

SUPSI

Novità fiscali

L'attualità del diritto tributario svizzero
e internazionale

N° 6 – giugno 2019

POLITICA FISCALE

Moltiplicatori comunali d'imposta differenziati tra persone fisiche e giuridiche **273**
Paolo Pamini

Moltiplicatore comunale unico per persone giuridiche **275**
Raoul Paglia

DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

Il differimento dell'imposta sugli utili immobiliari per reinvestimento in un'abitazione primaria **277**
Clarissa Bervini

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario italiano **286**
Barbara Tessa

DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE E DELL'UE

Operatori svizzeri: rischio di attrazione fiscale in Italia **291**
Arianna Bonaldo e Gianvirgilio Cugini

L'analisi di comparabilità nel Transfer Price **295**
Antonio De Francesco

Umsetzung der Empfehlungen des Global Forum betreffend Informationsaustausch **303**
Andrea Opel

IVA E IMPOSTE INDIRETTE

Il regime obbligatorio di fatturazione elettronica in Italia **309**
Andrea Werner Beilin e Giuseppe Cammareri

DIRITTO FINANZIARIO

Il futuro della "governance economica" dell'Unione economica e monetaria **315**
Damiano Censi

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

Come tassare la rinuncia al diritto d'usufrutto su di un immobile? **322**
Samuele Vorpe

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

Presunzione di imponibilità dei capitali detenuti in Svizzera non applicabile a periodi d'imposta antecedenti al 2010 **327**
Roberto Franzè

Introduzione

Novità fiscali

6/2019

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

Impaginazione e layout

Laboratorio cultura visiva

 **BancaStato**

 **fidinam**
Fondazione

 **amastl**

Fra le caratteristiche che accomunano le tasse e la morte c'è anche il fatto che nessuna delle due va in vacanza. Ecco quindi, anche alla fine di giugno, la consueta rassegna di novità dal mondo dei tributi. Questo numero estivo di *Novità fiscali* si apre con un confronto su un tema di attualità politica nel Canton Ticino, ancora alle prese con le conseguenze della recente abolizione dei regimi applicabili alle società con statuto speciale cantonale. Sempre per il diritto tributario svizzero, Clarissa Bervini approfondisce quindi le condizioni cui sottostà il venditore di un'abitazione primaria, se vuole beneficiare del differimento dell'imposta sugli utili immobiliari. La prof. Andrea Opel si confronta, da parte sua, con alcuni aspetti dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, per i quali il *Global Forum* dell'OCSE si aspetta ulteriori adeguamenti della legislazione e della prassi elvetiche. Barbara Tessa ci presenta poi la nuova clausola generale antielusiva, introdotta in tempi recenti dal legislatore italiano. Rimanendo in Italia, c'è chi mette in guardia i professionisti svizzeri con clientela italiana (Arianna Bonaldo e Gianvirgilio Cugini), chi si sofferma sulle nuove sfide nell'ambito del *transfer pricing* (Antonio De Francesco) e chi ci aggiorna sull'obbligo di fatturazione elettronica (Andrea Werner Beilin e Giuseppe Cammareri). C'è spazio anche per la giurisprudenza, con una sentenza del Tribunale federale svizzero in tema di imposizione dell'usufrutto (Samuele Vorpe) e una della Corte di cassazione italiana su una delicata questione di retroattività (Roberto Franzè). Infine, Damiano Censi propone un'incursione nella "governance economica europea", con particolare riferimento al Meccanismo europeo di stabilità (MES) e al *Fiscal Compact*.

Andrea Pedroli

Moltiplicatori comunali d'imposta differenziati tra persone fisiche e giuridiche

Rafforzare l'autonomia comunale per permettere strategie locali coerenti con il proprio territorio, anziché volere una taglia unica per tutti che potrebbe punire i cittadini-contribuenti



Paolo Pamini

Dr. oec., esperto fiscale dipl.,
Deputato 2015-2019 al Gran Consiglio ticinese,
Docente di fiscalità al Politecnico federale
di Zurigo e all'Università di Lucerna,
Manager, Tax and Legal Services,
PricewaterhouseCoopers SA, Lugano

Il Gran Consiglio del Cantone Ticino ha la possibilità concreta di introdurre a breve moltiplicatori comunali d'imposta differenziati tra le persone fisiche e quelle giuridiche. Semplificando il discorso, in tal modo anche i Comuni, e non solo la Confederazione e il Cantone, potrebbero determinare la pressione fiscale sulle imprese indipendentemente da quella sui cittadini. I vantaggi sono plurimi e riassunti sotto. D'altra parte, questa è già oggi la realtà in ben nove Cantoni (BE, BL, GE, GL, LU, SZ, TG, ZG e ZH – stato al 2013^[1]). Formalmente, chi scrive il 7 maggio 2018 ha depositato in Gran Consiglio ticinese l'iniziativa parlamentare elaborata n. 516 tesa esattamente ad introdurre nell'ordinamento ticinese tale modifica di legge^[2]. Giusta l'art. 102 cpv. 4 della Legge sul Gran Consiglio e sui rapporti con il Consiglio di Stato (LGC; RL 171.100), entro questo autunno il *plenum* sarà peraltro obbligato ad esprimersi sulla proposta anche in assenza di un messaggio del Consiglio di Stato o di un rapporto commissionale. È tuttavia verosimile attendersi l'inclusione di questa proposta nel messaggio di riforma fiscale cantonale a valle della recente Riforma fiscale e finanziamento dell'AVS accettata il 19 maggio u.s. in votazione popolare federale. La proposta è, infatti, molto pragmatica e utile nel contesto dell'abolizione degli statuti fiscali speciali dal 2020 e del previsto abbassamento dell'aliquota ordinaria cantonale sull'utile, che potrebbe fortemente impattare i gettiti comunali. Ai fini di quanto segue, si userà la leggerezza di trattare i termini persona giuridica, impresa, azienda e società come sinonimi.

1) I Comuni senza grosse società a statuto speciale potrebbero mantenere costante il moltiplicatore per le persone fisiche e porre quello societario sopra il 100% (applicato all'aliquota cantonale nel frattempo ridotta) quanto basta per mantenere costante il gettito d'imposta delle aziende. Altrimenti,

a fronte di un minor gettito delle società, andrebbe aumentato il moltiplicatore (unico) per tutti, ossia le persone fisiche pagherebbero più imposte a causa degli sgravi sulle aziende. Bellinzona rappresenta il caso esemplare.

- 2) I Comuni con un discreto substrato di società a regime speciale potrebbero abbassare selettivamente il moltiplicatore delle aziende per contenerne l'esodo verso altri Cantoni. Altrimenti, un generale abbassamento dell'attuale moltiplicatore unico potrebbe non essere sostenibile per il bilancio comunale e insufficiente nel trattenere le imprese, iniziando per il Comune una spirale negativa: è il caso di Lugano.
- 3) I Comuni con un abbondante substrato di società a statuto speciale potrebbero permettersi di diventare delle oasi nel Cantone grazie a bassi moltiplicatori per le imprese. In tal modo farebbero sì concorrenza agli altri Comuni ticinesi, ma a beneficio di tutto il territorio contribuirebbero ad evitare il ben peggiore esodo delle imprese fuori dal Cantone. Questi Comuni potrebbero pure pensare di trasferire ai cittadini parte del maggior gettito proveniente dalle società un tempo a statuto speciale. Paradiso, Stabio, Manno o Bioggio rientrano in questa tipologia.
- 4) I Comuni senza contribuenti aziendali (di qualsiasi tipo) potrebbero abbassare selettivamente il moltiplicatore delle imprese per attrarne di nuove sul territorio senza mettere a rischio a corto termine il gettito delle persone fisiche, che potrebbe essere successivamente ridotto a seguito dell'insediamento di nuove società. Si tratta della dinamica nota da decenni a livello intercantonale, grazie alla quale per esempio ZG, SZ o LU da Cantoni poco attrattivi sono diventati interessanti per le aziende e oggi anche per le persone fisiche. Tutti i Comuni periferici delle valli godrebbero di questa nuova carta da giocare, come Airolo, Quinto, Cevio, Verzasca, ma anche Arogno o Rovio per restare nel Sottoceneri.
- 5) Infine, i Comuni con grosse società poco mobili potrebbero essere tentati di aumentare il moltiplicatore delle aziende a favore di un abbassamento della tassazione personale, sebbene a lungo termine si potrebbe trattare di una mossa politica rischiosa. Si pensi, per es., a Comuni con ricavi dal riparto fiscale connesso ad impianti idroelettrici.

[1] SAMUELE VORPE, Il prelievo fiscale nei Cantoni e nella Confederazione ai fini delle imposte dirette, Manno 2013, in: http://www.supsi.ch/fisco/dms/fisco/docs/publicazioni/articoli/Concorrenza_2013.pdf (consultato il 12.06.2019).

[2] Iniziativa parlamentare elaborata n. IE516, depositata da Paolo Pamini (primo firmatario) il 7 maggio 2018, dal titolo: Modifica dell'art. 162 della Legge tributaria "Moltiplicatore comunale differenziabile tra persone fisiche e giuridiche".

In generale, moltiplicatori comunali d'imposta differenziati tra persone fisiche e giuridiche permetterebbero, come si è visto sopra, di meglio compensare le specificità locali. La separazione in due moltiplicatori comunali garantirebbe verosimilmente minori scossoni fiscali alle persone fisiche e ai Comuni ticinesi: una conclusione forse controintuitiva.

Per correttezza e trasparenza, si osservi, infine, che l'ipotesi della presente proposta era già stata avanzata dal Consiglio di Stato alla fine del 2016 in occasione di una riunione con la piattaforma di dialogo Cantone-Comuni. L'intento era di precisarne l'applicazione dopo il voto federale del 12 febbraio 2017 sulla Riforma dell'imposizione delle imprese III, cosa non più avvenuta alla luce della bocciatura popolare della proposta di riforma federale. Considerandola per i suddetti motivi una proposta più che valida, come già presentato, chi scrive l'anno scorso l'ha formalmente messa sul tavolo del Parlamento.

Moltiplicatore comunale unico per persone giuridiche

Parità di trattamento per tutte le aziende attive in Ticino e ripartizione equa del gettito



Raoul Paglia

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

Sgombriamo subito il campo da qualsiasi dubbio. Lo scopo della mia proposta (già oggetto di un'iniziativa parlamentare^[1]) non è quello di aumentare l'imposizione delle persone giuridiche, bensì quello di introdurre una modalità impositiva e distributiva dei proventi più corretta e più vicina alla realtà.

Oggi l'art. 277 cpv. 2 della Legge tributaria del Cantone Ticino (LT; RL 640.100) sancisce che *"le persone giuridiche assoggettate nel Cantone a motivo della loro appartenenza personale devono l'imposta nel Comune dove hanno la sede o l'amministrazione effettiva e nei Comuni dove sono dati i presupposti per un'appartenenza economica"*. Questa disposizione riconosce un unico criterio di riparto, ossia quello della localizzazione.

In ogni Comune, l'Assemblea comunale o il Consiglio comunale decide il moltiplicatore. Nella fissazione di questo parametro si deve tener conto del principio dell'equilibrio finanziario (art. 151 cpv. 1 della Legge organica comunale [LOC; RL 181.100]). Oggi il moltiplicatore determinato dal legislativo vale sia per le persone fisiche che per le persone giuridiche.

In Ticino le aziende sono distribuite in modo eterogeneo sul territorio e la loro presenza è fortemente concentrata in alcune aree specifiche. Appare, quindi, evidente che alcuni Comuni, per una serie di circostanze spesso non riconducibili a "meriti" particolari, possono disporre di un gettito fiscale che permette di applicare un moltiplicatore molto più basso rispetto ad altri Comuni. Questa fattispecie la si può riscontrare anche fra Comuni confinanti o fra Comuni che fanno parte di uno stesso comprensorio. Vi sono, pertanto, dei Comuni "fortunati" e dei Comuni "meno fortunati".

Se diamo un'occhiata ai conti dei Comuni ticinesi, ci accorgiamo che oltre i due terzi delle spese sostenute dipendono da leggi o disposizioni federali o cantonali e servono per opere

di cui beneficiano tutti i Comuni (ad es. la depurazione delle acque); sono pertanto dei "costi fissi" sui quali gli amministratori locali non possono incidere. In altre parole, tutti i Comuni devono sopportare lo stesso genere di costi, ma soltanto alcuni beneficiano degli introiti delle persone giuridiche.

Oggi, a sostegno dei Comuni finanziariamente più deboli, vi sono i contributi perequativi. In particolare, per ovviare al fatto che il gettito delle persone giuridiche è concentrato soltanto in pochi Comuni, la legge prevede dei contributi di livellamento. Strumento che sicuramente è utile e funziona, ma che è concettualmente sbagliato. Sembra quasi che i Comuni più forti facciano un "regalo" ai Comuni più deboli. *De facto* non è così. L'attività produttiva genera i cd. "costi esterni", ossia i disagi causati dalle aziende (inquinamento atmosferico e fonico, traffico e mobilità rallentata, colonne, ecc.), e questi non vengono sopportati solamente dal Comune che incassa le imposte, ma da tutta la regione o da tutto il Cantone. Sarebbe, quindi, più corretto se tutti i Comuni potessero beneficiare degli introiti fiscali delle persone giuridiche in modo diretto e non attraverso i contributi di livellamento, finanziati dai Comuni "ricchi".

Un altro argomento a favore del moltiplicatore cantonale unico per le persone giuridiche riguarda la concorrenza fiscale intercomunale. Occorre evitare che s'innesci un circolo vizioso nel quale i Comuni con moltiplicatore basso possono attrarre sempre più persone giuridiche. Questo va a scapito delle regioni periferiche – già penalizzate da altri fattori – e rischia di aggravare ulteriormente località già ampiamente sfruttate.

Per terminare, mi sembra corretto che chi fa impresa in Comuni meno fortunati non debba sopportare un carico fiscale superiore a chi lo fa in un Comune che ha una forza finanziaria maggiore.

Da qui l'idea di fissare un moltiplicatore unico per le persone giuridiche a livello cantonale, prelevare le imposte a livello cantonale e ridistribuire il gettito direttamente ai Comuni attraverso un meccanismo ancora da definire.

[1] Si veda l'iniziativa parlamentare generica n. IG226 depositata da Erto Paglia il 2 febbraio 1998, dal titolo "Imposta comunale delle persone giuridiche (moltiplicatore cantonale unico)".

POLITICA FISCALE

Si tratterebbe, in questo caso, di introdurre altri due criteri, preminenti rispetto a quello della localizzazione, ossia il criterio dei "costi esterni", che non pesano unicamente sul Comune in cui le società hanno la loro sede, bensì su tutto il territorio, e il criterio della "parità di trattamento" fra aziende che operano in Comuni che oggettivamente non possono abbassare il moltiplicatore per favorire l'insediamento di nuove attività e aziende attive in Comuni che, invece, hanno margine di manovra per farlo.

Il differimento dell'imposta sugli utili immobiliari per reinvestimento in un'abitazione primaria

Un istituto armonizzato a livello federale con scopo extra-fiscale, la cui apparenza cela un certo grado di complessità



Clarissa Bervini

Avvocato,
Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law

L'istituto del differimento dell'imposta sugli utili immobiliari per reinvestimento in un'abitazione primaria è stato imposto ai Cantoni dall'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID. I Cantoni sono competenti per concretizzare le nozioni giuridiche indeterminate contenute in questo disposto di legge. Lo scopo di questo istituto è di facilitare l'acquisto e il mantenimento in proprietà dell'abitazione primaria. Qualora il contribuente reinvesta il ricavato della vendita dell'abitazione primaria in una nuova abitazione primaria (acquisto o costruzione) in Svizzera, l'imposizione dell'utile immobiliare conseguito sarà differita fino alla successiva operazione imponibile. Con l'adozione dell'art. 125 lett. g LT, il legislatore ticinese si è allineato con la dottrina maggioritaria e con la giurisprudenza del Tribunale federale nell'interpretazione delle nozioni giuridiche indeterminate, così come nella determinazione dell'utile immediatamente imposto in caso di reinvestimento parziale e dell'utile totale imponibile in caso di realizzazione susseguente senza ulteriore reinvestimento del ricavato.

A. Il reinvestimento parziale: teoria dei metodi assoluto e relativo.....	283
B. Il reinvestimento intercantonale: chi può tassare?	284
C. Il calcolo dell'utile in caso di sua realizzazione ex art. 128 cpv. 5 LT.....	285
D. La durata di possesso determinante.....	285
V. Considerazioni conclusive.....	285

I. Introduzione

La vendita della propria abitazione primaria al fine di finanziare, almeno in parte, l'acquisto di una nuova abitazione in Svizzera configura una fattispecie fiscale che la Legge tributaria ticinese (LT; RL 640.100) contempla espressamente all'art. 125 lett. g.

Ai sensi di questo disposto di legge, il contribuente che reinveste il ricavato della vendita nell'acquisto di una nuova abitazione può, a determinate condizioni, beneficiare del cd. "differimento dell'imposta sugli utili immobiliari".

L'art. 125 lett. g LT presenta tuttavia delle insidie: dietro al suo testo apparentemente limpido e univoco si celano delle nozioni giuridiche che meritano un approfondimento.

II. L'istituto del differimento in caso di reinvestimento in un'abitazione primaria

L'art. 125 lett. g LT è la base legale cantonale che disciplina l'istituto del differimento per reinvestimento in un'abitazione primaria.

La comprensione, nella sua versione attuale^[1], dei concetti giuridici in esso contenuti e dei suoi presupposti deve necessariamente essere preceduta dallo studio dell'articolo che, in

[1] Si osserva che il differimento per reinvestimento in un'abitazione primaria è stato introdotto in Ticino con la Legge tributaria del 21 giugno 1994, entrata in vigore nel 1995, cfr. BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, in: Recherches juridiques lausannoises, n. 51, Zurigo 2011, p. 180.

I. Introduzione.....	277
II. L'istituto del differimento in caso di reinvestimento in un'abitazione primaria.....	277
A. L'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID e i suoi elementi.....	278
1. La nozione di abitazione (casa monofamiliare o appartamento) adibita a uso esclusivo del contribuente ..	278
2. La nozione di uso personale durevole (ed esclusivo).....	279
3. La nozione di abitazione sostitutiva.....	279
4. Le nozioni di acquisto e di costruzione di un'abitazione sostitutiva.....	280
5. La nozione di congruo termine.....	280
B. L'art. 125 lett. g LT.....	281
III. La problematica del reinvestimento parziale	281
A. La titolarità della proprietà.....	281
B. L'identità dei soggetti	281
C. L'approccio civilistico.....	281
E. Le caratteristiche di ciascun approccio	282
F. Gli espedienti giuridici	282
IV. Il calcolo dell'utile la cui imposizione è differita nel Canton Ticino.....	283

virtù delle competenze in materia fiscale conferite al legislatore federale dall'art. 129 della Costituzione svizzera (Cost.; RS 101), ha armonizzato questo istituto^[2]: l'art. 12 cpv. 3 lett. e della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14).

A. L'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID e i suoi elementi

L'imposta sugli utili immobiliari di cui all'art. 12 LAID è un'imposta sul reddito speciale e reale (od oggettiva), indipendente dalla capacità contributiva^[3].

Oggetto dell'imposta è l'utile realizzato mediante l'alienazione di un fondo facente parte della sostanza privata o di un fondo agricolo o silvicolo, nonché di parti dello stesso, sempreché il prodotto dell'alienazione superi il valore d'investimento (prezzo d'acquisto o valore di sostituzione + spese).

Lo scopo del differimento d'imposta è rinunciare all'imposizione di un determinato trasferimento immobiliare, fingendo che esso non sia intervenuto, rinviando il prelevamento dell'imposta al successivo trasferimento imponibile^[4].

In particolare, nella fattispecie di cui all'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID l'onere fiscale latente riferibile all'immobile venduto viene trasferito su di un altro oggetto, l'immobile acquistato in sostituzione e appartenente al medesimo proprietario^[5].

L'art. 12 cpv. 3 LAID enumera in maniera esaustiva i casi in cui l'imposizione è differita^[6]. Alla sua lett. e, l'istituto del differimento è dato in caso di *"alienazione di un'abitazione (casa monofamiliare o appartamento) che ha servito durevolmente e esclusivamente all'uso personale del contribuente, a condizione che il ricavo sia destinato entro un congruo termine all'acquisto o alla costruzione in Svizzera di un'abitazione sostitutiva adibita al medesimo scopo"*.

Il legislatore federale ha quindi imposto ai Cantoni, in virtù della sua competenza armonizzatrice, di prevedere nelle loro legislazioni fiscali l'istituto del differimento in caso di reinvestimento nell'abitazione personale^[7].

[2] VERREY (nota 1), p. 2.

[3] ALESSANDRO SOLDINI/ANDREA PEDROLI, L'imposizione degli utili immobiliari, Commentario degli articoli da 123 a 140 LT con un'appendice sulle norme di procedura e transitorie, Lugano 1996, pp. 59-60; CHRISTIAN CHILLÀ/DANIELLE AXELROUD BUCHMANN, Identité de propriétaire en cas de report d'imposition du gain immobilier privé selon l'art. 12 al. 3 let. e LHID, in: RF 67/2012, pp. 335, 340.

[4] Sentenza CDT n. 80.2009.68 del 7 aprile 2010, consid. 2.6 e riferimenti indicati; VERREY (nota 1), p. 34; BASTIEN VERREY, Report de l'imposition du gain immobilier en cas de remploi: ses fins et sa fin, in: L'expert-comptable suisse, 6-7/2015, p. 518 ss., p. 522.

[5] Sentenza CDT n. 80.2009.68 del 7 aprile 2010, consid. 2.6; VERREY (nota 1), p. 34.

[6] Messaggio a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e dell'imposta federale diretta, n. 83.043, del 25 maggio 1983, in: FF 1983 III 1, p. 64 (cit.: Messaggio sull'armonizzazione); CHILLÀ/BUCHMANN (nota 3), p. 337; Sentenza TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262, consid. 3.2; Sentenza TF 2C_308/2009 del 14 ottobre 2009 = RDAF 2010 II 429, consid. 3.1; Sentenza TF 2C_497/2011 del 15 marzo 2012 = RDAF 2012 II 252, consid. 4.3.

[7] VERREY (nota 1), pp. 22, 152.

L'ostacolo che l'imposizione dell'utile immobiliare rappresenta viene così levato a favore degli obiettivi d'incoraggiamento alla mobilità professionale^[8], alla proprietà privata e al mantenimento di quest'ultima perseguiti dal legislatore.

L'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID configura pertanto un'eccezione propria all'imposizione dell'utile immobiliare, a motivo del particolare impiego di quest'ultimo da parte del contribuente^[9].

Il legislatore federale ha, quindi, armonizzato la materia senza di principio lasciare alcun margine di manovra ai legislatori cantonali, i quali sono invece liberi di concretizzare le nozioni giuridiche indeterminate contenute in questo articolo^[10] in funzione delle proprie esigenze e differenze regionali, risp. di lasciare che questo compito sia svolto dalla giurisprudenza^[11].

1. La nozione di abitazione (casa monofamiliare o appartamento) adibita a uso esclusivo del contribuente

Sebbene la versione italiana dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID utilizzi il termine specifico di *"casa monofamiliare"*, in realtà, così come espresso nel testo francese (*"maison"*), la tipologia di abitazione a beneficio del differimento è più ampia e comprende anche le case a schiera e le proprietà collettive (comproprietà e proprietà per piani)^[12].

Per quanto concerne la nozione di *"appartamento"* è da intendersi la quota di comproprietà (ordinaria o per piani) specialmente adibita ad abitazione del contribuente alienante (cfr. testo tedesco *"Eigentumswohnung"*)^[13].

Più problematica è per contro l'ipotesi della detenzione in proprietà comune. In questo, caso i comproprietari comunisti detengono ciascuno una quota ideale sull'intero oggetto, senza che parti concrete dell'immobile possano essere attribuite a un proprietario in particolare^[14].

Come per la comproprietà ordinaria, il differimento potrà essere concesso, purché il principio del trasferimento dell'onere fiscale latente da una casa all'altra del medesimo contribuente sia rispettato^[15].

[8] Nel Messaggio sull'armonizzazione (nota 6), il Consiglio federale ha posto l'accento sul fatto che, a causa dell'elevata imposta sugli utili immobiliari, il contribuente fatica a disporre delle sufficienti liquidità per acquistare nel nuovo luogo di domicilio un'abitazione sostitutiva di egual valore (p. 66).

[9] SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 132. Come riportato da questi autori, parte della dottrina ritiene vi sia un uso *extra-fiscale* dell'imposta sugli utili immobiliari da parte del legislatore federale.

[10] VERREY (nota 1), p. 29; Sentenza TF 2A_445/2004 del 7 giugno 2005 = RDAF 2005 II 554, consid. 5.2.

[11] VERREY (nota 1), pp. 27-28; Sentenza TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262, consid. 3.2; Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006.

[12] VERREY (nota 1), p. 153

[13] VERREY (nota 1), p. 153; Sentenza CDT n. 80.2001.00106 del 14 settembre 2001, consid. 6.3 e 6.5.

[14] L'attribuzione dell'uso esclusivo su di un determinato appartamento a un comunista può essere fatta mediante adozione di un regolamento per l'uso e l'amministrazione dell'immobile, cfr. Sentenza CDT n. 80.2011.66 del 14 luglio 2011, consid. 3.5.

[15] Sentenza CDT n. 80.2008.163 del 7 aprile 2010, consid. 2.7.

Il differimento è in sintesi concesso anche in caso di vendita o acquisto di un immobile di più abitazioni (casa plurifamiliare, *Mehrfamilienhaus*) all'interno del quale il proprietario alienante ha la propria abitazione, ritenuto che solo quest'ultima parte entrerà in considerazione per ottenere il differimento, in proporzione all'uso personale esclusivo[16].

Il Tribunale federale ha ammesso che i Cantoni possono prevedere il differimento proporzionale in base al grado di utilizzo dell'immobile alienato, negando per contro fermamente il differimento integrale in caso di uso parziale dell'immobile da parte del contribuente[17].

2. La nozione di uso personale durevole (ed esclusivo)

Trattasi di una nozione indeterminata, la cui concretizzazione è lasciata ai legislatori cantonali, risp. alla giurisprudenza[18].

L'interpretazione storica dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID, confermata dal Tribunale federale e dalla dottrina maggioritaria, suggerisce che l'uso personale durevole ed esclusivo di un'abitazione debba essere inteso restrittivamente come il domicilio principale del contribuente, ai sensi del diritto civile come del diritto fiscale, a esclusione quindi delle residenze secondarie[19].

Alcune legislazioni cantonali prevedono espressamente una durata minima di uso personale di un anno, risp. una durata ininterrotta se quest'ultima non oltrepassa l'anno[20].

In altri Cantoni, invece, non vi è alcuna durata minima di uso personale richiesta[21]; tale elemento rappresenta solo un indizio di domicilio, in considerazione di tutte le circostanze concrete[22].

L'espressione dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID "*ha servito*" (*Selbstgenutzen, ayant servi*), così come la nozione di domicilio non esigono un uso personale dell'immobile al momento della vendita; il proprietario alienante può, a determinate condizioni, lasciare la sua abitazione ancora prima di venderla, motivo per cui la giurisprudenza ammette, a titolo eccezionale, il cd. "reinvestimento anticipato", ossia l'acquisto dell'abitazione sostitutiva prima ancora di vendere quella da sostituire[23].

[16] VERREY (nota 1), pp. 153-154; Sentenza CDT 80.2011.177 del 23 gennaio 2012, consid. 2.2. Questa parte dev'essere determinata e non solo ideale, cfr. Sentenza CDT n. 80.2011.66 del 14 luglio 2011, consid. 3.5.

[17] VERREY (nota 1), p. 154; Sentenza TF 2A.107/2006 del 2 marzo 2006, consid. 3.2. Per maggiori approfondimenti, cfr. CLARISSA BERVINI, Il differimento dell'imposta sugli utili immobiliari per reinvestimento in un'abitazione primaria, dall'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID all'art. 125 lett. g LT, Lavoro di tesi, SUPSI, Manno 2017.

[18] Per maggiori approfondimenti sulle diverse pratiche cantonali, cfr. VERREY (nota 1), p. 156 ss.

[19] VERREY (nota 1), pp. 187-188, 192; Sentenza TF 2C_497/2011, del 15 marzo 2012 = RDAF 2012 II 252, consid. 6.3.1, sentenza CDT n. 80.2014.186 del 13 novembre 2014, consid. 3.2; Sentenza TF 2C_306/2016 del 7 marzo 2017, consid. 2 e 3.

[20] È il caso dei Cantoni di Berna, Soletta e Argovia, cfr. VERREY (nota 1), p. 187.

[21] È il caso segnatamente dei Cantoni di Zurigo, Grigioni e Ticino, cfr. VERREY (nota 1), pp. 188-189.

[22] VERREY (nota 1), pp. 188-189.

[23] VERREY (nota 1), pp. 189-190; Sentenza TF 2C_497/2011 del 15 marzo 2012 = RDAF 2012 II 252, consid. 6.1; Sentenza TF 2A_445/2004 del 7 giugno 2005 = RDAF 2005 II 554, consid. 6.

Ne consegue che, entro certi limiti temporali, un uso diverso da quello personale previsto dal testo di legge in prossimità della vendita non configura *a priori* un ostacolo alla concessione del differimento.

Il Tribunale federale considera che le condizioni di cui all'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID non siano adempiute quando l'uso diverso da quello personale prima della vendita supera i due anni.

VERREY sostiene che, nell'ipotesi del reinvestimento anticipato, un uso diverso del primo immobile è ammissibile fino alla sua vendita; tuttavia, in un'ottica di continuità tra la prima abitazione e quella sostitutiva, il lasso di tempo ammissibile tra la fine dell'uso personale (di principio corrispondente all'acquisto dell'abitazione sostitutiva) e la vendita del primo immobile non dovrebbe superare il "congruo termine" di cui all'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID.

In caso di cessione d'uso a terzi prima delle operazioni di vendita/acquisto, è opportuno distinguere due ipotesi:

- se malgrado la cessione d'uso, il contribuente dimostra la propria volontà di mantenere l'immobile quale abitazione primaria, l'esistenza del presupposto dell'uso personale non deve essere negata *a priori*, ma valutata in funzione di tutti gli elementi del singolo caso concreto[24];
- nell'ipotesi, invece, in cui il contribuente non intenda più fare un uso personale dell'abitazione al momento della cessione d'uso, il lasso di tempo massimo, durante il quale un uso diverso è da considerarsi ammissibile, dovrà coincidere con quello previsto dal diritto cantonale per effettuare il reinvestimento, non solo in termini di durata, ma anche di decorrenza.

3. La nozione di abitazione sostitutiva

Con l'espressione "*abitazione sostitutiva adibita al medesimo scopo*", l'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID prescrive chiaramente che, per beneficiare del differimento, l'utile conseguito dev'essere reinvestito in un'abitazione primaria, adibita a uso personale durevole ed esclusivo del contribuente. L'identità di funzione tra i due immobili è, quindi, un'esigenza legale, da assolvere al momento in cui il differimento viene postulato[25].

Che cosa succede se un anno dopo l'acquisto dell'immobile sostitutivo il contribuente cessa di farne un uso personale (ad es. locandolo a terzi)?

VERREY sostiene che, una volta ottenuto il differimento, il contribuente può, salvo abuso di diritto volto a eludere l'imposta[26], adibire l'immobile sostitutivo ad altro scopo senza dover subire l'imposizione dell'utile precedentemente differita; difatti, solo l'alienazione di un bene immobile, intesa come il trasferimento della proprietà o del potere di disporre

[24] Sentenza CDT n. 80.2009.129 del 2 ottobre 2009, consid. 3.

[25] VERREY (nota 1), p. 200.

[26] Per la definizione di elusione d'imposta, cfr. Sentenza TF 2C_449/2008 del 16 ottobre 2008, consid. 4.1; Sentenza CDT n. 80.2009.68 del 7 aprile 2010, consid. 3.2.

di quest'ultimo, e le fattispecie a questi assimilate, come esaustivamente descritte all'art. 12 cpv. 2 LAID, fanno scattare l'imposta sugli utili immobiliari[27].

A tale riguardo, il Tribunale federale ha recentemente precisato che la LAID non concede ai Cantoni alcun margine di manovra circa l'interpretazione della nozione di uso personale durevole ed esclusivo (la quale si rifà, come visto sopra, a quella di domicilio ai sensi del diritto civile) e, di conseguenza, i Cantoni non sono abilitati a introdurre una durata minima di detenzione dell'immobile sostitutivo per ammetterne l'uso personale durevole ed esclusivo[28].

Sono, quindi, da ritenere in chiaro contrasto con l'art. 12 LAID le legislazioni cantonali e le prassi delle relative autorità fiscali e giudiziarie che prevedono l'imposizione susseguente dell'utile inizialmente differito, quando il contribuente cessa di fare un uso personale durevole ed esclusivo dell'immobile sostitutivo, generalmente entro un certo numero di anni dal suo acquisto o dalla vendita di quello precedente[29].

