non solo dall'aliquota, ma anche dalla base imponibile o da "altri elementi pertinenti".

All'atto pratico, l'individuazione del carattere pregiudizievole della misura deve, inoltre, tenere conto dei seguenti ulteriori elementi, indicati al comma 3 del paragrafo B:

- 1) se le agevolazioni sono accordate esclusivamente a soggetti non residenti o in riferimento a operazioni effettuate con soggetti non residenti;
- 2) se le agevolazioni sono totalmente isolate dall'economia interna, in maniera tale da non incidere sulla base

[25] In tal modo, veniva per la prima volta distinta la concorrenza "leale" da quella "dannosa" (o "sleale"). Sul punto, VITO TANZI, *Globalizzazione e sistemi fiscali*, Arezzo 2002, pp. 34-35, ritiene che "nell'ambiente attuale molti governi si sentono fortemente vincolati o almeno influenzati nella loro azione dalle scelte di altri governi, e le ricadute oltrefrontiera prodotte dalla tassazione sono diventate molto frequenti e rilevanti. Questo ha aperto la possibilità per alcuni paesi di trarre vantaggio da questa nuova situazione attirando verso di sé una quota maggiore della base imponibile mondiale, ed esportando così un po' del loro carico fiscale".

[26] Secondo BEN J.M. TERRA/PETER J. WATTEL, *European tax law*, Kluwer Law International, Deventer 2008, p. 198, si tratterebbe di un vero e proprio "gentlemen's agreement".

[27] Così, HANS GRIBNAU, *The Code of conduct for business taxation: an evaluation of an EU soft-law instrument*, in: Dennis Weber (a cura di), *Traditional and alternative routes to European tax integration*, Amsterdam 2010, p. 67 ss.

[28] Consiglio dell'Unione europea, Risoluzione su un Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, in: *Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee*, n. C 2 del 6 gennaio 1998, p. 2 ss.

[23] Sull'impatto della disciplina sugli aiuti di Stato sul settore tributario, cfr. FRANCO FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in: *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. 57, n. 1/1998, Parte I, p. 84 ss.; FRANCO GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze sull'ordinamento fiscale interno*, in: *Rassegna Tributaria*, vol. 46, n. 6-bis/2003, p. 2282 ss.; LIVIA SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova 2007; FABRIZIO AMATUCCI, *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, in: *Rassegna Tributaria*, vol. 51, n. 5/2008, p. 1282 ss.; LORENZO DEL FEDERICO, *I principi di equivalenza ed effettività nelle procedure di recupero degli aiuti di Stato fiscali*, in: Manlio Ingrassio/Giuseppe Tesoro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli 2009, p. 353 ss.

[24] Cfr. per tutti CGUE, Sez. VI, 23 aprile 1991, causa C-41/90 *Höfner e Elser c. Macrotron GmbH*, par. 21, in: *Racc. I-1979*, secondo cui "la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status-giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento".

- imponibile nazionale e sul relativo gettito fiscale;
- 3) se le agevolazioni sono accordate anche in mancanza di un'effettiva attività economica e di una sostanziale presenza economica nello Stato membro che le concede;
 - 4) se le regole di determinazione del reddito relativamente alle attività infragruppo divergono dai principi generalmente accettati a livello internazionale, con particolare riferimento alle norme approvate dall'OCSE;
 - 5) se le misure fiscali peccano di trasparenza, con riferimento alle modalità di applicazione delle norme e delle pratiche amministrative.

Oltre a tracciare le coordinate di questa nuova azione di contrasto, che sostanzialmente conferma la possibilità che gli Stati membri si facciano una leale concorrenza fiscale^[29], il Codice di condotta dava vita ad un gruppo di esperti (il cd. Gruppo "Codice di condotta") deputato a monitorare le normative fiscali degli Stati membri e far emergere eventuali misure contrarie al Codice. L'impegno (si ribadisce, politico) degli Stati membri era duplice: smantellare e non introdurre misure nazionali che integrino le caratteristiche descritte dal Codice.

Il gruppo di esperti ha, via via, pubblicato delle relazioni che mettevano in luce i risultati della propria indagine, portando molti Stati membri ad eliminare regimi fiscali che venivano considerati "preferenziali".

Per quanto concerne i regimi forfettari finalizzati ad attrarre HNWI nel territorio degli Stati membri, deve prendersi atto che la già descritta disciplina britannica sui *non-doms* passò indenne dalla severa analisi del cd. Gruppo "Codice di condotta" per una ragione molto semplice: il Codice mirava a censurare quei regimi agevolativi che si rivolgevano ad "attività imprenditoriali"^[30].

[29] Evidenzia ROBERTO CORDEIRO GUERRA, Introduzione, in: ID. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*. Istituzioni, II^a ed., Padova, 2016, p. 15, che "definendo e combattendo le forme di concorrenza fiscale illecita, si compie, implicitamente ma inequivocabilmente, una scelta precisa: quella di abbandonare l'idea di un'azione legislativa europea tendente ad armonizzare il livello di tassazione vigente in ciascun Stato, e legittimare, per contro, la concorrenza fiscale. In accordo al principio di sussidiarietà, il quantum dell'imposizione viene, dunque, lasciato alla sovranità di ciascuno Stato membro, nella consapevolezza che sarà l'irreversibile processo di concorrenza innescatosi in ambito fiscale a determinare le scelte di ciascun ordinamento al riguardo. Questo punto d'approdo, maturato in un ambito regionale (quello dell'Unione Europea) dove la contiguità dei partners rende più facile l'elaborazione di una linea comune all'interno del "club", appare fortemente indicativo dello scenario nel quale sono destinati a muoversi i sistemi fiscali nei prossimi anni. Concorrenza e collaborazione si saldano, infatti, nell'idea del mercato fiscale regolato, introducendo, anche rispetto a uno degli ultimi baluardi della sovranità statale (i.e. la potestà impositiva), quel processo di standardizzazione e perdita di autonomia che è il portato tipico della globalizzazione".

[30] Già una decina di anni fa, si ebbe modo di rilevare che "[il] regime tributario dei *non-doms*, sebbene a primo acchito sembri costituire una di quelle misure che gli Stati membri si sono impegnati (politicalmente) a smantellare, non può essere formalmente censurato alla luce del Codice di condotta, in quanto lo stesso mira a regolare il fenomeno delle misure fiscali dannose unicamente in relazione alla tassazione delle imprese, indicando esplicitamente come obiettivo quelle misure agevolative che si rivolgono ad «attività imprenditoriali». In altre parole, dal momento che il regime fin qui analizzato si rivolge ai contribuenti persone fisiche, non potrebbe ricadere nel campo applicativo del Codice di condotta, sebbene la sua ratio consista proprio nell'identificazione ed eliminazione dei regimi preferenziali". Così, MASTELLONE (nota 7), p. 1428.

Questo importante precedente deve, già di per sé, porci sulla strada che porta ad intravedere la soluzione al quesito relativo all'art. 24-bis TUIR.

A tale riguardo, la Commissione europea ha ricevuto due interrogazioni con richiesta di risposta scritta circa la compatibilità o meno del regime in questione.

La prima, sottoscritta da 12 europarlamentari appartenenti al gruppo Socialisti e Democratici (S&D)^[31], chiedeva alla Commissione se tale regime:

- a) potesse costituire una pratica fiscale dannosa;
- b) potesse essere utilizzata dalle persone a fini di elusione fiscale; e
- c) fosse "conforme al principio di leale cooperazione tra gli Stati membri in materia fiscale e in linea con gli sforzi profusi dalle istituzioni europee per arginare le lacune e le misure che possano essere sfruttate dai soggetti ad alto reddito per evitare di versare la loro giusta quota di tasse".

La seconda, promossa dall'europarlamentare Fabio De Masi appartenente al gruppo *European United Left/ Nordic Green Left* (GUE/NGL)^[32], limitava le perplessità al rispetto del Codice di condotta.

Il 15 giugno 2017, Pierre Moscovici ha risposto congiuntamente ad entrambe le interrogazioni parlamentari, constatando la compatibilità della disciplina italiana con il Codice di condotta, con il principio di leale cooperazione ed escludendo ogni rischio di elusione fiscale. Più precisamente il Commissario europeo per gli affari economici e monetari ha rilevato che "le misure fiscali dannose nell'UE sono disciplinate dalle disposizioni del Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese (il Codice). Il Codice riguarda le misure di tassazione delle imprese che incidono sull'ubicazione delle attività imprenditoriali nel territorio dell'UE. La misura nazionale cui si fa riferimento sembra riguardare l'imposizione delle persone fisiche che non rientra prima facie nell'ambito di applicazione del Codice. Tuttavia, una possibile inclusione di tali misure nell'ambito di applicazione del Codice è stata discussa in un gruppo di lavoro del Consiglio in linea con le conclusioni del Consiglio «Economia e finanza» del 7 dicembre 2010 (documento 17380/10 FISC 149). Il gruppo di lavoro ha ritenuto che la tassazione del reddito delle persone fisiche non rientra, di norma, nell'ambito di applicazione del Codice ma che taluni aspetti di tale tassazione possono essere presi in considerazione se la loro interazione con altre misure fiscali produce effetti negativi per la tassazione delle imprese. Il regime nazionale cui è fatto riferimento nell'interrogazione sembra non produrre detti effetti e non rientrerebbe dunque nell'ambito di applicazione del Codice. La Commissione ha proposto riforme del Codice al fine di modernizzarlo e renderlo più efficace, ottenendo finora alcuni risultati utili. Tuttavia, ad oggi non è stato raggiunto un accordo riguardo all'estensione dell'ambito di applicazione del Codice oltre il settore della tassazione delle imprese.

[31] Parlamento europeo, Interrogazione con richiesta di risposta scritta n. E-001841/2017 del 20 marzo 2017, 1120619.IT, PE 601.460.

[32] Parlamento europeo, Interrogazione con richiesta di risposta scritta n. E-001843/2017 del 20 marzo 2017, 1120621.EN, PE 601.462.

In considerazione dei notevoli progressi conseguiti negli ultimi anni sulla base delle iniziative della Commissione in materia di scambio di informazioni fiscali, non vi è un rischio evidente di elusione fiscale dovuto alla misura in questione. Inoltre, tenendo conto del fatto che gli Stati membri sono liberi di fissare le aliquote d'imposta nazionali, è rispettato il principio di leale cooperazione"^[33].

V. Conclusioni

Come già anticipato in premessa, l'essere stato l'ultimo Paese europeo ad aver introdotto un regime fiscale per attrarre gli HNWIs, ha attribuito all'Italia l'indubbio vantaggio di aver potuto studiare le esperienze straniere per elaborare un meccanismo che sta riscuotendo successo^[34], tutto sommato in grado di superare un ipotetico vaglio di costituzionalità e, soprattutto, compatibile con le regole del diritto UE (sia di *hard law* sia di *soft law*).

A tali aspetti, se ne aggiungono altri due che stanno contribuendo a determinare molti non residenti che avevano iniziato ad osservare con attenzione detto regime.

Il primo è il protrarsi delle incertezze legate alla Brexit, per la quale Westminster ha palesato la ferma volontà di proseguire tale strada che, seppur teoricamente scongiurato lo scenario *no deal* ed avendo ottenuto una proroga da parte della stessa UE, sta convincendo molti residenti inglesi (sia *non-doms* sia contribuenti facoltosi appartenenti alla categoria dei "*resident and domiciled*") a spostarsi in Italia per poter continuare ad usufruire delle libertà fondamentali, ben potendo poi tornare indietro una volta che i rapporti tra Regno Unito e UE si saranno finalmente chiariti.

Il secondo è, invece, legato ai timori che il nuovo "Governo del cambiamento" avrebbe smantellato il regime in questione, i quali sono stati fugati con l'introduzione di un'ulteriore disciplina di attrazione di persone fisiche non residenti: l'art. 1, comma 273, L. del 30 dicembre 2018, n. 145, che ha introdotto l'art. 24-ter all'interno del TUIR, in vigore dal 1° gennaio 2019. Tale norma prevede che le persone fisiche titolari di redditi da pensione che trasferiscono la propria residenza in Comuni italiani del Mezzogiorno^[35] con popolazione non superiore a 20'000 abitanti, possono optare per una tassazione sostitutiva con aliquota pari al 7% su detti redditi. Si tratta di un regime che può essere applicato per un massimo di 5 anni, da contribuenti che non risultano residenti in Italia nei 5 periodi d'imposta precedenti all'esercizio dell'opzione in Stati che prevedono forme di cooperazione fiscale con l'Italia.

^[33] PIERRE MOSCOVICI, Risposta congiunta a nome della Commissione alle interrogazioni scritte E-001841/17 e E-001843/17, 15 giugno 2017, in: www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2017-001841-ASW_IT.pdf (consultato il 05.05.2019).

^[34] Circa un anno fa, LORENZO SALVIA, La "Flat tax" da 100mila euro l'anno fa traslocare in Italia 160 paperoni, in: Corriere della Sera, 21 aprile 2018, in: www.corriere.it/economia/18_aprile_21/flat-tax-100-mila-euro-l-anno-fa-traslocare-italia-160-paperoni-281f4ac0-4597-11e8-ae70-70c19cb6c123.shtml (consultato il 05.05.2019), evidenziava che circa un terzo delle domande provenivano da Regno Unito, seguite da quelle di residenti in Svizzera e Francia.

^[35] Termine che, secondo tale disposizione, ricomprende le regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia.

Si tratta, quest'ultimo, di un chiaro intento del Governo attuale di proseguire la linea avviata dai propri predecessori e, nella prospettiva dei contribuenti più scettici, un segnale che esprime una volontà di non abrogare la figura dei cd. "neo-residenti" ed i benefici fiscali ad essi attribuiti.

Mandatory Disclosure Rules: definizione di intermediario e relativi obblighi

Dall'Action 12 del Progetto BEPS allo schema di Decreto di recepimento della Direttiva DAC 6



Giovanni Barbagelata
Dottore commercialista,
Studio legale Chiomenti, Milano

Le misure di introduzione nell'ordinamento nazionale italiano delle cd. "Mandatory Disclosure Rules" elaborate in sede OCSE e recepite con la Direttiva DAC 6, benché risultino sufficientemente delineate quanto ai relativi presupposti oggettivi di applicazione, lasciano ancora notevoli margini di incertezza riguardo alcuni aspetti fondamentali, quali l'individuazione precisa della figura soggettiva dell'"intermediario", la concreta attuazione delle notifiche in caso di più intermediari coinvolti, nonché l'attuazione concreta delle varie ipotesi di esonero. Si auspica, quindi, che il dato normativo definitivo, corredato dai provvedimenti di attuazione, superi le numerose incertezze sollevate dagli operatori chiamati a confrontarsi con il nuovo obbligo di disclosure.

I. L'impulso di matrice OCSE sul contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva: l'Action 12 del Progetto BEPS	239
II. La Direttiva n. 2018/822/UE: la risposta euro-unionale al contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva basata sullo scambio automatico di informazioni	240
A. Premessa.....	240
B. La definizione di "intermediario".....	241
C. Gli elementi distintivi delle operazioni oggetto di comunicazione: gli hallmarks e il main benefit test.....	241
D. Le operazioni di comunicazione e decorrenza.....	243
III. Lo schema di Decreto di attuazione della Direttiva n. 2018/822/UE	243
IV. Conclusioni	244

I. L'impulso di matrice OCSE sul contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva: l'Action 12 del Progetto BEPS

Nell'ambito del complesso di proposte finalizzate al contrasto delle pianificazioni fiscali aggressive presentate nei *Final Report* dell'ottobre 2015, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), nell'Action 12, ha suggerito l'adozione di un meccanismo di comunicazione di dati obbligatorio, cd. "Mandatory Disclosure Rules", finalizzato ad intercettare situazioni ad alto rischio fiscale offerte ai contribuenti da "intermediari", per dotare in anticipo le Amministrazioni fiscali di informazioni sempre aggiornate circa le pianificazioni fiscali transnazionali utilizzate dai contribuenti anche solo potenzialmente elusive. Inoltre, la misura è volta a individuare fenomeni che riescono a sfruttare potenziali varchi ("loopholes") eventualmente non coperti dalle nuove forme di contrasto ai fenomeni elusivi transnazionali previste nel progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), con il duplice obiettivo di acquisire maggiori informazioni per controllo fiscale attraverso la creazione di un sistema informativo centralizzato contenente tutti i modelli di pianificazione fiscale dai quali derivano anche potenzialmente un vantaggio fiscale, nonché di instaurare un efficace deterrente per intermediari e contribuenti, che, per effetto della *mandatory disclosure* in parola, sarebbero molto più cauti nell'adottare schemi che fanno rientrare nelle fattispecie riportabili, con ciò aumentando altresì notevolmente i costi di "ricerca" per gli intermediari che vogliono continuare a proporre ai propri clienti pianificazioni fiscali aggressive.