4. Le nozioni di acquisto e di costruzione di un'abitazione sostitutiva

Sebbene, ancora una volta, il testo di legge appaia chiaro, è lecito chiedersi se il termine di "costruzione" di un'abitazione contempli anche i lavori di trasformazione e miglioria. La dottrina e la maggior parte delle prassi cantonali considerano espressamente[30] le spese per tali lavori come spese d'acquisto del nuovo immobile[31].

Quid, invece, se il contribuente impiega l'utile realizzato per ristrutturare/trasformare un'immobile già di sua proprietà al fine di renderlo idoneo ad abitazione sostitutiva?

Ritenuto che l'identità tra i due immobili esatta dall'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID verte sulla loro funzione di abitazione primaria, le spese di ristrutturazione/trasformazione del secondo immobile dovrebbero anch'esse essere parificate a un reinvestimento dell'utile immobiliare in una nuova abitazione primaria[32].

5. La nozione di congruo termine

L'espressione di "congruo termine" è un'altra nozione indeterminata la cui esatta definizione spetta ai Cantoni[33]; essa pone un limite temporale adeguato al reinvestimento,

creando così una diretta relazione temporale tra le operazioni di vendita e d'acquisto[34].

Oltre a dover limitare temporalmente il reinvestimento, i Cantoni hanno parimenti facoltà di prevedere un congruo termine diverso (di regola più breve)[35] per il cd. "reinvestimento anticipato" o "retroattivo", essendo quest'ultima fattispecie più esposta a comportamenti abusivi da parte del contribuente[36].

Laddove tale termine è stato concretizzato dalla legislazione cantonale, esso varia da uno a cinque anni[37]. La maggioranza dei Cantoni ammette il reinvestimento entro due anni dall'operazione determinante per la decorrenza del termine (acquisto, vendita o cessione d'uso a terzi), con possibilità di proroga (talvolta solo in caso di reinvestimento posteriore[38]) in presenza di giusti motivi non imputabili al comportamento del contribuente[39].

Infine, vi è da chiedersi quali siano i *dies a quo* e *ad quem* del congruo termine. Tra le prassi cantonali si delineano due momenti determinanti:

- la firma dell'atto di compravendita [40] e
- l'iscrizione del trapasso di proprietà a Registro fondiario[41].

In un caso che concerne il Canton Ticino, il Tribunale federale ha precisato che il termine inizia a decorrere (risp. termina) dal giorno in cui è stata iscritta la compravendita a Registro fondiario[42].

In caso di costruzione di una nuova abitazione primaria, il termine decorre con l'inizio dei lavori per l'abitazione in quanto tale (risp. almeno dalla data di inoltro della relativa domanda di costruzione), a esclusione di interventi preparatori qualificabili come opere di urbanizzazione in senso lato e per i quali non vi è la necessaria connessione con l'oggetto sostitutivo dell'immobile venduto[43].

Qualora il contribuente abbia *in primis* ceduto l'uso a terzi, risp. abbia lasciato inoccupata la propria abitazione, la fine dell'uso personale determina la decorrenza del termine per procedere con il reinvestimento.

[34] VERREY (nota 1), p. 211.

[35] Sentenza TF 2A_445/2004 del 7 giugno 2005 = RDAF 2005 II 554. Nel caso di specie, il Canton Lucerna prevede un termine di due anni per il reinvestimento ordinario posteriore e di un anno per quello anticipato.

[36] Sentenza TF 2A_445/2004 del 7 giugno 2005 = RDAF 2005 II 554, consid. 6.3; Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 3.

[37] Sentenza TF 2A_445/2004 del 7 giugno 2005 = RDAF 2005 II 554, consid. 4.3; Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 3.

[38] Sentenza TF 2A_445/2004 del 7 giugno 2005 = RDAF 2005 II 554, consid. 6.4; VERREY (nota 1), p. 216. È il caso dei Cantoni di San Gallo, Lucerna e Neuchâtel.

[39] Trattasi della prassi già ammessa in ambito commerciale, cfr. VERREY (nota 1), p. 216.

[40] È il caso del Cantone di Argovia, cfr. SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 133 e riferimenti indicati.

[41] VERREY (nota 1), p. 216.

[42] Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 3.1.

[43] Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 3.1.

[27] VERREY (nota 1), p. 200; VERREY (nota 4), p. 521.

[28] Sentenza TF 2C_306/2016 del 7 marzo 2017, consid. 2 e 3; Sentenza TF 2C_70/2017 del 28 settembre 2017, consid. 4.2.

[29] È segnatamente il caso dei Cantoni di Lucerna, Soletta, Sciaffusa, Turgovia e del semi-Cantone di Basilea-Campagna; per maggiori dettagli cfr. VERREY (nota 1), pp. 193 ss. e VERREY (nota 4), p. 521 ss.

[30] Si veda, per es., il formulario "Report d'imposition" (art. 65 lett. e-f della Loi sur les impôts directs cantonaux du Canton de Vaud du 4 juillet 2000), F.A. 02.

[31] VERREY (nota 1), p. 201.

[32] VERREY (nota 1), p. 203. In questo caso, non sono considerate le spese per l'acquisto della seconda casa, salvo che questa operazione non sia avvenuta simultaneamente o poco prima.

[33] Sentenza TF 2A_445/2004 del 7 giugno 2005 = RDAF 2005 II 554, consid. 4.2 e 4.3; Sentenza TF 2C_108/2011 del 29 agosto 2011, consid. 3.1.

B. L'art. 125 lett. g LT

In Canton Ticino, la norma federale è stata recepita mediante l'adozione dell'art. 125 lett. g LT, che presenta il medesimo tenore dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID[44].

Le condizioni di uso personale durevole ed esclusivo e di reinvestimento in un'abitazione sostitutiva (acquisto o costruzione) adibita al medesimo scopo in Svizzera, così come definiti nei paragrafi precedenti di questo contributo, sono quindi essenzialmente ripresi dalla norma cantonale[45].

Inoltre, il criterio dell'uso personale durevole non poggia su di un limite temporale rigido, ma è funzione di tutte le circostanze concrete[46].

L'art. 125 lett. g LT dispone a chiare lettere che la natura dell'abitazione (alienata e acquistata) dev'essere primaria, a esclusione quindi delle residenze secondarie e delle residenze di vacanza[47].

La nozione indeterminata di "congruo termine" è stata concretizzata nella legge e stabilita in due anni, senza possibilità di proroga[48], in linea con l'opinione dottrinale predominante secondo cui il trascorrere di un biennio risponda al requisito di congruità[49].

La possibilità di prorogare il termine legale di due anni non è tuttavia esclusa, purché sussista un sufficiente nesso causale adeguato fra la vendita e l'investimento sostitutivo[50].

La prassi del Cantone Ticino ammette infine il reinvestimento anticipato, anch'esso nel termine di due anni[51].

III. La problematica del reinvestimento parziale

Questa tematica rappresenta una delle maggiori problematiche del meccanismo del differimento dell'imposta sugli utili immobiliari per reinvestimento nell'abitazione primaria.

Essa si verifica quando un contribuente acquista l'immobile sostitutivo, non più in qualità di unico proprietario, ma in comproprietà o in proprietà comune, generalmente con il proprio coniuge/convivente, facendo così venir meno il presupposto dell'identità dei soggetti.

Parimenti, non sempre il prezzo pagato per l'acquisto dell'immobile sostitutivo garantisce un reinvestimento integrale del

ricavato (e in particolare dell'utile) conseguito dalla vendita del primo immobile[52].

L'interessante problematica del reinvestimento parziale per carenza di perfetta identità dei soggetti verrà di seguito esposta, con l'analisi dei due metodi in uso tra i Cantoni per determinare il presupposto dell'identità tra i proprietari.

A. La titolarità della proprietà

Per poter beneficiare del differimento di cui all'art. 125 lett. g LT il contribuente deve agire in qualità di proprietario dell'immobile ceduto, risp. sostitutivo[53].

La proprietà dev'essere stata acquisita mediante negozio giuridico soggetto all'imposta sugli utili immobiliari, che produca i medesimi effetti economici di un'alienazione del potere di disporre (cfr. artt. 12 cpv. 2 lett. a LAID e 124 cpv. 1 LT)[54].

L'accertamento della proprietà avviene attraverso la lettura del rogito di compravendita e della conseguente iscrizione a Registro fondiario, dotata di forza probante accresciuta in virtù dell'art. 9 del Codice Civile (CC; RS 210)[55].

B. L'identità dei soggetti

Un'interpretazione letterale e teleologica dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID supporta la tesi per cui la nozione stessa di reinvestimento presuppone un'identità del proprietario dei due beni immobili in questione[56].

Due sono i tipi di approccio nei diversi diritti cantonali volti a determinare se il requisito dell'identità dei soggetti sia adempiuto:

- ♦ quello formale o civilistico e
- ♦ quello più liberale.

C. L'approccio civilistico

Seguendo l'approccio civilistico, l'iscrizione a Registro fondiario è decisiva e il differimento è concesso unicamente per la parte di utile effettivamente reinvestita nella quota di proprietà dell'immobile sostitutivo acquistata dal contribuente alienante in qualità di proprietario iscritto a Registro fondiario[57].

Questo approccio interpretativo dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID è stato dichiarato conforme al diritto federale dal Tribunale federale[58].

[44] Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 2; Sentenza CDT n. 80.2001.00106 del 14 settembre 2001, consid. 6.1.

[45] Inizialmente il reinvestimento era limitato al territorio cantonale. L'estensione a tutto il territorio elvetico è stata introdotta per effetto dell'armonizzazione fiscale imposta dalla LAID, mediante modifica della Legge tributaria del 6 dicembre 2000 (BU 2001, p. 8).

[46] VERREY (nota 1), p. 180.

[47] SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 133; Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 2.

[48] Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 2.

[49] Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 2.

[50] Sentenza CDT n. 80.2013.171 del 26 novembre 2013, consid. 3.3.

[51] SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 134.

[52] In questo secondo caso, il problema è meramente "numerico": il prezzo di acquisto del secondo immobile è inferiore al ricavato della vendita del primo immobile. Per il calcolo dell'utile in caso di reinvestimento parziale.

[53] Sentenza CDT n. 80.2015.111 del 13 luglio 2015, consid. 3.2; VERREY (nota 1), pp. 153-154.

[54] Sentenza CDT n. 80.2013.91 del 26 aprile 2013, consid. 2.5.

[55] Sentenza CDT n. 80.2013.91 del 26 aprile 2013, consid. 2.8.

[56] VERREY (nota 1), p. 205; RDAF 2007 II 81, consid. 3b.

[57] Sentenza TF 2C_277/2011 del 17 ottobre 2011, consid. 4.2; VERREY (nota 1), p. 206.

[58] Sentenza TF 2C_277/2011 del 17 ottobre 2011, consid. 4.2.4; CHILLÀ/BUCHMANN (nota 3), p. 341.

Tra i cantoni che seguono questo primo approccio si enumerano quelli di Berna, Svitto, Zugo, Friburgo[59], Neuchâtel, Soletta, San Gallo, Turgovia, Ticino, Vallese e Vaud[60].

Il meccanismo del reinvestimento secondo l'approccio civilistico è riassunto dalla Tabella 1.

D. L'approccio di tipo economico

Questo secondo approccio ammette un'interpretazione più estensiva del reinvestimento ed è in particolare più favorevole per le coppie sposate o per i membri della famiglia del contribuente[61]. Le prassi dei Cantoni che seguono questa linea (tra i quali Zurigo, Lucerna, Basilea Citta, Grigioni e Argovia) considerano, a determinate condizioni, adempiuto il presupposto dell'identità dei soggetti anche quando uno solo dei coniugi è proprietario dell'immobile ceduto, mentre quello sostitutivo è stato acquistato in comproprietà[62].

E. Le caratteristiche di ciascun approccio

L'approccio civilistico pone l'accento sulla natura reale dell'imposta e, di conseguenza, sul principio dell'imposizione separata degli utili immobiliari, in deroga al principio dell'imposizione della famiglia[63]. Parimenti, è garantito il rispetto del principio di parità di trattamento tra le coppie sposate e le altre forme di comunità di vita[64].

Inoltre, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva esige che il contribuente paghi l'imposta sull'utile che ha effettivamente conseguito e che tale utile non può essere attribuito a una terza persona non proprietaria del bene alienato[65].

Tabella 1: X e Y sono sposati/in unione domestica registrata/concubini. L'immobile A è quello ceduto e l'immobile B è quello sostitutivo.

Casi	A	B	
1	X	X	Reinvestimento integrale
2	XY (1/2 ciascuno)	XY (1/2 ciascuno)	Reinvestimento integrale, a condizione che le quote di comproprietà/quote ideali (se in proprietà comune) sono invariate
3	X	XY (1/2 ciascuno)	Reinvestimento parziale probabile. Il differimento sarà di conseguenza limitato
4	XY (1/2 ciascuno)	Y	Reinvestimento parziale. Solo la quota di Y può essere reinvestita e beneficiare del differimento
5	X	Y	Nessun reinvestimento = nessun differimento

[59] Cfr. RDAF 2007 II 81, consid. 3d.

[60] VERREY (nota 1), p. 206.

[61] VERREY (nota 1), p. 205; RDAF 2007 II 81, consid. 3c. Per maggiori approfondimenti, cfr. BERVINI (nota 17), p. 24.

[62] RDAF 2007 II 81, consid. 3c; Sentenze CDT n. 80.2008.163 del 7 aprile 2010, consid. 2.5; n. 80.2011.174 del 1 febbraio 2012, consid. 3.2.

[63] RDAF 2007 II 81, consid. 3d; Sentenze CDT n. 80.2011.174 del 15 febbraio 2012, consid. 3.2; n. 80.2013.91 del 26 aprile 2013, consid. 2.8; n. 80.2002.00020 del 13 marzo 2002, consid. 6.5; n. 80.2015.220 del 23 febbraio 2016, consid. 2.4; VERREY (nota 1), p. 208. Cfr. inoltre artt. 8 e 127 cpv. 2 LT.

[64] VERREY (nota 1), pp. 208-209.

[65] VERREY (nota 1), p. 210; Sentenza TF 2A.20/2005 del 17 ottobre 2005 = RDAF 2006 II 28, consid. 3.2.2.

Il trasferimento dell'onere fiscale latente da un oggetto all'altro è possibile solo in presenza di una perfetta identità giuridica dei soggetti[66] oppure di una base legale esplicita[67]. La non applicazione dell'approccio civilistico rischierebbe di trasformare l'istituto del differimento in una vera e propria esenzione fiscale[68]. Tuttavia, l'approccio di tipo economico presenta anch'esso degli aspetti pertinenti. Nel valutare la situazione economica nel suo complesso, quest'approccio permette di scongiurare un'applicazione troppo severa della legge, che condurrebbe a sua volta a un risultato iniquo e in contrasto con gli scopi perseguiti dal legislatore federale[69].

L'iscrizione a Registro fondiario è sì decisiva, purché non si contrapponga alla realtà economica in maniera insostenibile[70]: in particolare, gli scopi di mantenimento della proprietà, così come di protezione della mobilità professionale in Svizzera, non devono essere oltremodo ostacolati da un'interpretazione troppo restrittiva dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID[71].

F. Gli espedienti giuridici

Al fine di ovviare alla severità dell'approccio civilistico, soprattutto quando un solo coniuge finanzia l'integralità dell'immobile sostitutivo acquistato in comproprietà, il Tribunale federale suggerisce ai coniugi un possibile espediente giuridico: modificare, prima della vendita, i rispettivi rapporti di proprietà sull'immobile mediante donazione (artt. 12 cpv. 3 lett. a LAID e 125 lett. a LT) o trapasso di proprietà tra coniugi, in connessione con il regime matrimoniale (artt. 12 cpv. 3 lett. b LAID e 125 lett. b LT)[72].

[66] Sentenza CDT n. 80.2013.91 del 26 aprile 2013, consid. 2.7.

[67] VERREY (nota 1), p. 210. L'autore cita a riguardo l'art. 12 cpv. 3 lett. a e b LAID. Cfr. art. 125 lett. a, b, c, e LT.

[68] Sentenze CDT n. 80.2008.163 del 7 aprile 2010, consid. 2.6; n. 80.2013.91 del 26 aprile 2013, consid. 2.7 e 2.8; Rocco FILIPPINI, Il differimento dell'imposizione sugli utili immobiliari per il reinvestimento nell'abitazione primaria, in: NF 7/2012, pp. 24-26, p. 25.

[69] CHILLÀ/BUCHMANN (nota 3), p. 341.

[70] CHILLÀ/BUCHMANN (nota 3), pp. 342-343.

[71] CHILLÀ/BUCHMANN (nota 3), p. 343.

[72] Sentenza TF 2C_277/2011 del 17 ottobre 2011, consid. 4.2.3.3; VERREY (nota 1), pp. 210-211.

Agendo in questo modo, il requisito dell'identità dei soggetti risulterebbe adempiuto e, salvo i casi di elusione d'imposta, il differimento sarà concesso. Pur essendo esente da imposta (art. 154 cpv. 1 lett. f LT), la donazione immobiliare necessita per la sua validità della forma dell'atto pubblico (cfr. art. 243 cpv. 2 del Codice delle Obbligazioni [CO; RS 220]) e comporta dei costi, quali l'onorario del notaio e le tasse d'iscrizione a Registro fondiario.

Il contribuente dovrà perciò valutare l'opzione più conveniente: pagare immediatamente l'imposta non differita oppure donare al proprio coniuge una quota dell'immobile da alienare e ottenere così il differimento[73].

In alternativa, i coniugi possono acquistare in comunione l'immobile sostitutivo mediante società semplice[74]. Rispetto alla donazione, non vi sono requisiti di forma particolari per il contratto di società semplice e l'operazione costitutiva è di principio priva di spese.

La determinazione delle quote ideali sull'intero oggetto sarà funzione del ricavato ottenuto con la vendita della prima abitazione[75].

Il potere di disporre di ogni proprietario comunista sull'intero oggetto è limitato e può essere esercitato solo con l'accordo di tutti (cfr. art. 653 cpv. 2 CC)[76]. L'iscrizione a Registro fondiario riporterà i singoli soci come proprietari, con l'indicazione aggiuntiva "società semplice" (artt. 90 cpv. 1 lett. c e 96 cpv. 3 dell'Ordinanza sul Registro fondiario [ORF; RS 211.432.1])[77]. Come per la donazione, l'abuso di diritto costituisce l'unico limite alla legittimità di quest'operazione[78].

Da ultimo, per l'ipotesi 3 vi è un'ulteriore opzione per influenzare il differimento, fra tutte forse la più semplice, sempre che il prezzo di acquisto dell'immobile sostitutivo superi il ricavato da reinvestire.

Anziché istituire una proprietà comune, i coniugi possono acquistare l'immobile sostitutivo in comproprietà, stabilendo l'entità delle rispettive quote in modo da garantire il reinvestimento integrale del ricavato dalla vendita del primo immobile.

Non essendovi vincoli di natura contrattuale, come per la società semplice, questa soluzione rimane più leggera e, nel caso in cui i comproprietari non fossero marito e moglie[79], ma solo concubini, ognuno è libero di disporre della propria quota.

[73] VERREY (nota 1), pp. 210-211; FILIPPINI (nota 68), p. 26.

[74] Sentenza CDT n. 80.2011.74 del 15 febbraio 2012, consid. 3.3; FILIPPINI (nota 68), p. 26.

[75] FILIPPINI (nota 68), p. 26. Nella sentenza della CDT del 15 febbraio 2012, mediante contratto di società semplice, il contribuente si era attribuito una quota di proprietà comune del 99%, mentre la moglie deteneva il residuo 1%.

[76] Sentenza CDT n. 80.2011.74 del 15 febbraio 2012, consid. 3.3.

[77] Sentenza CDT n. 80.2011.74 del 15 febbraio 2012, consid. 3.3.

[78] FILIPPINI (nota 68), p. 26; Sentenza CDT n. 80.2002.00020 del 13 marzo 2002, consid. 6.5.

[79] In questo caso, trattandosi dell'abitazione coniugale, il potere di disporre sottostà al regime giuridico speciale dell'art. 169 CC.

IV. Il calcolo dell'utile la cui imposizione è differita nel Canton Ticino

I principi di calcolo dell'utile immobiliare sono contenuti negli artt. 128 ss. LT. In particolare, l'utile immobiliare corrisponde alla differenza tra il valore di alienazione e il valore d'investimento (valore di acquisto aumentato dei costi d'investimento) dell'immobile alienato. In Ticino, la determinazione dell'utile la cui imposizione è differita in caso di reinvestimento parziale avviene in applicazione della teoria del metodo assoluto.

A. Il reinvestimento parziale: teoria dei metodi assoluto e relativo

Se in seguito all'alienazione dell'abitazione primaria solo una parte del ricavato è effettivamente impiegata per acquistare l'immobile sostitutivo, ci si trova dinanzi a un cd. "reinvestimento parziale"[80]. In simile circostanza, la quota non reinvestita del ricavato rimane a libera disposizione dell'alienante[81].

La prassi del Canton Ticino riprende quella del Canton Berna[82], imponendo questa quota come utile lordo, senza deduzione proporzionale dei costi d'investimento[83].

Secondo questo metodo di calcolo, detto "assoluto"[84], oggetto dell'imposta sull'utile immobiliare non è il ricavato della vendita come tale, bensì la differenza fra questo e i costi d'investimento, di modo che solo questa differenza può beneficiare del differimento dell'imposizione[85].

In caso di reinvestimento parziale, si considerano reinvestiti *in primis* i costi d'investimento; se l'importo reinvestito supera questi costi, la differenza fra il ricavato e l'importo reinvestito rappresenta una quota di utile a libera disposizione del contribuente, per la quale il differimento dell'imposizione non si giustifica[86]. Un'imposizione immediata non rappresenta difatti più un ostacolo all'acquisto della nuova abitazione sostitutiva[87].

Con sentenza del 2 marzo 2004, il Tribunale federale ha stabilito che il metodo assoluto è imposto dalla LAID[88]. Infatti,

[80] SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 134 ss.; Sentenza CDT n. 80.2002.00020 del 13 marzo 2002, consid. 6.3.

[81] SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 134 ss.; Sentenza CDT n. 80.2002.00020 del 13 marzo 2002, consid. 6.3.

[82] SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 134 ss.; Sentenza CDT n. 80.2002.00020 del 13 marzo 2002, consid. 6.3.

[83] Sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Berna del 6 aprile 1993 = StR/RF 48/1993 p. 431; SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 134 ss.

[84] Sentenza CDT n. 80.2011.66 del 14 giugno 2011, consid. 4.3.

[85] Sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Berna del 6 aprile 1993 = StR/RF 48/1993 p. 431; Sentenza TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262, consid. 4.3; Sentenza CDT n. 80.2002.00020 del 13 marzo 2002, consid. 6.7.

[86] Sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Berna del 6 aprile 1993 = StR/RF 48/1993 p. 431; Sentenza CDT n. 80.2002.00020 del 13 marzo 2002, consid. 6.7; SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 135, nota 87.

[87] Sentenza TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262, consid. 5.3; sentenza CDT n. 80.2011.66 del 14 giugno 2011, consid. 4.3.

[88] Sentenze TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262, consid. 3.2; 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.3; Sentenza CDT n. 80.2011.66 del 14 giugno 2011, consid. 4.3.

in tema di differimento, il legislatore federale ha richiesto una soluzione armonizzata vincolante e, pertanto, ammettere un trattamento differenziato della nozione di reinvestimento da un Cantone all'altro condurrebbe a esiti di differimento diversi, in contrasto con lo scopo medesimo di armonizzazione fiscale[89].

Oltre a quello assoluto, in caso di reinvestimento parziale vi è un altro metodo di calcolo per determinare l'utile la cui imposizione è differita: il metodo relativo, detto anche proporzionale[90].

Pur non potendo essere riassunte in un modello unico, le diverse soluzioni cantonali relative a questo metodo (ormai divenute inammissibili alla luce della LAID)[91] hanno in comune la presa in considerazione, in caso di reinvestimento parziale, del rapporto esistente tra il ricavato della vendita dell'immobile ceduto e il prezzo di acquisto dell'immobile sostitutivo[92]. Tale rapporto determina l'entità dell'utile a beneficio del differimento d'imposta[93].

Non essendo l'importo reinvestito nel secondo immobile determinante, questo metodo porta a una maggiore concessione del differimento rispetto all'applicazione del metodo assoluto[94] e, di conseguenza, a un indebito privilegio non conforme all'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID.

B. Il reinvestimento intercantonale: chi può tassare?

Con l'adozione dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID, il legislatore federale ha esteso la facoltà del reinvestimento nell'abitazione primaria a tutto il territorio svizzero[95].

Essendo l'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID silente in merito all'attribuzione della competenza impositiva in caso di reinvestimento in un altro Cantone[96], a chi spetta la sovranità fiscale per tassare l'utile la cui imposizione è stata inizialmente differita?

In materia di conflitti di competenza e di eliminazione della doppia imposizione intercantonale, vige il principio giurisprudenziale dell'attribuzione secondo l'oggetto (competenza impositiva del Cantone di situazione dell'immobile)[97]. Cosa suggerisce però la LAID, in qualità di *lex posterior et specialis*?

Le prassi cantonali conoscono due metodi impositivi[98]:

- quello unitario e
- quello della divisione (cfr. testo francese "du partage").

Il metodo unitario, adottato dal Canton Ticino, prevede che l'imposizione dell'utile a beneficio del differimento spetti al Cantone sul territorio del quale avviene la cessione dell'immobile sostitutivo senza reinvestimento susseguente (Cantone di arrivo)[99]. L'utile latente la cui imposizione è differita e quello conseguito con la cessione dell'immobile sostitutivo costituiscono un unico oggetto fiscale imposto nel Cantone di arrivo[100].

Il metodo della divisione, invece, permette al Cantone di partenza (dove è sito l'immobile sostituito) di imporre la parte di utile a beneficio del differimento, conferendo a questo Cantone un diritto di tassare durevole e proporzionale[101]; il Cantone di arrivo potrà imporre unicamente l'utile supplementare conseguito con la vendita dell'immobile sito sul suo territorio[102].

Con sentenza del 19 dicembre 2012, il Tribunale federale ha dichiarato che il metodo unitario è imposto dal diritto dell'armonizzazione fiscale[103]. Questa conclusione deriva dal raffronto tra la fattispecie di cui all'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID e le regole applicabili al reinvestimento intercantonale di immobili appartenenti alla sostanza commerciale delle persone fisiche e giuridiche (artt. 8 cpv. 4, 12 cpv. 3 lett. d e cpv. 4 lett. a, 24 cpv. 4 LAID); in tale ambito, la dottrina maggioritaria ritiene, difatti, che con il trasferimento delle riserve latenti vi sia un cambiamento di sovranità fiscale a favore del Cantone di arrivo[104].

Un trattamento diverso per gli immobili appartenenti alla sostanza privata non si giustifica e sarebbe addirittura in contrasto con l'uniformizzazione dei casi di reinvestimento voluta dall'armonizzazione, la quale mira al raggiungimento di uno "spazio fiscale svizzero" uniforme[105].

Infine, le legislazioni cantonali che impongono quale esigenza supplementare il trascorrere di una durata minima di detenzione dell'immobile sostitutivo nel Cantone di arrivo per

[89] Sentenza TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262, consid. 3.2.

[90] È il caso nel Canton Zurigo, cfr. Sentenza TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262.

[91] Per maggiori dettagli sulle diverse soluzioni basate sul metodo relativo, cfr. VERREY (nota 1), p. 220 ss.

[92] Sentenza TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262, consid. 4.2.

[93] VERREY (nota 1), pp. 220-221.

[94] VERREY (nota 1), p. 221.

[95] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.2.

[96] VERREY (nota 1), p. 223; Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.4.

[97] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.2. Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.2.

[98] VERREY (nota 1), p. 223 ss.; Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.4.

[99] VERREY (nota 1), p. 224; Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.4.

[100] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.4.

[101] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.5.

[102] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.4.

[103] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 3.5.

[104] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 3.5; cfr. VERREY (nota 1), p. 225.

[105] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 3.5. Di medesimo avviso: VERREY (nota 1), p. 225.

determinare l'adempimento dell'uso durevole ed esclusivo e, di conseguenza, la competenza impositiva sono di riflesso in contrasto con il diritto federale^[106].

C. Il calcolo dell'utile in caso di sua realizzazione ex art. 128 cpv. 5 LT

Il mancato reinvestimento del ricavato conseguito mediante alienazione dell'immobile sostitutivo fa scattare l'imposizione dell'utile totale. La LT prevede espressamente all'art. 128 cpv. 5 che l'utile totale comprende anche l'utile conseguito con il trasferimento dell'immobile oggetto del differimento d'imposta e che l'acquisto di quest'ultimo determina la durata globale della proprietà^[107]. In sostanza, i due utili vengono calcolati separatamente e poi sommati per determinare così l'utile totale imponibile.

D. La durata di possesso determinante

A norma dell'art. 128 cpv. 5 LT, punto di partenza per il calcolo della durata di possesso è l'acquisto dell'immobile sostituito. L'utile totale viene, quindi, imposto a un tasso unico^[108], basato sulla durata di possesso dei due (o più) immobili. Sono considerate solo le operazioni imponibili (ossia l'acquisto del primo immobile e la cessione del secondo/ultimo immobile).

Per determinare il tasso applicabile, alcuni Cantoni (Zurigo, Berna, Svitto, Vaud e Argovia)^[109] scindono l'utile totale e applicano la durata di possesso dei due immobili solo all'utile la cui imposizione è stata differita, imponendo più duramente l'utile conseguito con la vendita dell'ultimo immobile^[110].

VERREY sostiene che una scissione dell'utile e un'applicazione di un diverso tasso d'imposizione sia in contrasto con il concetto medesimo di reinvestimento; esso consente difatti di ignorare l'operazione differita e, di riflesso, di non interrompere la durata del possesso^[111].

Oggetto del differimento ai sensi dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID non è il pagamento dell'imposta, ma l'imposizione in quanto tale, di modo che le operazioni differite sono parificate a un non trasferimento immobiliare e, di conseguenza, a un non conseguimento di utile^[112].

V. Considerazioni conclusive

L'istituto del differimento è frutto del lavoro di armonizzazione delle imposte dirette sul territorio svizzero. I suoi scopi sono di favorire la mobilità professionale, la proprietà e il mantenimento di quest'ultima da parte del contribuente.

Esso ha quindi una funzione incentivante e allo stesso tempo garantista di uno stato di fatto cruciale della società odierna: la proprietà dell'abitazione primaria.

Laddove l'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID abbia lasciato i Cantoni liberi di interpretare alcuni concetti giuridici indeterminati, il legislatore ticinese ha sempre tenuto un approccio interpretativo in linea con quello del Tribunale federale. Parimenti, le modalità di determinazione dell'utile la cui imposizione è differita, risp. dell'utile immediatamente imposto, adottate dalla prassi e dalla giurisprudenza cantonale ticinese, sono perfettamente conformi alla LAID e ai suoi scopi.

^[106] Sentenza TF 2C_70/2017 del 28 settembre 2017, consid. 4.3.

^[107] Divisione delle contribuzioni, Imposta sugli utili immobiliari, Istruzioni alla compilazione della dichiarazione, Edizione valida per i trasferimenti a partire dal 1° gennaio 2016, p. 16.

^[108] VERREY (nota 1), p. 233.

^[109] VERREY (nota 1), p. 233.

^[110] VERREY (nota 1), p. 233.

^[111] VERREY (nota 1), p. 233; VERREY (nota 4), p. 520.

^[112] VERREY (nota 1), p. 234; Sentenza TF 2C_797/2009 del 20 luglio 2010, consid. 2.3.

L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario italiano

Alcune riflessioni sulla prassi dell'Amministrazione finanziaria



Barbara Tessa

Professore a contratto di Diritto tributario,
Università degli studi di Torino,
Dipartimento di Management

Il legislatore fiscale ha codificato nell'ordinamento italiano l'istituto dell'abuso del diritto introducendo l'art. 10-bis nello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000). La novella legislativa è stata oggetto di attenzione da parte dell'Amministrazione finanziaria che ha affrontato il tema mediante la pubblicazione di risposte ai numerosi quesiti posti mediante procedura di interpello. Attraverso l'analisi dei documenti di prassi sinora emanati, in questo contributo ci poniamo l'obiettivo di fare emergere la posizione dell'Amministrazione finanziaria in merito all'applicazione della nuova disciplina dell'abuso del diritto e, ove possibile, di evidenziare il percorso logico-giuridico seguito al fine di qualificare le fattispecie abusive.