Gli elementi fondanti l'architettura del sistema di *mandatory disclosure* sono incentrati su determinati obblighi informativi a carico dei *promoters* e/o dei contribuenti (*who has to report*), nonché sull'identificazione degli schemi di pianificazione fiscale che presentino determinate caratteristiche distintive ("hallmarks") generiche o specifiche tali da qualificarli come (anche solo) potenzialmente elusivi (*what has to be reported*). Quanto al primo aspetto, nell'Action 12 i termini utilizzati per individuare i soggetti obbligati ad effettuare le comunicazioni

sono i cd. "promoter" e gli "advisor", prendendo spunto da disposizioni nazionali che già prevedevano una normativa sulla *mandatory disclosure*[1].

Dalle suddette normative dei singoli Stati, l'OCSE ha quindi derivato una definizione generale che tenesse in considerazione tutti i predetti elementi comuni. Viene così definito "promoter" qualunque soggetto responsabile o coinvolto nella progettazione, commercializzazione, organizzazione e gestione dei vantaggi fiscali riferiti ad uno schema riportabile nell'ambito della fornitura di un servizio in materia fiscale, nonché ogni soggetto che fornisce aiuto materiale, assistenza o consulenza relativamente alla progettazione, commercializzazione, organizzazione o gestione degli aspetti fiscali di una transazione che alla luce di essi risulta riportabile. Viene inoltre affrontato il tema se sia preferibile l'approccio che prevede l'obbligo di comunicazione sia per il contribuente sia per l'intermediario (come previsto, ad es., in Canada e negli Stati Uniti d'America [USA]) ovvero un secondo approccio, finalizzato, *inter alia*, ad evitare proliferazioni di dati ridondanti, secondo cui l'obbligato principale è l'intermediario, mentre il contribuente diviene obbligato *de residuo* ad effettuare le comunicazioni. Ciò potrebbe verificarsi, ad es., se l'intermediario *promoter* dello schema sia stabilito in un Paese che non ha adottato una normativa sullo scambio di informazioni, oppure se lo schema sia strutturato e attuato *in house*, ovvero, infine, quando l'intermediario non adempie all'obbligo invocando il segreto professionale o il divieto di autoincriminazione.

Sul piano oggettivo, l'OCSE raccomanda agli Stati che si vogliano dotare una normativa sulla *mandatory disclosure* di optare per un regime che preveda sia "generic" sia "specific" hallmarks, con la possibilità di inserire una soglia *de minimis* sotto la quale le operazioni, anche se aventi le caratteristiche previste dalla normativa, non sarebbero soggette a comunicazione (filtro di selezione che ridurrebbe rischi di eccesso di informazioni). In particolare, l'utilizzo congiunto delle due tipologie di tratti caratteristici delle operazioni riuscirebbe a intercettare sia gli schemi standardizzati e più innovativi (attraverso i *generic hallmarks*), sia quelli personalizzati (attraverso gli *specific hallmarks*).

La proposta dell'OCSE suggerisce che la comunicazione effettuata dall'obbligato debba contenere tutti gli elementi idonei a fornire una completa conoscenza dello schema, dei

[1] Ad es., si ricordano le seguenti varieghe nozioni di soggetto coinvolto nella predisposizione, *lato sensu*, degli schemi potenzialmente elusivi/abusivi: (i) Regno Unito e Repubblica d'Irlanda: si intende per *promoter* il soggetto che struttura, vende, organizza e gestisce lo schema o che lo mette a disposizione di un soggetto terzo; (ii) USA: si identifica come *material advisor* il soggetto che fornisce assistenza o consulenza in relazione all'organizzazione, gestione, vendita, implementazione ed esecuzione delle transazioni notificabili; (iii) Canada: *advisor* è colui che fornisce protezione contrattuale, assistenza, consulenza in relazione alla creazione, sviluppo, pianificazione, organizzazione ed implementazione di transazioni o di una serie di transazioni; *promoter* è la persona che pubblicizza e vende lo schema, che rappresenta al cliente il possibile vantaggio fiscale derivante dalla transazione e che viene remunerato in funzione della vendita dello schema; (iv) Sud Africa: *promoter* è chiunque sia principalmente responsabile della creazione, organizzazione, vendita, finanziamento o gestione degli schemi riportabili.

soggetti beneficiari e degli intermediari coinvolti, senza tuttavia prevedere raccomandazioni di dettaglio circa la tempistica della comunicazione, né in tema sanzionatorio, limitandosi a tal proposito a suggerire una sanzione pecuniaria in caso di inottemperanza.

II. La Direttiva n. 2018/822/UE: la risposta euro-unionale al contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva basato sullo scambio automatico di informazioni

A. Premessa

Sull'onda del progetto BEPS, l'Unione europea (UE) ha attuato, di concerto con i legislatori dei singoli Stati membri, una molteplicità di misure finalizzate a colpire i fenomeni elusivi transnazionali. Oltre alle Direttive sullo scambio di informazioni (DAC 1-5)[2] e le Direttive cd. "antiabuso" (ATAD 1-2)[3], nel delineato contesto normativo è stata varata la Direttiva n. 2018/822/UE (DAC 6) con lo scopo di rendere ancora più complesso l'utilizzo di schemi di pianificazione fiscale aggressiva sulla base di quanto suggerito nell'Action 12 in materia di *mandatory disclosure*.

In conformità alle indicazioni OCSE, la Direttiva in parola si pone alla stregua di una norma di chiusura *de minimis* volta a munire le Amministrazioni finanziarie degli schemi di pianificazione che sfuggissero alla già fitta "rete" di disposizioni antielusive, modificando ulteriormente la Direttiva n. 2011/16/UE (DAC 1). Nell'ambito della Direttiva assume, quindi, nuovamente un ruolo centrale la figura dell'intermediario, considerato principale responsabile della diffusione di strutture transnazionali finalizzate all'ottenimento benefici fiscali, dandone una definizione molto ampia per farvi rientrare, almeno in linea di principio, qualunque soggetto che intervenga a qualunque titolo nell'attuazione dello schema.

Vale la pena ricordare sin d'ora come i meccanismi transfrontalieri soggetti alle nuove regole di *disclosure* non siano di per sé rivelatori (o presunzioni rafforzate) dell'elusività dell'operazione: si tratta, invece, di operazioni contraddistinte da predeterminati indicatori che devono essere preventivamente portati all'attenzione delle Amministrazioni finanziarie al fine di metterle per tempo nella posizione tale da poter vagliare, ai sensi della pertinente normativa antiabuso[4], l'elusività o meno dell'operazione stessa[5].

[2] Cfr. Direttiva n. 2011/16/UE, che ha superato, abrogandola, la Direttiva n. 77/799/CEE e che ha fondato le basi legali per la cooperazione amministrativa nel campo dell'imposizione diretta nell'UE, modificata in diverse occasioni per ampliarne progressivamente il funzionamento e l'ambito di applicazione (Direttiva n. 2014/107/UE sullo scambio automatico di informazioni in materia di conti finanziari; Direttiva n. 2015/2376/UE sullo scambio automatico di informazioni in materia di *tax rulings* e accordi preventivi in tema di prezzi di trasferimento; Direttiva n. 2016/881/UE sullo scambio automatico di informazioni dei cd. "country by country reports"; e Direttiva n. 2016/2258/UE, che abilita le autorità fiscali all'accesso di informazioni riguardanti i beneficiari effettivi così come identificati ai sensi della normativa antiriciclaggio.

[3] Cfr. Direttive n. 1164/2016/UE (ATAD) e n. 952/2017/UE (ATAD 2, in materia di disallineamenti da ibridi, cd. "hybrid mismatches") finalizzate a fornire gli ordinamenti degli Stati membri di un impianto normativo minimo per il contrasto ai fenomeni elusivi in materia di imposizione diretta.

[4] Per quanto riguarda l'Italia, ad es., l'art. 10-bis della Legge (L.) n. 212/2000.

[5] Cfr. il considerando n. 14 della Direttiva secondo cui "i meccanismi di piani-

In particolare, riprendendo la definizione contenuta nell'Action 12 del Progetto BEPS, la Direttiva fa rientrare nella categoria dei soggetti obbligati alla comunicazione degli schemi, *in primis*, tutti i soggetti che elaborano, commercializzano, organizzano e mettono a disposizione lo schema che produce un beneficio fiscale al contribuente (e, solo in subordine, quest'ultimo). In proposito, si osserva che già nello *Staff Working Document SWD(2017) 236* del 21 giugno 2017^[6] emanato congiuntamente alla prima proposta di Direttiva DAC 6, la Commissione europea proponeva tre diverse opzioni in merito alla platea di soggetti interessati dal nuovo obbligo di *disclosure*: il solo intermediario; congiuntamente l'intermediario e il contribuente; ovvero l'intermediario e, solo sussidiariamente, il contribuente. È stata preferita quest'ultima soluzione in quanto la prima, tra l'altro, avrebbe potuto avere l'effetto di "dirottare" gli schemi verso intermediari *extra-UE* o "*in house*", mentre la seconda avrebbe comportato un elevato rischio di proliferazione (o meglio, di ridondanza) di informazioni.

I contribuenti, pertanto, sono tenuti alla comunicazione solo quando non ci sono intermediari tenuti all'obbligo di comunicazione, ovvero quando l'intermediario non è identificabile o non è obbligato alla comunicazione, soluzione intermedia ed "equilibrata" che garantisce un giusto bilanciamento tra gli oneri sostenuti dagli operatori e dai contribuenti per l'adempimento dell'obbligo e l'esigenza di mantenere minimo il rischio di non ottenere le informazioni circa le pianificazioni fiscali potenzialmente dannose.

B. La definizione di "intermediario"

La Direttiva recepisce la definizione OCSE inserendo, però, una clausola generale che amplia notevolmente la platea di soggetti interessati; secondo l'OCSE, infatti, è "intermediario" qualunque soggetto che elabori, commercializzi, organizzi o metta a disposizione a fini di attuazione o gestisca l'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica, mentre per la Direttiva è tale "qualunque persona che, in considerazione dei fatti e delle circostanze pertinenti e sulla base delle informazioni disponibili e delle pertinenti competenze e comprensioni necessarie per fornire tali servizi, sia a conoscenza, o si possa presumere che sia a conoscenza, del fatto che si è impegnata a fornire, direttamente o attraverso altre persone, aiuto, assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, organizzazione, messa a disposizione ai fini di attuazione o gestione dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica".

Ci si è posto, quindi, il dubbio che la clausola possa avere l'effetto di attrarre qualunque soggetto che anche incidentalmente venga a conoscenza del meccanismo nell'ambito della propria attività professionale (ad es., nella mera redazione di un parere *pro-veritate*) e, in caso affermativo, quale sia la

ficazione fiscale aggressiva, il cui scopo principale o uno degli scopi principali è quello di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, sono soggetti alla norma generale antiabuso prevista dall'art. 6 della Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio".

[6] Si veda il documento disponibile al seguente link: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/?fuseaction=list&cotelid=10102&year=2017&number=236&version=ALL&language=en> (consultato il 06.05.2019).

proporzionata possibilità di dimostrare di non essere stato a conoscenza del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica.

Dipoi, sotto il profilo territoriale, la Direttiva prevede delle condizioni per qualificare un soggetto quale "intermediario" tenuto agli obblighi in parola; occorre infatti che esso:

- sia residente in uno Stato membro; o
- disponga di una stabile organizzazione in uno Stato membro attraverso la quale si è prestato il servizio; o
- sia costituito in uno Stato membro o essere disciplinato dal diritto di uno Stato membro; o
- sia registrato presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza in uno Stato membro.

Solo nei casi in cui l'intermediario non soddisfi alcuna delle condizioni precedenti l'obbligo di comunicazione ricade sul contribuente (p. es., attuazione del meccanismo transfrontaliero effettuata *in house* con la relativa progettazione effettuata da intermediario *extra-UE*).

C. Gli elementi distintivi delle operazioni oggetto di comunicazione: gli hallmarks e il main benefit test

La Direttiva adotta il modello che individua come elementi identificativi delle operazioni interessate nella normativa, prevedendo, in conformità all'Action 12, sia criteri distintivi generici sia specifici, elencati nell'Allegato IV della Direttiva stessa. In particolare, la Parte I introduce il "criterio del vantaggio principale", mentre la Parte II identifica gli elementi distintivi (*hallmarks*) suddivisi in cinque distinte categorie (per una sintesi delle quali si rinvia alla tabella in calce all'articolo).

Più in dettaglio, alcuni *hallmarks* generici e specifici (Categoria A, B, C lett. B, punto i e lett. c e d) possono essere presi in considerazione soltanto laddove soddisfino il criterio del vantaggio principale (*main benefit test*), vale a dire solo se è possibile stabilire che il principale vantaggio o uno dei principali vantaggi che una persona, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, si può ragionevolmente attendere da un meccanismo è ottenere un vantaggio fiscale^[7].

Ulteriori elementi distintivi specifici, sempre di Categoria C, collegati alle operazioni transfrontaliere non collegati al criterio del vantaggio fiscale principale comprendono meccanismi che prevedono pagamenti transfrontalieri deducibili effettuati

[7] Sul punto cfr. Assonime, Consultazione n. 9/2018, Risposta alla consultazione pubblica sullo schema di decreto legislativo attuativo della cd. DAC 6, p. 4, ove viene precisato che il criterio del vantaggio principale (*main benefit test*) "comporta di dovere previamente individuare il vantaggio fiscale derivante dallo schema, per poi compararlo con gli altri possibili benefici (ad esempio, di natura commerciale, o attinenti alla protezione di segreti industriali) che, se prevalenti, non fanno "scattare" alcun obbligo di comunicazione" e che (p. 5) "la nozione di vantaggio fiscale dovrebbe coincidere, a nostro avviso, con l'"outcome" globale dello specifico meccanismo transfrontaliero, con l'insieme cioè dei benefici fiscali generati dallo schema, anche per più partecipanti in differenti giurisdizioni". Il relativo documento è disponibile al seguente link: http://www.assonime.it/_layouts/15/Assonime.CustomAction/GetPdfToUrl.aspx?PathPdf=http://www.assonime.it/attivita-editoriale/interventi/Documents/consultazioni%209-2018.pdf (consultato il 06.05.2019).

tra due o più imprese associate, dove si verifica almeno una delle seguenti condizioni:

- il destinatario non è residente a fini fiscali in alcuna giurisdizione fiscale;
- il destinatario è residente a fini fiscali in una giurisdizione che è inserita in un elenco di giurisdizioni considerate non collaborative;
- per lo stesso ammortamento sono chieste detrazioni in più di una giurisdizione;
- per lo stesso elemento di reddito è chiesto lo sgravio dalla doppia imposizione in più giurisdizioni;
- esiste un meccanismo che include trasferimenti di attivi e in cui vi è una differenza significativa nell'importo considerato dovuto come contropartita degli attivi nelle giurisdizioni interessate.

Ulteriore suddivisione è poi prevista con riferimento a elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico d'informazioni e la titolarità effettiva (Categoria D) e elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento (Categoria E), senza che per essi assuma rilievo il *main benefit test*.

Gli intermediari, una volta verificata la presenza di elementi distintivi che fanno scattare l'obbligo di notificazione (e, eventualmente, del superamento del *main benefit test*), devono effettuare la comunicazione alle autorità finanziarie entro 30 giorni a decorrere dal giorno seguente a quello in cui:

- il meccanismo transfrontaliero è messo a disposizione ai fini della sua attuazione, ovvero
- il meccanismo transfrontaliero è pronto per l'attuazione, ovvero
- è stata compiuta la prima fase di attuazione del meccanismo transfrontaliero.

Per gli intermediari che prestano aiuto, assistenza o consulenza nella realizzazione del meccanismo i 30 giorni decorrono, invece, dal giorno successivo all'ultimazione dell'attività prestata.

Infine, in caso di meccanismi commercializzabili/standardizzati gli intermediari devono presentare ogni tre mesi una relazione che fornisca aggiornamenti contenenti nuove informazioni in relazione a meccanismi già oggetto di comunicazione.

Si pone sin da subito con evidenza il problema a quale autorità comunicare nel caso di meccanismi che generano obblighi di comunicazione in più Stati membri. La Direttiva crea sul punto un'elencazione tassativa al fine di contenere fenomeni di ridondanza, ma non risolve il problema di fondo, specificando che *"tali informazioni sono comunicate soltanto nello Stato membro che appare per primo nell'elenco seguente:"*

- 1) lo Stato membro in cui è residente ai fini fiscali intermediario; ovvero
- 2) lo Stato membro in cui l'intermediario dispone di una stabile organizzazione tramite la quale sono forniti i servizi relativi al meccanismo transfrontaliero; ovvero

- 3) lo Stato membro in cui l'intermediario è costituito o dal cui diritto è disciplinato; infine
- 4) lo Stato membro in cui l'intermediario è registrato presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza.

Pertanto, in caso di più intermediari (e/o più contribuenti) interessati dal meccanismo transfrontaliero (a vario titolo) potrebbe accadere che l'obbligo di notifica spetti a tutti gli intermediari coinvolti nello stesso meccanismo, restando esonerati soltanto se l'intermediario può provare che le stesse informazioni sono state comunicate in un altro Stato membro da altro intermediario. A simili obblighi, come detto, sono inoltre soggetti i contribuenti nei casi in cui non vi sia o non partecipi alla realizzazione ed attuazione del meccanismo transfrontaliero alcun soggetto qualificabile ai sensi della Direttiva quale "intermediario".

Dal quadro sopra delineato resta, quindi, ancora irrisolta la questione, già sollevata da Assonime nella citata nota n. 9/2018^[8], su come ci si debba comportare qualora nel meccanismo siano individuabili più intermediari e/o contribuenti; vale a dire come il giusto bilanciamento tra efficacia del sistema di *mandatory disclosure* senza incorrere in forme di ridondanza si contemperino con l'esigenza di tutela dei vari interessi erariali. Sul punto, è del tutto condivisibile che vada chiarito nelle opportune sedi *"se la qualifica di «contribuente pertinente» possa essere attribuita o meno a tutti i soggetti partecipanti allo schema (che risiedono o producono redditi in uno o più Stati membri) che provoca, nelle relative giurisdizioni, conseguenze fiscali rilevanti (dirette o indirette), in grado di mettere a rischio in modo significativo le relative basi imponibili"*^[9] ovvero, diversamente da quanto suggerito dall'OCSE nell'Action 12, se l'obbligo di comunicazione sussista in ogni caso, a prescindere da conseguenze fiscali cd. *"material"*.

La Direttiva detta, infine, talune clausole di esonero, lasciate comunque alla discrezionalità degli Stati membri in fase di recepimento della normativa nazionale, ove *"[c]iascuno Stato membro può adottare le misure necessarie per concedere agli intermediari il diritto all'esenzione dalla comunicazione di informazioni su un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica quando l'obbligo di comunicazione violerebbe il segreto professionale sulla base del diritto nazionale dello Stato membro"*, con l'avvertenza tuttavia che in tale evenienza gli Stati debbano adottare misure per individuare un altro intermediario obbligato ad effettuare la comunicazione e *"[g]li intermediari possono avere diritto all'esenzione [...] soltanto nella misura in cui operano nei limiti delle pertinenti norme nazionali che definiscono le loro professioni"*. Non è, invece, previsto alcun riferimento esplicito contro il divieto di auto-incriminazione (che, peraltro, come si vedrà, è stato in qualche modo introdotto nella Bozza di Decreto Legislativo [D.Lgs.] di recepimento della normativa in parola).

[8] Cfr. nota precedente.

[9] Assonime (nota 7), p. 9.

D. Le operazioni di comunicazione e decorrenza

Quanto al contenuto della comunicazione, gli intermediari o i contribuenti devono trasmettere alle rispettive Amministrazioni finanziarie (art. 14 Direttiva n. 2018/822/UE) le informazioni brevemente riassunte nella seguente tabella.

Contenuto della comunicazione
<ul style="list-style-type: none"> • Identificazione degli intermediari e dei contribuenti: generalità, residenza ai fini fiscali, persone giuridiche che fanno parte del gruppo; • Dettagli di tutti gli elementi distintivi indicati nell'Allegato IV che rendono necessaria la comunicazione dello schema; • Riassunto del meccanismo transfrontaliero; • Riferimento al nome con cui è comunemente conosciuto; • Descrizione in termini astratti delle pertinenti attività economiche e dei meccanismi; • Data in cui è stata attuata o sarà attuata la prima fase della pianificazione fiscale; • Dettagli delle normative nazionali che costituiscono la base del meccanismo; • Valore del meccanismo transfrontaliero; • Identificazione dello Stato membro del contribuente beneficiario (o degli Stati membri in caso di pluralità di contribuenti o casi di doppia residenza) e degli altri Stati membri che sono suscettibili di essere interessati dal meccanismo transfrontaliero; • Identificazione di qualunque altra persona nello Stato membro che potrebbe essere interessata dal meccanismo transfrontaliero, indicando quali Stati membri è legata la persona.

Per quanto attiene alla decorrenza, le disposizioni contenute nella Direttiva n. 2018/822/UE diventeranno applicabili dal 1° luglio 2020.

È previsto, peraltro, un regime transitorio nel quale ciascuno Stato membro è tenuto ad adottare le misure necessarie per imporre agli intermediari e ai contribuenti pertinenti la comunicazione di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica la cui prima fase è stata attuata tra la data di entrata in vigore (25 giugno 2018) e la data di applicazione della Direttiva, prevedendo altresì che la relativa comunicazione su tali meccanismi transfrontalieri avvenga entro il 31 agosto 2020 (cfr. art. 8 *bis ter* punto 12 Direttiva n. 2018/822/UE).

III. Lo schema di Decreto di attuazione della Direttiva n. 2018/822/UE

In data 30 luglio 2018 è stato posto in consultazione pubblica lo schema di Decreto attuativo della Direttiva n. 2018/822/UE, che ne ricalca in gran parte il contenuto (demandando peraltro a decreti attuativi l'individuazione degli elementi distintivi dei meccanismi transfrontalieri, nonché i criteri per verificare se i meccanismi soddisfano il *main benefit test*) ad eccezione di alcune previsioni. In particolare, lo schema di Decreto:

- definisce l'ambito territoriale di applicazione;
- estende la platea dei soggetti obbligati alla comunicazione;
- determina in via più circostanziata le fattispecie di esonero dall'obbligo di comunicazione;
- affronta il tema delle sanzioni in caso di inadempimento.

In particolare, sono inseriti nella categoria degli "intermediari" tutti i soggetti tenuti ad effettuare le comunicazioni in materia di antiriciclaggio ai sensi dell'art. 3, comma 4, D.Lgs. n. 231/2007, oltre che i soggetti di cui all'art. 1, comma 1, lett. *n* del Decreto Ministeriale (D.M.) del 28 dicembre 2015 (i.e. le "istituzioni finanziarie italiane" rilevanti ai fini del cd. "Common Reporting Standard").

Sul punto, la definizione dell'apporto fattuale che deve sussistere in capo all'intermediario, in combinato con l'estensione dei soggetti obbligati, può rendere talora incerto il perimetro di applicazione della norma; è infatti obbligato l'intermediario che "1) mette a disposizione ai fini dell'attuazione un meccanismo transfrontaliero da comunicare o ne gestisce l'attuazione; 2) direttamente o attraverso altri soggetti, svolge un'attività di assistenza o consulenza ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero da comunicare, qualora, avuto riguardo alle informazioni disponibili e alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il medesimo meccanismo sia rilevante ai sensi dell'art. 5 (ndr. norma che indica quali meccanismi sono rilevanti ai fini del Decreto)".

Sul punto Assonime^[10] ha notato come "la definizione nazionale diverga da quella europea, in primis, per quanto concerne le attività, che nella versione italiana si riducono alla «messa a disposizione», all'«assistenza» o «consulenza»: non vengono richiamate, cioè, anche le attività di «elaborazione», «commercializzazione» e «organizzazione» menzionate dalla direttiva", che invece evocano (ove non fossero da considerare come concettualmente sovrapponibili) un'attività materiale volta alla distribuzione più o meno massiva del meccanismo transfrontaliero.

Anche alla luce delle disposizioni di recepimento nell'ordinamento nazionale, andrebbe quindi meglio circostanziato l'obbligo di *disclosure* per i meri consulenti (vieppiù se tenuti per disposizione di legge all'osservanza del segreto professionale, quali gli avvocati e i dottori commercialisti) tenuto anche conto dell'inciso "ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero", escludendo, quindi, auspicabilmente, coloro che a vario titolo svolgono esclusivamente attività di studio o meramente informative.

Inoltre, nella prospettiva di rendere compatibile la normativa in analisi con i diritti fondamentali sanciti dalla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU; RS 0.101) (i.e. il divieto di auto-incriminazione), la Bozza di Decreto specifica e circoscrive l'ambito di esenzione, in modo parzialmente diverso da quanto previsto dalla Direttiva (che, come detto, sembra porre il baricentro dell'esonero unicamente sulla tutela del segreto professionale).

[10] Assonime (nota 7), p. 15.

Sul punto, analogamente a quanto previsto ai fini della normativa antiriciclaggio, l'intermediario è esonerato dalla comunicazione (art. 3, comma 4, schema di Decreto) *"limitatamente ai casi in cui esamina la posizione giuridica del proprio cliente o espleti compiti di difesa o di rappresentanza del cliente in un procedimento innanzi ad un'autorità giudiziaria, compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo"*, nonché nel caso in cui *"dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale"* (la stessa clausola è stata inserita nel caso in cui l'obbligo ricada in capo al contribuente).

Per quanto attiene al periodo transitorio, la Bozza di Decreto prevede che gli intermediari ed i contribuenti obbligati alla comunicazione trasmettano all'Agenzia delle Entrate entro il 31 agosto 2020 le informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri *"di cui è stata avviata l'attuazione tra il 25 giugno 2018 e il 1 luglio 2020"* (le cui modalità tecniche saranno individuate con apposito provvedimento attuativo). Inoltre, l'art. 8, comma 2, della Bozza di Decreto prevede un'ulteriore finestra temporale compresa tra il 29 ottobre 2014 e il 24 giugno 2020, in relazione ai meccanismi transfrontalieri che contengono almeno uno degli elementi distintivi di cui alla Categoria D dell'Allegato IV (riguardanti lo scambio automatico d'informazioni e la titolarità effettiva).

Infine, per quanto attiene alle disposizioni sanzionatorie, la Direttiva devolve interamente agli Stati membri la potestà sanzionatoria in caso di inadempimento agli obblighi di comunicazione e si limita a indicare che tali sanzioni debbano essere *"effettive, proporzionate e dissuasive"*.

Sul punto, l'art. 12 della Bozza di Decreto Legislativo prevede:

- una sanzione amministrativa pecuniaria compresa tra un minimo e un massimo edittale;
- nel caso di violazioni gravi, l'applicazione di una sanzione pari ad un moltiplicatore della sanzione base. A tal fine, la gravità viene determinata tenendo in considerazione il vantaggio economico, nonché l'intensità dell'elemento soggettivo e la conoscenza di specifici e rilevanti elementi di fatto, oltre alla mancata o insufficiente vigilanza sul rispetto di prassi e procedure standardizzate ovvero a carenze organizzative e procedurali.

Infine, è prevista nel caso di grave violazione, quando è irrogata la sanzione in misura massima, l'applicazione di una sanzione accessoria quale la sospensione dall'esercizio delle attività professionali e interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore.

IV. Conclusioni

Dal quadro generale testé riassunto, emerge come sia la Direttiva, sia lo schema di Decreto legislativo lascino aperti rilevanti dubbi interpretativi. È quindi auspicabile, come da più parti sottolineato, che il decreto attuativo di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze di cui all'art. 5, comma 2, schema di Decreto puntualmente individui le regole tecniche di implementazione delle nuove

disposizioni, posto che, fra l'altro, il decreto dovrà addirittura identificare elementi "chiave" dell'intero impianto normativo in parola, quali gli elementi distintivi (*hallmarks*) dei meccanismi transfrontalieri, nonché i criteri in base ai quali verificare quando essi sono diretti ad ottenere un vantaggio fiscale (*main benefit test*).

Elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio fiscale	Elementi distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio fiscale	Elementi distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio fiscale	Elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva	Elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento
Categoria A	Categoria B	Categoria C	Categoria D	Categoria E
<ul style="list-style-type: none"> il contribuente pertinente o un partecipante al meccanismo si impegna a rispettare una condizione di riservatezza; l'intermediario riceve una commissione, interesse o remunerazione fissata in riferimento all'entità del vantaggio fiscale o dal vantaggio fiscale effettivamente ottenuto; la struttura è sostanzialmente standardizzata ed è posta a disposizione del contribuente senza che sia necessaria alcuna personalizzazione. 	<ul style="list-style-type: none"> meccanismo in cui un partecipante adotta misure artificiose consistenti nell'acquistare una società in perdita, interrompere l'attività principale e utilizzarne le perdite per ridurre il suo debito d'imposta ("bare fiscali"), anche mediante il trasferimento di tali perdite verso un'altra giurisdizione o l'accelerazione dell'uso di tali perdite; meccanismo che ha come effetto la conversione del reddito in capitale, donazioni (<i>capital, gift</i>) o altre categorie di reddito tassate a un livello inferiore o esenti da imposte; meccanismo comprendente operazioni circolari (<i>round-tripping</i>), in particolare tramite il coinvolgimento di entità o di operazioni che si compensano o si annullano reciprocamente o che presentano altre caratteristiche simili. 	<ul style="list-style-type: none"> meccanismo che prevede pagamenti transfrontalieri deducibili effettuati tra due o più imprese associate, dove il destinatario sia residente a fini fiscali in una giurisdizione che non applica alcuna imposta sul reddito delle società o impone un'imposta la cui aliquota è pari o prossima allo zero; il reddito beneficia di un'esenzione totale dalle imposte nella giurisdizione in cui il destinatario è residente a fini fiscali; il reddito beneficia di un regime fiscale preferenziale nella giurisdizione in cui il destinatario è residente a fini fiscali. 	<p>1. Meccanismi che possono compromettere l'obbligo di comunicazione imposto dalle normative interne o dalle convenzioni relativamente ai conti finanziari o che traggono vantaggio dall'assenza di tali normative o accordi internazionali:</p> <ul style="list-style-type: none"> l'uso di un conto, prodotto o investimento, che non è un conto finanziario, ma ha caratteristiche simili a tale strumento; trasferimento di conti o attività finanziarie in giurisdizioni che non sono vincolate dallo scambio automatico di informazioni (SAI) sui conti finanziari con lo Stato di residenza del contribuente anche solo l'utilizzo di taligiurisdizioni; riclassificazione di redditi e capitali come prodotti o pagamenti che non sono soggetti al SAI; il trasferimento o conversione di un'IF, o di un conto finanziario o delle relative attività in un'IF o in un conto o in attività finanziarie non soggette all'obbligo di comunicazione; il ricorso a soggetti, meccanismi o strutture giuridiche che eliminano o hanno lo scopo di eliminare la comunicazione di informazioni su uno o più titolari di conti o persone che esercitano il controllo sui conti; meccanismi che compromettono il funzionamento delle procedure di adeguata verifica utilizzate dalle IF per ottemperare agli obblighi di comunicazione o ne sfruttano le debolezze, anche attraverso l'uso di giurisdizioni con regimi inadeguati o deboli in materia di legislazione anticiclaggio o con requisiti di trasparenza deboli. <p>2. Meccanismi che comportano la creazione di una catena di titolarità legale o effettiva non trasparente, con l'utilizzo di persone fisiche, dispositivi giuridici o strutture giuridiche:</p> <ul style="list-style-type: none"> che non svolgono un'attività economica sostanziale supportata da personale, attrezzatura, attività e locali adeguati; che sono costituiti, gestiti, controllati, residenti o stabiliti in una giurisdizione diversa da quella di residenza di uno o più dei titolari effettivi delle attività detenute da tali persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche; in cui i titolari effettivi (ai sensi della Direttiva n. 2015/849/UE) di tali soggetti, dispositivi giuridici o strutture giuridiche sono resi non identificabili. 	<p>1. Meccanismi che comportano l'uso di norme "safe harbour" unilaterali;</p> <p>2. Meccanismi che comportano il trasferimento di beni immateriali di difficile valutazione, per i quali:</p> <ul style="list-style-type: none"> al momento della conclusione della transazione infragrupo non esistono affidabili <i>comparables</i>; al momento della definizione dell'accordo, le proiezioni dei flussi di cassa futuri o del reddito derivante da essi non è prevedibile; <p>3. Meccanismi che implicano un trasferimento transfrontaliero infragrupo di funzioni e/o rischi e/o attività, se la previsione annuale degli utili del cedente o dei cedenti al lordo di interessi e imposte (<i>Earnings Before Interest and Tax [EBIT]</i>), nel periodo di tre anni successivo al trasferimento, è inferiore al 50% della previsione annuale degli EBIT del cedente o cedenti in questione in mancanza di trasferimento ("stripping").</p>

Attività imprenditoriale e IVA territoriale

Disamina della normativa e della giurisprudenza



Stefano Scheller
Dottore in economia e legislazione,
Dottore in giurisprudenza,
Esperto fiscale dipl. fed.,
Studio Legale Tributario Jäggi & Scheller SA, Lugano



Luca Aspesi
Avvocato, Master of Law,
Studio Legale Tributario Jäggi & Scheller SA, Lugano

Pietra angolare dell'IVA è la nozione di attività d'impresa. È, infatti, soggetto passivo d'imposta, a titolo obbligatorio o volontario, unicamente chi esercita un'attività d'impresa, con la principale conseguenza, date determinate condizioni, di dover gravare i propri ricavi con l'imposta e di potere dedurre l'imposta precedente corrisposta sui costi sostenuti. Se nella maggior parte dei casi risulta pacifico ed evidente se è esercitata un'attività d'impresa ai fini IVA, in talune fattispecie la questione è più complessa; si pensi, in proposito, a soggetti che pongono in essere un'unica operazione, unicamente operazioni saltuarie o, ancora, attività principalmente finanziate mediante donazioni, qual è il caso delle organizzazioni di beneficenza. In particolare dev'essere poi considerato che, accanto ad un'attività imprenditoriale, uno stesso soggetto può porre in essere altresì un'attività non imprenditoriale, con le ripercussioni del caso dal profilo della deduzione dell'imposta precedente. In considerazione della rilevanza della qualificazione d'impresa ai fini dell'imposta e dell'evoluzione che ha avuto la base legale negli ultimi anni, principalmente al fine di meglio rispecchiare la giurisprudenza sviluppata in merito, il presente contributo si propone di dettagliare l'attività d'impresa ai fini dell'IVA in modo da fornire tutti gli strumenti necessari per distinguere un'attività imprenditoriale da un'attività non imprenditoriale ai fini IVA nei casi più complessi.