I. Introduzione.....	286
II. L'abuso del diritto nella prassi dell'Amministrazione finanziaria	287
A. I requisiti che configurano un'operazione abusiva.....	287
B. La risoluzione n. 97/E del 25 luglio 2017	287
C. La risoluzione n. 98/E del 26 luglio 2017	287
D. La risoluzione n. 99/E del 27 luglio 2017	288
E. Le successive risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria.....	288
III. Alcuni spunti di riflessione e prospettive future	289

I. Introduzione

Il legislatore fiscale con il Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 128/2015 ha introdotto l'art. 10-bis nello Statuto dei diritti del contribuente (Legge [L.] del 27 luglio 2000, n. 212) in attuazione della L. n. 23/2014, così codificando nell'ordinamento italiano l'istituto dell'abuso del diritto. Contestualmente, ha previsto la soppressione della clausola antielusiva positivamente sancita dal "vecchio" art. 37-bis del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600/1973^[1] e di fatto

[1] Sono numerosi i contributi della dottrina sul tema dell'elusione fiscale di cui all'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, ma per un approfondimento in questa sede si rimanda a GIUSEPPE VANZ, L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica, in: *Rass. trib.* n. 5, 2002, p. 1606 e alla bibliografia in esso richiamata.

abbandonato il fenomeno individuato negli anni più recenti dalla giurisprudenza della Suprema Corte^[2].

Nell'individuare gli elementi fondamentali della nuova condotta il legislatore ha stabilito che "configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti" e precisato che si considerano "operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali" e "vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario". Successivamente, ha chiarito che "non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente".

La novella legislativa è stata oggetto di numerosi approfondimenti da parte della dottrina più autorevole^[3] e, a fronte di

[2] Si vedano tra tutte, Cass. sez. un., del 23 dicembre 2008, n. 30055; Cass. sez. un., del 23 dicembre 2008, n. 30056; Cass. sez. un., del 23 dicembre 2008, n. 30057. Per una sintesi delle tappe fondamentali del percorso intrapreso dalla Suprema Corte di Cassazione si veda, ALBERTO RENDA, L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione (2005-2011), in: *Dir. prat. trib.*, vol. 82, n. 6, 2011, parte II, p. 21279.

[3] Si consenta di segnalare, senza pretesa di completezza, FRANCO GALLO, La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale, in: *Rass. trib.*, n. 6, 2015, p. 1315; DARIO STEVANATO, Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco, in: *Dir. prat. trib.*, n. 5, 2015, p. 10695; GIUSEPPE ZIZO, La nozione di abuso del diritto nell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, in: Eugenio Della Valle/Valerio Ficari/Giuseppe Marino (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino 2016, p. 1; FABRIZIO AMATUCCI, La comparabilità dell'art. 10-bis con gli orientamenti europei e internazionali in tema di abuso del diritto, in: *Dir. prat. Trib. Int.*, n. 2, 2016, p. 433; GIUSEPPE FALSITTA, Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione, in: *Riv. dir. trib.*, n. 6, 2016, p. 707; ALESSANDRO GIOVANNINI, L'abuso del diritto tributario, in: *Dir. prat. Trib.*, n. 3, 2016, p. 895; PIETRO MASTELLONE, L'abuso del diritto tributario, in: Claudio Sacchetto (a cura di), *Principi di Diritto tributario europeo e internazionale*, Torino 2016, p. 131.

numerosi interPELLI sul tema^[4], di attenzione da parte dell'Amministrazione finanziaria in diverse proprie risoluzioni^[5].

Mediante l'analisi dei documenti di prassi sinora emanati, in questo contributo ci poniamo l'obiettivo di fare emergere la posizione dell'Amministrazione finanziaria in merito all'applicazione della nuova disciplina dell'abuso del diritto e, ove possibile, di evidenziare il percorso logico-giuridico da essa seguito al fine di qualificare le fattispecie abusive.

II. L'abuso del diritto nella prassi dell'Amministrazione finanziaria

A. I requisiti che configurano un'operazione abusiva

L'Amministrazione finanziaria fornisce le prime indicazioni in materia di abuso del diritto dal 2016 con le risoluzioni n. 93/E del 17 ottobre e n. 101/E del 3 novembre. In questi documenti, l'Amministrazione finanziaria evidenzia che per poter definire un'operazione abusiva è necessario che ricorrano tre requisiti:

- 1) la realizzazione di un vantaggio fiscale "indebito", costituito da *"benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario"*;
- 2) l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o delle operazioni poste in essere, consistenti in *"fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali"*;
- 3) l'essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale".

Qualora sia riscontrato il primo elemento, dovrà essere accertata l'assenza di sostanza economica dell'operazione e l'essenzialità del vantaggio tributario conseguito. In tale ipotesi, saranno indagate altresì le ragioni *extra-fiscali* dell'operazione, che costituiscono un'esimente per la disciplina antiabuso. Al contrario, in assenza di un vantaggio fiscale "indebito", l'analisi potrà dirsi conclusa ed escluso l'abuso del diritto.

Nei primi casi posti all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, gli istanti ottengono un risparmio d'imposta derivante dall'utilizzo di un regime agevolativo previsto dal legislatore^[6]; pertanto, non sussistendo alcun indebito vantaggio fiscale l'abuso del diritto è escluso.

^[4] Per la definizione dell'istituto dell'interpello nell'ordinamento italiano si veda, MARCO VERSIGLIONI, *Interpello (diritto di)*, in: Cassese Sabino (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, IV, Milano 2006, p. 3177.

^[5] In particolare, nel 2016 con le risoluzioni n. 93/E del 17 ottobre e n. 101/E del 3 novembre. Successivamente nel 2017 con altre tre risoluzioni, la n. 97/E, n. 98/E e n. 99/E emanate risp. il 25, 26 e 27 luglio. Nel 2018, l'Amministrazione finanziaria si è espressa in numerose occasioni: con le risposte n. 21 e n. 30 del 3 ed 8 ottobre, n. 65 dell'8 novembre, n. 68 del 15 novembre, n. 70 del 19 novembre, n. 75 del 22 novembre, n. 91 del 4 dicembre, n. 101 del 5 dicembre e n. 139 del 27 dicembre. Infine, nel 2019 con le risposte n. 11 e n. 13 risp. del 28 e 29 gennaio, la risposta n. 53 del 13 febbraio, n. 87 del 28 marzo, n. 106 del 10 aprile, n. 138 e 148 del 13 e del 20 maggio e n. 196 del 18 giugno.

^[6] Il regime agevolativo, di carattere temporaneo, è quello introdotto dall'art. 1, commi 115-120, della L. n. 208/2015 (cd. "Legge di stabilità 2016") per consentire l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci di taluni beni immobili e beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché per la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

Nel 2017, l'Amministrazione finanziaria si è espressa sul tema con tre risoluzioni: n. 97/E, n. 98/E e n. 99/E, pubblicate rispettivamente il 25, 26 e 27 luglio^[7].

B. La risoluzione n. 97/E del 25 luglio 2017

La risoluzione n. 97/E ha per oggetto un'operazione di scissione finalizzata alla successiva cessione delle partecipazioni, fattispecie più volte analizzata e considerata "elusiva" in base all'art. 37-bis D.P.R. 600/73. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria non ravvisando il vantaggio fiscale indebito definisce l'operazione non abusiva.

In tale documento, in primo luogo, è confermato il superamento dell'orientamento secondo cui, nei casi di scissione parziale proporzionale con successiva cessione delle quote della società scissa e/o beneficiaria, siano sempre ravvisabili profili elusivi.

In secondo luogo, è valorizzato un elemento fondamentale dell'abuso del diritto: la natura "indebita" del vantaggio fiscale. Non è sufficiente che l'operazione comporti un beneficio per il contribuente, ma è sempre necessario che questo sia "indebito", ossia ottenuto violando le norme impositive o i principi generali dell'ordinamento.

Nel caso specifico, la cessione del complesso dei beni aziendali e la cessione delle partecipazioni sono equiparate dal punto di vista fiscale, quindi, il contribuente può scegliere la soluzione a lui più congeniale a prescindere dall'eventuale vantaggio fiscale ottenibile. Ciò a condizione che la scissione si caratterizzi come un'operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante. Inoltre, nel documento è precisato che non deve trattarsi di società sostanzialmente costituite solo da liquidità, *intangibles* o immobili, bensì di società che esercitano prevalentemente attività commerciali.

C. La risoluzione n. 98/E del 26 luglio 2017

Nella successiva risoluzione n. 98/E, l'Amministrazione finanziaria valuta l'operazione di scissione parziale asimmetrica finalizzata all'assegnazione agevolata dei beni immobili ai soci che riceveranno partecipazioni nella società scissa. Nell'analisi condotta, l'Amministrazione finanziaria sottolinea come, in alcune circostanze, l'operazione di scissione possa assumere i caratteri di un'operazione elusiva. Ad es., quando essa rappresenti solo la prima fase di un più complesso disegno unitario volto alla creazione di società "contenitore" (di immobili, di azienda, ecc.) e alla successiva cessione delle partecipazioni da parte dei soci persone fisiche. D'altro canto, esclude eventuali profili abusivi della scissione quando non sia preordinata all'assegnazione dei beni a società di "mero godimento"^[8]. Tuttavia, essa conclude escludendo che anche in tale ipotesi si

^[7] Per un approfondimento, GIACOMO ALBANO/SOFIA DI CAVE, *L'abuso del diritto nelle operazioni di riorganizzazione aziendale*, in: *Corr. trib.*, n. 42, 2017, p. 3259.

^[8] In merito si segnalano le perplessità di Assonime che nella Circolare del 3 agosto 2017, n. 20, definisce *"l'ipotesi di mero godimento cui fa riferimento l'Agenzia [...] una fattispecie depotenziata del tutto residuale, se non teorica"*.

configuri l'abuso del diritto non ricorrendo il primo elemento costitutivo, ossia l'indebito vantaggio fiscale.

D. La risoluzione n. 99/E del 27 luglio 2017

Infine, nella risoluzione n. 99/E, l'Amministrazione finanziaria qualifica per la prima volta un'operazione come abusiva.

In tale documento, a nostro avviso, l'Amministrazione finanziaria nell'identificare tutti gli elementi costitutivi previsti dall'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente sembra fornire di fatto anche il percorso logico-giuridico da seguire e necessario all'individuazione di una fattispecie "abusiva", seppur l'analisi sia limitata nell'ambito di una specifica operazione di riorganizzazione aziendale.

Nel dettaglio, la società interpellante voleva avvalersi della possibilità di assegnare (o cedere) un bene immobile ai soci beneficiando della disciplina dell'assegnazione e cessione agevolata ai soci, prevista dalla Legge di stabilità 2016[9].

Considerato che l'immobile non rientrava nella disciplina agevolativa in esame, in quanto era utilizzato per l'esercizio dell'attività, la società istante intendeva conferire l'azienda svolgente l'attività di lavorazione e produzione di articoli di pelletteria in una Newco SNC (costituita dagli stessi soci della società) alla quale poi concedere in locazione l'immobile[10] che, di talché, sarebbe risultato locato alla Newco SNC (e, quindi, non più utilizzato direttamente e strumentalmente nell'esercizio dell'attività di impresa) e, pertanto, potenzialmente rientrante nell'ambito di applicazione della disciplina agevolata di assegnazione o cessione.

Successivamente all'assegnazione, la società si sarebbe sciolta, senza preventiva messa in liquidazione, e la partecipazione nella Newco SNC sarebbe stata assegnata ai soci.

In particolare, con riferimento al requisito della sussistenza di un indebito vantaggio fiscale, l'Amministrazione finanziaria ha valutato la *ratio* della disciplina agevolativa volta a favorire l'estromissione di beni non più destinati allo svolgimento di un'attività di impresa. Nel caso specifico, l'operazione prospettata dal contribuente avrebbe consentito alla società conferitaria di svolgere la medesima attività della società (conferente), essere composta dai medesimi soci e mantenere la stessa forma giuridica. Il bene immobile, dunque, sarebbe stato utilizzato dalla società conferitaria nella eguale attività d'impresa della società (conferente), con la differenza che proprietari giuridici sarebbero diventati i soci e non la società.

La società, quindi, avrebbe conseguito un risparmio fiscale rappresentato dalla tassazione sostitutiva inferiore rispetto a quella ordinariamente prevista con l'operazione di assegnazione dei beni.

[9] Si veda la nota 6 precedente.

[10] All'operazione di conferimento sarebbe stato applicabile il regime di neutralità fiscale ai sensi dell'art. 176 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) poiché la società conferente avrebbe assunto, come valore fiscale della partecipazione, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita.

Al fine di verificare il requisito dell'assenza di sostanza economica, l'Amministrazione finanziaria introduce il concetto di "circularità dell'operazione", secondo il quale le operazioni prospettate condurrebbero ad un risultato finale sostanzialmente identico al punto di partenza in termini di utilizzo del bene nella medesima attività d'impresa.

Infine, in merito all'essenzialità del vantaggio fiscale, l'Amministrazione finanziaria valuta l'insieme di atti non economicamente giustificati dal punto di vista aziendale e organizzativo e non intravede altre ragioni *extra-fiscali* che giustifichino il conferimento d'azienda nella Newco SNC (conferitaria), la successiva locazione del bene immobile all'impresa conferitaria e lo scioglimento della società conferente. In conclusione, essendo integrati i tre elementi costitutivi dell'abuso del diritto, l'Amministrazione finanziaria qualifica l'operazione come abusiva.

E. Le successive risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria

Nel 2018 sono numerosi i documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria aventi ad oggetto la valutazione di operazioni ai sensi dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, essendo state fornite 11 risposte ad interpellanti[11]. Nel 2019, inoltre, sono già state fornite 8 risposte ad interpellante.

Tali documenti riguardano operazioni straordinarie e, in particolare, operazioni di scissione preordinate al conseguimento di benefici previsti da norme agevolative previste dal legislatore.

Vista la specificità di ciascun caso proposto, a nostro avviso, non pare interessante soffermarsi sull'analisi di ciascuno di essi. In ogni caso, si osserva che solo nella risposta n. 30, dell'8 ottobre 2018, l'Amministrazione finanziaria conclude qualificando l'operazione di conferimento di partecipazioni seguito dalla scissione della società conferitaria come abusiva. In tutti gli altri casi l'Agenzia, non individuando il vantaggio fiscale indebito, esclude la fattispecie abusiva.

Nella suddetta risposta n. 30 dell'8 ottobre 2018, rispetto alla risoluzione n. 99/E del 2017, l'Amministrazione finanziaria si limita ad evidenziare che il modello di riorganizzazione prescelto farebbe conseguire un indebito vantaggio fiscale. Tale vantaggio sarebbe rinvenibile nel risparmio d'imposta derivante dalla fruizione della neutralità fiscale "indotta", generato dal preliminare conferimento di partecipazioni e dalla fruizione della neutralità fiscale derivante dalla successiva scissione parziale della società conferitaria, in luogo dell'applicazione del principio generale (di tassabilità) applicabile ai conferimenti in società, previsto dall'art. 9 TUIR, per i soggetti non imprenditori titolari di partecipazioni minoritarie.

In merito al secondo elemento, si limita ad evidenziare che l'operazione "appare priva di sostanza economica in quanto inidonea a produrre effetti significativi diversi dai descritti vantaggi fiscali".

[11] Per i riferimenti si rimanda alla nota 5 precedente.

Infine, il vantaggio fiscale è definito come essenziale poiché, in assenza di valide ragioni *extra-fiscali* non marginali, la sequenza di operazioni non sembra diretta *“al soddisfacimento di un interesse economico diverso da quello del perseguimento del vantaggio fiscale stesso”*.

III. Alcuni spunti di riflessione e prospettive future

Alla luce di quanto sopra, proporremo alcune osservazioni in merito all'indagine compiuta dall'Amministrazione finanziaria per identificare gli elementi costitutivi della fattispecie abusiva.

Nel comma 1 dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, il legislatore introduce, nell'ordine, i concetti di *“assenza di sostanza economica”*, di *“vantaggio fiscale indebito”* e di *“essenzialità della condotta”*. La scelta espositiva dei tre elementi essenziali, a nostro avviso, ci consente di trarre alcune conclusioni in ordine al procedimento logico-giuridico che dovrebbe essere seguito per stabilire se una data operazione rientri nell'ambito di applicazione della norma.

Ciò posto, in primo luogo, devono essere individuati l'assenza di sostanza economica ed il vantaggio fiscale indebito, che definiamo gli *“elementi positivi”* della fattispecie; successivamente l'indagine dovrà essere volta ad individuare l'essenzialità della condotta, che definiamo *“elemento negativo”*, che opererà eventualmente come esimente della fattispecie.

Dalla lettura dei commi 1 e 2 della norma e parafrasando il legislatore, l'*“elemento positivo”* potrà dirsi integrato soltanto se sussistono contemporaneamente:

- operazioni che appaiono ingiustificabili o ingiustificatamente sovradimensionate in una logica di normalità imprenditoriale, se si tratta di impresa, o comune, nella prospettiva dell'operatore medio^[12];
- un vantaggio fiscale indebito che origina da tali operazioni.

Fermo restando la libertà del contribuente di scegliere tra due o più operazioni per conseguire un minore carico fiscale, tale risparmio non dev'essere *“indebito”*. In altri termini, l'operazione scelta dal contribuente dev'essere *“fisiologica”* e dunque permessa nel nostro ordinamento tributario e positivamente normata rispetto al regime impositivo da applicare.

Ove l'*“elemento positivo”* risulti integrato si dovrà individuare l'*“elemento negativo”*, ossia dovranno essere indagate le eventuali ragioni *extra-fiscali* del contribuente e verificare che esse non siano essenziali nell'economia dell'operazione.

Nella risoluzione n. 99/E, a nostro avviso, l'Amministrazione finanziaria evidenzia un approccio di analisi differente poiché il percorso logico-giuridico, seppur sviluppato per *steps*, è incentrato sull'individuazione del *“vantaggio fiscale indebito”* che assurge ad elemento fondamentale in assenza del quale

[12] In tal senso, ANGELO CONTRINO/ALBERTO MARCHESELLI, La definizione di abuso del diritto nell'art. 10-bis e gli effetti sul piano impositivo, in: Cesare Glendi/Claudio Consolo/Angelo Contrino (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano 2016, parte I, p. 14.

l'analisi può dirsi conclusa ed escluso l'abuso del diritto. Solo ove sia riscontrato tale elemento l'analisi prosegue e sono ricercate l'assenza di sostanza economica e l'essenzialità della condotta nel perseguimento del vantaggio fiscale indebito. Nulla è precisato con riferimento a tale ultimo elemento, nella risoluzione n. 99/E, rispetto al contenuto della norma^[13]. Per contro, in merito all'assenza di sostanza economica, l'Amministrazione finanziaria richiama il concetto di *“circularità”*, senza tuttavia approfondirlo^[14].

È da osservare a tal proposito che il legislatore nell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente non fa alcuna menzione alle operazioni circolari. Tale concetto era contenuto nella Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 nella quale le autorità nazionali, per individuare eventuali operazioni di puro artificio o prive di sostanza economica, erano invitate a valutare la natura circolare delle stesse. Tale Raccomandazione era a sua volta richiamata nell'art. 5 L. n. 23/2014, contenente i criteri direttivi al fine di individuare una definizione di abuso del diritto.

La *“circularità”* di un'operazione, intesa come sequenza negoziale i cui effetti sono destinati ad elidersi e lasciare sostanzialmente immutato l'assetto originario, è senza dubbio elemento sintomatico di una fattispecie abusiva, ma non necessariamente l'unico che può costituire l'*“assenza di sostanza economica”*.

Probabilmente, nel caso specifico, il riferimento alla circularità dell'operazione ha consentito all'Amministrazione finanziaria di argomentare meglio l'assenza di sostanza economica ma, data l'assenza di tale concetto nella definizione, pare dubbia l'applicabilità generalizzata ad altre fattispecie. Il percorso di indagine, infatti, potrebbe non necessariamente far emergere una operazione *“circolare”*, pur potendosi qualificare come abusiva.

Nella risposta n. 30 dell'8 ottobre 2018 e, più in generale, nei documenti emanati nel 2018 e 2019, l'Amministrazione finanziaria non propone l'analisi per *steps* volta ad individuare gli elementi costitutivi della fattispecie abusiva. Pur non abbandonando tale approccio si limita a ricercare l'indebito vantaggio fiscale e, una volta dimostrata la liceità del vantaggio tributario conseguito, non verifica la sussistenza degli altri requisiti in quanto ultronei, omettendo in tal modo il richiamo al concetto di *“circularità”* per ciò che concerne l'*“assenza di sostanza economica”*.

[13] L'Amministrazione finanziaria si limita ad affermare che *“non si ravvede altro «vantaggio» se non quello rappresentato complessivamente dal beneficiare di un'imposta sostitutiva inferiore rispetto a quella ordinariamente prevista”* e a ritenere insussistenti le *“valide ragioni extra-fiscali”*, *“poiché gli atti non sono economicamente giustificati dal punto di vista aziendale e organizzativo”*.

[14] L'Amministrazione finanziaria si limita ad affermare che *“il percorso seguito condurrebbe ad un risultato finale sostanzialmente identico al punto di partenza”*; *“l'intera operazione appare priva di sostanza economica, assumendo la stessa profili di circularità poiché per la sua realizzazione manca il soddisfacimento di un interesse economico diverso da quello del perseguimento di un vantaggio fiscale”*.

Con riferimento a tale ultimo aspetto, a nostro avviso, il nuovo orientamento appare condivisibile e sembra allinearsi a quanto espresso dalla Guardia di Finanza nella Circolare del 2018^[15], ove è precisato che le operazioni abusive possono sostanzialmente essere ricondotte a due distinte tipologie, ossia le operazioni "circolari" e quelle "lineari". Tuttavia, esso sembra comunque discostarsi dal percorso logico-giuridico che, a nostro avviso, emerge dal dettato normativo.

In conclusione, dall'analisi dei documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria, è possibile evidenziare che le fattispecie sinora inquadrate nell'ambito di applicazione dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente sono riconducibili esclusivamente nell'alveo di alcune operazioni di riorganizzazione aziendale. Tuttavia, a nostro avviso, il campo di applicazione della norma è ben più ampio, quindi, è presumibile che in futuro l'Amministrazione finanziaria sarà chiamata ad esprimersi con riferimento ad altre fattispecie che esulano da quelle sinora evidenziate, o fornirà con una circolare chiarimenti di carattere generale al fine di cristallizzare un *modus operandi* che potrebbe essere utile sia nell'ambito dell'attività di controllo sia al fine rafforzare il percorso di *compliance* tra fisco e contribuenti avviato con la *voluntary disclosure*^[16].

[15] Nella Circolare della Guardia di Finanza del 27 novembre 2017, n. 1/2018, vol. 3, p. 292, viene precisato che "[l]e operazioni abusive possono sostanzialmente essere ricondotte a due distinte tipologie, ossia quelle che: (i) non determinano una modificazione significativa dell'assetto giuridico economico preesistente del contribuente, essendo state le stesse poste in essere non per esigenze gestionali, ma per finalità prettamente fiscali (cosiddette "operazioni circolari"); (ii) hanno l'effetto di produrre modificazioni significative nella posizione giuridico economica del contribuente (cosiddette «operazioni lineari»)".

[16] In tal senso si veda, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Audizione in Commissione finanze della Camera dei deputati, "Esame del Disegno di Legge recante disposizioni in materia di emersione e rientro dei capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale e disposizioni in materia di auto riciclaggio", Roma, 20 novembre 2014, p. 24.

Operatori svizzeri: rischio di attrazione fiscale in Italia

Analisi dell'Ordinanza della Corte di Cassazione n. 31447 del 5 dicembre 2018



Arianna Bonaldo

Dottore commercialista e Revisore legale,
Stelva SA



Gianvirgilio Cugini

Avvocato,
Stelva SA

Sono sempre più frequenti i casi di ripresa fiscale e contestazione di stabili organizzazioni in Italia di soggetti residenti fiscalmente in Svizzera. Ci si interroga quindi sul valore della portata della normativa interna italiana rispetto alle previsioni di rango internazionale previste nella CDI in essere tra i due Paesi, nonché sulla valenza di indizi e presunzioni relative portate a sostegno delle riprese fiscali da parte dell'Agenzia delle Entrate.

I. Introduzione	291
II. La vicenda	291
III. I rapporti tra diritto interno e quello convenzionale	292
IV. Il concetto di base fissa e l'assimilazione alla stabile organizzazione	293
V. La posizione della Cassazione	293
VI. Conclusioni	294

I. Introduzione

Nell'ultimo periodo molti istituti di credito svizzero hanno ricevuto questionari di richiesta di informazioni da parte dell'Autorità fiscale italiana volti a verificare la presenza (fisica e non solo) di alcuni manager e consulenti finanziari operanti nel Bel Paese. Il recupero d'imposta oltreconfine intentato dall'Autorità passa dal rilievo formale della presenza di attività continuativa sul suolo italiano ovvero dalla presenza di una stabile organizzazione.

Il rischio di questo tipo di contestazioni da parte del Fisco italiano, non si limita al settore bancario, ma si estende a tutta la platea di professionisti e operatori svizzeri (gestori patrimoniali, fiduciari, ecc.) che erogano i propri servizi attraverso uffici e studi localizzati nel Bel Paese e che, a volte, esercitano l'attività incuranti delle peculiarità delle normative locali.

Di rilievo sull'argomento è il recente contributo della Corte di Cassazione italiana che, con l'Ordinanza n. 31447 del 5

dicembre 2018, ha rigettato il ricorso di un professionista svizzero che, in applicazione delle regole convenzionali, richiedeva il riconoscimento della competenza impositiva dello Stato svizzero sui compensi percepiti per il servizio offerto ad una società italiana, considerati invece dalla Suprema Corte come redditi prodotti ed imponibili in Italia data la presenza di forti elementi di attrazione.

Apparentemente la Suprema Corte sembra con tale giudizio disattendere le previsioni della normativa convenzionale, ma è necessario un esame più approfondito della legislazione e prassi di riferimento per provare a fornire una lettura completa della casistica.

II. La vicenda

Un architetto, residente in Svizzera, nell'esercizio 2003 svolgeva prestazioni professionali a favore di una società italiana, la quale sul compenso erogato applicava una ritenuta del 30% ex art. 25 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600/1973, nel rispetto delle previsioni dell'art. 14 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera (CDI CH-ITA; RS 0.672.945.411) che prevede, in mancanza di una stabile organizzazione, la potestà impositiva dello Stato di residenza del soggetto prestatore.

L'Agenzia delle Entrate, ritenendo tale posta reddituale di competenza impositiva dello Stato italiano, notificava al professionista un avviso di accertamento, riscontrando la presenza di elementi e indizi sostanziali sulla fonte italiana del reddito. Nello specifico:

- titolarità di una partita IVA italiana;
- presenza di un immobile adibito a studio professionale in una città italiana;
- presentazione del Modello Unico 2004 (redditi 2003) in cui il professionista aveva dichiarato lo svolgimento di attività professionale generata in Italia (quadro RE, compilato in riferimento ad altra attività esercitata, senza però ricomprendere il compenso erogato oggetto d'esame dell'Agenzia).

Tali fatti erano per l'Amministrazione finanziaria sintomatici della produzione di un reddito in territorio italiano da parte del professionista e, pertanto, avrebbero dovuto essere oggetto di imposizione fiscale locale. L'Agenzia delle Entrate contestava, infatti, la presenza di una "base fissa" in Italia, situazione che non permetteva l'integrarsi dei requisiti per l'applicazione dell'imposizione nello Stato della residenza prevista dall'art. 14 CDI CH-ITA.

Il contribuente, diversamente, affermava di aver svolto la propria professione esclusivamente in territorio elvetico e sosteneva l'assenza di una sede fissa in Italia, motivo per cui proponeva ricorso avverso l'accertamento, domandandone l'annullamento.

Seguivano i rigetti delle argomentazioni del contribuente da parte delle corti di merito per cui il mantenimento della partita IVA italiana costituiva una presunzione semplice, ma grave, precisa e concordante, dell'esistenza di una base fissa in Italia per l'esercizio della professione, condizione avvalorata anche dal fatto che, nell'anno d'imposta in contestazione, il ricorrente avesse dichiarato un compenso da attività di lavoro autonomo svolta in Italia per conto di una impresa italiana.

III. I rapporti tra diritto interno e quello convenzionale

La legislazione nazionale italiana, in riferimento al trattamento impositivo delle prestazioni di lavoratori autonomi non residenti, prevede l'applicazione principale delle seguenti disposizioni normative:

- l'art. 3 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) che, nel determinare la base imponibile italiana, specifica che concorrono a formare reddito imponibile dei non residenti esclusivamente i redditi prodotti nel territorio dello Stato;
- l'art. 23, comma 1, lett. d, TUIR, secondo cui i redditi di lavoro autonomo, tra i quali rientrano anche quelli derivanti da attività artistiche dei non residenti, si considerano prodotti in Italia se le prestazioni da cui derivano sono realizzate nel territorio dello Stato;
- l'art. 25, comma 2, D.P.R. n. 600/1973, in base al quale i compensi di lavoro autonomo corrisposti a soggetti non residenti, sono soggetti ad una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30% anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di impresa.

In linea di principio, l'attività di lavoro autonomo prestata da un non residente viene imposta in Italia con ritenuta alla fonte, ma tale ritenuta non si applica sui compensi percepiti per attività esercitata all'estero o corrisposti a stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Spetta al soggetto al quale siano rese prestazioni di lavoro autonomo operare, all'atto del pagamento, una ritenuta a titolo d'imposta, a nulla rilevando la circostanza che il percipiente sia una persona fisica o un ente. La base imponibile su cui applicare la ritenuta è costituita dal compenso lordo, senza possibilità di far valere i costi sostenuti dal percipiente^[1]. Se la norma convenzionale applicabile

prevede, poi, la competenza esclusiva dello Stato di residenza del prestatore (senza sede fissa in Italia), quest'ultimo potrà richiedere il rimborso della ritenuta applicata^[2].

Diversamente, qualora il compenso venga erogato ad un professionista a cui viene riscontrata la presenza di base fissa in Italia (stabile organizzazione di un soggetto non residente) vi sarà imposizione analitica. La Risoluzione n. 154 dell'11 giugno 2009, ha in tal senso precisato che, ai sensi dell'art. 25 D.P.R. n. 600/1973, i compensi professionali corrisposti da clienti sostituiti d'imposta alla base fissa in Italia di un'associazione professionale estera sono assoggettati ad una ritenuta a titolo di acconto pari al 20%.

La disciplina interna degli articoli sopracitati, dev'essere poi coordinata con quella di fonte convenzionale, in quanto l'art. 75 D.P.R. n. 600/1973 dispone che "nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia". Inoltre anche l'art. 169 TUIR, in applicazione al principio del "favor rei", dispone espressamente che le previsioni del TUIR trovino esecuzione in deroga alla normativa di fonte internazionale solo qualora siano più favorevoli per il contribuente, confermando la prevalenza degli accordi internazionali in tutte le altre casistiche.

Il legislatore italiano ha previsto che solo qualora il reddito possa considerarsi prodotto in Italia in base alla normativa interna (imponibilità in base alla territorialità) e l'Italia sia dotata di potestà impositiva in base alle norme convenzionali stipulate con il Paese del prestatore (potestà positiva concorrente nel caso di presenza di stabile organizzazione) si farà luogo alla tassazione del reddito da parte dello Stato italiano della fonte.

La Cassazione, nell'analisi della casistica, è stata chiamata ad esprimersi proprio sull'applicabilità o meno dell'art. 23 comma 1, lett. d, TUIR^[3] (norma interna di localizzazione del reddito in Italia) in relazione all'art. 14 CDI CH-ITA, in quanto il professionista era privo di residenza fiscale in territorio italiano, ma attraverso una sede fissa in esso allocata vi produceva un reddito.

La norma convenzionale (art. 14 CDI CH-ITA) nello specifico prevede che "i redditi che un residente di uno Stato ritrae dall'esercizio di una libera professione o di altre attività di carattere indipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale residente non disponga abitualmente nell'altro Stato di una base fissa per l'esercizio delle sue attività. Se egli dispone di tale base fissa, i redditi sono imponibili nell'altro Stato ma unicamente nella misura in cui sono imputabili a detta base fissa [...]". In altre parole, le previsioni internazionali stabiliscono la potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza del prestatore, tranne nel caso di presenza di "base fissa" in Italia di tale soggetto per cui è prevista la potestà impositiva concorrente dei due Paesi.

^[2] Esiste anche la possibilità di applicazione diretta del regime convenzionale con esenzione da ritenuta, se all'atto della percezione il prestatore produce una serie di documenti previsti e vistati dai competenti uffici fiscali.

^[3] Ai tempi della contestazione art. 20, comma 1, lett. d, TUIR.

^[1] Cfr. la Circolare ministeriale (C.M.) n. 20/E/1998.

Secondo il professionista ricorrente, le Commissioni interpellate (provinciale e regionale) avrebbero ritenuto applicabile solo la disciplina prevista a livello interno (art. 23 TUIR), escludendo erroneamente la convenzione internazionale considerata non estendibile ad un professionista con una base fissa d'affari in territorio italiano. Nel merito, il ricorrente asseriva di non aver esercitato la propria professione con l'ausilio di una base fissa, in quanto l'immobile sito in Italia, cui si riferiva il provvedimento attributivo della partita IVA, era locato a terzi nel periodo analizzato dall'Agenzia delle Entrate e la mobilia in esso contenuta era stata prelevata e trasferita in un magazzino.

In quel frangente, le Commissioni adite intendevano la base fissa come *"un'accezione descrivente il puro e semplice oggettivo utilizzo di uno spazio stabilmente adibito all'esercizio in Italia dell'attività professionale"* e ritenevano spettasse al contribuente fornire le prove documentali dell'inesistenza della stabile contestata.

IV. Il concetto di base fissa e l'assimilazione alla stabile organizzazione

È necessario entrare nel merito della definizione di "base fissa" che, per quanto non venga definita all'interno del Commentario del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE), è generalmente da intendersi quale organizzazione idonea allo svolgimento dell'attività economica ed è, quindi, implicitamente connotata da necessari elementi di fisicità (disponibilità locali) e di risorse e mezzi (strumenti per l'esercizio dell'attività).

Con la versione del M-OCSE del 27 gennaio 2000 è stato espunto l'art. 14 relativo alle professioni indipendenti. Il Commentario M-OCSE ha giustificato tale abrogazione con il fatto che la disposizione in oggetto risultava molto simile a quella dell'art. 7 relativa alle imprese dove, in luogo della base fissa, si utilizza il concetto di stabile organizzazione.

La suddivisione originaria era nata dal presupposto (ormai superato) che il concetto di stabile organizzazione attenesse esclusivamente alle attività industriali e commerciali e non potesse essere riconducibile alle prestazioni di lavoro autonomo.

Il Commentario M-OCSE ha, invece, evidenziato che dalla soppressione dell'art. 14 M-OCSE consegue che i redditi derivanti dall'esercizio di una libera professione o da altre attività di carattere indipendente sono ora disciplinati dall'art. 7 M-OCSE quali utili delle imprese. L'assimilazione al reddito di impresa determina un chiaro rinvio alle disposizioni dell'art. 5 M-OCSE evidenziando implicitamente la necessità di attribuire alla stabile organizzazione gli utili che questa avrebbe conseguito se si fosse trattato di un'impresa distinta e separata che svolge attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe (art. 7 par. 2 M-OCSE).

In molte CDI, però, (tra cui il caso tra Italia e Svizzera) la previsione dell'art. 14 è rimasta attiva e per determinare i criteri che integrano la base fissa si fa, quindi, riferimento agli elementi che caratterizzano la stabile organizzazione.

La definizione internazionale di stabile organizzazione viene prevista all'interno dell'art. 5 M-OCSE con l'elencazione di una serie di casistiche che integrano il concetto di stabile organizzazione materiale (catalogo positivo) ed una serie di esclusioni (catalogo negativo), nonché con l'enucleazione delle ipotesi di stabili organizzazioni personali, caratterizzate dalla "dipendenza" dei soggetti coinvolti e dal loro ruolo all'interno della fase negoziale e di conclusione dei contratti.

Tralasciando l'analisi della stabile organizzazione personale che non è oggetto della presente disamina, si precisa come nel caso della stabile materiale, sia lo stesso Commentario M-OCSE a precisare che per sede d'affari s'intenda ogni tipo di edificio, struttura o installazione utilizzati, anche non in forma esclusiva, per lo svolgimento dell'attività d'impresa compresa la sola presenza di un locale o un'area o uno spazio all'interno di un immobile. Rimanendo del tutto irrilevante il titolo giuridico di utilizzo dello spazio (proprietà, locazione, ecc.).

La Cassazione condividendo l'orientamento OCSE in tema di sede fissa d'affari (in cui rileva la mera disponibilità e fissità di uno spazio) ed evidenziando che la locazione a terzi dell'immobile ed il trasferimento del mobilio non erano elementi sufficienti per dimostrare il mancato utilizzo di parte dell'immobile per svolgere attività professionale, confermava la sentenza di secondo grado adducendo l'inconsistenza/insufficienza delle prove addotte dal ricorrente. Infatti, nonostante la dichiarazione del ricorrente di aver affidato la mobilia a terzi, non risultavano prove evidenti del fatto che si trattasse di tutta o di una parte della stessa, quindi anche se parte dell'immobile era oggettivamente locato a terzi, egli avrebbe potuto utilizzarne una parte per i suoi scopi professionali.

V. La posizione della Cassazione

Dall'esame attento della sentenza impugnata, non emerge alcuna pretesa di far prevalere la normativa interna rispetto alla CDI CH-ITA, piuttosto nel concreto le Commissioni di merito e la Cassazione hanno semplicemente affermato l'inapplicabilità dell'accordo internazionale poiché il contribuente, nonostante fosse residente in Svizzera, risultava disporre abitualmente in Italia di una base fissa per l'esercizio della sua attività lucrativa. Per i giudici di legittimità è stato, infatti, sufficiente accertare la presenza di un collegamento "stabile" tra l'esercizio dell'attività professionale ed il territorio italiano, per demandare alla legislazione domestica l'imposizione del reddito.

La Cassazione nel testo dell'Ordinanza ribadisce che l'inapplicabilità della CDI CH-ITA non viene effettuata discrezionalmente e sulla base di semplici presunzioni, ma a seguito dell'analisi e riscontro della presenza di una serie di elementi precisi (presenza di base fissa per l'attività, mancanza di prove concrete sul non utilizzo del mobilio, locazione dell'immobile a terzi solo a titolo parziale).

Inoltre, i giudici sottolineano che a tali elementi certi si aggiunge anche il *"possesso di partita IVA in Italia"*, forte elemento di presunzione circa la permanenza del contribuente in Italia e la presentazione del dichiarativo fiscale italiano

in relazione ad attività professionale prestata localmente, tutti segni evidenti della sua volontà di esercitare in maniera stabile (e non occasionale) nel territorio nazionale un'attività economica produttiva di reddito e come tale assoggettabile alla sua imposizione fiscale.

La tesi difensiva del ricorrente fondata sull'avvenuta locazione ad un terzo dell'immobile italiano e della non utilizzabilità del mobilio non ha, quindi, alcuna valenza concreta rispetto alla tesi principale sostenuta dall'Amministrazione finanziaria italiana, sebbene il ricorrente lamentasse al contrario che l'onere della prova nel procedimento tributario fosse in capo all'Amministrazione stessa e che, quest'ultima, non avesse prodotto adeguata e idonea documentazione volta a dimostrare i fatti alla base dell'attività di accertamento esperita.

A riguardo la Cassazione osserva l'inconsistenza, anche sotto tale aspetto, delle tesi del ricorrente, dato che l'Amministrazione finanziaria aveva dato prova dell'apertura di una partita IVA da parte del professionista e della sua disponibilità di un immobile ovvero aveva verificato e documentato l'intenzione e lo svolgimento da parte dello stesso di un'attività produttiva di reddito in territorio nazionale.

Il principio dell'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di provare i fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria ha avuto, quindi, corretta esecuzione da parte dell'Amministrazione finanziaria, con la conseguenza che anche sotto tale aspetto le difese del ricorrente si rivelano infondate.

VI. Conclusioni

Il caso esaminato assume una certa importanza e presenta implicazioni di non poco conto per tutti i soggetti residenti all'estero, data la frequenza ed estensione delle contestazioni amministrative italiane inerenti alla produzione di redditi in diversi ambiti territoriali, comportando l'esigenza di trovare una chiave di riparto dell'imponibile senza la violazione di norme locali.

L'apertura di una partita IVA italiana non costituisce da sola una prova sufficiente della presenza di una stabile organizzazione e di reddito imponibile sul territorio, essendo sempre necessario una verifica di tipo sostanziale e non solo formale da parte delle Autorità coinvolte.

Preoccupa in tal senso la recente implementazione, a livello di sola normativa interna italiana (art. 162 TUIR), della stabile organizzazione digitale che prevede l'imposizione domestica di tutte quelle situazioni in cui vi sia una "*presenza economica (non fisica) significativa e continuativa all'interno dello Stato*" (ricavi significativi, presenza digitale, contatti e utenti italiani, etc.). Tale previsione, nata inizialmente per essere applicata quale norma anti-abuso solo nella *digital economy*, è stata invece inserita nelle previsioni domestiche di stabile organizzazione materiale, e benché non recepita a livello convenzionale, rischia di diventare il futuro "cavallo di battaglia" delle contestazioni dell'Agenzia delle Entrate.

Sembra, infatti, riscontrarsi una forte tendenza da parte del Fisco italiano a monitorare attentamente tutte le attività di carattere transfrontaliero, lo dimostra il numero crescente di banche dati a disposizione dell'Autorità fiscale e l'ampliamento dei poteri dei singoli enti accertatori (ad es., la Guardia di Finanza avrà accesso non solo ai dati dell'anagrafe tributaria, ma anche ai fascicoli dei professionisti tenuti ai fini antiriciclaggio).

Si prospetta per il futuro un crescente sviluppo del contenzioso tributario di carattere internazionale, ma la clientela italiana costituisce comunque un mercato interessante per il Canton Ticino e per i suoi utenti, motivo per cui diventa opportuno che il professionista svizzero, che vuole operare lecitamente all'estero, tuteli il proprio operato (soprattutto se non occasionale) organizzando adeguatamente il proprio modello di *business* e i relativi adempimenti fiscali, al fine di evitare il rischio di applicazione di spiacevoli sanzioni amministrative (e nel peggiore dei casi anche penali).

Si ricorda, infatti, che la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia ha rilevanza penale a fronte di evasioni d'imposta per cifre non significative (attualmente euro 50'000) e che la CDI CH-ITA spesso prevede ipotesi di capacità impositiva concorrente delle Giurisdizioni, fornendo tutele al professionista non sempre di facile attuazione.

L'analisi di comparabilità nel Transfer Price

Introduzione al concetto di “transazione” e valore di mercato in linea con il principio dell’arm’s length, alla luce della rivisitazione delle Linee Guida OCSE in tema di Transfer Price



Antonio De Francesco

Commercialista e Revisore legale in Milano,
Relatore tematiche di fiscalità nazionale
e internazionale

Negli ultimi decenni, anche per effetto delle accelerazioni tecnologiche che consentono di ridurre in modo considerevole le distanze, il concetto di azienda globale si è evoluto con la creazione di grandi gruppi industriali: ad un unico soggetto economico si contrappone la pluralità di soggetti giuridici e la ricerca continua di un vantaggio competitivo che spinge alla creazione di business models sempre più complessi. Il concetto di azienda globale si configura quale pluralità di imprese dislocate in differenti Paesi, dove ogni entità è portatrice di funzioni, rischi, assets, rapporti giuridici e scopi plurimi. Sotto il profilo strettamente microeconomico, le transazioni tra le diverse entità dovrebbero essere finalizzate alla massimizzazione del profitto globale dell'unico soggetto giuridico. Obiettivo del presente contributo è porre le basi per una valutazione della “transazione” tra parti correlate/consociate di un gruppo affinché la stessa possa soddisfare la condizione dell’arm’s length principle; valutazione considerata basilare per sviluppare ed affrontare preliminarmente aspetti di Transfer Price. Considerata la vastità del tema, saranno disposti approfondimenti successivi legati alle politiche di Transfer Price, ad oggi osservate con sempre maggiore attenzione dai gruppi che operano sui mercati internazionali.

I. Introduzione

Il presente contributo ha l’obiettivo di analizzare le logiche sottostanti le dinamiche che possono essere prese in considerazione al fine di giudicare una transazione tra parti correlate/consociate appartenenti ad un gruppo internazionale, in ambito *Transfer Price*, concentrandosi su aspetti quali l’analisi della comparabilità e il vantaggio competitivo, intesi come elementi distintivi alla base di una “neutrale” transazione.

Negli ultimi decenni, anche per effetto delle accelerazioni tecnologiche che consentono di ridurre in modo considerevole le distanze, il concetto di azienda globale si è evoluto con la creazione di grandi gruppi industriali: ad un unico soggetto economico si contrappone la pluralità di soggetti giuridici e la ricerca continua di un vantaggio competitivo che spinge alla creazione di *business models* sempre più complessi. Il concetto di azienda globale si configura quale pluralità di imprese dislocate in differenti Paesi, dove ogni entità è portatrice di funzioni, rischi, assets, rapporti giuridici e scopi plurimi. Sotto il profilo strettamente microeconomico, le transazioni tra le diverse entità dovrebbero essere finalizzate alla massimizzazione del profitto globale dell’unico soggetto giuridico.

II. L’azienda globale e i prezzi di trasferimento

L’azienda globale, comunemente intesa come “gruppo multinazionale”, tende generalmente ad utilizzare alcune leve per massimizzare gli obiettivi strategici alla base delle politiche di profitto. Queste ultime porterebbero a generare quote di profitto da una nazione all’altra, mediante apposite tecniche di *pricing* di prodotti e servizi coinvolti con l’implicita conseguenza di spostare base imponibile tra varie nazioni (entità del gruppo) per finalità di meri arbitraggi fiscali. Gli accordi per la fornitura di servizi nell’ambito di un gruppo (ad es. contratto di distribuzione, contratto di *cost sharing*, *service agreement*), normalmente gestiti dalla capogruppo o da un’associata a ciò delegata, potrebbero nascondere manovre elusive tendenti, al pari della manovra sui prezzi di trasferimento, allo spostamento di utili d’esercizio.

I. Introduzione.....	295
II. L’azienda globale e i prezzi di trasferimento.....	295
III. Il principio dell’arm’s length.....	296
IV. I fattori di comparabilità e analisi delle funzioni e dei rischi	297
V. Analisi funzionale ed economica della transazione ..	298
VI. Le metodologie di Transfer Pricing	299
A. Metodo CUP.....	299
B. Metodo Cost Plus	299
C. Metodo Resale Minus.....	299
D. Metodo TNMM	299
E. Metodo Profit Split.....	300
VII. La disciplina fiscale dei prezzi di trasferimento nel contesto italo-svizzero	301
VIII. Conclusioni.....	302

In genere, la società madre (multinazionale) che controlla e coordina le altre società figlie, residenti in vari Paesi, nella logica di gruppo sostiene una serie di spese (di coordinamento, di direzione, ecc.) che vengono poi ribaltate sulle società figlie. In quest'ambito, nel caso di specie della giurisdizione italiana, i verificatori, alla luce dell'art. 110 comma 7 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) possono contestare (alla società italiana) la violazione della normativa sul *Transfer Price*, che consente di controllare la congruità dei prezzi di trasferimento.

In tale contesto va collocato l'interesse per la disciplina dei prezzi di trasferimento che è stata sviluppata soprattutto dalle organizzazioni internazionali, ma anche i singoli ordinamenti tributari hanno elaborato o stanno iniziando ad elaborare disposizioni unilaterali in materia. La maggior parte dei Paesi industrializzati ha, infatti, posto l'accento sulla necessità che nelle operazioni tra soggetti facenti parte del medesimo gruppo (azienda globale) siano rispettate le regole del libero mercato e che il valore attribuito a dette operazioni non differisca da quello che si sarebbe pattuito in un rapporto tra soggetti indipendenti.

La nozione di "valore normale" si basa sul principio di libera concorrenza (cd. "*dealing at arm's length*") che fa riferimento, nella determinazione del reddito imponibile, alle condizioni che, *ceteris paribus*, sarebbero state pattuite tra soggetti indipendenti. Il principio del prezzo di libera concorrenza, infatti, richiede che i prezzi di trasferimento debbano essere pressoché analoghi ai prezzi che soggetti indipendenti hanno (o avrebbero) concordato in transazioni avvenute in circostanze ed a condizioni comparabili.

III. Il principio dell'*arm's length*

Quanto sopra induce alla definizione del prezzo di trasferimento quale valore definito per contabilizzare le transazioni di scambio relative a prodotti e servizi poste in essere da unità operative della medesima impresa, ciascuna delle quali è responsabile della propria performance economico-finanziaria. Ne sono elementi interconnessi: (i) la relazioni di scambio intragruppo; (ii) la politica di gruppo; (iii) la strategia di gruppo e (iv) la generazione di valore.

Tralasciando per un attimo le dinamiche sottostanti il concetto di gruppo e le sue evoluzioni, la generazione di valore rappresenta senza dubbio un elemento distintivo nelle strategie più o meno complesse dell'azienda globale orientate alla continua ricerca del vantaggio competitivo, inteso quale sfruttamento delle politiche nazionali, raggiungimento di economie di scala, che in un'ottica ristretta sarebbero di difficile conseguimento, e acquisizione di economie di scopo. Risultati che costituiscono valide fonti alla base della ricerca della massimizzazione del profitto: *mission* di un'entità economica orientata al mercato.

Premesso quanto sopra, è ora giustificato perché la disciplina dei prezzi di trasferimento è stata ed è sviluppata soprattutto dalle organizzazioni internazionali (come già sopra richiamato) e quanto il *dealing at arm's length* rappresenti l'elemento

distintivo per valutare se quell'operazione gestita tra due entità di uno stesso "gruppo" collocate in Paesi differenti sia stata conclusa in pari misura da due entità indipendenti. Questo concetto introduce un ulteriore aspetto valutativo: il "valore normale", ossia quel valore "figlio" della libera concorrenza che a sua volta consente di definire "di mercato" un prezzo attraverso la sua analisi di comparabilità, la quale va ricondotta ad un processo logico-analitico che, a sua volta, si compone di due fasi fondamentali:

- la prima fase (la cd. "*accurate delineation of transaction*") che consiste nell'inquadramento delle relazioni commerciali o finanziarie tra due imprese correlate e delle circostanze economicamente rilevanti ad esse associate;
- la seconda fase che consiste nella comparazione delle condizioni e delle circostanze economicamente rilevanti della transazione infragruppo considerata, così come accuratamente delineata, con le condizioni e le circostanze economicamente rilevanti relative a transazioni potenzialmente comparabili avvenute tra parti indipendenti.

In data 10 luglio 2017, l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) ha pubblicato la versione aggiornata delle Linee Guida sui prezzi di trasferimento che implementa i risultati del Progetto *Base erosion and profit shifting* (BEPS), progetto lanciato dall'OCSE nel febbraio 2013 per identificare: (i) i fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva che comportano l'erosione della base imponibile nei vari Stati mediante lo spostamento dei profitti all'estero; (ii) la soluzione per contrastare gli stessi.

In merito all'*accurate delineation of transaction* e alla nuova analisi dei rischi, le Linee Guida OCSE, attraverso una revisione sostanziale del testo, hanno appunto evidenziato una duplice rilevanza:

- delineare accuratamente le effettive transazioni esistenti tra imprese consociate (*accurate delineation of transaction*);
- effettuare un'approfondita analisi dei rischi intesa come parte integrante dell'analisi funzionale svolta e collocata all'interno di un nuovo quadro analitico composto da distinte ma interconnesse fasi.

Le stesse Linee Guida OCSE individuano, inoltre, delle circostanze particolari ed eccezionali che possono determinare il mancato riconoscimento di una transazione (la cd. "*non-recognition*" descritta nel prosieguo) tra parti correlate/consociate, inquadrandola come fiscalmente rilevante allorché un mancato riconoscimento di una transazione tra due parti può dare luogo a fenomeni di doppia imposizione. In siffatta situazione, inquadrare in maniera accurata la natura della transazione assume un'importanza rilevante.

Gli aspetti principali e innovativi affrontati dalle Linee Guida OCSE sono:

- il riferimento a taluni casi in cui la transazione accuratamente delineata non può essere riconosciuta (dando luogo alla *non-recognition*);

- il concetto di “logica commerciale”;
- gli elementi da prendere in considerazione ai fini dell'individuazione di una transazione sostitutiva[1].

IV. I fattori di comparabilità e analisi delle funzioni e dei rischi

Le Linee Guida OCSE pongono come centrale, ai fini della definizione di una transazione come “riconosciuta” in ordine alla correttezza del *Transfer Price*, la disposizione di un'analisi di comparabilità che dev'essere identificata sulla base di cinque fattori ben delineati, che sono[2]:

- i termini contrattuali;
- l'analisi funzionale;
- le caratteristiche dei beni e dei servizi;
- le circostanze economiche;
- le strategie aziendali.

Inquadrando in modo specifico la filosofia delle Linee Guida OCSE in tema di *non-recognition*, nelle operazioni tra parti indipendenti, le condizioni contrattuali di una data operazione generalmente definiscono, esplicitamente o implicitamente, come sono ripartite le responsabilità, i rischi e i benefici.

Pertanto, i termini contrattuali riferibili alla “*controlled transaction*”, ove esistenti, di fatto rappresentano il punto di partenza per delineare la transazione stessa nonché l'allocazione dei rischi e delle responsabilità. Tuttavia, detti termini contrattuali non sono, da soli, in grado di fornire tutte le informazioni necessarie per una valutazione completa ed aderente alla realtà fattuale della transazione infragruppo posta in essere. Risulta, altresì, necessario integrare con informazioni ulteriori, che vengono fornite: dalle funzioni poste in essere in concreto dalle parti, nonché dai rischi sostenuti e dagli *assets* utilizzati; dalle caratteristiche fisiche dei beni trasferiti o dei servizi prestatati; dalle circostanze economiche dei mercati di riferimento in cui operano le parti; dalle strategie aziendali perseguite. Grazie ad una valutazione complessiva e integrata di tali informazioni, risulterà possibile inquadrare concretamente la transazione posta in essere e, quindi, poter procedere ad una corretta analisi di comparabilità.

In aggiunta, da non sottovalutare, la remunerazione tra due soggetti indipendenti riflette generalmente le funzioni svolte, i rischi assunti e i beni utilizzati da ciascuna delle due controparti. Pertanto, nel determinare se due transazioni possono essere comparabili, è necessario analizzare le funzioni, i rischi e i beni per ciascuno dei soggetti coinvolti. Quest'analisi contribuisce ad identificare il valore che ciascuna delle due parti apporta alla transazione. L'analisi è focalizzata prevalentemente sull'attività effettivamente svolta dalle parti e

sul contributo fornito. Tale contributo ed attività includono, ad es., le fasi decisionali relative al *business*, nonché relative all'assunzione dei rischi.

Le nuove Linee Guida OCSE danno molta importanza all'analisi dell'allocazione dei rischi. A tal riguardo, viene delineato un processo di analisi distinto in sei fasi, al fine di valutare i rischi sostenuti in una transazione “controllata”. Generalmente, nel libero mercato l'assunzione di rischi crescenti è compensata da un maggiore profitto atteso, in base al livello di rischio effettivamente sostenuto. Le fasi che vengono identificate per la valutazione del rischio connesso alla transazione sono[3]:

- 1) individuazione dei rischi economicamente significativi;
- 2) assunzione contrattuale dei rischi;
- 3) analisi funzionale con riferimento ai rischi;
- 4) interpretazione dei risultati delle fasi dalla 1 alla 3;
- 5) allocazione dei rischi (fase finale);
- 6) determinazione del prezzo della transazione tenendo in considerazione l'allocazione dei rischi.

Per quanto attiene alle caratteristiche dei beni o dei servizi, è chiaro che le differenze nelle caratteristiche dei beni e dei servizi possono comportare discrepanze/diversità di valore in un mercato aperto. Tra gli aspetti specifici da considerare per quanto riguarda le caratteristiche di un prodotto vi sono: (i) caratteristiche fisiche del prodotto; (ii) qualità e affidabilità; (iii) disponibilità e (iv) volumi della fornitura.

Relativamente alle condizioni economiche, i prezzi di libera concorrenza possono variare a seconda dei mercati di riferimento, anche per operazioni aventi ad oggetto i medesimi beni o servizi. Ai fini della comparabilità è, pertanto, necessaria un'analisi delle circostanze economiche che caratterizzano i mercati nei quali le operazioni tra parti correlate/consociate e non correlate sono concluse. A tal fine, è importante innanzitutto individuare il mercato o i mercati rilevanti, considerando i beni e servizi sostitutivi disponibili. In particolare, le circostanze economiche con un possibile effetto sulla comparabilità dei mercati comprendono: posizione geografica, dimensione dei mercati, livello di concorrenza in un mercato e posizione competitiva relativa degli acquirenti e dei venditori; disponibilità di beni sostitutivi, livelli di offerta e domanda in un dato mercato complessivamente e in una regione, potere di acquisto dei consumatori, costo della manodopera dei trasporti e dei capitali, differenze normative tra i mercati.

Infine, relativamente alle strategie aziendali, è necessario considerare numerosi aspetti di un'impresa, quali l'innovazione e lo sviluppo di nuovi prodotti, il grado di diversificazione, l'avversione al rischio, i rischi politici/Paese e altri fattori che influenzino le attività quotidiane dell'impresa stessa. Le strategie aziendali comprendono anche piani di penetrazione di mercato che possono comportare perdite temporanee. L'obiettivo strategico aziendale pone al centro di ogni funzione

[1] “*The structure that for transfer pricing purposes, replaces that actually adopted by the taxpayers should comport as closely as possible with the facts of the actual transaction undertaken whilst achieving a commercially rational expected*” (OCSE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Parigi, 10 luglio 2017, par. 9.35, in: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> [consultato il 13.06.2019]).

[2] OCSE (nota 1), par. 1.36.

[3] Le fasi del processo di analisi dei rischi in una transazione tra imprese associate al fine di delineare accuratamente l'effettiva transazione sotto il profilo dei rischi (OCSE [nota 1], par. 1.60).

il "valore aziendale" inteso per singola funzione quale capacità di generare *cash flows/WACC*, tramutandosi in: (i) efficienza nelle operazioni correnti, (ii) innovazione e apprendimento, (iii) gestione dei rischi^[4]. Questi elementi costituiscono la base, appunto, degli obiettivi strategici del gruppo.

Poter "valutare" una transazione tra parti correlate/consociate all'interno di un perimetro ben definito, i cui lati sono rappresentati dai fattori di comparabilità come sopra delineati, rappresenta senza dubbio un elemento distintivo che consente di supportare politiche di gruppo di fronte a potenziali rischi fiscali associati ai prezzi di trasferimento.

Tuttavia, le nuove Linee Guida OCSE individuano delle circostanze in cui transazioni poste in essere tra parti correlate non sono riconosciute (*non-recognition*) ai fini dell'applicazione della disciplina di *Transfer Pricing*. Poiché il mancato riconoscimento di una transazione può essere controverso e dare luogo a fenomeni di doppia imposizione, è necessario in primo luogo delineare in maniera accurata la natura della transazione. Quando una stessa transazione può essere identificata tra parti indipendenti in circostanze comparabili, la transazione può essere oggetto di *non-recognition*. Inoltre, il semplice fatto che non si possa individuare una transazione comparabile tra parti indipendenti non significa che la transazione infragruppo non possa essere riconosciuta o che quest'ultima non sia in linea con il principio dell'*arm's length*. Infatti, l'aspetto centrale di tale analisi è la logica commerciale sottesa alla transazione che sarebbe stata oggetto di accordo tra parti non correlate in circostanze economiche comparabili e non, pertanto, se la stessa transazione ha realmente avuto luogo tra parti indipendenti.

V. Analisi funzionale ed economica della transazione

L'analisi economica comporta, da un lato, la comparazione tra i prezzi dell'operazione infragruppo con quelli dell'operazione comparabile (si veda il caso del metodo *Comparable Uncontrolled Price* [CUP]), dall'altro, la comparazione tra i margini di profitto dell'operazione infragruppo e quelli del soggetto comparabile (ad es., nel prezzo di rivendita e nel costo maggiorato si comparano i margini relativi ad operazioni similari conseguiti da soggetti comparabili).

In particolare, se l'analisi di comparabilità ha portato all'individuazione di un comparabile interno, si procederà ad una comparazione dei prezzi o dei margini (in relazione alla metodologia applicata) della transazione infragruppo con quelli relativi alla transazione individuata come comparabile. Se, invece, non è stato possibile identificare un comparabile interno, si procederà all'effettuazione di un'analisi di *benchmarking* al fine di identificare soggetti comparabili (nei casi di applicazione di metodi basati sul confronto dei margini) o accordi comparabili (nei casi di applicazione di metodi basati sul confronto del prezzo).

[4] Le strategie aziendali devono essere considerate nel delineare la transazione e nel determinare la comparabilità ai fini dei prezzi di trasferimento (OCSE [nota 1], par. D.1.5).

In relazione ai risultati dell'analisi economica si procederà alla verifica della conformità delle condizioni economiche della transazione infragruppo al principio di libera concorrenza (*arm's length principle*).

Ciascuno dei fattori sopra menzionati è più o meno rilevante per la selezione di una o più metodologie di *Transfer Pricing* (di cui si dà solo cenno in tale trattazione). L'esatta uguaglianza nelle caratteristiche fisiche di bene e servizi è fondamentale, ad es., solo ai fini dell'applicazione del metodo CUP. La stretta comparabilità delle funzioni è, invece, necessaria ai fini dell'applicazione del CUP e dei metodi basati sulla comparazione dei margini lordi, mentre non è strettamente essenziale ai fini della comparazione effettuata con l'applicazione del *Transactional Net Margin Method* (TNMM).

Ai fini dell'analisi nel campo del *Transfer Pricing* si identificano il^[5]:

- metodo del confronto del prezzo (cd. "CUP");
- metodo del costo maggiorato (cd. "Cost Plus");
- metodo del prezzo di rivendita (cd. "Resale Minus" o "RPM");
- metodo del margine netto della transazione (cd. "TNMM");
- metodo di ripartizione degli utili (cd. "Profit Split").

La selezione del metodo di *Transfer Price* si pone l'obiettivo di identificare una metodologia che consenta di determinare i prezzi da applicare nelle transazioni tra parti correlate/collegate nell'ambito appunto dell'azienda globale, oltre che consentire di verificare che i prezzi siano stati determinati nel rispetto del principio della libera concorrenza, ossia seguendo le logiche che sarebbero state previste in un rapporto tra soggetti terzi indipendenti. Nel prossimo capitolo si descrivono sommariamente le particolarità delle differenti metodologie di *Transfer Pricing* sopra indicate, preso atto che le Linee Guida OCSE lasciano aperta la possibilità di utilizzare metodi diversi da quelli di seguito elencati e descritti, ove il contribuente riesca a dimostrare che^[6]:

- nessuno dei metodi previsti può essere applicato in maniera affidabile a supporto del principio di libera concorrenza;
- il "diverso" metodo adottato produce risultati coerenti con quanto avrebbero previsto soggetti indipendenti.

[5] Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) del 14 maggio 2018, art. 5, comma 2; sono stati indicati i metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento conformi ai principi di libera concorrenza, in linea con quanto previsto dall'OCSE per la selezione del metodo più appropriato al caso di specie tenendo principalmente conto in particolare della natura dell'operazione, le caratteristiche economicamente rilevanti della stessa e la presenza di operazioni "non controllate" comparabili.

[6] Possibile per l'uso di più di un metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento si applicano a questioni che riguardano il trasferimento di beni immateriali o di diritti sui beni immateriali (OCSE [nota 1], par. 2.9). In base ai fatti specifici, uno dei cinque metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento descritti nel Cap. II (OCSE [nota 1]) potrebbe costituire il metodo più appropriato alle circostanze del caso di specie, qualora la transazione riguardi un trasferimento di uno o più beni immateriali tra imprese associate. L'uso di altri metodi alternativi può anche essere appropriato.

VI. Le metodologie di Transfer Pricing

A. Metodo CUP

Il metodo del confronto del prezzo permette di confrontare il prezzo di beni trasferiti nel corso di una transazione tra imprese associate con il prezzo concordato per beni trasferiti nel corso di una transazione comparabile sul libero mercato in circostanze comparabili.

Per transazioni avvenute in circostanze comparabili si intendono transazioni (i) aventi per oggetto i medesimi beni; (ii) aventi condizioni e termini contrattuali analoghi; (iii) effettuate al medesimo stadio di commercializzazione; (iv) nello stesso mercato (o in un mercato comparabile) e (v) in condizioni economiche simili.

L'applicazione di questo metodo comporta il dover applicare alle transazioni oggetto di verifica i medesimi prezzi concordati fra le parti nelle transazioni "giudicate" comparabili.

Il metodo del CUP può essere interno o esterno^[7]. Si ha un confronto interno ogni volta che il prezzo applicato alla transazione oggetto di verifica è comparato al prezzo applicato in transazioni fra una società parte della transazione oggetto di verifica ed una società terza indipendente. Si ha confronto esterno qualora il prezzo applicato alla transazione oggetto di verifica sia confrontato con il prezzo applicato in transazioni fra parti terze tra loro indipendenti.

Il metodo della comparazione interna, tradizionalmente più attendibile rispetto a quello della comparazione esterna, può essere applicato con riferimento a transazioni effettuate sia dall'impresa associata alienante, sia dall'impresa associata cessionaria.