I. La nozione di attività imprenditoriale

A. L'evoluzione della base legale

La Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (IVA), in vigore fino al 31 dicembre 2009 (vLIVA, ora abrogata), non prevedeva la nozione di attività imprenditoriale.

Più in particolare, ai fini dell'assoggettamento ad imposta essa si limitava a definire come contribuente "chiunque svolge un'attività indipendente, commerciale o professionale, diretta al conseguimento di entrate, anche senza fine di lucro, purché le sue forniture, le sue prestazioni di servizi e il suo consumo proprio sul territorio svizzero superino complessivamente 75'000 franchi annui" (art. 21 cpv. 1 vLIVA).

Con l'entrata in vigore, dal 1° gennaio 2010, della Legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20) è stato introdotto il concetto di esercizio d'impresa, la cui definizione legale riprende i concetti, già previsti dal precedente disposto, di attività indipendente, professionale o commerciale, diretta al conseguimento di entrate (art. 10 cpv. 1 LIVA). In aggiunta è stato, tuttavia, specificato che le entrate devono essere conseguite mediante prestazioni aventi carattere di stabilità e che il soggetto esercente impresa deve agire in nome proprio nei confronti dei terzi, concretizzando la giurisprudenza che si è sviluppata sotto l'egida della precedente normativa.

La revisione parziale della LIVA, e del relativo art. 10, in vigore dal 1° gennaio 2018, ha ulteriormente specificato la nozione d'impresa.

I. La nozione di attività imprenditoriale	246
A. L'evoluzione della base legale.....	246
B. L'attività indipendente.....	247
C. L'attività professionale o commerciale.....	248
D. L'attività diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità.....	248
E. L'agire in nome proprio nei confronti di terzi.....	250
II. La rilevanza della nozione	251
A. L'assoggettamento ad imposta.....	251
B. L'imponibilità dei ricavi.....	251
C. La deduzione dell'imposta precedente.....	251
D. Gli obblighi del contribuente.....	252
III. Conclusioni.....	252

Figura 1: Versione 2010 e 2018 Art. 10 LIVA: in grassetto le novità legislative

Art. 10 Principio Versione in vigore dal 2010	Art. 10 Principio Versione in vigore dal 2018
¹ È assoggettato all'imposta chiunque, a prescindere da forma giuridica, scopo e fine di lucro, esercita un'impresa e non è esentato dall'assoggettamento in virtù del capoverso 2.	¹ È assoggettato all'imposta chiunque, a prescindere da forma giuridica, scopo e fine di lucro, esercita un'impresa e:
Esercita un'impresa chiunque:	a. con questa impresa esegue prestazioni sul territorio svizzero; o
	b. ha sede, domicilio o stabilimento d'impresa sul territorio svizzero.
^{1bis} Esercita un'impresa chiunque:	^{1bis} Esercita un'impresa chiunque:
a. svolge un'attività indipendente, professionale o commerciale, diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità; e	a. svolge un'attività indipendente, professionale o commerciale, diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità, indipendentemente dall'importo dell'afflusso di mezzi che non sono considerati controprestazione secondo l'articolo 18 capoverso 2; e
b. agisce in nome proprio nei confronti dei terzi.	b. agisce in nome proprio nei confronti di terzi.
	^{1ter} L'acquisto, la detenzione e l'alienazione di partecipazioni secondo l'articolo 29 capoversi 2 e 3 costituiscono un'attività imprenditoriale.

Esercita di conseguenza un'impresa chiunque:

- (i) svolge un'attività
 - indipendente,
 - professionale o commerciale,
 - diretta al conseguimento di entrate aventi carattere di stabilità mediante prestazioni, indipendentemente dall'importo dell'afflusso di mezzi che non sono considerati controprestazione,
- (ii) ed agisce in nome proprio nei confronti di terzi.

B. L'attività indipendente

L'attività dev'essere esercitata a titolo indipendente: dal momento che le persone giuridiche sono sempre considerate come indipendenti, tale specificazione è funzionale unicamente all'attività delle persone fisiche[1].

Al fine di caratterizzare l'attività indipendente ai sensi dell'IVA è possibile fare riferimento ai criteri applicabili in materia di imposte dirette, nel cui ambito sono principalmente funzionali a distinguere l'attività indipendente dalla gestione privata del proprio patrimonio, dall'*hobby*

e dall'attività lucrativa dipendente[2], e ciò nonostante la finalità differente delle due imposte limiti l'armonizzazione della nozione[3].

In questo senso, la qualificazione dal profilo delle imposte dirette, così come ai fini delle assicurazioni sociali e dal profilo civilistico, costituisce un indizio, ma non è di per sé determinante[4]. Se, da un lato, sarebbe auspicabile un'armonizzazione del concetto, dall'altro non si può ignorare che tali imposte sono concettualmente differenti; mentre oggetto dell'imposta sul reddito è il reddito del prestatore, l'IVA colpisce il consumo finale del destinatario della prestazione sul territorio svizzero. In questo senso, l'armonizzazione del concetto ai fini delle due imposte trova i propri limiti nel differente scopo perseguito[5].

Sono sintomatici di un'attività indipendente, in particolare[6], l'assunzione di un rischio economico, l'apparire ed agire in proprio nome nei confronti di terzi, la libertà di scegliere se accettare o no un compito e di organizzarlo in modo indipendente, l'impiego di personale, gli investimenti nell'attività, la possibilità di disporre di propri locali ed avere differenti committenti ed un avvicendamento degli stessi.

La qualificazione dell'attività deve, ad ogni modo, avvenire valutando tutti gli elementi nel loro insieme[7].

Data la qualificazione dell'attività svolta da una persona fisica quale indipendente, occorre inoltre distinguere se le operazioni poste in essere da detta persona rientrano nell'attività d'impresa o meno.

Come specificato, con la modifica legislativa in vigore dal 1° gennaio 2018 è, infatti, assoggettato all'imposta chi esegue le prestazioni con la propria impresa. Anche le persone fisiche che sono assoggettate all'imposta quali imprese individuali possono continuare a eseguire prestazioni al di fuori della loro attività imprenditoriale, come ogni altro privato[8]. Secondo la prassi pluriennale dell'AFC, ad es., a determinate condizioni la locazione di un appartamento di vacanze non è parte dell'attività imprenditoriale[9].

[1] Info IVA dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) n. 02, par. 1.1.
 [2] Sentenza TF n. 2C_262/2012 del 23 luglio 2012, consid. 3.
 [3] DTF 138 II 251 consid. 2.4.2.
 [4] Sentenza TF n. 2A.47/2006 del 6 luglio 2006, consid. 3.2; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Basilea 2009, N 38 ss., p. 428.
 [5] DTF 138 II 251 consid. 2.4.2.
 [6] Sentenze TF n. 2C_262/2012 del 23 luglio 2012, consid. 3; n. 2C_1001/2015 del 5 luglio 2016, consid. 3.4; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, III^a ed., Berna 2012, N 447, p. 202.
 [7] DTF 138 II 251 consid. 2.4.2; Sentenze TF n. 2C_518/2007 e n. 2C_519/2007 dell'11 marzo 2008, consid. 2.2; n. 2C_262/2012 del 23 luglio 2012, consid. 3; n. 2A.47/2006 del 6 luglio 2006, consid. 3.2.
 [8] Messaggio del 25 febbraio 2015 concernente la revisione parziale della legge sull'IVA, n. 15.025, in: FF 2015 2161, p. 2177 (cit.: Messaggio revisione IVA).
 [9] Info IVA dell'AFC n. 17, par. 7.1.

C. L'attività professionale o commerciale

Ai fini IVA, la qualità di soggetto passivo d'imposta non dipende dalla forma giuridica dell'impresa, potendo qualificare come contribuente ogni persona fisica o giuridica nelle diverse forme previste dalla legge, ovvero l'impresa individuale, le società di persone^[10], le persone giuridiche di diritto pubblico o privato, le comunità di persone senza capacità giuridica propria^[11] e i servizi autonomi di una collettività pubblica^[12]. Decisivo è piuttosto il genere di attività svolta e la capacità di compiere in maniera indipendente un'attività commerciale o professionale^[13].

L'obbligo fiscale non è riferito all'impresa bensì al soggetto esercente l'impresa^[14]. Di conseguenza, le persone che gestiscono più imprese possono essere trattate come un unico soggetto fiscale e, dall'altro canto, le comunità di persone possono pure essere considerate come un soggetto fiscale^[15].

Ai fini del concetto di attività imprenditoriale è, inoltre, influente se il beneficiario delle prestazioni sia residente in Svizzera o all'estero^[16].

Un'attività professionale o commerciale ai fini IVA sussiste qualora si producano o commercino beni oppure si eseguano prestazioni di servizi regolarmente e tali beni o prestazioni di servizi siano destinati allo scambio sul mercato o al consumo privato di terzi^[17]; gli *hobbies* o i passatempi non sono invece considerati attività professionali o commerciali^[18].

Tale nozione dev'essere interpretata in maniera ampia, così da includere tutte le attività funzionali a fornire prestazioni idonee al consumo finale^[19]; una distinzione tra le nozioni di "professionale" e "commerciale", non è data, ragione per la quale queste possono essere considerate quali sinonimi^[20].

[10] Società in nome collettivo, società in accomandita.

[11] Società semplice, consorzio, comunione ereditaria, comunione dei comproprietari.

[12] FELIX GEIGER/REGINE SCHLUCKEBIER, Kommentar MWSTG, Zurigo 2012, N 7 *ad* art. 10.

[13] PETER A. JÄGGI/MARCO MOLINO, L'imposta sul valore aggiunto nelle prestazioni di servizi transfrontaliere tra la casa madre e succursale, in: RDAT II-2005, p. 655 *ss.*; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Friburgo 2000, p. 103.

[14] Sentenza TF n. 2C_321/2015 del 22 dicembre 2015, consid. 4.2; CLAUDIO FISCHER, in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kommentar, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson (a cura di), Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWStG), Basilea 2015, N 3 e 66 *ad* art. 10; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST (nota 6), N 420 e 422, p. 195; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, N 7 *ss.*, p. 68.

[15] Messaggio del 25 giugno 2008 concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto, n. 08.053, in: FF 2008 6033, p. 6094 (cit.: Messaggio semplificazione IVA).

[16] FISCHER (nota 14), N 14 *ad* art. 10.

[17] Ad esempio attività commerciali, industriali o artigianali.

[18] Info IVA dell'AFC n. 2, par. 1.1.

[19] Sentenza TAF n. A-5017/2013 del 15 luglio 2014, consid. 2.6.1.

[20] Sentenza TAF n. A-3149/2012 del 4 gennaio 2013, consid. 2.4.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST (nota 6), N 434, p. 198; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO (nota 4), N 12 *ss.*, p. 419.

D. L'attività diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità

Un'attività indipendente, professionale o commerciale, non è sufficiente a configurare attività d'impresa ai fini IVA. È, infatti, altresì necessario che tale attività sia, da un lato, diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate, e dall'altro che tali entrate abbiano carattere di stabilità.

Un'attività è diretta al conseguimento di entrate se l'incasso delle controprestazioni mediante prestazioni rappresenta un obiettivo primario dell'attività; poco importa, per contro, che siano poi anche effettivamente conseguite delle entrate. Già il solo intento di eseguire prestazioni a titolo oneroso è già sufficiente^[21]; questo vale anche, ad es., per le imprese che al momento dell'assoggettamento all'imposta non hanno ancora conseguito cifre d'affari, ossia le cd. imprese *start-up*^[22], in quanto anche la preparazione o la conclusione dell'attività economica rientrano nel ciclo di vita di un'impresa^[23].

Se, invece, per le prestazioni effettuate non viene incassata alcuna controprestazione, oppure se le eventuali controprestazioni hanno un carattere meramente simbolico o sono di entità irrisoria, l'orientamento indispensabile al conseguimento di entrate mediante prestazioni non è dato^[24]. È tuttavia irrilevante la quota dei costi di un'impresa che può essere coperta dalle entrate in questione^[25]; si rammenta, peraltro, che la rilevanza di un'attività ai fini IVA è data indipendentemente dal sussistere di uno scopo di lucro (art. 10 cpv. 1 LIVA).

Le entrate delle quali dev'essere perseguito il conseguimento devono avere la propria causa in una prestazione da parte dell'impresa; l'attività deve, infatti, essere diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate (art. 10 cpv. 1^{bis} lett. a LIVA). Ciò comporta l'esigenza di uno scambio di prestazioni, ovvero che la prestazione sia fornita in cambio di una controprestazione^[26], e che esista un legame economico, e non necessariamente giuridico^[27], diretto tra prestazione e controprestazione^[28]. Quest'ultime devono essere, dunque, direttamente legate dallo scopo stesso dell'operazione realizzata; tale è il caso quando vi è un rapporto di causalità tra la prestazione e la controprestazione, ovvero quando l'una non esisterebbe senza l'altra^[29]. Il conseguimento di entrate, rispettivamente un nesso causale diretto tra prestazione e controprestazione, è immanente alla nozione di attività

[21] Info IVA dell'AFC n. 9, par. 1.4.

[22] Info IVA dell'AFC n. 9, par. 1.4.1.

[23] Messaggio semplificazione IVA (nota 15), p. 6095.

[24] Info IVA dell'AFC n. 2, par. 1.1.

[25] Messaggio revisione IVA (nota 8), p. 2177.

[26] DTF 132 II 353 consid. 4.1; Sentenze TF n. 2C_933/2012 dell'11 aprile 2013, consid. 5.1; n. 2C_506/2007 del 13 febbraio 2008, consid. 3.2.

[27] Sentenza TAF n. A-201/2012 del 20 febbraio 2013, consid. 3.3.3.

[28] DTF 126 II 443 consid. 6a; 140 I 153 consid. 2.5.1; 140 II 80 consid. 2.1; 138 II 239 consid. 3.2; Sentenza TF n. 2C_196/2012 del 10 dicembre 2012, consid. 2.3.

[29] DTF 132 II 353 consid. 4.1; 126 II 443 consid. 6a; Sentenza TF n. 2C_506/2007 del 13 febbraio 2008, consid. 3.2; Sentenza TAF n. A-201/2012 del 20 febbraio 2013, consid. 3.3.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO (nota 4), N 20, p. 173 e N 171 *ss.*, p. 215.

professionale o commerciale ed è correttamente presupposto per un'attività d'impresa[30].

Anche ai fini dell'attività d'impresa, il concetto di prestazione dev'essere inteso ai sensi della normativa concernente l'IVA. Secondo la definizione legale, per "prestazione" si intende la concessione a terzi di un valore economico destinato al consumo nell'aspettativa di una controprestazione (art. 3 lett. c LIVA).

Uno scambio di prestazioni ai fini IVA è dato anche per quelle operazioni che la legge sancisce essere escluse dall'imposta (art. 21 LIVA); ne deriva che anche un'attività che consegue unicamente entrate escluse dall'imposta può configurare impresa ai fini IVA[31]. Secondo giurisprudenza, tuttavia, un'attività che pone in essere unicamente operazioni escluse dall'imposta, e per le quali non è possibile optare (art. 22 LIVA), non può configurare attività d'impresa ai fini dell'IVA[32].

Una tale posizione, tuttavia, pare invero criticabile; un'attività nel campo assicurativo o in ambito di locazione di immobili a scopo abitativo può ben configurare un'attività professionale diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità e svolta agendo in proprio nome nei confronti di terzi. Non si vede motivo per il quale una tale attività non dovrebbe, pertanto, configurare impresa.

Tale questione, ad ogni modo, rileva principalmente dal profilo ideologico, in quanto ponendo in essere esclusivamente cifre d'affari escluse dall'imposta e per le quali non è possibile optare, quand'anche fosse riconosciuta la qualità d'impresa ai fini IVA e vi fosse rinuncia all'esenzione dall'assoggettamento (art. 11 LIVA), non sarebbe data possibilità di deduzione dell'imposta precedente.

Per contro, le attività che sono volte unicamente al conseguimento di non controprestazioni o che sono finanziate esclusivamente da non controprestazioni, mancando di prestazione, non configurano attività d'impresa[33].