B. Metodo Cost Plus

Il metodo del costo maggiorato (*Cost Plus*) considera innanzitutto i costi sostenuti dal fornitore di beni nell'ambito di una transazione controllata, per quei beni trasferiti ad un acquirente collegato. Un'adeguata percentuale di ricarico relativa al costo di produzione (*cost plus mark up*) viene poi aggiunta a detto costo, così da ottenere un utile adeguato, tenuto conto delle funzioni svolte e delle condizioni di mercato. Il risultato di tale operazione può essere considerato come prezzo di libera concorrenza della transazione controllata originaria.

In sostanza, l'applicazione del metodo del costo maggiorato comporta che la comparazione abbia come oggetto il margine di utile lordo (*mark up* sul costo del venduto) conseguito dall'impresa associata alienante (in altre parole, l'impresa che, nella transazione oggetto di verifica, vende determinati beni ad un'altra impresa associata). Per *mark up* sul costo del

venduto si intende la differenza tra il prezzo di vendita ed il costo di produzione di ciascun bene espressa in forma di percentuale di ricarico sul costo del venduto.

Anche il metodo del *Cost Plus* può essere interno o esterno. In particolare, l'applicazione del metodo del *Cost Plus* interno comporta che il margine d'utile lordo conseguito dall'impresa associata alienante nella transazione oggetto di verifica sia confrontato col margine d'utile lordo conseguito sempre dall'impresa associata in transazioni comparabili concluse con terze parti indipendenti. In questo caso, il contribuente dovrà determinare i prezzi di trasferimento nella transazione oggetto di verifica applicando la medesima percentuale di ricarico (*mark up*) sui costi applicata nelle transazioni con terze parti.

C. Metodo Resale Minus

Il metodo del prezzo di rivendita prende in considerazione i margini di profitto lordi conseguiti in operazioni comparabili tra entità indipendenti in modo da verificare il rispetto delle condizioni di libera concorrenza per quanto riguarda i prezzi praticati in un'operazione infragruppo.

Questo metodo parte dal prezzo a cui un prodotto che è stato acquistato da un'impresa collegata è rivenduto a un'impresa terza indipendente. Questo prezzo (di rivendita) viene, quindi, ridotto di un adeguato margine lordo che rappresenta l'ammontare con il quale il rivenditore cerca di coprire le proprie spese di vendita e di gestione e trarre un adeguato profitto. Le Linee Guida OCSE stabiliscono che questo metodo è probabilmente il più utile quando ci si trova di fronte ad attività di marketing e commercializzazione.

Come i metodi del CUP e del *Cost Plus*, anche il metodo del prezzo di rivendita può essere interno o esterno. La sua applicazione interna comporta che il margine lordo conseguito dall'impresa acquirente nella transazione in verifica sia comparato a quello conseguito dall'impresa stessa in transazioni in cui quest'ultima acquista e vende altri prodotti da società terze svolgendo, di fatto, le medesime funzioni ed assumendosi gli stessi rischi.

D. Metodo TNMM

Il metodo del margine netto della transazione si applica comparando il profitto/margine netto conseguito da un'impresa associata in una transazione oggetto di verifica con quello conseguito da operatori indipendenti in transazioni comparabili. Oggetto della comparazione è il profitto/margine netto relazionato ad una base appropriata quale vendite, costi totali o *assets*.

L'applicazione del TNMM è fondata sul concetto che l'utile conseguito da imprese operanti nello stesso settore ed in condizioni simili dovrebbe tendere ad essere simile entro un ragionevole periodo (breve periodo). Questo concetto è fondato su consolidate teorie economiche in base alle quali qualora un'impresa riesca a conseguire profitti maggiori dei suoi concorrenti, essa dovrebbe, nel lungo periodo, essere in grado di espandere produzione e vendite ai danni dei concorrenti meno efficienti. A quest'ultimi non resterebbe che

[7] *Confronto di prezzo interno*: comparazione tra il prezzo praticato nelle operazioni infragruppo ed il prezzo che sarebbe stato praticato per analoghe o identiche operazioni intercorse tra una società del gruppo ed un soggetto terzo, in un determinato mercato; *confronto di prezzo esterno*: comparazione tra il prezzo praticato nelle operazioni infragruppo ed il prezzo che sarebbe stato praticato per analoghe/stesse operazioni intercorse tra soggetti terzi, tra loro indipendenti, in un determinato mercato.

abbandonare il mercato (ovviamente nel lungo periodo) o diventare più efficienti e, pertanto, più profittevoli.

Il TNMM segue le stesse logiche del metodo del *Cost Plus* e del prezzo di rivendita tanto da essere appunto definito anche metodo del "Cost Plus modificato" o metodo del "prezzo di rivendita modificato". L'unica differenza si ritrova con riferimento all'oggetto della comparazione che, nel caso del TNMM, è il profitto netto inteso come profitto lordo meno spese operative. Alla stregua dei metodi sin qui illustrati, anche il TNMM può essere applicato sia tramite comparazione interna, sia con riferimento a transazioni esterne.

E. Metodo Profit Split

Nel caso di transazioni in cui le funzioni coinvolte siano strettamente collegate fra loro, è possibile che esse non possano essere valutate separatamente e ciò potrebbe indurre le imprese indipendenti a costituire una sorta di società (di persone) e concordare su una forma di ripartizione degli utili. Allo stesso modo, il metodo del *Profit Split* tenta di eliminare gli effetti sugli utili derivanti dalle condizioni speciali convenute o imposte in una transazione controllata, determinando la ripartizione degli utili che le imprese indipendenti avrebbero previsto di realizzare se fossero state coinvolte in quella o in quelle transazioni.

Il metodo del *Profit Split* si utilizza ripartendo il profitto derivante da una transazione oggetto verifica come lo avrebbero ripartito imprese indipendenti impegnate in una transazione comparabile. L'indicatore di profittabilità da utilizzarsi per la ripartizione dev'essere il margine operativo (margine d'utile lordo meno spese operative) anche se, in alcuni casi, può essere necessario utilizzare il margine d'utile lordo. Il *Profit Split* fa parte dei metodi basati sul profitto ed anch'esso ha un'applicazione residuale limitata a tre ipotesi principali:

- 1) il *Profit Split* può essere applicato allorché le transazioni siano più d'una, strettamente collegate e così complesse per cui non sia possibile individuare sul libero mercato nessuna forma di transazione o insieme di transazioni nemmeno parzialmente comparabile;
- 2) il *Profit Split* può essere applicato anche quando le funzioni, i rischi e gli *assets* impiegati nella transazione in verifica siano equamente divisi fra le parti e, pertanto, non sia possibile individuare un cd. "principal" della transazione;
- 3) il *Profit Split* può essere applicato allorché entrambe le parti impegnate nella transazione detengano beni immateriali di produzione o commerciali particolarmente rilevanti al punto che sia difficile individuare sul libero mercato società comparabili.

In riferimento a quest'ultima metodologia di *Transfer Pricing*, recentemente l'*EU joint transfer pricing forum* (JTPF) – comitato di esperti istituito dalla Commissione europea con finalità consultive in materia di *Transfer Pricing* – ha pubblicato un documento dal titolo "The application of the profit split method within the EU".

Il documento si propone di esaminare come viene applicato il metodo di ripartizione degli utili all'interno dell'UE e di

lavorare verso un approccio comune per affrontare le sfide pertinenti derivanti dall'attuale quadro OCSE.

Il metodo di ripartizione degli utili è stato già oggetto di analisi da parte dell'OCSE. Infatti, nel giugno 2018 l'OCSE ha pubblicato una relazione sull'applicazione della ripartizione degli utili che ha notevolmente ampliato le linee guida su quanto potrebbe essere considerato maggiormente appropriato il metodo di trasferimento dei prezzi. Il metodo del *Profit Split* rappresenta uno dei metodi di *Transfer Pricing* più discussi e controversi tra quelli previsti dalle Linee Guida OCSE.

In generale, il metodo del *Profit Split* permette di ripartire il profitto derivante da una transazione tra parti correlate sulla base di un rationale economico valido, al fine di ottenere un risultato in linea con quello che parti indipendenti avrebbero raggiunto in circostanze comparabili. Le Linee Guida OCSE enfatizzano il principale vantaggio del metodo del *Profit Split*: offrire soluzioni nei casi in cui tutte le parti rilevanti apportano contributi unici in termini di valore e/o vi è un alto grado di integrazione. Inoltre, laddove le parti condividono l'assunzione di rischi economicamente significativi o assumono rischi strettamente correlati, la flessibilità del metodo consente la determinazione di un utile di libera concorrenza per le parti in base all'effettiva assunzione dei rischi.

Le difficoltà nell'applicare il metodo di ripartizione degli utili sono chiaramente circoscritte nella capacità di poter misurare le entrate ed i costi rilevanti tra tutte le imprese associate che partecipano alle transazioni controllate, nonché identificare i fattori di ripartizione del profitto appropriati.

Il recente studio del JTPF intende integrare gli orientamenti dell'OCSE, al fine di chiarire:

- 1) quando usare tale metodo (i.e. in quali circostanze può essere considerato il metodo di *Transfer Pricing* più appropriato) e
- 2) come utilizzarlo per ripartire il profitto.

Con riferimento al primo punto oggetto di analisi, il documento redatto dal JTPF riporta delle brevi domande e risposte e propone alcuni esempi pratici, disposti sotto forma di sondaggio, sulla base delle esperienze dei membri del JTPF nell'applicazione pratica del metodo del *Profit Split* (Riunione del JTPF dell'8 marzo 2018; ricevute 17 risposte dagli Stati membri e 11 da membri non governativi).

Il sondaggio non ha rilevato alcuna correlazione diretta tra il metodo e lo specifico settore merceologico. Viene applicato in diversi settori, anche se in misura limitata. Ad es., il settore delle attività finanziarie, industriali, automobilistiche, IT, commercio di beni di consumo, farmaceutico, chimico e alimentare.

Con riferimento alle modalità di ripartizione del profitto (secondo punto oggetto di analisi), il documento riporta una lista di chiavi di allocazione, raggruppate nelle seguenti categorie (di cui sono riportati alcuni pro e contro negli allegati):

fattori basati sul personale (ad es. numero di dipendenti, remunerazione); fattori basati sulle vendite o altri indicatori di volume (ad es. ricavi, volume degli scambi); fattori basati sui beni immobilizzati (ad es. valore dei principali *asset* operativi, degli *asset* gestiti, dei tassi di *royalty* o *franchise fee*); fattori basati sui costi (ad es. spese operative, costo del venduto, costi di *marketing*, spese di sviluppo della proprietà intellettuale, costi di ricerca e sviluppo); altri fattori (ad es. fattori di ponderazione assegnati alla catena del valore, *benchmark* esterni o modelli di *hedge fund*).

In conclusione, il documento pone in evidenza che il metodo di ripartizione degli utili viene utilizzato raramente al momento, benché considerato dal Comitato sempre più rilevante.

Il metodo pare essere principalmente utilizzato nel contesto delle procedure di accordo sui prezzi preventivi. Infatti, dalla lettura delle conclusioni del documento emerge che il sondaggio indica che il metodo *Profit Split* non è usato molto spesso al momento e che il suo utilizzo e la sua applicazione è riscontrabile nel contesto delle procedure *Advance Pricing Agreement* (APA), probabilmente per il livello elevato di soggettività posto in essere nella definizione del meccanismo per l'allocazione dei profitti. Quindi, questo metodo potrebbe non necessariamente garantire "certezza" fiscale e quindi esporre a rischi di contenzioso.

Fermo restando questo aspetto, c'è la possibilità che il metodo *Profit Split* possa essere applicato più spesso in futuro a causa dell'emergere di nuovi modelli di *business*, come, ad es., nel caso delle economie digitali. Alla luce di quanto emerso dal sondaggio/studio disposto dalla JTPF ci saranno successive evoluzioni in tema di applicazione del metodo *Profit Split*.

VII. La disciplina fiscale dei prezzi di trasferimento nel contesto italo-svizzero

Volendo inquadrare la disciplina fiscale dei prezzi di trasferimento in un contesto come quello tra Italia e Svizzera, per ragioni geografiche caratterizzato da stretti rapporti commerciali e importanti investimenti *cross-border*, è sempre più necessario che le imprese abbiano piena consapevolezza della direzione cui sta tendendo l'evoluzione normativa in riferimento al contesto internazionale in tema di prezzi di trasferimento e le conseguenti *policy* di gruppo che prestano una sempre maggiore attenzione onde mappare un rischio, non più tanto implicito, di adottare modelli organizzativi *non compliant* con una disciplina particolarmente insidiosa.

Dev'essere senza dubbio segnalato che, a seguito delle attività accertative condotte dall'Amministrazione finanziaria italiana, emergono, sempre più spesso, rilievi in materia di prezzi di trasferimento infragruppo su base transfrontaliera.

Di conseguenza, nel corso degli ultimi anni, è stato registrato un aumento progressivo sia del contenzioso interno, avente per oggetto tali contestazioni, sia delle cd. "procedure amichevoli" (*Mutual Agreement Procedure*), instaurate per provare a rimediare a fenomeni di doppia imposizione, ivi comprese quelle da convenzione arbitrale, attivabili in ambito

comunitario ai fini dell'eliminazione dei fenomeni di doppia imposizione riconducibili a rettifiche da *Transfer Price*.

Ad es., nell'ordinamento italiano, in passato gli unici strumenti amministrativi messi a disposizione del contribuente volti alla risoluzione delle controversie internazionali in materia di *Transfer Pricing* erano i seguenti:

- le procedure amichevoli previste dall'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE);
- le procedure amichevoli (EAC) previste nell'ambito del Modello di Convenzione Arbitrale (Convenzione n. 436/90/CEE tra gli Stati membri dell'Unione europea [UE]).

Tale contesto normativo è cambiato a partire dal 2017. In particolare, il Decreto Legge (D.L.) n. 50/2017 ha introdotto talune modifiche in materia di rettifiche ai prezzi di trasferimento al fine di favorire un adeguamento della normativa nazionale agli *standard* OCSE.

La concorrente instaurazione del contenzioso ai sensi della legislazione interna e di una procedura amichevole determina però talune complessità procedurali, nonché diversi profili di criticità.

Volendo rinviare ad una successiva trattazione aspetti legati alla *dispute resolution*, al *tax ruling*, ai profili sanzionatori e alla modalità di regolazione di eventuali controversie che sorgono in materia di *Transfer Price* con le Amministrazioni finanziarie, si evidenzia l'attenzione che anche l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) sta prestando al *Transfer Price*, confermando come il tema in oggetto sia attuale e non vada assolutamente sottovalutato a parere dello scrivente[8].

A tal proposito si osserva che recentemente l'AFC ha dichiarato di aver trasmesso un primo lotto di 82 segnalazioni a un totale di 41 Stati, tra cui Francia, Germania, Regno Unito, Paesi Bassi e Russia[9]. Queste relazioni riguardano chiarimenti e *ruling*, quindi intese che erano ancora in vigore il 1° gennaio 2018. Le informazioni[10] sono state trasmesse in linea con quanto previsto dall'applicazione della Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (RS 0.652.1), entrata in vigore in Svizzera il 1° gennaio 2017, e in conformità all'Azione 5 del progetto BEPS. I firmatari della Convenzione hanno concordato, tra le altre cose, di scambiare spontaneamente il contenuto dei *ruling* fiscali preventivi, il che significa che nessuna richiesta di informazioni è stata fatta dallo Stato *partner* cui sono ora destinati. Tuttavia, l'AFC ha affermato che le informazioni trasmesse sono state presentate, e inviate, sotto forma di modello e che, quindi, i contenuti

[8] OCSE, Switzerland Dispute Resolution Profile, in: <https://www.oecd.org/tax/dispute/Switzerland-Dispute-Resolution-Profile.pdf> (consultato il 13.06.2019).

[9] AFC, L'AFC trasmette per la prima volta agli Stati partner informazioni relative agli accordi fiscali preliminari, Comunicato stampa, Berna, 8 maggio 2018, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-70686.html> (consultato il 13.06.2019).

[10] Si tratta di dati e profili conoscitivi essenziali relativi agli *advance tax ruling*, accordi preventivi, che l'AFC ha siglato con decine di multinazionali.

completi delle stesse decisioni in materia di imposte non sarebbero stati scambiati^[11].

In Italia, la disciplina nazionale in materia di prezzi di trasferimento è contenuta nell'art. 110, comma 7, TUIR modificato diverse volte nel corso degli anni. Da ultimo, il D.L. n. 50/2017 ha modificato l'art. 110, comma 7, TUIR al fine di adeguare la normativa interna ai principi riconosciuti e raccomandati in sede OCSE e alle *best practices* internazionali. In particolare, l'art. 59 del suddetto Decreto ha modificato la normativa del TUIR prevedendo che la determinazione dei prezzi di trasferimento debba avvenire "sulla base delle condizioni e dei prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili", in luogo del precedente riferimento al principio di valore normale. Ulteriore novità introdotta dal D.L. n. 50/2017 concerne l'introduzione del nuovo art. 31-*quarter* nel Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600/1973, il quale amplia le ipotesi di riconoscimento delle variazioni in diminuzione del reddito imponibile derivanti dalla corretta applicazione del principio di libera concorrenza. Il MEF ha poi firmato (in data 14 maggio 2018) il decreto contenente le Linee Guida ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative ai prezzi di trasferimento.

Per quanto riguarda le Convenzioni in essere in Italia per evitare le doppie imposizioni (CDI), si osserva che le stesse entrano a far parte dell'ordinamento giuridico all'esito di un procedimento di ratifica da parte del Parlamento seguito con legge ordinaria, che conferisce piena e integrale esecuzione al trattato. La CDI entra in vigore a seguito dello scambio degli strumenti di ratifica tra i Paesi contraenti che è resa nota attraverso la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. Ad oggi sono diversi i trattati che l'Italia ha definito per evitare le doppie imposizioni. Il MEF pubblica le CDI esistenti con le specifiche caratteristiche, finalizzate a recepire le raccomandazioni vincolanti del progetto BEPS.

Di recentissima sottoscrizione si segnala la nuova CDI tra Italia e Cina, firmata a Roma il 23 marzo 2019.

VIII. Conclusioni

In conclusione, preso atto della rilevanza che le Linee Guida OCSE attribuiscono al concetto dell'analisi della comparabilità, ai fini della corretta identificazione e della finalità da attribuire ad una transazione tra entità parti di un'azienda globale come sopra definita, si deve considerare che la determinazione dei prezzi di trasferimento non è una scienza esatta, ma per poter essere definita necessita di un'attenta valutazione da parte dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente^[12]. Attribuire un riflesso fiscale al concetto "corretta determinazione dei prezzi" richiede, come visto, di avere consapevolezza di quanto segue: "nel caso in cui due imprese, nelle loro relazioni

commerciali o finanziarie siano vincolate da condizioni, convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state praticate tra imprese indipendenti, gli utili che, in mancanza di tali condizioni, sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa delle stesse non sono stati realizzati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza (art. 9 Modello di Convenzione OCSE). Il progetto BEPS («Base Erosion and Profit Shifting») elaborato dall'OCSE su incarico degli Stati del G20 è stato presentato il 12 febbraio 2013, mediante la pubblicazione del rapporto «Addressing Base Erosion and Profit Shifting», nel quale si riportano dati e studi relativi alle pratiche di erosione della base imponibile fiscale, nonché il loro effetto in termini di tassazione transfrontaliera e si forniscono delle linee guida per mettere a punto contromisure volte ad arginare il fenomeno della pianificazione fiscale «aggressiva». Aspetto disciplinato dall'Azione 12 del BEPS, *Disclosure of aggressive tax planning*, in cui vengono fornite raccomandazioni dirette all'obbligo di divulgazione di operazioni relative a progetti di pianificazione aggressiva.

Entro il 2020, i Paesi OCSE hanno l'obbligo di rivederne i contenuti e stabilire l'eventuale necessità di modifiche, per imporre la rendicontazione di dati aggiuntivi o differenti. L'OCSE, infatti, con una nota programmatica (*Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*) si è proposta di intervenire con misure volte a ridurre l'evasione della base imponibile e il trasferimento degli utili ad opera delle grandi multinazionali.

[11] La base legale in Svizzera per lo scambio spontaneo è data in particolare dagli artt. 1 e 22a ss. della Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (LAAF; RS 651.1) dagli artt. 5 ss. dell'Ordinanza sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (OAAF; RS 651.11).

[12] OCSE (nota 1), par. 1.13.

Umsetzung der Empfehlungen des Global Forum betreffend Informationsaustausch

Erosion des Rechtsstaates



Andrea Opel

Prof. Dr. iur., Ordinaria für Steuerrecht
an der Universität Luzern,
Konsulentin bei Bär & Karrer, Zürich

Auf Druck der OECD hin sieht der Bundesrat erneut Anpassungsbedarf im Bereich der Amtshilfe auf Ersuchen. Ins Visier genommen werden zwei rechtsstaatlich besonders heikle Punkte: Die Amtshilfegewährung gestützt auf «gestohlene» Daten sowie eine (erneute) Beschränkung des rechtlichen Gehörs der Betroffenen. Die geplanten Änderungen sind kritisch zu würdigen.

I. Ausgangslage	303
II. Kritikpunkte des Global Forum	303
III. Informationsaustausch gestützt auf «gestohlene» Daten	304
A. Aktuelle Rechtslage.....	304
1. Herrschende Lehre.....	304
2. Bundesgerichtliche Rechtsprechung.....	304
a) BGE 143 II 202: Zulässigkeit der Amtshilfe bei «Datenbruch» im Ausland.....	305
b) BGE 143 II 224: Unzulässigkeit der Amtshilfe bei expliziter Zusicherung.....	305
c) BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018: Grundsätzliche Zulässigkeit der Amtshilfe gestützt auf «gestohlene» Daten.....	306
B. Bundesrätliche Vorlage.....	306
C. Eigene Stellungnahme.....	306
IV. Massnahmen betreffend Vertraulichkeit des Amtshilfeersuchens	307
A. Gewährung des rechtlichen Gehörs gemäss geltendem Recht.....	307
B. Bundesrätliche Vorlage.....	307
C. Eigene Stellungnahme.....	308

I. Ausgangslage

Das Global Forum hat die schweizerische Amtshilfepraxis im am 26. Juli 2016 veröffentlichten Bericht zur Phase 2 der Länderüberprüfung als «weitgehend konform» («largely compliant») eingestuft. Der Bericht enthält darüber hinaus verschiedene Empfehlungen, namentlich betreffend die Transparenz

juristischer Personen^[1] und den Informationsaustausch^[2]. Zur Umsetzung dieser Empfehlungen hat der Bundesrat letztes Jahr eine Vorlage in die Vernehmlassung geschickt, die – abgesehen von den Kantonen – auf heftige Kritik gestossen ist. Nichtsdestotrotz hält der Bundesrat an den Hauptpunkten der Vorlage fest, da er sie als unabdingbar erachtet, um die Gesamtnote «weitgehend konform» in der nächsten Länderüberprüfung halten zu können^[3].

II. Kritikpunkte des Global Forum

Das Global Forum überprüft die Umsetzung des OECD-Amtshilfestandards anhand von Bewertungskriterien, den sog. «Terms of Reference». Diese sind zwar rechtlich nicht verbindlich, deren Nichtbeachtung kann mittelfristig jedoch zu sanktionierenden Massnahmen anderer Staaten führen^[4]. Der politische Druck, den Anforderungen der OECD zu genügen, ist dementsprechend hoch.

Die jüngste Länderüberprüfung hat für die Schweiz in drei Empfehlungen betreffend den Informationsaustausch gemündet: Gemäss erster Empfehlung soll die Schweiz sicherstellen, dass Informationen über verstorbene Personen stets ausgetauscht werden können^[5]. Zweitens soll die

[1] Vorgesehen ist im Wesentlichen die Umwandlung der Inhaberaktien in Namenaktien sowie ein Sanktionssystem für Pflichtverletzungen. Vgl. zu diesen Massnahmen Botschaft zur Umsetzung der Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke im Bericht zur Phase 2 der Länderüberprüfung der Schweiz vom 21. November 2018, BBl 2019 279, S. 293 ff. (nachfolgend: Botschaft Umsetzung Global Forum). Dieser Aspekt wird vorliegend nicht weiter vertieft.

[2] OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2016: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice, 2016 (abrufbar unter https://www.sif.admin.ch/dam/sif/de/dokumente/Internationale-Steuerpolitik/Multilaterale-Zusammenarbeit/global%20forum%20report%20phase%202.pdf.download.pdf/Global%20forum%20Report%20Phase%202_E.pdf [zuletzt besucht am 13. Juni 2019], nachfolgend: Länderbericht Schweiz).

[3] Diese hat bereits im vierten Quartal des Jahres 2018 begonnen. Dabei muss die Schweiz die im Länderbericht vom 26. Juli 2016 vorgeschlagenen Massnahmen bis Oktober 2019 umsetzen, damit diese berücksichtigt werden können.

[4] Vgl. dazu Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011, BBl 2011 6193, S. 6197 f. (nachfolgend: Botschaft Einführung StAhiG).

[5] OECD, Länderbericht Schweiz (FN 2), S. 145. Dieser Aspekt wird vorliegend

Schweiz die Vertraulichkeit der Amtshilfeersuchen verbessern, indem die Akteneinsichtsrechte der beschwerdeberechtigten Personen restriktiver gehandhabt werden^[6]. Drittens verlangt das Global Forum, dass die Schweiz ihr Recht und ihre Praxis bezüglich «gestohlener» Daten anpasst^[7]. Nachfolgend werden die letzten beiden Punkte vertieft.

III. Informationsaustausch gestützt auf «gestohlene» Daten

A. Aktuelle Rechtslage

Art. 7 lit. c StAhiG^[8] bestimmt, dass auf ein Ersuchen nicht eingetreten wird, wenn «es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind»^[9]. Dabei hat der Gesetzgeber an Fälle gedacht, in denen Bankdaten illegal beschafft und einem anderen Staat übermittelt bzw. verkauft werden^[10]. Mit dieser Regelung tut der Gesetzgeber seine Absicht kund, wonach keine Amtshilfe gestützt auf «gestohlene»^[11] Daten zu leisten ist^[12], wobei nicht zwischen aktiver oder passiver Erlangung der Informationen unterschieden wird^[13].

Der Bundesrat hat 2013 einen ersten Anlauf unternommen, die Unterscheidung zwischen aktiv und passiv erlangten Daten ins Gesetz aufzunehmen, ist damit aber am politischen Widerstand gescheitert^[14]. Der zweite Versuch, das Steueramtshilfegesetz entsprechend anzupassen, wurde im Jahr 2015 lanciert^[15]. Da sich das Vorhaben politisch wiederum als schwer durchführbar erwies, wurde es 2016 vorläufig sistiert^[16]. Die Weiterverfolgung wird vom Bundesrat angesichts der hier besprochenen Vorlage nicht mehr als notwendig erachtet^[17]; entsprechend beschloss der Nationalrat am 20. März 2019 das Nichteintreten^[18].

nicht weiter vertieft. Vgl. zu den geplanten Massnahmen Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 302 ff.

[6] OECD, Länderbericht Schweiz (FN 2), S. 146.

[7] OECD, Länderbericht Schweiz (FN 2), S. 147.

[8] Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012, SR 651.1.

[9] Vgl. auch Art. 5 Abs. 1 lit. b und lit. c der vormaligen Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV).

[10] Botschaft Einführung StAhiG (FN 4), S. 6208.

[11] Zu verdeutlichen ist, dass Diebstahl an Daten i.S.v. Art. 139 StGB (Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937, SR 311.0) nicht möglich ist, da es ihnen an der Sachqualität im strafrechtlichen Sinne fehlt.

[12] Vgl. auch BVGer A-6843/2014 vom 15. September 2015, E. 7.2 m.w.H.

[13] Botschaft Einführung StAhiG (FN 4), S. 6208.

[14] Vgl. Botschaft zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes vom 16. Oktober 2013, BBl 2013 8369, S. 8374 (nachfolgend: Botschaft 2013 Änderung StAhiG).

[15] Botschaft zu einer Änderung des Steueramtshilfegesetzes vom 10. Juni 2016, BBl 2016 5137 (nachfolgend: Botschaft 2016 Änderung StAhiG).

[16] Vgl. die Medienmitteilung der Parlamentsdienste, Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-N), vom 26. Oktober 2016, abrufbar unter <https://www.parlament.ch/press-releases/Pages/mm-wak-n-2016-20-26.aspx> (zuletzt besucht am 13. Juni 2019).

[17] Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 308.

[18] Vgl. <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/amtliches-bulletin/amtliches-bulletin-die-verhandlungen?SubjectId=45799#votum1> (zuletzt besucht am 13. Juni 2019).

1. Herrschende Lehre

Die ganz herrschende Lehre spricht sich *de lege lata* gegen die Leistung von Amtshilfe basierend auf illegal beschafften Daten aus, so insbesondere DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK^[19], HOLENSTEIN^[20], MARAIA/SANSONETTI^[21], MICHELI^[22], MOLO^[23], NAEF^[24], OBERSON^[25], OPEL^[26], WEYENETH^[27] UND WYSS^{[28]/[29]}. Weiter wird in der Literatur vertreten, dass sich ein ersuchender Staat stets treuwidrig verhält, wenn er sein Ersuchen auf illegal erworbene Daten stützt – es mithin unerheblich sei, ob diese aktiv oder passiv erlangt worden sind^[30]. Einzig SCHODER^[31] UND TOFFOLI^[32] befürworten offenbar eine Amtshilfeverpflichtung der Schweiz in den Fällen, in denen ein Amtshilfeersuchen auf «gestohlenen» Daten basiert.

2. Bundesgerichtliche Rechtsprechung

Nachfolgend wird die aktuelle Bundesgerichtspraxis dargestellt, namentlich die drei zentralen Urteile aus den Jahren 2017 und 2018.

[19] ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER/FRANK MEYER/MADELEINE SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2015, S. 247.

[20] DANIEL HOLENSTEIN, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 26 OECD-MA N 299. Siehe auch DERS., Steuerhinterziehung: Sind gestohlene Daten eine tragfähige Basis für ein Rechtshilfe- bzw. Amtshilfeersuchen?, PStR 2008, S. 90 ff., S. 91.

[21] JEAN-FRÉDÉRIC MARAIA/PIETRO SANSONETTI, Switzerland, Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, Bd. 98b, CDFI 2013, S. 739 ff., S. 754.

[22] FRANÇOIS-ROGER MICHELI, Assistance administrative internationale en matière fiscale et données volées, The IFA's Wealth Gram, Vol. II, N° 20, September 2013, S. 1 ff., insb. S. 4.

[23] GIOVANNI MOLO, Die neue Trennungslinie bei der Amtshilfe in Steuersachen: Das Verbot der fishing expeditions und die formellen Anforderungen an das Gesuch, ASA 89, S. 143 ff., S. 152.

[24] FRANCESCO NAEF, L'échange de renseignements fiscaux en cas de données volées à l'aune du droit international, ASA 85, S. 266 ff.; DERS., Lo scambio di informazioni fiscali in caso di dati rubati, in: NF 6/2016, S. 18 ff.

[25] XAVIER OBERSON, in: Robert Danon/Daniel Gutmann/Xavier Oberson/Pasquale Pistone (Hrsg.), Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, Basel 2014, Art. 26 OECD-MA N 120; DERS., La mise en œuvre par la Suisse de l'article 26 MC-OCDE, FStR 2012, S. 4 ff., S. 17.

[26] ANDREA OPEL, Wider die Amtshilfe bei Datenklau: Gestohlene Daten sind gestohlene Daten, Jusletter vom 23. November 2015, Rz. 27.

[27] ROBERT WEYENETH, Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, Diss. Basel 2017, S. 208 f.

[28] RUDOLF WYSS, Illegal beschaffte Daten – eine Grundlage für Internationale Amts- und Strafrechtshilfe in Fiskalsachen?, AJP 2011, S. 731 ff., insb. S. 735 f. Er weist ausserdem darauf hin, dass der Vorbehalt von Treu und Glauben mit den Ablehnungsgründen von Art. 26 Abs. 3 OECD-MA kompatibel sei.

[29] Vgl. zu den unterschiedlichen Argumenten dieser Autoren auch OPEL (FN 26), Rz. 12 m.w.H.

[30] Vgl. ausführlich OPEL (FN 26), Rz. 43 ff.; NAEF, (FN 24), S. 262; Siehe auch BRANKO BALABAN, Das Ausland als Steuergesetzgeber der Schweiz?, TREX 2013, S. 278 ff., S. 279.

[31] CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG), Zürich 2014, Art. 7 N 81 f.

[32] CURZIO TOFFOLI, L'Ordinanza del Consiglio federale sull'assistenza amministrativa in esecuzione delle nuove e rivedute convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in: Samuele Vorpe (Hrsg.), Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali, Manno 2011, S. 231 ff., S. 257 f.

a) BGE 143 II 202: Zulässigkeit der Amtshilfe bei «Datenbruch» im Ausland

Das Bundesgericht hatte *in casu* ein französisches Amtshilfeersuchen zu prüfen, das sich angeblich auf illegal erworbene Daten stützte. Durch Auslegung gelangte das Höchstgericht zur Auffassung, dass Art. 7 lit. c StAHiG nicht anwendbar ist, weil das streitige Amtshilfeverfahren jedenfalls nicht auf Informationen beruht, die in der Schweiz durch strafbare Handlungen erlangt worden sind^[33]. Der Ausdruck «nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen» i.S.v. Art. 7 lit. c StAHiG meine nämlich, dass nur tatsächlich in der Schweiz strafbare Handlungen erfasst sind, was im vorliegenden Fall nicht zutrifft. Dieses Auslegungsergebnis begründete das Bundesgericht einerseits mit den Gesetzesmaterialien, namentlich mit den nationalrätlichen Voten in der Parlamentsdebatte^[34]. Andererseits rief das Gericht in Erinnerung, dass bereits der Art. 5 Abs. 2 lit. c ADV eine ähnliche Regelung wie Art. 7 lit. c StAHiG enthielt, womit sich die Schweiz vor «unerlaubten Eingriffen in die eigene Rechtsordnung» schützen wollte. Schliesslich merkte das Bundesgericht an, dass es nicht sein kann, dass die ESTV (Eidgenössische Steuerverwaltung) bei jedem Amtshilfeersuchen überprüfen muss, ob die vom ersuchenden Staat eingesetzten Mittel für das Einreichen des Amtshilfesuchens mit dem schweizerischen Strafrecht vereinbar sind oder nicht^[35].

In seinem ersten Urteil zur Thematik der «gestohlenen Daten» kam das Bundesgericht also zum Schluss, dass die deliktische Handlung auf Schweizer Boden stattgefunden haben muss, um den Anwendungsbereich von Art. 7 lit. c StAHiG zu öffnen. Anzumerken ist, dass sich das Bundesverwaltungsgericht als Vorinstanz generell für die Unzulässigkeit von Amtshilfeersuchen gestützt auf Daten illegaler Herkunft aussprach – und zwar unbesehen des in- oder ausländischen Deliktorts^[36]. Auch wenn das höchstrichterliche Auslegungsergebnis vertretbar sein mag, erscheint es doch ziemlich spitzfindig, widerspricht der sich hierzu äussernden Lehre^[37] und dürfte auch nicht mit der Absicht des Gesetzgebers vereinbar sein. Letztlich führt dies zu einer territorialen Einschränkung des Anwendungsbereichs von Art. 7 lit. c StAHiG.

b) BGE 143 II 224: Unzulässigkeit der Amtshilfe bei expliziter Zusicherung

Das Bundesgericht befasste sich vorliegend abermals mit einem Amtshilfeersuchen Frankreichs. Das zu beurteilende Ersuchen basierte jedoch auf den sog. Falciani-Daten («*données Falciani*»), d.h. auf Informationen, die von der Genfer Filiale der

Grossbank HSBC von Hervé Falciani^[38] entwendet worden waren. Das Bundesgericht hielt zunächst fest, dass das DBA-F^[39] keine Bestimmungen enthält, wonach nicht auf ein Amtshilfeersuchen eingetreten werden darf, welches sich auf durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangte Informationen stützt. Nichtsdestotrotz könne Art. 7 lit. c StAHiG einem französischen Amtshilfeersuchen entgegengehalten werden, da diese Bestimmung auf den Grundsatz von Treu und Glauben verweist. Art. 7 lit. c StAHiG stellt nach höchstrichterlicher Ansicht eine Ausführungsbestimmung dar, die das völkerrechtliche Prinzip von Treu und Glauben konkretisiert (Art. 31 VRK^[40]). Folglich erweise sich der Vorbehalt als abkommenskonform. Unter Berufung auf den hiervor dargelegten Entscheid BGE 143 II 202 bestätigte das Bundesgericht, dass Art. 7 lit. c StAHiG nur zum Tragen kommt, wenn das Gesuch auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht tatsächlich strafbare Handlungen erlangt worden sind – was vorliegend zutrifft. Weiter präziserte das Höchstgericht, dass es nicht per se treuwidrig ist, Ersuchen auf solche Daten abzustützen. Vorliegend mass es jedoch dem Umstand entscheidende Bedeutung zu, dass Frankreich anlässlich der Anpassung des DBA im Jahr 2009/2010 der Schweiz gegenüber ausdrücklich zugesichert hatte, keine Informationen aus der «*Falciani-Affäre*» zu verwenden^[41]. Dem Ersuchen wurde infolgedessen nicht stattgegeben.

Mit dem vorliegenden Urteil hat das Bundesgericht weiter zur Klärung der Rechtslage hinsichtlich Amtshilfeersuchen auf deliktischer Grundlage beigetragen. Sichert der ersuchende Staat explizit zu, keine Ersuchen gestützt auf (bestimmte) «gestohlene» Daten zu stellen, ist es als treuwidrig zu werten, wenn er es dennoch tut. Offen blieb dagegen der Umkehrschluss, d.h. ob Amtshilfe immer dann zulässig ist, wenn keine solche Zusicherung vorliegt (wobei Art. 7 lit. c StAHiG diesfalls nur gerade im Verhältnis zu Frankreich zum Tragen kommen würde, da dies offenbar der einzige Staat ist, der eine solche Zusicherung abgegeben hat). Weiter lassen sich dem Urteil keine Hinweise zur Frage entnehmen, ob ein rechtlich erheblicher Unterschied besteht zwischen dem aktiven und passiven Erwerb von Daten deliktischer Herkunft.

^[33] Das Amtshilfesuch wurde offenbar durch interne Dokumente einer französischen Bank ermöglicht, welche dortige Kadermitarbeiter der französischen Bankenaufsicht zustellten. Laut Bundesgericht konnte aber nicht erhärtet werden, dass dies eine strafbare Handlung darstellte.

^[34] BGE 143 II 202, E. 8.5.2.

^[35] BGE 143 II 202, E. 8.5.4.

^[36] BVGer A-6843/2014 vom 15. September 2015, E. 7.6.

^[37] Insb. HOLENSTEIN (FN 20), Art. 26 OECD-MA N 302.

^[38] Zwischen 2006 und 2008 kopierte Hervé Falciani, ein bei der HSBC angestellter Informatiker, umfangreiche Daten über Bankkunden und leitete diese an verschiedene ausländische Behörden weiter. Das Bundesstrafgericht sprach ihn wegen wirtschaftlichen Nachrichtendienstes in neun Fällen schuldig. Vgl. Urteil des BStGer SK.2014.46 vom 27. November 2015, das nicht an das Bundesgericht weitergezogen worden ist.

^[39] Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht, Abgeschlossen am 9. September 1966, SR 0.672.934.91.

^[40] Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969, SR 0.111.

^[41] Vgl. die Medienmitteilung unter <https://bit.ly/2lgAFzr> (zuletzt besucht am 13. Juni 2019).

c) BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018: Grundsätzliche Zulässigkeit der Amtshilfe gestützt auf «gestohlene» Daten[42]

Letztes Jahr hatte das Bundesgericht schliesslich die Gelegenheit, sich mit den lang pendent gehaltenen Indien-Fällen zu befassen. Indien war offenbar amtshilfeweise in den Besitz von Informationen mit deliktischem Ursprung gelangt[43]. Das vorliegende Urteil ist das erste, in dem sich das Höchstgericht mit einem indischen Ersuchen befasst, bei dem geltend gemacht wird, dass es auf diesen Daten basiert.

Die Lausanner Richter hielten vorab fest, dass das blosses Verwenden illegal erworbener Daten durch den ersuchenden Staat noch kein treuwidriges Verhalten darstellt. Für solch verallgemeinernde Beurteilungen bestehe kein Raum; vielmehr sei der Beizug sämtlicher konkreter Umstände des Einzelfalls geboten, um einen allfälligen Verstoss gegen Treu und Glauben beurteilen zu können[44]. Laut Bundesgericht stellt aber zumindest der Kauf illegal erworbener Daten und ein anschliessend darauf abgestütztes Amtshilfeersuchen einen Verstoss gegen Treu und Glauben dar – dies auch dann, wenn eine ausdrückliche Zusicherung fehlt, ein solches Verhalten zu unterlassen. Die Frage, ob per se ein Verstoss gegen Treu und Glauben vorliegt, wenn die illegal erworbenen Daten im Rahmen der (spontanen) Amtshilfe an weitere (befreundete) Staaten weitergereicht werden und diese dann ein Amtshilfeersuchen stellen, liess das Bundesgericht offen, da vorliegend nicht belegt werden konnte, dass Frankreich die Daten von Falciani gekauft hatte (folglich war auch unerheblich, ob Frankreich die betreffenden Daten Indien amtshilfeweise zugespielt hatte oder nicht)[45]. Mangels Nachweis der deliktischen Herkunft der Daten prüfte das Höchstgericht im Anschluss, ob sich das Verhalten Indiens aus anderen Gründen als treuwidrig erwies. Es hielt vorab fest, dass Indien keine Zusicherung abgegeben hatte, auf die Verwendung illegaler Daten zu verzichten. Fraglich sei aber, ob der Verstoss gegen Treu und Glauben gerade in der verweigerten Zusicherung zu erblicken sei, zumal der indische Staat von der ESTV vorliegend dazu aufgefordert worden war. Die Lausanner Richter kamen zum Schluss, dass die Nichtabgabe einer solchen Zusicherung trotz förmlicher Aufforderung für sich genommen noch nicht als Treuwidrigkeit zu werten ist – Indien habe sich im DBA auch nicht hierzu verpflichtet. Folglich hiess das Bundesgericht die Amtshilfeleistung gut.

Mit dem vorliegenden Urteil hat das Bundesgericht klar gestellt, dass der Grundsatz von Treu und Glauben auch dann zum Tragen kommt, wenn keine explizite Zusicherung vorliegt (was nach BGE 143 II 224 unklar war). Wie das Höchstgericht richtig erkennt, hätte das Prinzip von Treu und Glauben keine nennenswerte Bedeutung mehr, «wenn

zuerst eine explizite Vereinbarung geschlossen werden muss, ein bestimmtes Verhalten zu unterlassen, damit genau dieses später als treuwidrig gelten kann»[46]. Auch lässt sich dem Urteil entnehmen, dass zumindest der aktive Kauf illegal erworbener Daten und ein anschliessend darauf abgestütztes Amtshilfeersuchen als treuwidriges Verhalten zu werten wäre. Noch immer ungeklärt bleibt demgegenüber die Frage, ob ein Amtshilfeersuchen gestützt auf erwiesenermassen illegal erworbene Daten, die der ersuchende Staat jedoch ohne eigenes Zutun (z.B. auf dem Weg der spontanen Amtshilfe) erhalten hat, ebenfalls einen Verstoss gegen Treu und Glauben bedeuten würde. Dagegen spricht, dass die Lausanner Richter betonen, dass das blosses Verwenden illegal erlangter Daten durch den ersuchenden Staat nicht per se ein treuwidriges Verhalten darstellt. Heikel erscheint, dass die Nichtabgabe einer Zusicherung trotz entsprechender Aufforderung durch die ESTV nicht als treuwidriges Verhalten gewertet wird. Diese höchstrichterliche Auffassung könnte der im Amtshilfebereich bedeutsamen Zusicherungspraxis weitgehend den Boden entziehen. Zu betonen ist, dass die Abkommen standardmässig gerade keine ausdrückliche Verpflichtung zur Abgabe von Zusicherungen stipulieren, eine solche ergibt sich m.E. jedoch nach Treu und Glauben.

B. Bundesrätliche Vorlage

Gemäss neuer Fassung von Art. 7 lit. c E-StAhiG ist auf ein Ersuchen nicht einzutreten, wenn «es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt». Laut Bundesrat ist die derzeitige Regelung irreführend und soll daher präzisiert werden[47]. Erreichen lässt sich dadurch eine völkerrechtskonforme Auslegung von Art. 7 lit. c StAhiG, wie sie nach bundesrätlicher Ansicht im besprochenen Indien-Urteil vorgenommen worden ist. Damit kann – so der Bundesrat weiter – auch der Empfehlung des Global Forum entsprochen werden. Das Urteil des Bundesgerichts wird in der Botschaft so gedeutet, dass ein Kauf von Bankdaten durch einen ersuchenden Staat zwecks Verwendung für ein Amtshilfeersuchen treuwidrig im völkerrechtlichen Sinn ist, nicht aber deren Verwendung durch einen Drittstaat, der die Daten nicht selber gekauft hat (und sich auch sonst nicht treuwidrig verhält)[48].

C. Eigene Stellungnahme

Das Bundesgericht hat mit dem Indien-Urteil den damals laufenden legislatorischen Arbeiten[49] vorgegriffen, die mit Beschluss der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 26. Oktober 2016 sistiert worden sind[50]. Die Ausgangslage war – unter Beizug der Gesetzesmaterialien[51] – klar: der Gesetzgeber wollte keine Amtshilfe zulassen, wenn sich das Ersuchen auf «gestohlene»

[42] Vgl. auch die Folgeurteile, etwa BGer 2C_819/2017 vom 2. August 2018; BGer 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018; BGer 2C_88/2018 vom 7. Dezember 2018.

[43] Vermutet wird, dass es sich dabei um Falciani-Daten handelt. Vgl. BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018, E. 1.3.3.

[44] BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018, E. 2.3.1 und E. 3.3.

[45] BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018, E. 2.3.5.

[46] BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018, E. 2.3.4.

[47] Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 308.

[48] Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 308 f.

[49] Botschaft 2016 Änderung StAhiG (FN 15), S. 5137 ff.

[50] Vgl. die Medienmitteilung der Parlamentsdienste, Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-N), vom 26. Oktober 2016 unter <https://www.parlament.ch/press-releases/Pages/mm-wak-n-2016-20-26.aspx> (zuletzt besucht am 13. Juni 2019).

[51] Botschaft Einführung StAhiG (FN 4), S. 6208.

Daten stützt – unbesehen darum, ob diese aktiv oder passiv erlangt worden sind. Alles andere hätte sich politisch als nicht mehrheitsfähig erwiesen. Hinzu kommt, dass sich auch die herrschende Lehre gegen Amtshilfe auf Basis von illegal erworbenen Daten ausgesprochen hat – und zwar aus rechtsstaatlichen Gründen. Nichtsdestotrotz hielt das Bundesgericht im Indien-Entscheid fest, dass der Umstand allein, dass ein Amtshilfeersuchen auf Daten deliktischer Herkunft beruht, noch keinen Verstoss gegen Treu und Glauben bedeutet. Im Urteil klingt weiter an (wenn auch die Frage offengelassen wird), dass nur der aktive und nicht auch der passive Erwerb solcher Daten als treuwidrig eingestuft wird. Das Bundesgericht schwingt sich damit letztlich zum Gesetzgeber auf^[52]. Anzumerken ist, dass der Bundesrat in seiner Botschaft noch einen Schritt weitergeht als das Höchstgericht, indem er explizit festhält, dass die passive Entgegennahme «gestohlener» Daten ein Amtshilfeersuchen nicht als treuwidrig erscheinen lässt (siehe oben).

Der Nationalrat hat die vorgeschlagene Anpassung von Art. 7 lit. c StAhiG in seiner Beratung vom 20. März 2019 verworfen. Ihm hat der Ständerat am 13. Juni 2019 gestimmt. An der Rechtslage dürfte sich freilich selbst dann nicht viel ändern, wenn die Bestimmung nicht revidiert würde – das Bundesgericht hat sich der Arbeit des Gesetzgebers ja bereits angenommen.

IV. Massnahmen betreffend Vertraulichkeit des Amtshilfe-ersuchens

A. Gewährung des rechtlichen Gehörs gemäss geltendem Recht

Der verfassungsrechtlich und völkerrechtlich verankerte Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs^[53] wird im Steueramtshilfegesetz grundsätzlich wie folgt konkretisiert: die Betroffenen sind von Amtes wegen zu informieren (Art. 14 StAhiG) und ihnen steht ein Akteneinsichtsrecht zu (Art. 15 StAhiG). Dabeibleibt das Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG^[54]), namentlich die Art. 26 ff. VwVG, subsidiär anwendbar (Art. 5 Abs. 1 StAhiG).

Gemäss der seit dem 1. August 2014 in Kraft stehenden Fassung von Art. 14 Abs. 1 und Abs. 2 StAhiG hat die ESTV die betroffene Person und weitere Personen, von deren Beschwerdeberechtigung nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG sie aufgrund der Akten ausgehen muss, über die «wesentlichen Teile»

[52] Vgl. auch HANSUELI SCHÖCHLI, Das Bundesgericht bremst das Parlament aus: Die oberste Justizbehörde entscheidet eine politische Kontroverse um gestohlene Bankdaten und erlaubt die Lieferung von Informationen ans Ausland, NZZ vom 3. August 2018, S. 23.

[53] Vgl. Art. 29 Abs. 2 BV (Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999, SR 101); Art. 6 EMRK (Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, Abgeschlossen in Rom am 4. November 1950, SR 0.101) sowie Art. 14 Abs. 1 UNO-Pakt II (Internationaler Pakt über bürgerliche und politische Rechte, Abgeschlossen in New York am 16. Dezember 1966, SR 0.103.2). Dazu ausführlicher ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard – Eine rechtliche Würdigung, Habil. Basel, Bern 2015, S. 503 ff.

[54] Bundesgesetz für das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968, SR 172.021.

des Ersuchens zu informieren. Die ursprüngliche Fassung des StAhiG sah demgegenüber noch eine umfassende Informationspflicht vor, von der aus Geheimhaltungsgründen jedoch gänzlich abgesehen werden konnte; dies ermöglicht nunmehr das Verfahren mit nachträglicher Information nach Art. 21a StAhiG – ein rechtsstaatlich höchst bedenklicher Vorbehalt^[55]. Die Informationspflicht gemäss Art. 14 StAhiG erscheint dabei als Spiegelbild des Anspruchs auf Information und als solches als Teil des Anspruchs auf rechtliches Gehör^[56]. Die Orientierung der betroffenen Person über den Eingang des Ersuchens stellt unabdingbare Voraussetzung dar, um die Teilhaberechte im Verfahren überhaupt wahrnehmen zu können^[57].

Art. 15 Abs. 1 StAhiG sieht sodann vor, dass sich die beschwerdeberechtigten Personen am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen können. Es handelt sich hierbei um einen Anspruch der Betroffenen, der geltend gemacht werden muss. Weiter sieht Art. 15 Abs. 2 StAhiG vor, dass die ESTV befugt ist, bei der Glaubhaftmachung von Geheimhaltungsgründen hinsichtlich gewisser Aktenstücke die Einsicht in diese nach Art. 27 VwVG zu verweigern. In der Botschaft wird klargestellt, dass die ausländische Behörde Geheimhaltungsgründe lediglich hinsichtlich gewisser Aktenstücke geltend machen kann, nicht aber hinsichtlich des Verfahrens als solchem, da hierfür Art. 21a StAhiG zu Gebote steht^[58]. Im Leiturteil von 2015 hat das Bundesgericht klargestellt, dass die ESTV dazu verpflichtet ist, die Akteneinsicht zu gewähren, wenn keine Geheimhaltungsgründe vorliegen – ihr steht mithin kein Entschliessungsermessen zu. Folglich bildet «die Akteneinsicht die Regel, deren Verweigerung oder Einschränkung dagegen die Ausnahme»^[59].

B. Bundesrätliche Vorlage

Als Reaktion auf den Bericht der OECD zur Phase 2 des Peer Review Prozesses ortet der Bundesrat nunmehr weiteren Handlungsbedarf. Vorgesehen ist eine Revision von Art. 15 Abs. 2 StAhiG wie folgt: «Einsicht in das Ersuchen und in die Korrespondenz mit der ausländischen Behörde gewährt die ESTV nur, wenn die ausländische Behörde damit einverstanden ist. Andernfalls informiert sie die beschwerdeberechtigten Personen über die wesentlichen Teile des Ersuchens und der Korrespondenz»^[60].

[55] Fraglich scheint insbesondere dessen Vereinbarkeit mit der Rechtsweggarantie von Art. 13 EMRK: dazu ausführlich ANDREA OPEL, Amtshilfe ohne Information der Betroffenen – eine rechtsstaatlich bedenkliche Neuerung, ASA 83, S. 265 ff.; kritisch auch DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK (FN 19), S. 265, sowie MADELEINE SIMONEK, Taxpayers' rights in the international exchange of information procedure: where is the right balance? ASA 83, S. 859 ff. (wenn auch nicht ganz entschieden). Die Anforderungen sind vom Gesetzgeber jedenfalls bewusst hoch angesetzt und im politischen Prozess noch einmal verschärft worden: Amtl. Bull. NR vom 12.12.2013; Amtl. Bull. SR vom 6. März 2014.

[56] BGer 2C_112/2015 vom 27. August 2015, E. 4.3. Das Bundesgericht hat in diesem Urteil weiter klargestellt, dass die Informationspflicht nach Art. 14 Abs. 1 StAhiG nicht als Spezialbestimmung im Verhältnis zu Art. 15 Abs. 1 StAhiG zu verstehen ist (vgl. E. 4.4). Vgl. zum Urteil auch ANDREA OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2015, ZBJV 2017, S. 233 f.

[57] SCHODER (FN 31), Art. 14 N 159.

[58] Botschaft 2013 Änderung StAhiG (FN 14), S. 8378.

[59] BGer 2C_112/2015 vom 27.8.2015, E. 5.1.

[60] Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 306.

Nach Ansicht des Bundesrats soll es also dem ersuchenden Staat überlassen werden, ob die ESTV den Betroffenen Einsicht in die Akten gewährt oder nicht – und zwar ohne Angabe von Gründen. Widerspricht der ersuchende Staat der Offenlegung, wird die Akteneinsicht verweigert und nur über den wesentlichen Inhalt dieser Unterlagen informiert[61]. Zweck dieser Neufassung von Art. 15 Abs. 2 StAhiG ist es, den «Empfehlungen bzw. dem Standard so weit wie möglich zu entsprechen und die Beziehungen zu den Partnerstaaten nicht weiter zu belasten»[62]. Dabei handelt es sich um eine Kompromisslösung: ein genereller Ausschluss des rechtlichen Gehörs stuft der Bundesrat aus Sicht des schweizerischen Rechts als nicht vertretbar und womöglich sogar als «willkürlich»[63] ein.

C. Eigene Stellungnahme

Gemäss bundesrätlicher Vorlage ist die Einsichtnahme in das Ersuchen und somit die Wahrung des rechtlichen Gehörs der betroffenen Personen vom Willen des ersuchenden Staates abhängig. Wenn man bedenkt, dass sich etliche Vertragsstaaten der Schweiz prinzipiell einer Zugänglichmachung des Ersuchens widersetzen[64], so ist bereits jetzt vorprogrammiert, dass den betroffenen Personen das rechtliche Gehör in zahlreichen Fällen abgeschnitten wird. Die Verweigerung der Akteneinsicht ohne Geltendmachung von Geheimhaltungsinteressen durch die ersuchende ausländische Behörde lässt sich mit der schweizerischen Grundordnung im Verwaltungsverfahren (siehe A. hiervor) nicht vereinbaren und ist somit verfassungsrechtlich heikel. Die Gewährung der Akteneinsicht in das Belieben des Ersucherstaates zu stellen, führt zudem zu sachlich nicht begründbaren Ungleichbehandlungen der Betroffenen, was sich an Art. 8 BV stösst. Art. 29 Abs. 1 BV verlangt überdies explizit eine «gleiche und gerechte Behandlung» vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen, unterstreicht mithin das Gleichbehandlungsgebot in verfahrensrechtlicher Hinsicht.

Auch wenn das Global Forum auf eine immer weitergehende Einschränkung des rechtlichen Gehörs pocht, so muss hier ein rechtsstaatlicher Pflock eingeschlagen werden. Denn standardwidrig ist die derzeitige Regelung bei Lichte besehen nicht. Art. 26 Abs. 3 OECD-MA (OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) behält das innerstaatliche Verfahren ausdrücklich vor, wozu – wie selbst im Musterkommentar nachzulesen ist – auch die Wahrung der Verfahrensrechte gehört[65]. Seitens der OECD wird die Frage, ob das gestellte Ersuchen offenbart werden darf oder nicht, unter Berufung auf den Musterkommentar[66] freilich

auch als Vertraulichkeitsthematik verortet[67]. Dass das Ersuchen auch vor den Betroffenen (Steuerpflichtigen) selbst geheimzuhalten ist, lässt sich aus dieser Kommentarstelle jedoch nicht herleiten[68].

Die geplante Neuregelung[69] stellt m.E. ein «rechtsstaatliches Unding» dar – es kann nicht angehen, die Gewährung rechtsstaatlicher Verfahrensansprüche dem Ermessen bzw. der Willkür ausländischer Steuerbehörden anheimzustellen, auch nicht ansatzweise. Freilich stünde die Regelung von Art. 15 Abs. 2 StAhiG, sollte sie tatsächlich in Kraft treten, unter dem «Schutz» von Art. 190 BV, d.h. wäre von den rechtsanwendenden Behörden ungeachtet ihrer Verfassungswidrigkeit anzuwenden. Erfreulicherweise hat der Nationalrat in seiner Beratung vom 20. März 2019 den Vorschlag des Bundesrats zur Anpassung von Art. 15 Abs. 2 StAhiG rundweg verworfen. Indem der Ständerat dem Beschluss des Nationalrats am 13. Juni 2019 gefolgt ist, dürfte die Erosion des Rechtsstaates in letzter Sekunde verhindert worden sein.

[61] Vgl. Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 306.

[62] Erläuternder Bericht zur Umsetzung der Empfehlungen des Global Forum über die Transparenz juristischer Personen und den Informationsaustausch im Bericht zur Phase 2 der Schweiz vom 17. Januar 2018, S. 15.

[63] Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 306.

[64] Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 305.

[65] OECD Ziff. 14.1 zu Art. 26.

[66] OECD Ziff. 11 zu Art. 26.

[67] Vgl. Peer Review Report zur Schweiz von 2016 zur Phase 2 unter <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/44891.pdf> (zuletzt besucht am 13. Juni 2019), insb. S. 128 f.

[68] So auch MICHAEL HENDRICKS, in: Franz Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, 143. EL, München 2018, Art. 26 OECD-MA N 55.

[69] Wie die Verfasserin zur Kenntnis nehmen musste, ist die ESTV seit kurzem offenbar dazu übergegangen, den bundesrätlichen Vorschlag bereits unter geltendem Recht umzusetzen. So wird nach neuer Praxis die Einsicht in das Amtshilfeersuchen und die Behördenkorrespondenz contra verba legis unter Berufung auf das (angeblich) entgegenstehende Abkommensrecht von vornherein verweigert.

Il regime obbligatorio di fatturazione elettronica in Italia

Il nuovo ruolo dell'Agenzia delle Entrate nella trasmissione della fattura e le ripercussioni pratiche per gli operatori economici



Andrea Werner Beilin
Dottore commercialista,
Associato presso PwC TLS Avvocati e Commercialisti



Giuseppe Cammareri
PwC TLS Avvocati e Commercialisti

La Legge di Bilancio 2018 ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2019, un generalizzato obbligo di fatturazione elettronica per tutte le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato. Tale obbligo, che già esisteva per le operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche amministrazioni, è ora applicabile sia alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi (le cd. "operazioni B2B"), sia alle operazioni effettuate verso i consumatori privati (le cd. "operazioni B2C"). A differenza da quanto disciplinato in altri Paesi appartenenti all'UE dove è stato introdotto un obbligo per il cedente o prestatore di trasmettere le fatture elettroniche all'Amministrazione finanziaria su base periodica, l'obbligo di fatturazione elettronica in Italia assume dei tratti rivoluzionari. Infatti, in Italia è stato previsto un vero e proprio intervento dell'Amministrazione finanziaria nella trasmissione della fattura. In particolare, dal 1° gennaio 2019, il cedente o prestatore è tenuto ad inviare la fattura elettronica al Sistema di Interscambio gestito dall'Agenzia delle Entrate e sarà quest'ultima, attraverso tale sistema, a trasmettere la fattura al cessionario o committente. Di conseguenza, eventuali documenti che certificano cessioni di beni o prestazioni di servizi trasmessi dal cedente o prestatore direttamente al cessionario o committente (ad es., una fattura in formato pdf inviata via e-mail al cliente) non hanno più alcuna rilevanza sotto il profilo fiscale.

I. La fattura elettronica in Italia	309
II. L'ambito di applicazione e gli esoneri	310
III. Il formato, il contenuto e la trasmissione della fattura elettronica	311
A. Il formato e il contenuto	311
B. Le modalità tecniche di trasmissione e di ricezione	312
IV. La compilazione dei campi codice destinatario e il PEC	312
V. Le ricevute emesse dal SdI	313
VI. L'esigibilità d'imposta e i tempi di trasmissione a SdI	313
VII. La detrazione d'imposta	314

I. La fattura elettronica in Italia

In Italia, l'obbligo di fatturazione elettronica è stato introdotto gradualmente. In una prima fase l'obbligo ha coinvolto le fatture emesse nei confronti della Pubblica amministrazione, successivamente, è stato esteso anche alle fatture emesse tra soggetti privati.

In particolare, il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze (D.M.) n. 55 del 3 aprile 2013, in attuazione dell'art. 1, comma 209, della Legge (L.) n. 244/2007, ha previsto, a decorrere dal 6 giugno 2014, l'obbligo di fatturazione elettronica, mediante l'utilizzo del Sistema di Interscambio (SdI) nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di Ministeri, Agenzie fiscali ed Enti nazionali di previdenza^[1].

Successivamente, l'art. 25 D.L. n. 66/2014 ha esteso l'obbligo di fatturazione elettronica, a partire dal 31 marzo 2015, alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di tutte le Pubbliche amministrazioni, compresi gli Enti locali. Di conseguenza, a partire da tale data, alle Pubbliche amministrazioni è stato impedito di procedere al pagamento della prestazione/cessione, anche parziale, fino all'invio del documento in forma elettronica.

Dal 1° gennaio 2017, il Ministero dell'economia e delle finanze ha messo a disposizione il SdI anche per la trasmissione e la ricezione delle fatture elettroniche tra i soggetti privati, in via facoltativa. La trasmissione di tali fatture, attraverso il SdI, poteva comportare benefici fiscali^[2].

[1] Tale obbligo, come si evince dalla relazione accompagnatoria al Decreto Legge (D.L.) n. 119/2018, recentemente redatta dalla Camera dei deputati, era stato previsto in un'ottica di trasparenza, monitoraggio e rendicontazione della spesa pubblica. In particolare, a partire dal 6 giugno 2014, le Pubbliche amministrazioni "non possono più accettare fatture emesse o trasmesse in forma cartacea" (cfr. Camera dei deputati, IVA e Fatturazione elettronica, 7 febbraio 2019).

[2] In particolare, il Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 127/2015 *pro tempore* vigente consentiva al contribuente di accedere ad un regime premiale (ad es. riduzione del periodo di accertamento, esonero dalla presentazione degli elenchi *Intrastat* per gli acquisti intracomunitari di beni e/o servizi e la possibilità di ottenere i rimborsi del credito IVA in modalità prioritaria) in caso di opzione per

Per quanto attiene, invece, il vigente obbligo generalizzato di fatturazione elettronica nelle operazioni tra soggetti privati, la L. n. 205/2017 (cd. "Legge di bilancio 2018"), modificando il previgente regime opzionale, ha introdotto:

- a partire dal 1° luglio 2018, l'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di benzina o di gasolio destinati come carburanti per motori[3] e per le prestazioni di servizi rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti, della filiera delle imprese, nel quadro di un contratto di appalto di lavori o servizi stipulato con un'Amministrazione pubblica[4];
- dal 1° gennaio 2019, l'obbligo di fatturazione elettronica per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato (salvo alcune eccezioni, di seguito indicate).



Come affermato nella relazione illustrativa alla Legge di Bilancio 2018, l'obbligo di fatturazione elettronica è stato introdotto, da un lato, per diffondere la cultura digitale nel mondo delle imprese[5] e, dall'altro, per contrastare efficace-

la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati di tutte le fatture emesse e ricevute. Tale adempimento poteva essere realizzato mediante la trasmissione trimestrale dei dati delle fatture in un apposito formato strutturato XML, ovvero attraverso l'emissione delle fatture per il tramite del SdI.

[3] Il D.L. n. 79/2018, ha successivamente rinviato al 1° gennaio 2019 l'obbligo di emissione della fattura elettronica per le cessioni di carburanti per autotrazione da parte degli esercenti degli impianti di distribuzione stradale.

[4] A tal proposito, la Circolare n. 13/E/2018 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'anticipo al 1° luglio dell'obbligo di fatturazione elettronica: (i) trova applicazione solo nei confronti di subappaltatori e subcontraenti per i quali l'appaltatore ha fornito, alla stazione appaltante, le comunicazioni previste dal codice dei contratti pubblici e contratti di concessione; (ii) opera solo nei confronti di coloro che sono titolari di contratti di subappalto propriamente detto (i.e. eseguono direttamente una parte dello stesso) o rivestono la qualifica di subcontraente (i.e. coloro che per vincolo contrattuale eseguono un'attività nei confronti dell'appaltatore); (iii) non opera rispetto ai rapporti in cui, a monte della filiera contrattuale, vi è un soggetto diverso dalla pubblica amministrazione; (iv) non opera nei rapporti in cui il fornitore non è a conoscenza dell'utilizzo del bene o servizio effettuato dall'appaltatore; (v) in caso di consorzio, non si estende ai rapporti consorzio-consorziate, salvo il caso in cui il consorzio abbia il rapporto diretto con la Pubblica amministrazione.