L'integrazione alla norma di legge (art. 10 cpv. 1^{bis} lett. a, in *fine* LIVA), in vigore dal 1° gennaio 2018, che specifica come l'attività d'impresa è svolta, date le altre condizioni, indipendentemente dall'importo dell'afflusso di mezzi che non sono considerati controprestazione, non deve stupire o sembrare in contraddizioni con quanto precede. Occorre, infatti, considerare che, nel mese di novembre 2012, l'AFC aveva pubblicato

la propria prassi[34], applicabile dal 1° gennaio 2010, con la quale negava l'orientamento al conseguimento di entrate aventi carattere di stabilità se si prevedeva che i costi per lo svolgimento di un'attività non erano coperti stabilmente per almeno il 25% da entrate da prestazioni[35], ma per oltre il 75% da non controprestazioni[36] senza che fosse dato un concreto motivo imprenditoriale. In questo senso, un motivo imprenditoriale era considerato sussistere se un'attività diretta al conseguimento di entrate mediante prestazioni doveva essere finanziata tramite un'attività non orientata al conseguimento di entrate mediante prestazioni. Principale conseguenza di tale prassi fu che molte organizzazioni senza scopo di lucro dovettero essere radiate dal registro dei contribuenti retroattivamente dal 1° gennaio 2010.

Tale prassi, già contestata in dottrina[37], è stata giudicata non conforme alla lettera di legge, in quanto anche un'attività d'impresa può essere finanziata mediante non controprestazioni[38], e l'AFC ha dovuto di conseguenza procedere ad abbandono della stessa.

L'integrazione in questione della norma, pertanto, semplicemente esplicita quanto già sancito in precedenza dal Tribunale federale; da evidenziare, in questo senso, che il messaggio concernente la revisione parziale della legge sull'IVA, del 25 febbraio 2015, è antecedente alla sentenza dell'Alta corte del 19 aprile 2015, tant'è che quest'ultima nel proprio giudizio anche vi si riferisce[39].

Contenuta nel messaggio[40], l'integrazione è stata poi recepita nella legge quale esplicitazione di quanto già deciso dal Tribunale federale. Alla luce della sua genesi e della citata giurisprudenza risulta pertanto chiara la sua portata, ovvero che non vi sono limiti quantitativi alle non controprestazioni che un soggetto può percepire e ciò nonostante porre in essere attività d'impresa ai fini IVA; non rileva neppure in che misura i costi dell'attività siano coperti da non controprestazioni[41].

Un'attività d'impresa non può, infatti, essere negata solo perché il relativo finanziamento avviene tramite mezzi differenti da controprestazioni[42]; devono, tuttavia, essere altresì dati gli ulteriori criteri previsti dalla legge, *in primis* che l'attività sia diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate con carattere di stabilità, fermo restando che se, come innanzi esposto, le controprestazioni hanno un carattere meramente

[34] AFC, Info IVA concernente la prassi 04, par. 7.2.

[35] Esclusi i redditi da capitale ed a titolo di interessi.

[36] Come doni, sussidi, finanziamenti trasversali, investimenti di capitale ed analoghi.

[37] PIETROPAOLO/GIESBRECHT (nota 33), p. 237 ss.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST (nota 6), N 1671, p. 616; IMSTEPF (nota 30), n. 24.

[38] Sentenza TF n. 2C_781/2014 del 19 aprile 2015, consid. 5.7.

[39] Sentenza TF n. 2C_781/2014 del 19 aprile 2015, consid. 5.10.

[40] Messaggio revisione IVA (nota 8), p. 2177.

[41] DTF 141 II 199 consid. 5.3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST (nota 6), p. 207; IMSTEPF (nota 30), n. 21; SCHAFFROTH/ROMANG (nota 30), N 45 *ad art.* 10.

[42] BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER (nota 14), N 23, p. 75, N 51, p. 85, N 49, p. 212.

[30] RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerrechtliche Unternehmensbegriff im EU-Recht, in: Jusletter del 30 aprile 2012, n. 20; GERHARD SCHAFFROTH/DOMINIK ROMANG, in: Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth (a cura di), mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basilea 2000, N 26 *ad art.* 21.

[31] Sentenza TAF n. A-5017/2013 del 15 luglio 2014, consid. 2.6.2.1; GEIGER/SCHLUCKEBIER (nota 12), N 44 *ad art.* 10.

[32] Sentenza TF n. 2C_1002/2014 del 28 maggio 2015, consid. 3.4.

[33] DTF 141 II 199 consid. 5.2; NIKLAUS HONAUER, Die subjektive Steuerpflicht, in: ST 5/2010, p. 253 ss.; RAFFAELLO PIETROPAOLO/NICOLE GIESBRECHT, Sind Non-Profit-Organisationen unternehmerisch tätig?, in: ST 4/2013, p. 236; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST (nota 6), N 468, p. 208; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER (nota 14), N 23, p. 75.

simbolico o sono di entità irrisoria, l'orientamento indispensabile al conseguimento di entrate mediante prestazioni non è dato[43], e ciò in particolare in presenza di una fattispecie di elusione d'imposta, per la quale unicamente ai fini del recupero dell'imposta precedente l'attività altrimenti non imprenditoriale è resa a fronte di corrispettivi meramente simbolici[44]. Un soggetto le cui entrate consistono esclusivamente in non controprestazioni non pone in essere un'attività volta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate, ragione per cui la qualità d'impresa non può essere data.

Alla luce di quanto precede risulta peraltro evidente come la specificazione del legislatore (art. 10 cpv. 1^{ter} LIVA)[45] in relazione all'acquisto, la detenzione e l'alienazione di partecipazioni, che costituiscono un'attività imprenditoriale, non abbia natura meramente declaratoria e si ripercuota in primo luogo sulla possibilità di beneficiare della deduzione dell'imposta precedente.

L'attività, tuttavia, non dev'essere semplicemente diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate, bensì di entrate che abbiano carattere di stabilità.

Le entrate hanno carattere di stabilità quando è data un'attività regolare e fondata su una certa durata, in funzione di una determinata pianificazione; sebbene sia sufficiente anche un'attività con una breve durata, la stessa dev'essere esercitata con una certa intensità[46]. Il concetto di stabilità comprende, infatti, sia un elemento temporale che un elemento qualitativo; se dal profilo temporale è, infatti, richiesta una determinata durata, dal profilo quantitativo l'attività deve raggiungere una determinata portata[47].

La LIVA così come in vigore dal 1° gennaio 2010, al contrario della vLIVA, prevede esplicitamente il criterio della stabilità. Tuttavia, anche nell'ambito dell'applicazione della vecchia normativa il concetto di stabilità era considerato essere insito[48] nella

nozione di attività commerciale o professionale[49]. La nozione di stabilità, di fatto, sostituisce in una certa misura il criterio dello scopo di lucro, irrilevante per un'imposta indiretta[50].

In questo senso, un'attività occasionale o unica, non può essere considerata avere carattere di stabilità e non può, di conseguenza, qualificare come professionale o commerciale[51]. Se l'attività abbia carattere di stabilità dev'essere valutato sulla base dell'insieme delle circostanze[52] sulla base di indizi quali impegno pluriennale, agire pianificato, attività impostata sulla ripetizione, pluralità di cifre d'affari, esecuzione di attività analoghe sfruttando una medesima occasione, intensità, partecipazione al mercato, mantenimento di un'infrastruttura commerciale, modo di apparire nei confronti delle autorità ed analoghi[53].

La semplice vendita di un'automobile da parte di una persona privata non costituisce pertanto un'attività imprenditoriale, in quanto si tratta di un'unica vendita e non di un'attività volta al conseguimento durevole di entrate; si è, per contro, in presenza di un'attività commerciale quando un'impresa estera, nell'ambito della propria attività complessiva, effettua una prestazione in Svizzera, anche se ciò avviene in un'unica occasione[54] oppure in caso di cessione, su più anni, di diverse opere d'arte facenti parte della collezione privata di un perito, il quale vendeva tali opere per il tramite di una casa di vendita all'asta nella quale possedeva delle partecipazioni[55].

E. L'agire in nome proprio nei confronti di terzi

L'ultima condizione che dev'essere adempiuta riguarda il fatto di agire in proprio nome nei confronti di terzi.

Dai rapporti contrattuali dev'essere chiaro per il destinatario che il fornitore o prestatore di servizi agisce in modo indipendente e non in veste di rappresentante di terzi (art. 20 cpv. 2 LIVA); in questo contesto la qualifica secondo il diritto civile rappresenta un indizio importante[56].

In merito a tale condizione ai fini IVA viene ripresa la qualifica sancita dal diritto civile[57]; il contribuente deve, quindi, presentarsi nei confronti di terzi come l'esecutore della prestazione[58].

Tale criterio, peraltro, non è unicamente elemento necessario al fine di configurare attività d'impresa, ma è altresì funzionale

[43] Messaggio revisione IVA (nota 8), p. 2177 dove si esemplifica tale fattispecie: Un museo, ad es. finanziato in misura del tutto preponderante mediante doni e che solamente in minima parte consegue controprestazioni imponibili (ad es. ingressi imponibili volontariamente), secondo questa disposizione dovrebbe assoggettare all'imposta unicamente queste controprestazioni, potendo però d'altra parte far valere la deduzione dell'imposta precedente (ad es. per la costruzione di edifici), poiché nel complesso anche l'esercizio di un museo dev'essere considerato un'attività imprenditoriale che, in caso di imposizione volontaria degli ingressi, determina l'assoggettamento. Tuttavia, deve anche essere soddisfatto il criterio del conseguimento di entrate aventi carattere di stabilità mediante controprestazioni. Ciò si verifica quando il singolo prezzo d'ingresso è da considerarsi normale, e soprattutto quando non si tratta di cifre simboliche. Anche in questo caso, la quota dei costi di un'impresa che può essere coperta dalle entrate in questione è irrilevante.

[44] DTF 138 II 239 consid. 4.

[45] Prima dell'entrata in vigore della modifica della LIVA, tale specificazione era prevista dall'art. 9 dell'Ordinanza del 27 novembre 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vOIVA; RS 641.201).

[46] Messaggio semplificazione IVA (nota 15), p. 6095.

[47] BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER (nota 14), N 26, p. 77.

[48] DTF 141 II 199 consid. 4.2; 138 II 251 consid. 2.4.3; Sentenza TF n. 2C_814/2013 del 3 marzo 2014, consid. 2.3.3; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berna 1999, p. 173; HEINZ KELLER,

Besondere mehrwertsteuerliche Probleme bei Selbständigerwerbenden, in: ASA 73, p. 433 ss., p. 444.

[49] Sentenza TAF n. A-5017/2013 del 15 luglio 2014, consid. 2.6.2.2.

[50] BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER (nota 14), N 26, p. 77.

[51] DTF 138 II 251 consid. 2.4.3.

[52] DTF 138 II 251 consid. 2.4.3.

[53] Sentenze TF n. 2C_814/2013 del 3 marzo 2014, consid. 2.3.3; n. 2A.501/2001 del 27 maggio 2002, consid. 2.1; n. 2A.211/1999 del 3 novembre 2000, consid. 4b/bb; Sentenza TAF n. A-3149/2012 del 4 gennaio 2013, consid. 2.4.3; Geiger/Schluckebier (nota 12), N 31 ss. ad art. 10.

[54] Messaggio semplificazione IVA (nota 15), p. 6095.

[55] DTF 138 II 251 consid. 4.3.

[56] Info IVA dell'AFC n. 2, par. 1.1.

[57] Info IVA dell'AFC n. 2, par. 1.1.

[58] Info IVA dell'AFC n. 4, par. 5.1.

all'imputazione delle singole prestazioni[59]; agire in proprio nome è inoltre espressione dell'indipendenza del soggetto persona fisica[60] e serve per delimitare la mera società interna[61].

II. La rilevanza della nozione

A. L'assoggettamento ad imposta

Ai sensi dell'art. 10 cpv. 1 LIVA è assoggettato all'imposta chiunque, a prescindere da forma giuridica, scopo e fine di lucro, esercita un'impresa e con questa impresa esegue prestazioni sul territorio svizzero o ha sede, domicilio o stabilimento d'impresa sul territorio svizzero.

In questo senso, è considerato esercitare un'impresa chiunque svolge un'attività indipendente, professionale o commerciale, diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità, indipendentemente dall'importo dell'afflusso di mezzi che non sono considerati controprestazione, ed agisce in nome proprio nei confronti di terzi (art. 10 cpv. 1^{bis} LIVA). Costituisce altresì attività imprenditoriale l'acquisto, la detenzione e l'alienazione di partecipazioni (art. 10 cpv. 1^{ter} LIVA).

L'esercizio di un'impresa è pertanto una condizione essenziale al fine di rilevare quale contribuente ai fini IVA. Se, e solo se, è data una tale attività vi è l'obbligo, o in determinati casi la facoltà (art. 10 cpv. 2 LIVA), di iscriversi quale soggetto contribuente IVA.

La qualificazione di soggetto passivo ai fini IVA si ripercuote direttamente sull'imponibilità dei ricavi e sulla deducibilità dell'imposta precedente, così come comporta determinati obblighi in capo al soggetto passivo d'imposta.

B. L'imponibilità dei ricavi

Ai fini dell'effettiva applicazione dell'imposta territoriale rilevano unicamente le prestazioni che soddisfano, cumulativamente, tre condizioni (art. 18 cpv. 1 LIVA).

In primo luogo dev'essere soddisfatta la condizione territoriale; affinché una prestazione rientri nel campo di applicazione dell'imposta è, infatti, necessario che questa sia localizzata sul territorio svizzero (artt. 8 e 9 LIVA).

Deve, inoltre, essere soddisfatta la condizione oggettiva; la prestazione deve pertanto avvenire dietro controprestazione, vale a dire che deve avere luogo uno scambio di prestazioni, che devono essere causalmente legate tra di loro da un nesso economico diretto[62]. A titolo di eccezione, pur rientrando nel campo di applicazione dell'imposta non sono soggette alla

stessa le prestazioni escluse (art. 21 LIVA; è fatto salvo il diritto di opzione ai sensi dell'art. 22 LIVA) o esenti (art. 23 LIVA).

Infine, perché un'operazione rilevi ai fini dell'applicazione dell'imposta territoriale, dev'essere adempiuta la condizione soggettiva; la prestazione deve pertanto essere effettuata da un soggetto contribuente IVA.

Soddisfatte cumulativamente dette condizioni, la cifra d'affari dev'essere gravata da IVA. Risulta pertanto evidente che, ove il ricavo non fosse conseguito da un soggetto esercitante un'attività imprenditoriale, indipendentemente dal realizzarsi delle altre condizioni l'imposta non troverebbe, né potrebbe trovare, applicazione.

C. La deduzione dell'imposta precedente

Così come il contribuente è tenuto a gravare con imposta le proprie prestazioni nella misura in cui queste rientrano nel campo di applicazione dell'imposta e non ne siano espressamente escluse o esentate da norma di legge, questi ha il diritto alla deduzione dell'imposta precedente, ovvero al rimborso dell'IVA gravante i costi sostenuti nell'ambito della sua attività imprenditoriale (art. 28 LIVA).

In tale contesto la nozione di attività imprenditoriale ha pertanto duplice rilevanza, essendo presupposto e misura del diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

In questo senso, è presupposto, in quanto il diritto alla deduzione dell'imposta precedente spetta unicamente al soggetto contribuente, il quale come esposto deve esercitare attività d'impresa per qualificare come tale, e misura poiché tutte le imposte precedenti addossate nel quadro dell'attività imprenditoriale, e solo in questa, possono in linea di massima[63] essere dedotte[64]. La nozione di attività imprenditoriale ha così acquistato, con l'attuale normativa, ancora maggiore valenza rispetto alla normativa in vigore fino al 2009, che faceva invece dipendere la deduzione dell'imposta precedente dalla realizzazione di cifre d'affari imponibili (art. 38 vLIVA).

La delimitazione tra ambito imprenditoriale e non imprenditoriale risulta pertanto fondamentale ai fini della deduzione dell'imposta precedente, ancor più se si considera che un contribuente può essere attivo in entrambi gli ambiti. In particolare nell'ambito non imprenditoriale, non legittimante alla deduzione dell'imposta precedente in quanto il contribuente in tale ambito è considerato consumatore finale, occorre procedere alle seguenti distinzioni[65]:

- ambito privato per le imprese individuali, nel quale rientrano tutti i costi non giustificati dall'uso commerciale[66];

[59] Sentenza TF n. 2C_1001/2015 del 5 luglio 2016, consid. 3.2.

[60] Sentenza TAF n. A-5017/2013 del 15 luglio 2014, consid. 2.6.3.

[61] CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST (nota 6), N 464, p. 207; GEIGER/SCHLUCKEBIER (nota 12), N 17 ad art. 10; RALF IMSTEFF, Der Mehrwertsteuerliche "Aussenauftritt", in: ASA 82, p. 451 ss.

[62] DTF 138 II 239 consid. 3.2; 132 II 353 consid. 4.1; 126 II 443 consid. 6a; Sentenza TF n. 2C_506/2007 del 13 febbraio 2008, consid. 3.2; Sentenze TAF n. A-1335/2014 del 14 dicembre 2014, consid. 5.3.2; n. A-6182/2012 del 27 agosto 2013, consid. 3.2.3.

[63] Rimane riservata la correzione dell'imposta precedente, ad es., in caso di operazioni escluse dall'imposta.

[64] Messaggio semplificazione IVA (nota 15), p. 6121.