[5] Sul punto, la L. n. 23/2014 delegava il governo all'introduzione di meccanismi premiali di riduzione degli adempimenti contabili a carico dei contribuenti al fine di: (i) incentivare l'utilizzo della fattura elettronica; (ii) incentivare la trasmissione telematica dei corrispettivi; (iii) favorire meccanismi di riscontro tra la documentazione IVA e le transazioni effettuate; (iv) diffondere i sistemi di tracciabilità dei pagamenti.

mente l'evasione fiscale e le frodi IVA.

In questo senso, la fatturazione elettronica si pone come misura attraverso cui l'Italia punta ad una riduzione del cd. "VAT GAP" ovvero, la differenza tra l'IVA riscossa e quella determinata in via teorica sulla base dei dati di contabilità pubblica.

Secondo la Commissione europea[6], l'Italia è risultata lo Stato membro con il VAT GAP più alto in valore assoluto nell'Unione europea (UE). In particolare, il VAT GAP dell'Italia si è assestato a quasi 36 mia. di euro nel 2016 pari, in termini relativi, al 26% contro una media europea del 10%[7].

II. L'ambito di applicazione e gli esoneri

Come già accennato, l'art. 1, comma 3, D.Lgs n. 127/2015 ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2019, un generalizzato obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato.

Inoltre, ai sensi del successivo, comma 3-bis, a decorrere dalla stessa data, i soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle Entrate, su base mensile, i dati relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate/ricevute nei confronti/dai soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato (cd. "Esterometro" o "comunicazione transfrontaliera")[8].

Attraverso i sopramenzionati adempimenti, l'Agenzia delle Entrate si pone come obiettivo l'acquisizione dei dati di tutte le fatture attive e passive emesse o ricevute dai soggetti passivi stabiliti o residenti in Italia. In particolare, per quanto attiene le transazioni effettuate con controparti residenti o stabilite in Italia (fatte salve alcune eccezioni, di seguito indicate), l'Agenzia delle Entrate acquisisce automaticamente tutti i dati inclusi nella fattura elettronica, mentre, con riferimento alle operazioni effettuate con controparti non residenti, l'Agenzia delle Entrate è in grado di reperire le medesime informazioni su base mensile attraverso l'Esterometro.

Occorre precisare che in una fase iniziale erano stati inclusi nell'obbligo di fatturazione elettronica anche i soggetti non residenti, qualora questi fossero registrati ai fini IVA in Italia[9]. Con la Decisione di esecuzione n. 2018/593 del 16 aprile 2018[10], il Consiglio dell'UE ha, tuttavia, autorizzato

[6] Commissione europea, VAT Gap: EU countries lose €152 billion in 2015, showing urgent need for VAT reform, Bruxelles, 28 settembre 2017.

[7] Commissione europea, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, TAXUD/2015/CC/13, Varsavia, 11 settembre 2018.

[8] Fatta eccezione per le operazioni per cui è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le modalità indicate all'art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 127/2015.

[9] Trattasi dei soggetti non residenti che sono identificati ai fini IVA in Italia direttamente o per il tramite di un rappresentante fiscale.

[10] In particolare, con la Decisione di esecuzione n. 2018/593 è stata riconosciuta la deroga agli artt. 218 e 232 Direttiva n. 2006/112/CE secondo cui "[...] gli Stati membri accettano come fattura ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico [...]" e "[...] le fatture emesse [...] possono essere trasmesse su carta oppure, previo accordo del destinatario, possono essere trasmesse o messe a disposizione per via elettronica". Tale deroga è valida a partire dal 1° luglio 2018 fino al 31 dicembre 2021.

la Repubblica italiana all'introduzione degli obblighi di emissione e di ricezione delle fatture elettroniche esclusivamente se emesse da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (escludendo, quindi, i soggetti non residenti ancorché registrati ai fini IVA in Italia). A conferma di quanto sopra, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 13/E/2018, ha precisato che sono esclusi dall'obbligo di fattura elettronica i soggetti passivi non residenti identificati ai fini IVA in Italia, a meno che questi ultimi dispongano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Oltre ai soggetti non residenti, sono altresì esonerati dall'obbligo di cui all'art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 127/2015:

- i soggetti che si avvalgono del regime di vantaggio *ex* D.L. n. 98/2011;
- i soggetti che si avvalgono del regime forfetario *ex* L. n. 190/2014;
- i soggetti che si avvalgono del regime speciale di cui alla L. n. 398/1991 (cd. "flat tax") che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 65'000 euro;
- i produttori agricoli di cui all'art. 34, comma 6, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 633/1972.

Le operazioni effettuate dai soggetti esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica[11] potranno continuare ad essere documentate mediante, in alternativa:

- fattura cartacea;
- fattura elettronica "tradizionale" ai sensi dell'art. 21, comma 1, D.P.R. n. 633/1972[12]; oppure
- fattura elettronica da inviare per il tramite del SdI.

Quest'ultima ipotesi (*i.e.* invio della fattura elettronica per il tramite di SdI) potrebbe rivelarsi vantaggiosa con riferimento alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti non residenti. Infatti, i soggetti che su base volontaria decidono di emettere la fattura elettronica, per il tramite del SdI, anche nei confronti dei soggetti non residenti sono esonerati dall'obbligo mensile di comunicazione transfrontaliera relativamente alle fatture attive.

e potrà essere prorogata qualora la fattura elettronica risulti efficace ai fini della lotta alla frode e all'evasione dell'IVA.

[11] Al contrario, per le operazioni effettuate nei confronti dei soggetti esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica, il soggetto passivo residente o stabilito in Italia è tenuto ad inviare la fattura elettronica (fatto salvo per le operazioni effettuate nei confronti dei soggetti non residenti).

[12] Trattasi, ad es., della fattura in formato pdf, firmata digitalmente dall'emittente, e trasmessa al cliente via e-mail previo accordo col destinatario.

Fatturazione elettronica?		Cessionario o committente		
		Soggetto passivo residente o stabilito in Italia	Soggetto passivo non residente (anche se registrato ai fini IVA in Italia)	Soggetti che si avvalgono del regime "forfetario", dei "minimi" o "flat tax"
Cedente o prestatore	Soggetto passivo residente o stabilito in Italia	Obbligatoria	Facoltativa. Utile per esonero dall'esterometro	Obbligatoria
	Soggetto passivo non residente (anche se registrato ai fini IVA in Italia)	Facoltativa*	Facoltativa	Facoltativa
	Soggetti che si avvalgono del regime "forfetario", dei "minimi" o "flat tax"	Facoltativa	Facoltativa	Facoltativa

* Con riferimento alle fatture ricevute dai soggetti non residenti, il **soggetto passivo residente o stabilito in Italia** è tenuto ad adempiere all'Esterometro, salvo che il soggetto non residente trasmetta, su base volontaria, la fattura elettronica per il tramite del SdI (caso remoto)

III. Il formato, il contenuto e la trasmissione della fattura elettronica

A. Il formato e il contenuto

Con il Provvedimento del 30 aprile 2018 e le specifiche tecniche di cui all'Allegato A dello stesso Provvedimento, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito il contenuto e le modalità di trasmissione e ricezione della fattura elettronica.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate definisce la fattura elettronica come documento informatico, convertito in formato strutturato XML, trasmesso per via telematica al SdI e da questo recapitato al soggetto ricevente[13].

Sia per la trasmissione sia per la ricezione delle fatture elettroniche, gli operatori economici possono avvalersi, attraverso accordi fra le parti, di intermediari, ferma restando le responsabilità dell'emissione a carico del soggetto cedente o prestatore.

In merito al contenuto, la fattura elettronica in formato XML:

- deve riportare le informazioni obbligatorie previste dall'art. 21 D.P.R. n. 633/1972 (ad es., denominazione ed indirizzo delle controparti, dati relativi ai beni e servizi ceduti, base imponibile ed IVA);
- deve riportare le altre informazioni obbligatorie indicate nelle specifiche tecniche quali il codice destinatario e/o l'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) utili al SdI per la trasmissione della fattura al soggetto ricevente[14];
- ad integrazione delle informazioni obbligatorie, può contenere facoltativamente ulteriori dati utili ai fini amministrativi (ad es., dati relativi all'ordine di acquisto o al riferimento commessa, ecc.).

Fatturazione elettronica dall'1 gennaio 2019



[13] Rispetto alle precedenti versioni delle specifiche tecniche che scartavano fatture non firmate elettronicamente, viene previsto che il SdI gestisca anche fatture elettroniche prive di firma elettronica (anche se la stessa resta lo strumento più immediato per garantire l'autenticità e integrità della fattura).

[14] Si veda il paragrafo successivo relativo alla compilazione dei suddetti campi.

Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2019, le fatture elettroniche devono essere:

- convertite in formato XML, in conformità al tracciato di cui al D.M. n. 55/2013;
- spedite alla controparte attraverso il SdI.

I tempi di elaborazione e di trasmissione della fattura al cliente da parte del SdI possono variare da pochi minuti sino a 5 giorni, anche in conseguenza dei momenti di elevata concentrazione degli invii delle fatture elettroniche.

La mancata trasmissione della fattura per il tramite del SdI può comportare l'applicazione di sanzioni sostanziali sotto il profilo amministrativo (e al superamento di determinate soglie^[15], anche sotto il profilo penale): l'art. 1, comma 6, D.Lgs n. 127/2015 prevede che in caso di emissione di fattura, tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, con modalità diverse rispetto a quelle indicate (*i.e.*, trasmissione della fattura elettronica tramite SdI rispettando il tracciato XML), la stessa si considera come non emessa e si applicheranno le sanzioni di cui all'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997 (*i.e.* dal 90% al 180% dell'imposta non correttamente documentata).

Di conseguenza, eventuali documenti che certificano cessioni di beni o prestazioni di servizi trasmessi dal cedente o prestatore direttamente al cessionario o committente (ad es., una fattura in formato pdf inviata via e-mail al cliente) non hanno più alcuna rilevanza sotto il profilo fiscale.

B. Le modalità tecniche di trasmissione e di ricezione

La fattura elettronica può essere trasmessa al SdI dal cedente (o dall'intermediario del cedente) attraverso una delle seguenti modalità:

- a) posta elettronica certificata (PEC);
- b) servizi informatici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (*i.e.*, una procedura *web*, una *app* per dispositivi "mobile" e un *software* da installare su PC);
- c) sistema di cooperazione applicativa con servizio *web service* o sistema di trasmissione dati SFTP.

Con riferimento, invece, alla ricezione della fattura elettronica, la stessa potrà essere recapitata da SdI al destinatario (o all'intermediario del destinatario) attraverso una delle seguenti modalità:

- a) posta elettronica certificata (PEC);
- b) sistema di cooperazione applicativa con servizio *web service* o sistema di trasmissione dati SFTP.

Poiché l'utilizzo di sistemi di *web service* o SFTP necessita di un preventivo accreditamento al canale telematico SdI, solitamente si utilizza un intermediario per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche.

[15] Rif. art. 4 D.Lgs. n. 74/2000.

IV. La compilazione dei campi codice destinatario e il PEC

Per facilitare il recapito delle fatture elettroniche, l'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile un servizio di registrazione, attraverso cui il destinatario della fattura potrà indicare il canale di ricezione prescelto (*i.e.*, PEC o il codice destinatario) per la ricezione del documento elettronico. In tal caso, le fatture elettroniche saranno sempre recapitate all'indirizzo telematico registrato a prescindere da quanto indicato dal cedente nella fattura XML.

Inoltre, il Provvedimento ha fornito delle istruzioni operative sulla compilazione del campo "codice destinatario", rilevante quando il cliente non ha usufruito del sopra menzionato servizio di registrazione reso disponibile dall'Agenzia delle Entrate. In particolare, tale campo dev'essere compilato:

- a) inserendo il codice destinatario di 7 cifre del soggetto cessionario/committente (o del suo intermediario);
- b) inserendo il codice convenzionale "0000000" e compilando il successivo campo "PECDestinatario" con l'indirizzo PEC del soggetto cessionario/committente;
- c) inserendo solo il codice convenzionale "0000000" nel caso in cui il soggetto cessionario/committente sia un consumatore finale avendo cura di valorizzare solo il codice fiscale di quest'ultimo (senza l'indicazione della partita IVA)^[16];
- d) inserendo solo il codice convenzionale "0000000" nel caso in cui il soggetto cessionario/committente sia un soggetto passivo residente o stabilito in Italia che è esonerato dall'obbligo di emissione di fattura elettronica (ad es., un soggetto passivo che rientra nel cd. "regime di vantaggio" di cui all'art. 27, commi 1 e 2, D.L. n. 98/2011);
- e) inserendo solo il codice convenzionale "0000000" nel caso in cui il soggetto passivo IVA cessionario/committente non abbia comunicato al cedente/prestatore il codice destinatario ovvero la PEC.

Nei casi di cui alle lettere *d)* ed *e)* sopramenzionati, la fattura originale viene recapitata al cessionario/committente nella sua area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate "Fatture e corrispettivi" ed il cedente/prestatore è tenuto tempestivamente a comunicare, per vie diverse dal SdI, al cessionario/committente che l'originale della fattura elettronica è a sua disposizione in tale area *web* (tale comunicazione può avvenire anche mediante la consegna di una copia informatica o cartacea della fattura elettronica).

Infine, le specifiche tecniche allegate al Provvedimento stabiliscono che il campo codice destinatario dev'essere compilato con il codice convenzionale "XXXXXXX", in caso di fattura emessa verso soggetti non residenti, qualora non fossero registrati ai fini IVA in Italia^[17].

[16] In tal caso, la fattura originale viene recapitata al consumatore finale nella sua area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate "Fatture e corrispettivi" ed il cedente/prestatore è tenuto a consegnare direttamente al consumatore finale una copia informatica o analogica della fattura elettronica salvo rinuncia da parte di quest'ultimo.

[17] Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con le FAQ pubblicate sul proprio sito: "[q]ualora l'operatore IVA residente o stabilito decida di emettere la fattura elettronica nei confronti dell'operatore IVA identificato, riportando in fattura il nume-

V. Le ricevute emesse dal SdI

Per ogni fattura elettronica trasmessa, il SdI effettua dei controlli formali, riguardanti, ad es:

- le dimensioni del file;
- la compilazione dei campi obbligatori della fattura;
- la validità di alcuni dati (ad es., presenza della partita IVA nella banca dati dell'anagrafe tributaria).

Una volta conclusi i controlli sulla fattura elettronica, il SdI consegnerà al soggetto trasmittente:

- una ricevuta di consegna che certifica l'avvenuta consegna al destinatario della fattura elettronica;
- una notifica di mancato recapito [18] per segnalare al trasmettente l'impossibilità di recapitare la fattura elettronica ad uno specifico canale telematico definito dal destinatario (i.e. codice destinatario e PEC) e la messa a disposizione della fattura elettronica nell'area riservata del cliente; oppure
- una notifica di scarto nel caso in cui il file trasmesso non abbia superato i controlli previsti dal SdI.

In caso di ricevuta di consegna o mancato recapito la fattura elettronica si considera emessa sotto il profilo fiscale.

Nel caso di scarto, invece, il cedente è tenuto ad emettere nuovamente la fattura elettronica, entro 5 giorni dalla notifica di scarto. Come precisato dalla Circolare n. 13/E/2018 dell'Agenzia delle Entrate, la nuova emissione può avvenire:

- riportando la stessa data e numero della fattura elettronica originariamente scartata; oppure
- qualora l'emissione del documento con medesimo numero e data non sia possibile [19], ferma la necessità di procedere alla corretta liquidazione dell'imposta in ragione dell'operazione effettuata, si potrà procedere alternativamente mediante emissione di una fattura: (i) con un nuovo numero e una nuova data, dalla quale risulti un collegamento alla fattura precedentemente scartata; oppure (ii) con un nuovo numero e una nuova data, ma adottando una specifica numerazione, eventualmente tramite utilizzo di un apposito registro IVA sezionale.

VI. Lesigibilità d'imposta e i tempi di trasmissione a SdI

La Circolare n. 13/E/2018, richiamando il punto 4.1 del Provvedimento, secondo cui "[l]a data di emissione della fattura elettronica è la data riportata nel campo «Data» della sezione «Dati Generali» del file della fattura elettronica", ha chiarito che, se la fattura elettronica è stata inviata tempestivamente a SdI, "i tempi di elaborazione diventano marginali [...], assumendo invece

ro di partita IVA italiano di quest'ultimo, sarà possibile inviare al SdI il file della fattura inserendo il valore predefinito «000000» nel campo «codice destinatario» della fattura elettronica, salvo che il cliente non gli comunichi uno specifico indirizzo telematico (PEC o codice destinatario). Per quanto riguarda il soggetto identificato in Italia, lo stesso non è obbligato ad emettere o ricevere le fatture elettroniche".

[18] La ricevuta di mancato recapito viene inviata, ad es., nei casi di cui alle lettere c), d) ed e) evidenziati nel paragrafo precedente.

[19] Circostanza comune nel caso si adotti un sistema ERP per la generazione della fattura elettronica.

rilievo, ai fini dell'emissione della fattura immediata, la sola data di formazione e contestuale invio a SdI, riportata nel campo indicato".

Pertanto, l'esigibilità dell'imposta, è identificabile con la data riportata nella fattura elettronica ai sensi degli artt. 21 e 21-bis D.P.R. n. 633/1972.

Inoltre, la Circolare n. 13/E/2018 ha chiarito che i termini di trasmissione delle fatture elettroniche al SdI devono essere conformi al momento di effettuazione dell'operazione. Tuttavia, in fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, la fattura elettronica inviata al SdI con un lieve ritardo, comunque tale da non pregiudicare la corretta liquidazione dell'imposta, costituisce violazione non punibile, in quanto non arreca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incide sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

A questo proposito, è intervenuto l'art. 10 D.L. n. 119/2018 (i.e., il cd. "Collegato fiscale alla legge di Bilancio 2019"), che ha previsto per il 1° semestre 2019 [20] che:

- non si applicano le sanzioni per tardiva fatturazione di cui all'art. 6 D.Lgs. n. 471/1997 [21] qualora la fattura sia emessa (i.e., trasmessa a SdI) entro il termine della liquidazione periodica di imposta. A titolo esemplificativo, un soggetto passivo che effettua la liquidazione IVA mensilmente, per un'operazione il cui momento impositivo si manifesta a gennaio 2019, può emettere fattura (e, quindi, trasmettere la fattura al SdI) entro il 16 febbraio 2019;
- le sopra menzionate sanzioni sono ridotte dell'80%, se la fattura elettronica è emessa (i.e., trasmessa al SdI) tardivamente, ma entro il termine di liquidazione del periodo successivo. Riprendendo l'esempio precedente, la sanzione per omessa fatturazione sarà ridotta dell'80%, qualora la fattura che documenta una transazione effettuata a gennaio 2019, sia emessa (e, quindi, trasmessa al SdI) entro il 16 marzo 2019.

A regime, e quindi anche dopo il 1° luglio 2019, il legislatore concede un maggior termine per l'emissione della fattura. In particolare, ai sensi dell'art. 11 D.L. n. 119/2018, la fattura potrà essere emessa anche decorsi 10 giorni dal momento di effettuazione dell'operazione determinato ai sensi dell'art. 6 D.P.R. n. 633/1972 [22]. A titolo esemplificativo, una fattura il cui momento di effettuazione ricade al 31 ottobre 2019

[20] Con riferimento alla riduzione delle sanzioni indicate nel secondo bullet point, tale termine è stato prorogato al 30 settembre 2019 per i contribuenti che liquidano l'imposta su base mensile.

[21] Secondo cui "[c]hi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il novanta e il centoottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. [...] La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo".

[22] Considerato il nuovo termine di emissione della fattura, il decreto ha inserito la nuova lett. g-bis all'art. 21 D.P.R. n. 633/1972, secondo cui la fattura contiene "la data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi ovvero la data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia differente dalla data di emissione della fattura".

potrà essere emessa (e, quindi, trasmessa al SdI) entro il 10 novembre 2019.

Le disposizioni di cui ai paragrafi precedenti, devono essere lette congiuntamente a quanto previsto dall'art. 12 D.L. n. 119/2018 che prevede che il contribuente deve registrare le fatture emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni con riferimento al mese di effettuazione delle stesse.

Alla luce di quanto sopra, anche qualora la fattura sia trasmessa al SdI tardivamente, l'imposta diviene esigibile nel momento di effettuazione dell'operazione determinato ai sensi dell'art. 6, D.P.R. n. 633/1972. A titolo esemplificativo, nel caso di:

- ♦ operazione effettuata il 30 gennaio 2019 (ad es., consegna di beni il 30 gennaio 2019);
- ♦ fattura attiva con data 30 gennaio 2019, ma trasmessa al SdI il 9 febbraio 2019;

l'IVA a debito dev'essere computata nella liquidazione IVA di gennaio 2019 con scadenza 16 febbraio 2019.

VII. La detrazione d'imposta

Considerati i tempi di elaborazione della fattura elettronica da parte del SdI, il momento di emissione della fattura potrebbe non coincidere con quello di ricezione. Sul punto, il Provvedimento ha chiarito che, come regola generale, la data da cui decorrono i termini di detraibilità dell'imposta viene identificata:

- ♦ dalla data di ricezione attestata dai canali telematici di ricezione (*i.e.*, la data in cui la fattura viene trasmessa da SdI al canale telematico del ricevente); ovvero
- ♦ dalla data di presa visione della fattura elettronica nell'area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate in cui la fattura è depositata^[23].

A tal proposito, per evitare che i tempi di elaborazione da parte del SdI penalizzino il cessionario/committente, l'art. 14 D.L. n. 119/2018 ha previsto la possibilità di anticipare la detrazione IVA relativamente alle fatture di acquisto ricevute e registrate entro il 15 del mese successivo al mese di effettuazione dell'operazione. A titolo esemplificativo, nel caso di:

- ♦ operazione effettuata il 30 gennaio 2019 (ad es., consegna di beni il 30 gennaio 2019);
- ♦ fattura emessa dal fornitore con data 30 gennaio 2019, ma ricevuta dal cessionario o committente tramite il SdI il 5 febbraio 2019.

l'IVA può essere computata nella liquidazione IVA relativa al mese di gennaio 2019.

Tale concessione non si applica per le fatture ricevute relative ad operazioni effettuate nell'anno precedente. In tale evenienza, l'imposta dev'essere detratta nell'anno di ricezione del documento.

Infine, le norme sulla fatturazione elettronica non hanno modificato quanto previsto dall'art. 19, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, secondo cui il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto. In altre parole, per le fatture ricevute nel 2019, la fattura può essere registrata e l'imposta può essere detratta entro il 30 aprile 2020.

[23] Si veda il par. 4 e relative note per i casi in cui si verifica tale fattispecie.

Il futuro della “governance economica” dell’Unione economica e monetaria

Una ricostruzione del prossimo quadro giuridico



Damiano Censi

Dottorando di ricerca in Diritto costituzionale,
Università degli studi di Ferrara

La crisi dei titoli di Stato ha portato ad un sovrapporsi di riforme della “governance economica europea”. Queste, in parte esterne al processo decisionale dell’UE, hanno alterato il sistema di “pesi e contrappesi” tra gli Stati membri dell’UEM e dell’UE stessa. Il nuovo equilibrio è stato analizzato sia dalla giurisprudenza sia dalla dottrina costituzionale di alcuni Stati membri, concentratesi in particolare sulla natura di integrazione differenziata di tali norme, in connessione anche con l’utilizzo della fonte normativa più elevata, quella costituzionale, nella fase di implementazione gestita dai firmatari dei trattati. Viceversa la Comunità scientifico-economica è stata quasi unanime nell’attestare il fallimento della novella nell’ottenere una riduzione del debito dell’area Euro. Partendo da questi elementi il presente contributo ricostruisce il quadro giuridico della gestione delle finanze pubbliche nell’UEM come rimodellato dalle ultime novità giuridico-economiche (tra le quali in parte Brexit), partendo dal Meccanismo europeo di stabilità (MES) e dal Fiscal Compact per arrivare al Quadro finanziario pluriennale 2021-2027.

L’atipicità di queste fonti normative consiste piuttosto nel svolgere la mansione assegnatagli al di fuori del quadro istituzionale europeo, richiedendo al tempo stesso agli Stati firmatari di implementarne la normativa mediante una norma costituzionale. Non si riscontra, del resto, nella normativa precedente, ciò che deriva dal combinato di entrambi e che verrà analizzato successivamente: la creazione di uno strumento permanente rivolto a concedere assistenza finanziaria ai “soci” ad esso aderenti, a fronte di ulteriori vincoli e controlli sulla gestione economica interna^[2].

Tali trattati verranno integrati da uno sguardo che permette un allargamento della visuale al futuro del sistema europeo di governance economica. Non serve sottolineare come il Quadro finanziario pluriennale si inserisca in un momento economico-giuridico complesso, dovendo, peraltro, rappresentare in esso il punto di incontro tra speranze e promesse, da un lato, e la loro realizzazione, dall’altro. Le proposte di riforma in esso contenute sono rivolte, infatti, al prossimo futuro, ma

I. Premessa.....	315
II. Il Fiscal Compact e il MES	316
III. Il Multiannual Financial Framework 2021-2027	318
IV. Conclusioni.....	320

I. Premessa

In un ciclo economico in cui la scarsità assurge allo status di crisi, il compito assegnato al Meccanismo europeo di stabilità (MES) e al Fiscal Compact consisteva nel decidere dell’allocazione di risorse scarse^[1], o meglio, di guidare la limitazione della stessa. Non in questo risiedeva, tuttavia, la novità di tali accordi; il Trattato di Maastricht prima e il six pack poi, tra gli altri, hanno già interpretato tale ruolo.

[1] Reinterpretando la definizione di economia di: LIONEL ROBBINS, *Essay on the nature and significance of economic science*, Macmillan 1932, p. 15.

[2] Si sottolinea sul tema: ANNAMARIA VITERBO/ROBERTO CISOTTA, *La crisi del debito sovrano e gli interventi dell’UE: dai primi strumenti finanziari al Fiscal Compact*, in: *Diritto dell’Unione europea*, 2012, n. 2, p. 323 ss.; CHRISTIAN JOERGES, *What is Left of the European Economic Constitution?*, *Brema*, 2003; FILIPPO DONATI, *Crisi dell’euro, governance economica e democrazia nell’Unione Europea*, in: *Rivista AIC*, 2013, n. 2; DONALD DONOVAN/ANTOIN E. MURPHY, *The Fall of the Celtic Tiger: Ireland and the Euro Debt Crisis*, Oxford University Press, 2013; GIANNIS DROSOS, *The Memorandum as a turning point of the regime*, in: *The Book’s Journal*, 2011, n. 6, p. 42; FEDERICO FABBRINI, *The Euro-Crisis and the Courts: Judicial Review and the Political Process in Comparative Perspective*, in: *Berkeley Journal of International Law*, 2014; TOMMASO F. GIUPPONI, *Vincoli di bilancio, stato costituzionale e integrazione europea: una nuova occasione di dialogo tra Corti?*, relazione al seminario: *Verso una giustizia costituzionale europea?*, Catania, 11 aprile 2014; ALEXANDER GRASSE, *Crisi economica e finanziaria e sistema multi-livello tedesco: alcuni cenni critici sulle politiche dell’austerità*, in: *Istituzioni del Federalismo*, 2015, n. 2; GIORGIO GRASSO, *Il referendum greco e la questione democratica nella (ri)costruzione del soggetto politico europeo*, in: *Osservatorio costituzionale AIC*, luglio 2015; DIETER GRIMM, *Il ruolo dei parlamenti nazionali nell’Unione europea*, in: *Nomos*, 2015, n. 2; ANDREA MORRONE, *Pareggio di Bilancio e stato costituzionale*, in: *Rivista AIC*, 2014, n. 1; GIULIO NAPOLITANO, *Il Meccanismo europeo di stabilità e la nuova frontiera costituzionale dell’Unione*, in: *Giornali di diritto amministrativo*, 2012, p. 461 ss.; GIULIO NAPOLITANO, *La risposta europea alla crisi del debito sovrano: il rafforzamento dell’Unione economica e monetaria. Verso l’Unione bancaria, Banca e borsa*, 2012, n. 6, p. 747.

propongono quei passi che dovrebbero (nelle esplicite intenzioni dei redattori) porre le basi per lo sviluppo a lungo termine di un sistema sostanzialmente parafederale^[3] che possa risolvere ed affrontare le problematiche economico-sociali emergenti dalla *governance* attuale dell'Unione economica monetaria (UEM).

Nel permettere, infine, al lettore di raggiungere la trattazione effettiva, si osserva che la sfida accolta dalla *governance* economica europea di ultima generazione non implica soltanto il funzionamento o meno di una normativa limitante la discrezionalità della spesa statale, ma coinvolge intrinsecamente la costruzione di una ripresa economica che impedisca il ripresentarsi della crisi.

II. Il Fiscal Compact e il MES

Il nucleo centrale dell'intero testo del *Fiscal Compact* sono gli articoli rivolti alla regolamentazione dell'indebitamento nazionale e del bilancio statale. Tramite essi (artt. 3-8 *Fiscal Compact*^[4]) viene raffinata, coordinata e inasprita tutta la regolamentazione di politica economica di rigore, da Maastricht^[5] in avanti.

Partiamo dall'analizzare il Bilancio della Pubblica amministrazione^[6] che, secondo l'art. 3 par. 1 lett. *a* *Fiscal Compact*, dev'essere in pareggio o avanzo^[7]. Tale stadio avrà come fase intermedia un "Obiettivo di medio termine" (OMT) stabilito dalla Commissione europea che, comunque, non potrà prevedere un disavanzo superiore allo 0,5% del Prodotto Interno Lordo (PIL) (art. 3 lett. *b* *Fiscal Compact*). Situazione diversa per gli Stati con un debito pubblico inferiore al 60% del PIL che potranno raggiungere la soglia dell'1% di disavanzo (art. 3 lett. *d* *Fiscal Compact*).

Il rispetto di questa soglia non ammette deroghe, se non per "eventi eccezionali" indipendenti dall'azione dello Stato stesso che vadano a creare un *deficit* non previsto.

Passiamo ora alla parte dedicata al debito pubblico. L'art. 4 *Fiscal Compact* impone agli Stati firmatari con un rapporto debito/PIL superiore al 60% di ridurre il proprio debito in eccesso di 1/20 per anno, prevedendo un piano di rientro sotto la soglia massima ventennale.

[3] Ovvero un'Unione Europea (UE) che divenga il vero centro di composizione degli interessi dei cittadini a livello democratico da un lato e caratterizzata da un bilancio in grado di affrontare le sfide economico sociali al livello europeo, finanziato a sua volta mediante la costruzione di un sistema fiscale europeo, dall'altro. Un UE che superi nella sostanza i confini tracciati attualmente dal principio di attribuzione. Cfr. COMMISSIONE EUROPEA 15.1.2019 COM.

[4] Cfr. per una lettura completa del testo: <https://bit.ly/2IRmsH> (consultato il 13.06.2019).

[5] Lì dove vennero fissati i primi parametri economici per l'ingresso nell'allora Comunità europea.

[6] Sinteticamente definibile un documento contenente le entrate e le uscite in capo all'Amministrazione statale.

[7] Le entrate dovranno essere sempre per lo meno pari alle uscite.

Unire tale normativa sul debito a quella sul bilancio crea un sistema di vincoli vicendevoli pensati per instaurare un ciclo virtuoso nei Paesi membri.

La Commissione europea e, in seconda battuta, il Consiglio dell'Unione europea (Consiglio UE) sono i vigili garanti di questo sistema. Essi, infatti, sono deputati a sorvegliare il rispetto di tali vincoli, a valutare l'esistenza o meno di "circostanze eccezionali" a guidare i governi nazionali attraverso la fase dell'indebitamento, a proporre e verificare l'applicazione, di riforme strutturali e nel caso esse non vengano portate a termine di attivare la procedura per "disavanzi eccessivi".

Il fine è di creare un sistema in grado di ridurre l'incertezza negli speculatori sulla capacità dei singoli Stati di ripagare lo *stock* del debito e gli interessi sottesi, generando quindi una riduzione sostanziale degli interessi che dovrebbe fungere da volano per l'economia.

Questa funzione di sorveglianza si fonda sul cd. "braccio preventivo"^[8] del quale verranno analizzate *in primis* la struttura per sottolinearne poi le modifiche apportate dal *Fiscal Compact* per gli Stati firmatari. La procedura tuttora in vigore è sostanzialmente quella creata dal combinato disposto dell'art. 126 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE)^[9] e del Protocollo n. 12 allegato al TFUE, norme che vanno a costituire l'*enforcement* di quelle contenute nel Trattato di Stabilità e Crescita che vi si appoggia esplicitamente.