[65] Si veda in merito anche l'Info IVA dell'AFC n. 9, par. 1.4.2.

[66] Per le altre forme di società, per contro, la legittimazione alla deduzione dell'imposta precedente è data, ma rappresentano altresì prestazioni, se

- ambito dipendente per le imprese individuali, in quanto l'ambito imprenditoriale si limita alle attività svolte a titolo indipendente^[67];
- ambito sovrano;
- ambito non orientato al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità.

Mentre in ambito imprenditoriale la deduzione dell'imposta precedente è di principio ammessa, in ambito non imprenditoriale non vi è alcun diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Se le spese non attribuibili direttamente sono utilizzate sia nell'ambito imprenditoriale che in quello non imprenditoriale, si è in presenza di una doppia utilizzazione e la deduzione dell'imposta precedente dev'essere corretta.

Premesso che un costo sia relativo all'ambito imprenditoriale e, di conseguenza, sia di principio ammessa la relativa deduzione dell'imposta precedente, occorre in un secondo momento determinare se tale diritto non debba essere oggetto di riduzione perché sono poste in essere cifre d'affari escluse o determinate non controprestazioni; tale riduzione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente, tuttavia, non attiene alla qualità di attività imprenditoriale, bensì alla natura delle prestazioni effettuate.

La facoltà di dedurre l'imposta precedente per le prestazioni ricevute nell'ambito dell'attività imprenditoriale rappresenta il principale motivo per il quale chi è esentato dall'obbligo di assoggettamento decide di rinunciare (art. 11 cpv. 1 LIVA)^[68], in primo luogo chi esercita un'attività d'impresa in Svizzera, ma pone in essere unicamente prestazioni localizzate all'estero. In considerazione che l'esenzione dall'assoggettamento è un'eccezione al principio di assoggettamento di chi esercita attività d'impresa, anche la facoltà di rinunciare è riservata a chi svolge una tale attività.

D. Gli obblighi del contribuente

Ove sia dato esercizio di attività d'impresa e non rilevi un'esenzione dall'obbligo di assoggettamento, tale attività comporta altresì, quale conseguenza della qualificazione di soggetto passivo d'imposta, determinati obblighi, segnatamente:

- obbligo di annunciarsi spontaneamente quale contribuente (art. 66 cpv. 1 LIVA);
- obbligo, su richiesta del destinatario della prestazione, di rilasciargli una fattura che soddisfi determinati requisiti (art. 26 LIVA);
- obbligo di indicare coscienziosamente all'AFC tutti i fatti che possono essere di qualche rilevanza per l'accertamento

del caso imponibili, a persone strettamente vincolate imponibili al valore che sarebbe convenuto tra terzi indipendenti.

^[67] A titolo esemplificativo sono considerati in particolare attività dipendenti i mandati di consiglio di amministrazione; nel caso di specie il riferimento è alle imprese individuali, mentre se l'onorario per l'attività di consigliere d'amministrazione fosse corrisposto a società di persone o persone giuridiche questo verrebbe considerato controprestazione per una prestazione di servizi imponibile.

^[68] Si tratta di chi esercita un'attività imprenditoriale, ma è esentato dall'assoggettamento in applicazione dell'art. 10 cpv. 2 LIVA, per esempio perché la cifra d'affari realizzata sul territorio svizzero e all'estero è inferiore a fr. 100'000 annui.

dell'assoggettamento o per il calcolo dell'imposta e di inoltrare i documenti necessari (art. 68 cpv. 1 LIVA);

- obbligo di presentazione dei rendiconti d'imposta (art. 71 cpv. 1 LIVA);
- obbligo di tenere i libri contabili e i pertinenti documenti secondo i principi del diritto commerciale^[69]; l'AFC può eccezionalmente anche prescrivere obblighi più estesi di quelli previsti dal diritto commerciale se ciò è indispensabile alla corretta riscossione dell'IVA (art. 70 cpv. 1 LIVA);
- obbligo di conservare i documenti necessari per il calcolo dello sgravio fiscale successivo e del consumo proprio di beni immobili per 20 anni (art. 70 cpv. 3 LIVA), e pertanto per un periodo di tempo più lungo rispetto a quello previsto dal diritto commerciale (art. 958f del Codice delle obbligazioni [CO; RS 220]).

III. Conclusioni

Quella che, a prima vista, può apparire come una vera e propria evoluzione della nozione di attività imprenditoriale in ambito IVA date le modifiche apportate alla norma di legge, come visto tale non è. Di fatto, il legislatore con le modifiche ed integrazioni apportate a tale nozione altro non fa che concretizzare, anche dal punto di vista legislativo, la giurisprudenza sviluppata in merito.

Gli elementi determinanti al fine di configurare un'attività d'impresa devono essere adempiuti in maniera cumulativa; nei casi dubbi pertanto si impone un'attenta analisi di ogni singolo elemento della specifica fattispecie. In questo senso, ad es., ove un soggetto ponga in essere una sola operazione isolata risulterà determinante stabilire in che misura sia dato il carattere di stabilità alla luce di tutti gli elementi, così come qualora i beni dell'impresa siano messi a disposizione principalmente, se non esclusivamente, degli azionisti, sarà necessario prestare maggiore attenzione al sussistere di un'attività professionale o commerciale.

La specificazione introdotta in relazione alle non controprestazioni appare opportuna alla luce della prassi che aveva adottato l'AFC e delle numerose critiche in dottrina. Invero, la giurisprudenza del Tribunale federale aveva già portato l'AFC ad abbandonare tale prassi, tuttavia il recepimento nella norma di legge chiarisce ulteriormente la questione.

Lascia tuttavia perplessi come la giurisprudenza abbia sancito che un'attività che pone in essere unicamente operazioni escluse dall'imposta, e per le quali non è possibile optare, non possa configurare attività d'impresa ai fini dell'IVA. Tale posizione appare criticabile, e non se ne vede giustificazione; anche se è vero che un soggetto in tale condizione non avrebbe comunque diritto alla deduzione dell'imposta precedente, non vi è motivo per precludergli la possibilità di assoggettamento mediante rinuncia all'esenzione.

^[69] Sentenze TF n. 2A.552/2006 del 1° febbraio 2007, consid. 3.1; n. 2A.109/2005 del 10 marzo 2006, consid. 2.1.

L'esenzione dalla tassa di bollo di negoziazione delle fiduciarie statiche italiane

Il 1° marzo 2018 è entrato in vigore il nuovo art. 19a LTB



Sabina Rigozzi

Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law,
Divisione delle contribuzioni, Ispettorato fiscale,
Bellinzona

Disclaimer

Le considerazioni del presente contributo sono espresse a titolo personale e non vincolano in nessun modo la Divisione delle contribuzioni.

La nuova normativa adempie una mozione del consigliere agli Stati Fabio Abate, la quale chiedeva al Consiglio federale di considerare le fiduciarie statiche italiane alla stessa stregua di un agente di borsa straniero esentato dalla tassa di bollo di negoziazione ai sensi dell'art. 19 cpv. 1 LTB. Il presente contributo ripercorre brevemente gli sviluppi legislativi intercorsi in tal senso.

imposte, non può essere gravato da imposte dello stesso genere da parte dei Cantoni e dei Comuni". Di conseguenza, le tasse di bollo sono di esclusiva competenza della Confederazione.

La legge di attuazione dell'art. 132 cpv. 1 Cost. è la Legge federale sulle tasse di bollo (LTB; RS 641.10). Secondo l'art. 1 LTB, la Confederazione riscuote le seguenti tre tipologie di tasse di bollo:

- ♦ la tassa di bollo d'emissione;
- ♦ la tassa di bollo di negoziazione; e
- ♦ la tassa di bollo sul pagamento contro quietanza di premi d'assicurazione.

I. La tassa di bollo di negoziazione..... 253

- A. Basi legali..... 253
- B. Oggetto della tassa di bollo di negoziazione 253
- C. Esenzione dalla tassa di bollo di negoziazione..... 254
- D. Aliquote e base di calcolo della tassa di bollo di negoziazione 254
- E. Riscossione della tassa di bollo di negoziazione..... 254

II. La mozione di Fabio Abate 254

- A. Introduzione..... 254
- B. La definizione di agente di borsa straniero 255
- C. Le fiduciarie statiche italiane equiparate ad una banca italiana (straniera)..... 255

III. L'adempimento della mozione Abate e l'entrata in vigore della nuova esenzione..... 255

I. La tassa di bollo di negoziazione

A. Basi legali

L'art. 132 cpv. 1 della Costituzione federale (Cost.; RS 101) stabilisce che la Confederazione "può riscuotere una tassa di bollo sui titoli, sulle quietanze di premi d'assicurazione e su altri documenti delle operazioni commerciali; ne sono eccettuati i documenti delle operazioni fondiarie e ipotecarie" in quanto quest'ultime rientrano nella competenza impositiva dei Cantoni^[1].

Secondo l'art. 134 Cost. "[c]iò che la legislazione federale sottomette [...] alla tassa di bollo [...], o che dichiara esente da queste

B. Oggetto della tassa di bollo di negoziazione^[2]

La tassa di bollo di negoziazione ha per oggetto il trasferimento a titolo oneroso della proprietà di determinati documenti svizzeri ed esteri, se uno dei contraenti o dei mediatori è un negoziatore di titoli (art. 13 cpv. 1 LTB).

In generale, i documenti il cui trasferimento è oggetto d'imposizione sono le obbligazioni, le azioni o le quote sociali, i buoni di partecipazione, i buoni di godimento e le quote di investimenti collettivi di capitale ai sensi della Legge federale sugli investimenti collettivi di capitale (LICol; RS 951.31), che sono emessi da una persona domiciliata in Svizzera o nel Liechtenstein^[3]. Anche i titoli emessi da una persona domiciliata all'estero, che sono economicamente equiparabili a quelli summenzionati, sono oggetto d'imposizione. Sono parimenti considerati documenti imponibili i certificati concernenti sottopartecipazioni di tali titoli (art. 13 cpv. 2 LTB).

L'obbligazione fiscale incombe ai negoziatori di titoli svizzeri che partecipano alla transazione (art. 17 cpv. 1 in combinato disposto con l'art. 13 cpv. 3 LTB). Generalmente, sono

^[2] AFC (nota 1), p. 6 ss. THOMAS JAUSSI/MARKUS PFIRTER, Die eidg. Stempelabgaben, Ein Praktiker-Lehrbuch, in Text, Grafiken, Tafeln und Beispielen, Muri bei Bern 2017, p. 60 ss.

^[3] In virtù del Trattato di unione doganale concluso tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein del 29 marzo 1923 (RS 0.631.112.514), la LTB si applica infatti anche al Principato del Liechtenstein (cfr. in particolare art. 37).

^[1] Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), Informations fiscales, Les droits de timbre fédéraux (Etat de la législation: 1^{er} janvier 2015), Berna 2015, p. 1.

considerati negoziatori di titoli, le banche ai sensi della Legge federale sulle banche e le casse di risparmio (LBCR; RS 952.0), la Banca nazionale svizzera, i commercianti e gli intermediari professionali di titoli svizzeri, le società di capitali e gli istituti svizzeri di previdenza professionale e di previdenza vincolata il cui attivo si compone di più di 10 mio. di fr. di documenti imponibili, la Confederazione, i Cantoni e i Comuni compresi i loro stabilimenti se espongono nei propri conti documenti imponibili di un valore di più di 10 mio. di fr., nonché le istituzioni svizzere di assicurazioni sociali (art. 13 cpv. 3 LTB).

C. Esenzione dalla tassa di bollo di negoziazione^[4]

Ci sono numerose esenzioni, sia di natura oggettiva che soggettiva, alla tassa di bollo di negoziazione. Dal punto di vista oggettivo, la legge enumera una serie di operazioni di negoziazione di titoli esonerate dalla tassa (art. 14 LTB). Dal punto di vista soggettivo, sono esonerati i principali investitori cd. "istituzionali", in particolare quelli domiciliati all'estero (art. 17a cpv. 1 LTB). È importante, tuttavia, osservare che questi investitori sono esonerati solamente per quanto riguarda la tassa di loro competenza, che è pari alla metà dell'intera tassa dovuta sulla transazione. Infatti, l'altra metà della tassa resta dovuta dall'altra parte contraente, se questa è un negoziatore di titoli non esonerato dalla legge (art. 17 LTB)^[5]. Un'altra eccezione deriva dall'esonero delle banche e degli agenti di borsa stranieri. Lo stesso vale per i titoli ripresi o forniti da una borsa che agisce in qualità di controparte nell'ambito dell'esercizio di prodotti derivati standardizzati. La mezza tassa dovuta da questi negoziatori decade (art. 19 LTB). Resta dovuta l'altra metà della tassa, nel caso in cui la controparte sia un negoziatore di titoli non esentato.

Il negoziatore professionale di titoli svizzero è per contro esentato dalla quota di tassa che lo concerne quando aliena titoli facenti parte del suo *stock* commerciale o ne acquista per aumentarlo. Si considerano *stock* commerciale i documenti imponibili che risultano dall'attività commerciale del negoziatore professionale, non però i titoli aventi il carattere d'investimento (art. 14 cpv. 3 LTB). I negoziatori di titoli professionali che possono detenere uno *stock* commerciale ed essere quindi esentati, senza nessun obbligo di fornire prove in tal senso all'AFC, sono solamente le banche ai sensi della LBCR, così come la Banca nazionale svizzera. In tutti gli altri casi, i negoziatori di titoli professionali, per ottenere l'esenzione del loro *stock* commerciale, devono farne richiesta all'AFC, fornendo la prova che essi esercitano a titolo professionale il commercio di documenti imponibili con una cerchia di persone relativamente estesa, stabilendo regolarmente i corsi della domanda e dell'offerta^[6].

D. Aliquote e base di calcolo della tassa di bollo di negoziazione

La tassa di negoziazione è calcolata sulla somma versata quale controvalore e ammonta (art. 16 cpv. 1 LTB):

- all'1.5‰ per i titoli svizzeri (risp. 0.75‰ per ogni parte contraente);
- al 3.0‰ per i titoli esteri (risp. 1.5‰ per ogni parte contraente).

Se non viene versata una somma in contanti come controvalore, allora è determinante il valore venale della controprestazione convenuta (art. 16 cpv. 2 LTB).

E. Riscossione della tassa di bollo di negoziazione

Per determinare la riscossione e l'importo della tassa di bollo di negoziazione è utile porsi le seguenti domande^[7]:

- Chi sono le parti contraenti alla transazione?
- Quali sono i documenti che sono stati negoziati?
- I negoziatori di titoli che partecipano all'operazione sono parti contraenti o semplici intermediari?
- Il commerciante professionale di titoli sta acquistando o vendendo per il proprio *stock* commerciale?

Se si tratta di un'operazione imponibile, il negoziatore di titoli che agisce come mediatore deve mezza tassa per ogni parte contraente che non prova di essere registrata come negoziatore di titoli o investitore esentato. Il negoziatore di titoli che agisce come parte contraente deve mezza tassa per sé stesso e per la controparte che non prova di essere registrata come negoziatore di titoli o investitore esentato (art. 17 cpv. 2 LTB)^[8].

II. La mozione di Fabio Abate

A. Introduzione

Il 13 dicembre 2013 il consigliere agli Stati Fabio Abate ha depositato la mozione n. 13.4253 "*Riconoscimento delle fiduciarie statiche italiane quali agenti di borsa*", con la quale si incaricava il Consiglio federale di riconoscere le fiduciarie statiche italiane quali agenti di borsa stranieri esentati ai sensi della tassa di bollo di negoziazione^[9].

La mozione ha sollevato il problema nel contesto dei cd. "scudi fiscali"^[10], introdotti in Italia negli ultimi anni, che hanno permesso ai contribuenti italiani di regolarizzare, dal punto di vista del diritto fiscale italiano, i patrimoni esteri detenuti in Svizzera, intestandoli a fiduciarie residenti in Italia (cd. "rimpatrio giuridico"). La gestione di patrimoni svizzeri detenuti attraverso tali fiduciarie è una fattispecie assoggettabile alla tassa di

[7] AFC (nota 1), p. 11.

[8] Alle pp. 12 e 13 delle *Informations fiscales* pubblicate dall'AFC a febbraio 2015 in materia di tasse di bollo vengono presentate due utili tabelle sulle diverse casistiche che si possono riscontrare e alle quali si rimanda per maggiori approfondimenti (AFC [nota 1], p. 12 s.).

[9] Mozione n. 13.4253, *Riconoscimento delle fiduciarie statiche italiane quali agenti di borsa*, depositata da Fabio Abate, 13 dicembre 2013, in: <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20134253> (consultato il 09.05.2019).

[10] Per maggiori dettagli, con riferimento in particolare alla terza versione dello scudo fiscale, cfr. Il Sole 24 Ore, *Norme & Tributi*, Il glossario dello scudo fiscale, in: http://www.ilsole24ore.com/art/SoleOnline4/dossier/Norme%20e%20Tributi/2009/scudo-fiscale/glossario/glossario-scudo-fiscale3.shtml?uid=3f41acee-a13f-11de-a8df-36f8db592ee&DocRulesView=Liberio&refresh_ce=1 (consultato il 09.05.2019).

[4] AFC (nota 1), p. 6 ss. JAUSSI/PFIRTER (nota 2), p. 77 ss.

[5] AFC (nota 1), p. 8. JAUSSI/PFIRTER (nota 2), p. 72 ss.

[6] AFC, Circolare n. 12, *Tassa di negoziazione*, Berna 2011, p. 19, cap. 4, § 59.

bollo di negoziazione, mentre secondo l'art. 19 cpv. 1 LTB se "al momento della conclusione di un negozio, una delle parti contraenti è una banca straniera o un agente di borsa straniero o una controparte centrale ai sensi della legge del 19 giugno 2015 sull'infrastruttura finanziaria, la mezza tassa dovuta da detta parte contraente decade".

B. La definizione di agente di borsa straniero

Sono riconosciuti come agenti di borsa stranieri (i) i negozianti di titoli ammessi ad una borsa straniera, (ii) le persone fisiche, giuridiche e le società di persone che, senza avere una sede presso una borsa, esercitano la stessa attività di un agente di borsa, se si occupano di negoziazione di titoli in modo indipendente e nell'ambito della loro sfera di competenze, con adeguato personale e struttura propri e (iii) le controparti straniere che presentano un rendiconto delle emissioni di quote/azioni, ecc., di fondi d'investimento, la cui attività economica è assimilabile a quella di una direzione di un fondo di investimento svizzero[11].

Non sono, invece, riconosciute come agente di borsa straniero le società finanziarie e di partecipazione, le società holding e le società amministratrici di patrimoni, le società cd. "di domicilio" che non sono dunque in grado di esercitare autonomamente una qualunque attività commerciale[12].

C. Le fiduciarie statiche italiane equiparate ad una banca italiana (straniera)

Le fiduciarie statiche italiane sono disciplinate nella Legge (L.) del 23 novembre 1939, n. 1966, "Disciplina delle società fiduciarie e di revisione"[13] e sono assoggettate ad un'autorità di vigilanza statale[14]. In virtù di un mandato di amministrazione fiduciaria, una persona fisica residente in Italia impartisce alla fiduciaria statica un mandato di gestione di un suo conto detenuto presso una banca estera (in casu: in Svizzera).

Tra le attività consentite rientrano p. es. la custodia di titoli, l'esecuzione di ordini del cliente, l'esercizio del diritto di voto e la riscossione dei dividendi[15]. Secondo la mozione, in tale contesto queste fiduciarie agiscono alla medesima stregua di una banca che non ha accesso diretto ad una borsa, inoltre agiscono, al pari delle banche italiane, quali sostituti d'imposta.

Si conclude quindi che dal punto di vista delle banche svizzere e della sistematica della tassa di bollo di negoziazione non sussiste alcuna differenza tra una banca italiana che intrattiene una relazione con una banca svizzera e che conferisce a quest'ultima ordini di acquisto o di vendita di titoli e una fiduciaria che ha uno o più depositi presso una banca svizzera e conferisce lo stesso tipo di ordini. Sia la banca che la fiduciaria assolvono il prelievo delle imposte dovute dai propri clienti nel Paese di residenza di questi ultimi.

[11] AFC (nota 6), p. 11, cap. 2.6.7, § 21.

[12] AFC (nota 6), p. 11, cap. 2.6.7, § 22.

[13] Gazzetta Ufficiale n. 7 del 10 gennaio 1940.

[14] Cfr. art. 2 L. n. 1966/1939 e art. 106 del Decreto Legislativo del 13 agosto 2010, n. 141 (Gazzetta Ufficiale n. 207 del 4 settembre 2010, Suppl. Ordinario n. 212).

[15] Messaggio del Consiglio federale concernente la modifica della legge federale sulle tasse di bollo, n. 17.018, del 15 febbraio 2017, in: FF 2017 1319, p. 1321.

III. L'adempimento della mozione Abate e l'entrata in vigore della nuova esenzione

Il Consiglio federale, nella sua risposta del 12 febbraio 2014, si è detto favorevole alla mozione n. 13.4253 presentata dal deputato Abate. Dopo l'accoglimento anche da parte delle Camere federali, il 15 febbraio 2017 il Consiglio federale ha presentato il Messaggio concernente la modifica della legge federale sulle tasse di bollo[16].

Il disegno di legge, approvato dall'Assemblea federale senza opposizione[17] il 29 settembre 2017, prevede l'introduzione di un nuovo art. 19a LTB "Organizzazioni interposte ai fini della garanzia dell'imposta" del seguente tenore: "[c]hi nello Stato di domicilio di una persona fisica è soggetto a un obbligo statale di autorizzazione o controllo e adempie esclusivamente gli obblighi di notifica e fiscali per i valori patrimoniali che tale persona detiene in Svizzera è esentato dalla tassa di negoziazione per le operazioni relative a questi valori patrimoniali".

In un comunicato stampa del 31 gennaio 2018, il Consiglio federale afferma che la nuova norma riguarda in particolare le fiduciarie statiche italiane. Beneficeranno dell'esenzione i clienti italiani di banche svizzere, che in futuro potranno in tal modo acquistare e vendere titoli senza che ogni transazione sia assoggettata alla tassa di negoziazione[18], quindi la "modifica di legge contribuisce a rafforzare la piazza finanziaria svizzera"[19].

Nel suo Messaggio, il Consiglio federale afferma che la nuova normativa "lascia un margine di azione sufficiente per applicare l'esenzione dalla tassa di negoziazione a istituti analoghi alle fiduciarie statiche italiane di altri Paesi".

Essenziale ai fini dell'esenzione è che tali istituti fungano da organizzazioni interposte per fini esclusivamente regolatori. L'esenzione di cui al nuovo art. 19a LTB ha effetto solo per la mezza tassa dovuta dall'organizzazione interposta. Il cliente italiano titolare di un deposito bancario in Svizzera continuerà, infatti, a corrispondere la metà della tassa di bollo di negoziazione che lo concerne in caso di acquisto o vendita di documenti imponibili, anche dopo l'entrata in vigore della nuova normativa[20].

Il Consiglio federale ha deciso di porre in vigore al 1° marzo 2018 questa ulteriore esenzione fiscale soggettiva dalla tassa di bollo di negoziazione[21].

[16] Messaggio del Consiglio federale (nota 15).

[17] Consiglio federale, Il Consiglio federale pone in vigore l'esenzione dall'imposta di bollo, comunicato stampa del 31 gennaio 2018, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa/msg-id-69670.html> (consultato il 09.05.2019).

[18] In effetti, dovendo essere effettuate tramite una fiduciaria statica, le transazioni su titoli erano soggette più volte alla tassa di negoziazione svizzera. Nel Messaggio del Consiglio federale sono presenti due utili schemi riassuntivi, ai quali si rimanda per maggiori dettagli (Messaggio del Consiglio federale [nota 15], pp. 1322 s.).

[19] Cfr. nota 17.

[20] Messaggio del Consiglio federale (nota 15), p. 1324.

[21] Cfr. nota 17.

Il passaggio generazionale nelle imprese familiari

Un abito su misura per ogni azienda



Elio Blasio
Avvocato,
Blasio & Partners, Ginevra – Malta

Il passaggio generazionale nelle imprese familiari rappresenta uno dei momenti più critici e delicati nella vita dell'impresa e deve, pertanto, essere gestito e pianificato per tempo nella considerazione che ogni famiglia ed ogni impresa hanno diverse esigenze, aspettative ed equilibri che vanno tutelati e salvaguardati al fine di garantire la prosecuzione dell'impresa e dei valori della famiglia stessa.

I. Introduzione al passaggio generazionale.....	256
II. I tre sistemi dell'impresa familiare	256
III. Lo strumento del trust	257
IV. La filantropia e le fondazioni	258

I. Introduzione al passaggio generazionale

Il passaggio del "testimone" rappresenta uno dei momenti maggiormente delicati nella vita di un'impresa familiare, non solo per gli innegabili aspetti tecnico-giuridici che entrano in gioco, ma spesso a causa dei rilevanti profili di ordine psicologico-familiare e generazionale.

Peraltro, come ormai tutti i principali indicatori dell'economia in Europa evidenziano, per una azienda familiare su cinque il tema del passaggio generazionale dovrà essere affrontato entro i prossimi cinque anni, se si desidera analizzare per tempo i necessari cambiamenti che si renderanno necessari, in un quadro di regole condivise ed armoniose.

La prova che si tratti di un passaggio difficile e delicato per l'impresa e per la famiglia proprietaria è purtroppo "certificata" dalla circostanza che solo il 30% delle aziende sopravvive al proprio fondatore e solamente il 13% arriva alla terza generazione. Se poi si tiene presente che, in ambito europeo, il 65% delle imprese con un fatturato pari o superiore a 20 mio. di euro è rappresentato da aziende familiari, si arriva alla conclusione che sottovalutare o addirittura non prendere in considerazione tale cruciale momento della vita

aziendale e familiare può portare a conseguenze dolorose e di non ritorno.

Prendere perciò per tempo contezza della necessità di predisporre tutti i necessari accorgimenti per un soddisfacente passaggio delle redini aziendali è il prerequisito fondamentale per evitare poi i più comuni errori molto spesso verificatisi, come il confondere i ruoli della proprietà rispetto all'impresa ed alla sua *governance*, non coinvolgere attori terzi nei ruoli determinanti, non investire nella formazione imprenditoriale delle successive generazioni, considerare come immutabile il pur importante patrimonio di valori lasciato "in eredità" dal fondatore, ma che a volte, soprattutto oggi, deve spesso essere rivisto alla luce dei nuovi ed emergenti contesti culturali e socio economici.

L'aspetto più importante che alcuni imprenditori vivono in modo errato è il considerare la successione aziendale una sorta di obbligo verso il passato e non, invece, un'importante opportunità per il futuro.

Il momento del passaggio generazionale dev'essere correttamente letto come un momento di trasmissione di valori, tangibili e intangibili, in un concerto di azioni mirate alla sopravvivenza ed auspicabilmente ulteriore crescita dell'impresa.

Di converso, il passaggio generazionale che avviene a seguito della morte del *dominus*, non precedentemente preparato, può portare a perdite di valore non solo a causa del trauma che subisce l'intero sistema con il cambio di gestione, ma anche per gli oneri, soprattutto fiscali, connessi al trasferimento dell'azienda.

II. I tre sistemi dell'impresa familiare

Nell'impresa familiare interagiscono, come noto, tre sistemi tra loro connessi:

- la famiglia,
- la proprietà, e
- il *management*.

La prima vede l'impresa come uno strumento di identità familiare da trasmettere nel tempo; la seconda, come un investimento che deve avere il proprio ritorno economico; gli ultimi, invece, come mezzo di realizzazione professionale.

La diversa influenza dei vari sistemi determina il carattere e la personalità dell'impresa. Quanto più il sistema famiglia sarà preponderante, tanto più connoterà l'impresa delle sue fattezze.

Famiglia, proprietà e *management* sono perciò tre forze che, a seconda del peso che esercitano, le forniscono un ben preciso carattere.

In linea di massima, in un'impresa familiare la cultura aziendale coincide con la cultura della famiglia imprenditoriale. Nello specifico, per cultura aziendale, si intende l'insieme dei valori, delle opinioni, delle conoscenze e dei modi di pensare che sono condivisi dai membri di una organizzazione e che vengono insegnati ai nuovi membri come esemplari.

La cultura aziendale dota così tutti i membri di un sistema e di un punto di riferimento, di opinioni e valori che hanno una portata più ampia rispetto ai singoli individui.

Il passaggio generazionale nell'impresa, se ben gestito, permette perciò la trasmissione della cultura aziendale, ossia di quelle tre forze – famiglia, proprietà e *management* – che influiscono sull'andamento e sulla strategia imprenditoriale e possono a volte anche intersecarsi.

Ad es., vi sono spesso casi di elementi della famiglia con ruoli di responsabilità in azienda, pur senza possedendo quote rilevanti, ovvero *manager* della azienda che sono anche soci, od ancora familiari che partecipano al capitale ed occupano anche posizioni di responsabilità.

Ciò che è fondamentale, al fine di garantire un sereno passaggio generazionale, in un'impresa familiare, è garantire l'equilibrio tra logiche aziendali e rispetto dell'identità dell'azienda. Permettere perciò la crescita di un'effettiva *governance* aziendale che consente alla famiglia di esprimere il controllo senza mortificare "l'aziendalità" della struttura operativa. I consigli di amministrazione delle aziende familiari possono diventare poco funzionali se rappresentano solo degli avamposti dei componenti della famiglia.

Il sistema duale potrebbe rappresentare un bacino ideale per imprese familiari che vogliono evolvere verso un modello più manageriale, nel quale si attua maggiormente la separazione tra proprietà e controllo, ma sicuramente l'evoluzione manageriale dell'impresa familiare deve necessariamente passare attraverso un accorto utilizzo dei più idonei strumenti di *governance*, tali da garantire crescita e sviluppo.

Spesso, purtroppo, le imprese a carattere familiare trovano l'ostacolo più pericoloso per la loro durata nel tempo proprio nei rapporti inter-parentali. Infatti, il sistema dell'impresa familiare, vedendo l'intreccio di interessi reddituali e valori

affettivi, può essere influenzato dalla mancanza di armonia nei rapporti o, di contro, dalla ossessiva ricerca del benessere e dell'equilibrio del nucleo familiare, prima ancora di quello economico-finanziario. Tutto ciò porta a rischi potenziali non secondari. Ad es., il caso del fondatore che è contemporaneamente a capo della famiglia e dell'impresa, in cui la autonomia delle sue decisioni imprenditoriali è fortemente influenzata dai rapporti familiari e talvolta ne è frenata.

A volte, poi, la logica familiare tende, per garantire l'armonia dei rapporti familiari, a privilegiare e garantire i membri sia nella assunzione che in tutti i meccanismi di carriera e formazione, con chiaro rischio di inefficienze sistemiche quando la scelta effettuata non è la migliore per l'azienda, ma è "la migliore" per la famiglia.

Altre volte, poi, l'esistenza di dissidi in seno alla famiglia fanno perdere di credibilità nei confronti del mercato, che non è disponibile ad investire in un'azienda che non garantisce stabilità e continuità.

Diversamente quando, invece, l'impresa familiare decide di aprirsi al mercato dei capitali, quotando la propria azienda su un mercato borsistico, garantendo così una idonea *corporate governance* e trasparenza informativa, tali da ottenere così l'interesse di investitori e fondi di investimento.

Anche la divergenza di opinioni può generare interruzioni di continuità, come già successo in importanti gruppi familiari.

Infine, l'essere troppo sbilanciati verso i valori familiari, tentando di trovare sempre e comunque un accordo e di non creare disarmonie, può condurre ad un pericoloso rallentamento dei processi decisionali.

Se è vero, infatti, che un capitale concentrato in famiglia è forte perché ha alle spalle la solidità dei legami di sangue, dall'altro lato è però vulnerabile rispetto a fenomeni di "sibling rivalry", la rivalità fraterna. Infatti, in un contesto in cui i rapporti sono compromessi o tenderanno a diventarli, si giungerà presto ad uno stallo dei processi decisionali. Di conseguenza, per assicurare un corretto passaggio generazionale, è necessario che gli equilibri nella *family governance* siano assicurati, così da tramandare e rinnovare i valori familiari di generazione in generazione e per il mantenimento di quella ricchezza umana, culturale ed intellettuale che trova espressione e realizzazione finanziaria nell'impresa.

III. Lo strumento del trust

In un contesto di salvaguardia dell'impresa rispetto alle dinamiche familiari che possono danneggiarla, si possono a volte creare contesti di managerialità che operino in modo indipendente rispetto alla famiglia, con strumenti di segregazione patrimoniale *ad hoc*, quale, ad es., l'istituto del *trust*.

Il *trust* è un istituto di origini anglosassoni, sviluppatosi nei Paesi di *common law* e le cui origini si collocano in tempi molto lontani, addirittura prima del 1066. Il termine inglese *trust* letteralmente significa "affidamento", "fiducia", proprio per

indicare la particolare relazione che si instaura tra il disponente ed il *trustee*.

Come noto, infatti, attraverso il *trust* un soggetto, il disponente o *settlor*, conferisce ad un altro soggetto, persona fisica o giuridica, denominato *trustee*, uno o più beni affinché li gestisca secondo le direttive del primo, sancite in un atto denominato "*deed of trust*", nell'interesse di uno o più beneficiari. Il disponente può, inoltre, richiedere con la "*letter of wishes*" al *trustee* l'esecuzione di atti nell'interesse dei beneficiari e può inoltre nominare un "*guardiano/protector*" con il compito di vigilare sull'operato del *trustee* e con il potere di veto e revoca del *trustee* stesso, ove lo stesso non dovesse attenersi alle disposizioni impartite dal disponente.

Attraverso la costituzione del *trust* si effettua, in pratica, una trasmissione di ricchezza che garantisce, anche dopo la morte, il mantenimento dell'unità del patrimonio di famiglia, così come la tutela dei bisogni di successori in posizione di debolezza. Ferme restando le quote di legittima, ad es., un imprenditore potrebbe desiderare di "saltare una generazione" e trasferire l'azienda ai propri nipoti.

In buona sostanza, il *trust* rappresenta uno strumento parallelo a quello testamentario, senza contrasto con il divieto dei patti successori, in quanto la morte non è causa dell'attribuzione, ma determina semplicemente lo svolgimento effettuale del rapporto.

Si ha uno spostamento di ricchezza che, giuridicamente, si qualifica come atto di donazione indiretta. Indiretta in quanto lo spirito di liberalità del disponente, l'imprenditore, nei confronti dei beneficiari designati, passa attraverso il trasferimento dei beni al *trustee*.

Il *trust* è dotato di "*dual ownership*", ossia una doppia proprietà di cui l'una è in capo al *trustee*, ai fini della gestione patrimoniale, l'altra, di godimento, ai beneficiari.

IV. La filantropia e le fondazioni

Un ultimo aspetto che entra spesso in gioco nelle imprese familiari, anche in ottica di passaggio generazionale, è il fenomeno della filantropia e del mecenatismo, che si inseriscono nel concetto di responsabilità sociale d'impresa ed etica e che vedono la costituzione di fondazioni.

Le fondazioni sono uno strumento flessibile, in quanto assai diverse sono le motivazioni che inducono a costituire tale istituto, come il perseguimento di scopi filantropici, perpetuare il proprio nome o quello di un familiare scomparso, intervenire nel sociale in maniera discreta e riservata, ottenere un miglioramento della propria immagine ed anche del proprio credito presso il pubblico.

Le imprese possono contribuire a obiettivi sociali od a linee guida di carattere etico, integrando la responsabilità sociale come investimento strategico nel quadro della propria strategia commerciale, nei loro strumenti di gestione e nelle loro operazioni.

In generale, per qualsiasi tipologia d'impresa, operare anche nel campo della responsabilità sociale d'impresa comporta un miglioramento della immagine aziendale e, perciò, la capacità competitiva, stima e fiducia nelle relazioni con gli *stakeholder*, un migliore posizionamento dei prodotti perché avvertiti come "etici". Tra l'altro, ciò può consentire anche vantaggi fiscali ed amministrativi ed un accesso facilitato a fonti di finanziamento e contributi pubblici.

Tra gli *emotional events* si colloca l'arte e la promozione culturale in genere, che da un lato è un oggetto di investimento e dall'altro di mecenatismo. Per l'impresa familiare un progetto filantropico significa inseguire un obiettivo che va oltre la vita della azienda, così come creare un'area di interesse per uno o più membri della famiglia, potendo diventare lo sbocco professionale di uno o più di essi.

Inoltre, in alcuni casi le fondazioni familiari possono essere agevolmente utilizzate anche come strumenti alternativi al *trust*, pur se entro certi limiti. Attraverso le fondazioni di famiglia si può regolamentare la successione del fondatore ed anche tutelare economicamente i componenti della famiglia, proprio come con un *trust*. Il fondatore, infatti, si spoglia della proprietà dei beni che confluiscono nella fondazione per il perseguimento di uno scopo determinato. Nell'utilizzo della fondazione per strutturare il passaggio generazionale, si dovrà tenere conto che la finalità della fondazione è senza scopo di lucro.

La fondazione può detenere anche partecipazioni di società operative che operino in via esclusiva per la realizzazione degli scopi statutari perseguiti dalla fondazione. Al pari del *trust* possono realizzare un'adeguata tutela del patrimonio aziendale, per l'utilità della famiglia imprenditoriale, nella considerazione che ogni strumento o veicolo utilizzato per assicurare una oculata e serena gestione del passaggio generazionale di un gruppo familiare, deve tenere conto delle effettive finalità perseguite, temperando, per quanto possibile, in un delicato *puzzle*, le istanze e le aspettative dei futuri beneficiari e le decisioni del *dominus*.

Diritto di detrazione e principio del pre pro-rata

Sentenza della Corte di Giustizia europea nella Causa C-566/17



Andrea Rottoli

Laurea in Economia presso
l'Università Cattolica del Sacro Cuore,
Dottore commercialista,
Studio Maisto e Associati, Milano

Le modalità di attribuzione del diritto di detrazione in capo a soggetti passivi che svolgono attività economiche e non economiche ai fini dell'applicazione dell'IVA mostra, da sempre, aspetti di incertezza nella concreta modalità di attuazione stante il difetto di una norma positiva a livello europeo che governi l'allocazione di costi ascrivibili ad entrambe le attività in modo oggettivo. L'attribuzione dei costi gravati da IVA ed inscindibilmente ascrivibili ad un'attività economica e ad una non attività presenta, nella pratica, problematiche non dissimili da quelle osservate nell'ambito dell'allocazione dei costi promiscui fra diverse contabilità IVA per i soggetti che applicano separatamente l'imposta (ai sensi dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 633/1972). Si tratta, nello specifico, di individuare criteri oggettivi di attribuzione del costo risp. all'attività economica (per la quale il diritto di detrazione spetterà in misura pari alla percentuale di detrazione) e all'attività non economica (per la quale non sarà possibile detrarre l'imposta).

compiere operazioni soggetti ad imposta^[1]. Tuttavia, la Direttiva IVA non prescrive alcun criterio o metodo di ripartizione del diritto di detrazioni in situazioni quali quella di cui alla controversia rimessa alla CGUE.

II. Il caso

La controversia in esame trae origine dal rinvio pregiudiziale ad opera della Corte suprema amministrativa della Polonia circa la corretta modalità d'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA versata in relazione all'acquisto di beni e servizi utilizzati indiscriminatamente per il compimento di attività economiche imponibili e per attività non economiche. Nel caso che qui ci occupa, un Consorzio di enti locali (Consorzio) percepiva una tassa per la gestione e lo smaltimento dei rifiuti finalizzata all'adempimento di tali funzioni. Par tale attività, il Consorzio non si considerava soggetto passivo ai fini IVA. Tuttavia nel periodo compreso tra il 2013 ed il 2015, il Consorzio erogava servizi aggiuntivi dietro corrispettivo la cui prestazione costituiva un'attività economica ai fini IVA in parte imponibile e, in parte, esente da imposta. Durante lo stesso periodo, il Consorzio aveva sostenuto spese correnti e per investimenti afferenti tanto alle attività economiche quanto alle attività non economiche di gestione dei rifiuti. In relazione, all'imposta ascrivibile promiscuamente alle attività economiche e a quelle non economiche, il Consorzio aveva ottenuto un chiarimento da parte dell'Amministrazione fiscale polacca in cui quest'ultima dichiarava che i proventi derivanti dall'attività non economica di gestione dei rifiuti non potevano ritenersi rilevanti ai fini del calcolo della percentuale di detrazione dell'IVA. Il Consorzio impugnava la decisione dell'Amministrazione fiscale polacca dinanzi al giudice del rinvio il quale rappresentava alla CGUE la necessità di chiarimenti circa la possibilità di consentire la detrazione integrale dell'imposta assolta a monte da parte di un soggetto passivo

I. Premessa..... 259
II. Il caso..... 259
III. Le conclusioni dell'Avvocato generale ed il giudizio della CGUE..... 260

I. Premessa

Il presente rinvio pregiudiziale affronta il dibattuto problema della modalità d'esercizio del diritto di detrazione IVA per quei soggetti che svolgono attività economiche e non economiche ai fini della applicazione del tributo e per i quali sostengono costi che siano inscindibilmente ascrivibili tanto all'attività economica quanto alla non attività. Dal sistema previsto dalla Direttiva n. 2006/112/CE (Direttiva sull'imposta sul valore aggiunto [IVA]) risulta che il diritto di detrazione può essere fatto valere unicamente nella misura in cui i beni ed i servizi acquistati siano utilizzati al fine di

[1] Cfr. art. 168 Direttiva IVA: "[n]ella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore: l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo [...]".

qualora detta imposta fosse afferente inscindibilmente ad attività economiche e non economiche. La tesi del Consorzio trovava riscontro in un precedente giurisprudenziale della Corte Suprema Amministrativa polacca che, in una sentenza del 24 ottobre 2011, aveva sancito il diritto di un soggetto passivo di detrarre integralmente l'IVA, compresa la parte di imposta assolta a monte collegata ad operazione che non rientravano nel campo di applicazione del tributo. Tuttavia, il giudice del rinvio ha ritenuto che tale interpretazione potesse presentare profili di incompatibilità con la Direttiva IVA.

III. Le conclusioni dell'Avvocato generale ed il giudizio della CGUE

Al fine di analizzare compiutamente l'esito della sentenza in commento occorre dapprima passare in rassegna il contenuto delle conclusioni dell'Avvocato generale Sharpston del 6 dicembre 2018 in cui si analizza il problema della modalità di ripartizione del diritto di detrazione dell'IVA fra attività economiche e non economiche, muovendo dai principi che governano il funzionamento dell'IVA e, in particolare, dal principio di neutralità. Il Consorzio lamenta che, negli anni interessati dalla controversia principale, non vi era alcuna previsione specifica nella legge IVA polacca che disciplinasse il diritto di detrazione dell'IVA per costi relativi ad attività economiche e non. Per tale ragione, il Consorzio ritiene che non vi siano sostanziali limiti al diritto di detrazione in relazione all'IVA assolta su tali spese.

Di diverso avviso si dimostra l'Avvocato generale che, nelle proprie conclusioni, afferma come sia un principio immanente del sistema dell'IVA, l'impossibilità di riconoscere la detrazione del tributo in relazione a costi correlati ad attività non economiche. L'art. 168 Direttiva IVA subordina il diritto di detrazione dell'IVA assolta a monte alla sussistenza di operazioni a valle soggetto al tributo. Da ciò consegue che il diritto di detrazione presuppone che il soggetto passivo abbia effettuato operazioni imponibili nell'ambito di una attività economica^[2]. Ciò non si verifica qualora le spese siano correlate ad operazioni non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA. Non può quindi, secondo l'Avvocato generale, riconoscersi un diritto di detrazione integrale dell'imposta assolta a valle in capo al Consorzio in considerazione del fatto che tale imposta è correlata a spese inscindibilmente connesse ad attività in parte rilevanti ai fini IVA e, in parte, ad attività non economiche (cfr. punto 51 delle Conclusioni in commento)^[3].

In aggiunta, l'Avvocato generale osserva che la corretta interpretazione del principio di neutralità, cui l'IVA si ispira,

[2] Il concetto di attività economica trova la propria definizione nell'art. 9, par. 2, Direttiva IVA: "Si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità".

[3] Conclusioni dell'Avvocato generale, Causa C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, 6 dicembre 2018: "Concludo in via provvisoria che l'articolo 168 della Direttiva IVA vieta manifestamente di attribuire ai soggetti passivi che esercitano sia attività imponibili che attività non imponibili il diritto alla detrazione integrale dell'IVA assolta a monte sulle forniture di beni o servizi utilizzate in modo inscindibile per entrambi i tipi di attività".

preclude la possibilità di riconoscere la detrazione integrale per operazioni non rilevanti ai fini del tributo. Una diversa conclusione creerebbe un vantaggio per il contribuente che potrebbe detrarre l'imposta a fronte di operazioni non tassate (cfr. punti 57-60 delle Conclusioni in commento)^[4].

La mancanza di disposizioni positive nell'ordinamento nazionale polacco non può, quindi, comportare il riconoscimento del diritto integrale di detrazione in quanto una simile interpretazione risulterebbe incompatibile con la Direttiva IVA. Tantomeno le tutele previste dalla Carta dei diritti fondamentali dell'UE può condurre ad esiti dissimili. Nelle proprie conclusioni, infatti, l'Avvocato generale osserva che i principi di legalità e di certezza del diritto, che contemperano la potestà impositiva di uno Stato membro, risultano soddisfatti se gli elementi fondamentali di un tributo sono definiti dalla legge e che la mancata definizione del metodo di calcolo dell'imposta dovuta non determina una lacuna della descrizione di tali elementi essenziali (cfr. punto 130 delle Conclusioni in commento).

La causa in commento riguarda una questione pregiudiziale di sicuro interesse sulla quale la CGUE è già stata chiamata a pronunciarsi seppur con riferimento a fattispecie diverse. I precedenti giurisdizionali riguardano, infatti, l'esercizio del diritto di detrazione per l'IVA afferente le spese generali sostenute dalle *holding* miste, ovvero da parte di società controllanti che effettuano attività economiche nei confronti di talune società controllate e non effettuano alcuna attività economica nei confronti di altre società controllate. Come nella controversia in esame, le spese generali sostenute dalle società *holding* miste sono in parte ascrivibili ad attività economiche (con riferimento alle società controllate nei confronti delle quali la *holding* interferisce nella gestione) e ad attività non economiche (per le società controllate nei cui confronti la *holding* non esercita alcuna interferenza nella gestione).

In relazione a tale fattispecie, la CGUE ha riconosciuto che le disposizioni della Direttiva IVA che governano il diritto di detrazione non prevedono alcun criterio per la ripartizione del diritto di detrazione dell'imposta afferente a spese in parte riconducibili ad attività economiche e, in parte, ad attività non economiche in quanto gli artt. 173 ss. riguardano l'IVA a monte che grava sulle spese connesse esclusivamente ad attività economiche^[5]. La determinazione dei metodi e dei

[4] Si osserva che tale principio discende dalla interpretazione letterale dell'art. 168 Direttiva IVA. Nell'ordinamento italiano, l'art. 19, comma 2, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) del 26 ottobre 1972, n. 633 non conferisce, in via esplicita, il diritto di detrazione dell'imposta assolta per l'acquisto di beni e servizi afferenti a operazioni non soggette al tributo fra le quali vi rientrano le operazioni conseguenti ad attività non economiche.

[5] Cfr. causa C-437/06, *Securenta*; causa C-496/11, *Portugal Telecom*; cause riunite C-108/14 e C-109/14, *Larentia+Minerva e Marenava*. Nella sentenza del 13 marzo 2008, *Securenta*, la CGUE ha affermato che l'IVA che assolta a monte sulle spese sostenute da un soggetto passivo non può dare diritto a detrazione "nella misura in cui essa si riferisca ad attività che, in considerazione del loro carattere non economico, non rientrano nell'ambito di applicazione della sesta direttiva" (cfr. punto 30). Nella stessa sentenza si riconosce che la Direttiva IVA non contiene alcuna indicazione circa la modalità di ripartizione del diritto di detrazione dell'imposta afferente costi attribuibili ad attività economiche e ad attività non rientranti

criteri di ripartizione degli importi dell'IVA assolta a monte tra attività economiche e attività non economiche rientra, invece, tra le prerogative di ciascuno Stato membro che, nell'esercizio di tale potere discrezionale, deve osservare lo scopo e l'economia dei principi che governano il tributo e, a tale titolo, prevedere un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività. La CGUE ha stabilito che le spese inerenti attività economiche e non economiche devono essere considerate detraibili per la porzione afferente alle prime attività. In tale contesto, si crea un meccanismo di *pro-rata* (cd. "pre *pro-rata*") che non trova riscontro nella Direttiva IVA, ma che deve riflettere in misura oggettiva il contributo che dette spese apportano tanto alle attività economiche (per le quali sarà riconosciuto il diritto di detrazione in misura piena e limitata per effetto del *pro-rata*) ed alle attività non economiche (per le quali non sarà, invece, mai possibile).

Nella presente controversia i principi generali sopra richiamati – ed in precedenza commentati dall'Avvocato generale – sono stati integralmente confermati dalla CGUE. A ciò si aggiunge una disamina della compatibilità con il principio di legalità del tributo^[6] laddove si precluda la detrazione dell'imposta ad un soggetto passivo in assenza di una disposizione normativa che ne disciplini in positivo la modalità di attuazione. Orbene, la CGUE ritiene che l'interpretazione della Direttiva IVA, in base alla quale il diritto di detrazione dev'essere negato per l'imposta afferente operazione fuori dal campo di applicazione del tributo, non violi il principio di legalità. Ciò discende dai principi stessi che governano l'imposta ed in particolare dal richiamato art. 168 della Direttiva IVA. Il solo fatto che per legge il diritto di detrazione dell'IVA sia collegato all'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini dell'imposta che conferiscono il diritto di detrazione comporta l'impossibilità che tale diritto sorga a valle di operazioni non soggette al tributo. Non è, quindi, necessario che la legge IVA disciplini in positivo siffatta fattispecie che altro non rappresenta che un corollario del principio di detrazione^[7].

nel campo di applicazione dell'IVA ("attività non economiche"). La CGUE afferma che spetta ad ogni singolo Stato membro individuare criteri oggettivi affinché il calcolo del *pro-rata* tra attività economiche e attività non economiche rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività (cfr. punto 37). Tali principi sono stati poi recepiti nel corso delle successive pronunce della CGUE senza mai trovare una declinazione in positivo ma prevedendo sempre un rinvio alla competente autorità giurisdizionale dello Stato membro della corte remittente.

^[6] Principio in base al quale, in tutti gli ordinamenti moderni, nessun prelievo tributario può essere imposto se non in forza di una legge.

^[7] Causa C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, 8 maggio 2019, punto 43.

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