La Commissione europea ha il dovere di analizzare la situazione economica dei Paesi dell'UE in relazione ai vincoli di indebitamento e di bilancio, e soprattutto degli OMT. Qualora essa ne evinca una difformità dai valori specificati nel Protocollo n. 12^[10] redige una relazione che consegna al Consiglio europeo, il quale adotta delle raccomandazioni nei confronti dello Stato inadempiente con indicazioni specifiche delle azioni da intraprendere per rientrare all'interno dei confini stabiliti dai trattati. Qualora lo Stato non si adegui, il Consiglio europeo ha la facoltà di rendere pubbliche le raccomandazioni e, comunque, di richiedere allo Stato interessato di redigere una relazione contenente i passaggi normativi che intende seguire per ottemperare ai propri obblighi.

Fino al compimento di questa fase^[11], la Commissione europea non ha la facoltà di adire alla Corte di Giustizia dell'UE (CGUE), secondo gli artt. 258 e 259 TFUE, previsione atta a permettere allo Stato di correggere i propri errori senza conseguenze immediate.

Qualora nuovamente lo Stato non ottemperi ai suoi obblighi, il Consiglio europeo ha la facoltà di prevedere la creazione di un deposito infruttifero con il versamento di una cifra fino al

[8] Questa definizione viene utilizzata ufficialmente con il Patto di Stabilità e Crescita. Vedi il seguente link: <https://bit.ly/2XbCy8C> (consultato 13.06.2019).

[9] Per il testo completo cfr. il seguente link: <https://bit.ly/2InynNd> (consultato il 13.06.2019).

[10] 3% di *deficit* tendenziale 60% di debito.

[11] Par. 1-9 dell'art. 126 TFUE.

0,5% del PIL dello Stato stesso^[12], in caso di ulteriore inottemperanza si procederà con un'ammenda^[13].

La procedura per disavanzi eccessivi viene così a formarsi come una serie successiva di strumenti allo stesso tempo di *soft law* e cogenti. Tutta la procedura è oggi inserita nel cd. "semestre europeo" e i limiti previsti per ogni Stato sono indicati dagli OMT, criteri di convergenza atti appositamente a monitorare i progressi dello Stato. Dalla sua creazione sono stati sottoposti a questa procedura Spagna, Portogallo, Cipro, Irlanda, Slovenia, Belgio Italia e Finlandia con vari livelli di raccomandazione e sfioramento, nonché con risultati differenti, ma in generale poco soddisfacenti.

Il *Fiscal Compact* agli artt. 5, 6 e 7 non apporta sostanziali modifiche alla struttura della procedura. All'art. 5 ribadisce i compiti e gli obblighi dei Paesi firmatari, della Commissione europea e del Consiglio UE, sottomettendo gli stessi nuovamente alla procedura (in un'ottica principalmente di ridondanza essendo gli stessi già firmatari del Trattato di Stabilità). All'art. 6 si sottolinea l'obbligo di coordinare con la Commissione europea la fase di emissione del debito, strettamente connessa con la limitazione da parte del "braccio preventivo". L'art. 7 impegna gli Stati la cui moneta è l'euro, cioè i firmatari del trattato stesso al momento, a sostenere le raccomandazioni promanate dalla Commissione europea nei confronti dello Stato inadempiente, a meno che la maggioranza qualificata degli stessi non si opponga in Consiglio europeo alla raccomandazione stessa. La cd. "maggioranza inversa", già introdotta dal Trattato di Stabilità, vede capovolgere il criterio della maggioranza qualificata necessaria per approvare la raccomandazione facilitando l'intero processo^[14]. Non appare chiaro se tale articolo introduca anche la facoltà per la Commissione europea di promuovere raccomandazioni automaticamente senza passare dal Consiglio europeo, se non in caso di probabile maggioranza contraria, previsione che sembra confermata dall'ultima prassi. Tale prassi va a costituire un ulteriore allargamento dei poteri della Commissione europea con ricadute non totalmente prevedibili sull'assetto degli equilibri tra gli organi europei.

Dall'esposizione ora svolta, si evince all'interno del "braccio preventivo" un rapporto serrato e continuo tra gli Stati membri, da un lato, e la Commissione europea, dall'altro, rapporto che viene al tempo stesso sopportato e completato proprio in base alle funzioni e alle potenzialità del MES.

Infatti, a fronte dell'aggravarsi della crisi greca all'interno del Consiglio europeo matura la convinzione della necessità di un'operazione sistemica nella politica economica dell'UE. Viene così modificato l'art. 136 TFUE^[15] creando il MES con

[12] Norma particolarmente contestata. Presupponendo che l'inottemperanza dello Stato derivi da un periodo di crisi economica, un'ulteriore nota negativa costituita da essi non andrebbe che aggravare la situazione.

[13] MELINA DECARO, Dalla Strategia di Lisbona a Europa 2020, Collana Intangibili Fondazione Olivetti 2011.

[14] Da sottolineare l'assenza nuovamente di riferimenti al debito.

[15] La procedura di modifica del Trattato non travalicando le competenze pro-

lo scopo specifico e permanente di intervenire nella gestione dei mercati di titoli di Stato appartenenti a Paesi in difficoltà di rifinanziamento.

L'11 luglio 2011 viene, quindi, sottoscritta la bozza finale del MES. Lo scopo di questo trattato è quello di costituire uno strumento permanente di assistenza finanziaria, con una solida base giuridica^[16], per i Paesi il cui "l'accesso al mercato risulti compromesso^[17]". Per permettere ciò, ed evitare ogni illegittimità connessa con l'art. 125 TFUE (la cd. "clausola di *no bail-out*"^[18]), viene modificato l'art. 136 TFUE che, al terzo paragrafo, prevede ora esplicitamente la possibilità di creare un meccanismo finanziario permanente a sostegno di un Paese dell'area Euro.

Il MES è strutturato come un'organizzazione intergovernativa sul modello del Fondo monetario internazionale (FMI)^[19], con la differenza che i governi in questione si limitano agli Stati componenti l'area Euro (prevista l'inclusione di Paesi non facenti parte di tale categoria solo in occasioni *ad hoc*^[20]). Tali Stati versano per quote, il cui numero viene calcolato in base a quelle versate per la creazione della BCE^[21] e corrispondente ad i voti di cui diventano titolari^[22], un quantitativo di denaro per un totale di 80 mia. di euro^[23]. Ad esso si aggiungono, poi, i fondi ereditati dal Fondo europeo di stabilità finanziaria (FESF) e del Meccanismo europeo di stabilizzazione finanziaria (MESF) e la possibilità di emettere obbligazioni. Il capitale totale ammonta, infine, a 700 mia. di euro di cui 500 disponibili al prestito.

Il MES è pertanto un'organizzazione a sé stante e non rientrando formalmente nel sistema istituzionale dell'UE. Tuttavia, sostanzialmente, ne è elemento fondamentale e procede con

prie dell'UE non richiede la convocazione di una Convenzione per la modifica dei trattati.

[16] Per una trattazione approfondita del tema vedi: VITERBO/CISOTTA (nota 2), p. 323 ss.

[17] Cfr. Introduzione MES.

[18] Da analizzare in combinato disposto con l'art. 123 TFUE. Tali previsioni impediscono all'UE, alla Banca Centrale Europea (BCE) e agli Stati membri di concedere alcun "scoperto di conto" o facilitazione finanziaria o assunzione di responsabilità ad un altro Stato membro. Unica eccezione è quella prevista dall'art. 122 TFUE "qualora uno Stato membro si trovi in difficoltà o sia seriamente minacciato da gravi difficoltà a causa di calamità naturali o di circostanze eccezionali che sfuggono al suo controllo, il Consiglio, su proposta della Commissione, può concedere a determinate condizioni un'assistenza finanziaria dell'Unione allo Stato membro interessato". Ampio ed articolato il dibattito giuridico economico sul tema, si veda in particolare AGUSTIN JOSÉ MENÉNDEZ, The Existential Crisis of the European Union, German Law Journal, 2013, pp. 453-526; ANDREA GUAZZAROTTI, Crisi dell'euro e conflitto sociale. L'illusione della giustizia attraverso il mercato, Milano 2016, p. 9 ss.; MARCO DANI, The EU transformation of the social state, The EU Social Market Economy and the Law, Routledge 2018, pp. 45-64; ALBERTO BAGNAI, Crisi finanziaria e governo dell'Economia, Costituzionalismo.it, 3-2011.

[19] Con un consiglio dei governatori, uno di amministrazione ed un direttore generale.

[20] Cfr. Introduzione MES.

[21] Sostanzialmente la popolazione di ogni Stato.

[22] In caso di mancato versamento della quota si perde il diritto di voto (cfr. art. 4 par. 8 MES).

[23] Diversamente dagli istituti precedenti che si basavano su impegni di garanzia, pesantemente influenzati dalla possibilità di finanziamento e dal rating dei sottoscrittori.

l'aiuto effettivo degli organi dell'UE che ne coordinano l'agire. Vi danno applicazione, la Commissione europea e il Consiglio UE, come sorveglianti, nella fase successiva alla concessione degli aiuti; e la CGUE come organo di soluzione delle controversie, in quanto alla stessa vengono sottoposti in virtù del compromesso[24] incluso nel Trattato.

Le modalità tramite le quali tale organizzazione potrà intervenire a favore di Paesi in difficoltà finanziaria sono molteplici. Il processo si attiva sempre su richiesta dello Stato membro e può consistere nell'apertura di una linea di credito, nella ricapitalizzazione degli istituti bancari, nella concessione di un vero e proprio prestito e, per finire, anche nell'acquisizione diretta di titoli di Stato sia sul mercato primario che su quello secondario. La decisione in merito alla concessione o meno del sostegno finanziario viene presa all'unanimità dal Consiglio dei governatori (stante la possibilità di astensione), mentre per l'attuazione delle procedure e la sorveglianza delle stesse vengono interpellate sia la BCE sia la Commissione europea[25]. Si sottolinea, infine, come requisiti necessari per poter ricevere l'aiuto del MES siano fare parte dell'area Euro ed aver ratificato il *Fiscal Compact*, e che a sua volta la BCE non sia autorizzata ad acquistare sul mercato secondario titoli di Stato emessi da Paesi non facenti parte del MES.

Tale passaggio, fortemente voluto in particolare dalla Germania[26] a garanzia dell'attuazione del programma di coordinamento economico, posiziona chiaramente il MES al centro del processo di riforma della *governance* economica europea conseguente alla crisi, con un ruolo sia di pungolo che di incentivo al completamento dei processi stabiliti dal *Fiscal Compact*.

Il Parlamento europeo con la Risoluzione del 18 gennaio 2012 ha posto forti critiche al Trattato, in particolare sulla mancanza di coinvolgimento dell'organo di espressione per eccellenza della volontà democratica dei popoli dell'UE. Ma anche riguardo alla non necessità dell'utilizzo del metodo intergovernativo per la creazione di tale meccanismo e, in generale, la possibilità di riportare sotto l'ala dell'UE un aspetto così delicato di politica finanziaria.

Tali perplessità non vengono chiaramente recepite dai redattori del MES, ma ricevono parziale risposta dalla sentenza *Pringle*[27]. Ci si limita in questa sede a sottolineare come la CGUE di fronte ai dubbi relativi alle problematiche di legittimità connesse con l'art. 125 TFUE abbia stabilito che il sostegno finanziario del MES non comporti l'assunzione del debito dello Stato stesso, rimanendo in capo a quest'ultimo il compito ed il ruolo di debitore. Più in generale, fino a quando

l'assistenza concessa è accompagnata da un piano rigoroso di risanamento economico (così come previsto dal suddetto Trattato), la CGUE esclude il pericolo di *moral hazard* ricordando, infine, come lo scopo ultimo e il requisito primo (*ex art. 136 TFUE*) dell'attivazione del MES è la stabilità economica del sistema Euro[28].

III. Il Multiannual Financial Framework 2021-2027

Con la Comunicazione del 2 maggio 2018, la Commissione europea ha indirizzato al Parlamento europeo, al Consiglio UE, al Consiglio europeo, al Comitato economico e sociale europeo ed al Comitato delle Regioni, la sua proposta del quadro finanziario pluriennale a copertura del periodo 2021-2027[29]. Alla Comunicazione faceva immediatamente seguito la pubblicazione della proposta di Regolamento[30], indicante, articolo per articolo, le variazioni rispetto al testo normativo relativo all'attuale piano finanziario pluriennale.

I due testi raffigurano, dunque, sia gli strumenti che l'UE, nella visione della Commissione europea, si darà per affrontare le sfide poste dalla prossima decade, sia le risorse ad essi destinate, elementi che li rendono il "parametro di riferimento" su cui misurare l'effettivo recepimento e applicazione delle proposte di riforme dell'UEM.

La proposta della Commissione europea si articola conseguentemente su tre percorsi convergenti: (i) razionalizzare il sistema dei fondi strutturali e degli incentivi, rendendolo più efficace, trasparente ed incisivo; (ii) differenziare l'allocazione delle risorse e (iii) riequilibrare i conti europei dopo la *Brexit* senza incrementare il contributo degli Stati membri al budget europeo.

Il primo dei tre punti[31] riprende ed integra l'esperienza del Piano d'investimenti per l'Europa (anche detto *Juncker Fund*) che aveva l'obiettivo di attivare, con la mediazione della Banca europea degli investimenti, all'incirca 315 mia. di euro per il 2015-2018, poi portati a 500 mia. di euro per il 2020. Con l'obiettivo di favorire il processo di consolidamento dell'UEM viene istituito il "Programma di sostegno alle riforme" con un budget complessivo di 25 mia. di euro, separato ma complementare al Fondo europeo degli investimenti. Questo includerà uno strumento di supporto tecnico che si avvarrà delle competenze acquisite nella gestione del "Programma di sostegno alle riforme strutturali" che verranno messe a disposizione degli Stati membri al fine di costruire un piano di riforme; uno strumento per contribuire alla messa in atto di quelle riforme che possono rendere le economie degli Stati membri più solide

[28] EDOARDO GAMBARO, Le regole dell'Unione europea alla prova della crisi dei debiti sovrani: il caso *Pringle*, in: *Diritto del Commercio Internazionale*, n. 2-2013, p. 345 ss.

[29] Per il testo completo della Comunicazione si veda il seguente link: http://www.astrid-online.it/static/upload/comm/0000/communication-modern-budget-may_2018_en.pdf (consultato il 13.06.2019). Per un'analisi approfondita dell'articolo cfr. FAUSTO POCAR/MARIA CRISTINA BARUFFI, Commentario breve ai trattati dell'unione europea, CEDAM, 2014, pp. 1472-1474.

[30] Per il testo completo della Proposta di Regolamento COM(2018)322 final, si veda il seguente link: http://www.astrid-online.it/static/upload/layi/laying-down-mff-may_2018_en.pdf (consultato il 13.06.2019).

[31] Cfr. pp. 10-12 testo della Comunicazione (nota 29).

[24] Esattamente con gli stessi principi e poteri già esposti in merito al *Fiscal Compact* (cfr. art. 16 MES).

[25] Le quali svolgeranno tale fase di concerto con l'FMI in base ad un *Memorandum d'intesa* tra loro e lo Stato membro.

[26] La quale ha vagliato in Parlamento e presso la CGUE la compatibilità di tali Trattati con la Carta fondamentale tedesca. Ritenendoli tali solo nel caso delle specifiche di cui in seguito.

[27] Cfr. CGUE, causa C-370/12.

e che abbia allo stesso tempo effetti positivi di *spill over* sugli altri Stati membri (quali le riforme del mercato del lavoro, tassazione, mercato dei capitali) e, infine, in uno strumento deputato a facilitare il percorso di ingresso nell'Euro per i Paesi europei che ancora non hanno adottato la moneta unica[32].

Verrà, inoltre, attivata la Funzione europea di stabilizzazione degli investimenti con un *budget* di 30 mia. di euro reperiti direttamente dal Bilancio europeo[33]. Quest'ultima avrà la funzione di contrastare l'insorgere di *shock* asimmetrici nell'area Euro e, dietro sollecitazione dello Stato membro, fornirà risorse finalizzate a sostenere investimenti pubblici fondamentali per uscire dalla situazione di difficoltà. In particolare, si evince dal testo della proposta che una delle attività della funzione di stabilizzazione sarà fornire agli Stati membri un sussidio per tenere basso il tasso di interesse, con la finalità di mantenere, anche nei momenti di crisi, le risorse necessarie al *budget* nazionale per sostenere le spese per il finanziamento degli investimenti in grado di garantire la stabilità economico-finanziaria interna[34]. Funzione di stabilizzazione che opererà dietro richiesta di un tasso di interesse (non definito nel testo) al fine di ripagare il costo del prestito.

Sempre dal Bilancio europeo verrà confermato, all'interno della politica di coesione, il Fondo sociale europeo *plus* con un *budget* di 101 mia. di euro per tutto il periodo 2021-2027[35], nonché raddoppiate le risorse destinate all'*Erasmus plus* e al Corpo europeo di solidarietà.

Infine, esternamente al Bilancio europeo, verranno istituiti il Fondo di solidarietà dell'UE (FSUE) per sostenere gli Stati membri nella fase di recupero dalle conseguenze di gravi disastri naturali e il Fondo europeo di adeguamento alla globalizzazione che andrà a sostenere i lavoratori che hanno perso il loro lavoro nell'ambito di licenziamenti collettivi causati dagli effetti negativi della globalizzazione economica, ovvero interverrà nel sostenere la formazione e specializzazione dei lavoratori finalizzata al loro reingresso nel mondo del lavoro[36].

[32] Denominato Convergence Facility cfr. p. 10 della Comunicazione (nota 29).

[33] Come stabilito nella "Council Regulation, laying down the multiannual financial framework for the years 2021 to 2027".

[34] Cfr. p. 11 della Comunicazione (nota 29) dove si chiarisce come questa attività aggiuntiva verrà finanziata dai Bilanci degli Stati membri che in cambio riceveranno i dividendi di quanto ricavato dai prestiti erogati dalla Funzione di stabilizzazione e dove viene precisato che verranno istituiti "strict eligibility criteria" per la concessione dei prestiti suddetti.

[35] La proposta a p. 11 della Comunicazione (nota 29) è di unificare tutti i fondi delle politiche di coesione in un unico strumento omnicomprensivo. Il Fondo sociale europeo già rappresenta il pilastro principale che l'UE dedica alla lotta alla disoccupazione e alla formazione dei lavoratori, si sottolinea tuttavia che rispetto al precedente Quadro finanziario pluriennale 2014-2020 sarà ridotto di 14 mia. di euro (cfr. <http://ec.europa.eu/esf/BlobServlet?docId=16259&langId=it> [consultato il 13.06.2019] resoconto della Commissione sul FSE e sul suo funzionamento nel precedente piano di programmazione).

[36] Il fondo mentre per il periodo di programmazione precedente prevedeva 150 mio. euro annui per un totale di circa 1 mia. di euro per il prossimo periodo, prevedrà un totale di 1 mia. e 400 mio. di euro all'anno di fondi per un totale di 10 mia. di euro aumentando, quindi, di molto la propria potenza di fuoco (cfr. https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/initiative/1784/publication/239956/attachment/090166e5bb0e3206_en [consultato il 13.06.2019]).

Il secondo dei punti richiamati rappresenta la novità più evidente rispetto al Quadro finanziario pluriennale 2014-2020[37]. In quest'ultimo, la categoria di spesa afferente le politiche di immigrazione vedeva uno stanziamento complessivo inferiore ai 5 mia. di euro, a fronte di uno stanziamento per la categoria corrispondente nel piano pluriennale attuale di circa 34 mia. di euro. Parimenti viene notevolmente ampliata l'importanza degli stanziamenti dedicati alle nuove tecnologie ed all'innovazione con uno stanziamento complessivo di 187 mia. di euro, disperso nel precedente Piano pluriennale in molteplici e separate categorie di spesa.

Infine, nel quinto paragrafo della Comunicazione la Commissione europea si sofferma sulle misure da adottare per sostenere gli incrementi di spesa derivanti dai nuovi impegni e le conseguenze economiche di *Brexit*. Infatti, la riorganizzazione delle categorie di spesa ha significato un risparmio minimo[38] e un incremento complessivo previsto per circa 100 miliardi di euro. Vengono individuate e proposte pertanto nuove risorse proprie, dal destinare direttamente al Bilancio europeo il 20% delle entrate derivanti dal Sistema per lo scambio delle quote di emissione dell'UE (ETS UE)[39] all'ultimare il processo di formazione di una base imponibile comune per l'imposta sulle società[40], terminando con un incentivo-contributo che gli Stati membri dovranno versare in base al quantitativo di imballaggi di plastica non riciclati.

Secondo quanto calcolato dalla Commissione europea complessivamente quest'ultime raggiungeranno un ammontare complessivo di circa 22 mia. di euro annui andando a sopprimere alle nuove esigenze di spesa.

IV. Conclusioni

Il coordinamento operato dalla Commissione europea tramite le raccomandazioni inviate ai singoli Stati membri, così come l'attività di indirizzo compiuta dalla stessa con la formulazione

Tuttavia i fruitori del sostegno del fondo rimarranno limitati a disoccupati a seguito di licenziamenti collettivi per un minimo di 250 unità (nel periodo precedente erano 500 cfr. <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=326&langId=it> [consultato il 13.06.2019]) e il fondo non costituirà in ogni caso un sussidio di disoccupazione, ma un sostegno per la formazione dei lavoratori.

[37] Cfr. il Quadro finanziario pluriennale 2014-2020 come predisposto dalla Commissione europea, in particolare p. 25 del documento, disponibile al seguente link: http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/fin_fw1420/MFF_COM-2011-500_Part_I_en.pdf (consultato il 13.06.2019).

[38] Il riferimento è in particolare alla Politica agricola comune per la quale il *budget* verrà ridotto di circa 5 mia. di euro in 7 anni e alle categorie dedicate alla crescita e all'innovazione che, scorporate, hanno incrementato il *budget* complessivo per circa 70 mia. di euro.

[39] Sistema di scambio che impone l'acquisto quote alle aziende che producono CO₂, le quali sono così incentivate a produrre meno agenti inquinanti al fine di avere un significativo risparmio. Cfr. per un approfondimento: https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_it (consultato il 13.06.2019) e per un'interessante analisi dell'efficacia dell'*Emission Trading System*: KAROLINE S. ROGGE/MALTE SCHNEIDER/VOLKER H. HOFFMANN, The innovation impact of the EU Emission Trading System, Findings of company case studies in the German power sector, *Ecological Economics*, vol. 74, febbraio 2012, p. 179.

[40] Attualmente gestita e riscossa dagli Stati membri che determinano anche l'aliquota di riferimento. La proposta della Commissione europea è di armonizzarne le normative e impostare la riscossione sul modello dell'IVA in modo che le aziende partecipino al finanziamento del Mercato unico europeo (cfr. p. 27 della Comunicazione [nota 29]).

delle linee guida, il Piano finanziario pluriennale e la censura effettuata laddove vi siano norme di attuazione che essa valuti non corrispondenti alle indicazioni date^[41], richiedono, per una piena comprensione della loro portata, di essere posti in relazione con due fattori.

Il primo dei quali riguarda gli stessi documenti promananti dagli organi europei. Tali documenti, pur predisposti sulla base di valutazioni statistiche calibrate sul singolo Stato membro, vengono formulati in base a principi generali, dei quali un perfetto esempio è il limite al *deficit* contenuto nel *Fiscal Compact*. Tale genericità è destinata a scontrarsi, nella sua applicazione, con le specificità intrinseche in ogni Stato membro riguardanti la tipologia di crisi che ne ha colpito le finanze, gli strumenti di risposta attivati, la situazione socio-economica di riferimento^[42]; al variare degli stessi necessariamente varieranno l'efficacia e la qualità degli effetti proposti dagli organi centrali europei^[43].

Il secondo riguarda l'applicazione dei principi proposti. Pur nel restringersi dei vincoli sovranazionali, infatti, rimane allo Stato membro la potestà e la facoltà di applicazione della normativa concordata nelle dinamiche interne. Ricordiamo come la stessa, in materia di bilancio, non solo non possa essere regolata direttamente dal *Fiscal Compact* in quanto Trattato internazionale, ma neanche l'UE ne avrebbe la possibilità non rientrando tale materia tra le sue competenze. Applicazione che si concretizza tramite voti parlamentari, modifiche costituzionali, regolamenti governativi, regolamenti regionali, controlli giurisdizionali; passaggi, che se pur non impediscono l'attuazione stessa dei suddetti documenti, necessariamente ne costituiscono altrettante interpretazioni e declinazioni^[44].

Volendo riportare un esempio, si può apportare quello del caso italiano. Nello stesso ci si confronta con l'implementazione del *Fiscal Compact* mediante la fonte normativa più elevata dell'ordinamento in questione, quella costituzionale, e l'attuazione della stessa con legge rinforzata, legge che riprende in larga parte le parole stesse del Trattato^[45].

Eppure anche in conseguenza della discrasia tra i due testi presenti nella restante parte, ma soprattutto data la particolarità della crisi italiana, nelle Leggi di bilancio che si sono succedute dal 2012 ad oggi, si è verificato un discostamento costante dagli OMT e, quindi, dagli obiettivi dei Trattati^[46].

[41] L'Italia è purtroppo uno degli Stati membri verso il quale si è spesso rivolta tale censura. Si veda sul tema: AA. VV., *A fiscal compact for a stronger economic and monetary union*, Monthly Bulletin ECB, May 2012.

[42] Si valutino tali riferimenti in relazione ad es. della distanza che separa l'apparato giuridico-sociale tedesco a quello portoghese.

[43] NICOLAS DE SADELEER, *The New Architecture of the European Economic Governance: a Leviathan or a Flat-Footed Colossus?*, in: *Maastricht Journal of Comparative and EU Law*, n. 3-2012, pp. 354-382.

[44] Si riporta qui il caso del *Bundesverfassungsgericht* che ha limitato l'azione del governo laddove agisce come organo decisore all'interno del MES e del *Fiscal Compact*.

[45] RICCARDO NEVOLA, *Le limitazioni della sovranità statale in favore dell'Unione europea nella giurisprudenza costituzionale*, Convegni e seminari della Corte Costituzionale, 2014, p. 16 ss.

[46] Cfr. sul tema: <https://www.istat.it/storage/rapporto-annuale/2018/Rapportoannuale2018.pdf> (consultato il 13.06.2019).

Bisogna ricordare del resto, ritornando alla formazione delle raccomandazioni, che le valutazioni degli organi europei si basano sui dati forniti dagli Stati membri, dati la cui corrispondenza alla situazione reale può subire variazioni repentine^[47], non essere riportata fedelmente per inadeguatezza degli strumenti utilizzati^[48], o essere volutamente contraffatta.

Pare superfluo precisare nuovamente, come l'operare congiunto di questi elementi, influisca profondamente sull'efficacia stessa delle norme e della *soft law* al centro della *governance* economica europea.

Nel tratteggiarli si è voluto tentare di restituire un quadro complessivo di un sistema che seppur giuridicamente articolato, risulta inserito pur sempre nella mancanza di una realtà politica unitaria di riferimento^[49], quadro dal quale si può evincere come l'applicazione dei suddetti principi economici tramite norme sovranazionali equivalenti ai Trattati fondanti l'UE e l'attuazione degli stessi mediante le rispettive *grundnorm* nazionali, non allontani *ipso facto* le stesse, dalla possibilità di un'inefficacia sostanziale.

I limiti che sia la dottrina che la giurisprudenza hanno rilevato nell'attuale assetto della *governance* economica europea si sono invariati in varie proposte di riforma delle quali molteplici si sono concentrate sul MES.

Infatti, il sistema di risorse proprie, ampliato come da previsione del MMF 2021-2027, dovrebbe costituire la base su cui costruire il Ministro unico delle finanze europee, con un *budget* sufficiente per fungere da pilastro fondamentale dell'UEM, in grado di affrontare velocemente quelle decisioni necessarie a contrastare gli effetti negativi delle future crisi che colpiranno l'area Euro. Ad esso dovrebbe corrispondere, secondo quanto proposto sia dai 14 economisti franco-tedeschi^[50] che dall'ex ministro Schäuble^[51], la creazione di un Fondo monetario europeo^[52] costruito proprio a partire dall'internalizzazione del MES, il tutto entro il 2019. In attesa di quest'ultima evoluzione del MES si rileva come l'ampliamento del sistema di risorse proprie sia, nelle previsioni della Commissione

[47] Si pensi al fatto che in Italia l'aumento dei tassi di interesse conseguente alla crisi variò nell'autunno del 2011 di settimana in settimana (Fonte Istat, in: <http://www.istat.it/index.php/it/archivio/43009> [consultato 13.06.2019]).

[48] Si ripercorre qui il caso della Romania. Si veda il parere della Commissione europea sulla domanda di ammissione all'UE del Paese: http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/dwn/opinions/romania/ro-op_it.pdf (consultato il 13.06.2019).

[49] DE SADELEER (nota 43).

[50] Cfr. per il testo completo AGNÈS BÉNASSY-QUÉRÉ/MARKUS K. BRUNNER-MEIER/HENRIK ENDERLEIN/EMMANUEL FARHI/MARCEL FRATZSCHER/CLEMENS FUEST/PIERRE-OLIVIER GOURINCHAS/PHILIPPE MARTIN/JEAN PISANI-FERRY/HÉLÈNE REV/ISABEL SCHNABEL/NICOLAS VÉRON/BEATRICE WEDER DI MAURO/JEROMIN ZETTELMEYER, *Reconciling risk sharing with market discipline: A constructive approach to euro area reform*, CEPR Policy Insight, 2018, N 91.

[51] Cfr. per il testo completo: <https://www.sven-giegold.de/wp-content/uploads/2017/10/17-10-10-Non-Paper-BMF-on-Reforming-ESM-09-10-2017.pdf> (consultato il 13.06.2019).

[52] Cfr. per il testo completo della proposta di regolamento: <http://www.sipotra.it/wp-content/uploads/2017/12/Proposta-di-REGOLAMENTO-DEL-CONSIGLIO-sullistituzione-del-Fondo-monetario-europeo.pdf> (consultato il 13.06.2019).

europea, a malapena sufficiente a sopperire all'uscita del Regno Unito dall'UE, e dei 95 mia. di euro che esso apportava al Bilancio europeo[53]. Sono stati, infatti, meramente ridisegnati i confini degli impegni di spesa, peraltro diminuendo considerevolmente i fondi destinati alla Politica agricola comune[54], che notoriamente riversa gran parte dei propri fondi su quelle aree dell'UEM, che sono tuttora bloccate in un circolo vizioso di disoccupazione e non pieno utilizzo dei fattori produttivi[55].

Il MES appare dunque al centro del percorso di riforma del quadro istituzionale che dovrebbe portare alla costruzione di un Ministro delle finanze europee, con ampi poteri di coordinamento, controllo ed intervento nell'ambito del Semestre europeo e nella gestione del Fondo monetario europeo. Tali interventi tuttavia necessitano, per incidere sul quadro attuale, di riforme giuridiche che non modifichino tanto il nome attribuito al Commissario per il Bilancio quanto le attribuzioni connesse con il suo ruolo e di conseguenza il rapporto tra gli organi di rappresentanza nazionali ed europei e la Commissione europea. La costruzione di un modello di *governance* economica para-federale[56], invocato dalle parole del Presidente della Commissione Juncker[57], appare oggi, dunque, sempre più evidentemente posto di fronte ad ostacoli ritenuti superabili da parte della dottrina solamente con l'implementazione di profonde riforme giuridico-istituzionali, che affrontino i nodi gordiani del *deficit* democratico dell'UE[58], dell'esigenza di ampliare e dare un ruolo di stabilizzatore al Bilancio europeo e di giungere ad un'emissione congiunta, anche parziale, dei titoli di Stato nazionali[59].

Si perdoni perciò il cattivo auspicio insito nelle parole di Habermas: "[t]he repeatedly endorsed 'pact for Europe' merely confirms an old mistake: legally non-binding agreements concluded by the heads of government are either ineffectual or undemocratic"[60].

[53] Sul punto di come il *Multiannual Financial Framework* non abbia saputo essere innovativo in risposta a tale sfida JORGE NÚÑEZ/DANIEL GROS, *The Multiannual Financial Framework, where continuity is the radical response*, in: CEPS Commentary, 2018.

[54] Per ampliare i fondi destinati al sistema di sicurezza in risposta ad una stretta sulle politiche migratorie dell'UE, cfr. l'introduzione di questo paragrafo nonché il sunto effettuato da FABRIZIO DE FILIPPIS, *Il futuro della Politica Agricola Comune nel prossimo quadro finanziario pluriennale*, Centro Studi sul Federalismo research paper, 2018.

[55] Cfr. sul punto il quadro complessivo delineato dallo SVIMEZ, *Le politiche dell'Unione europea tra austerità e crescita*, in: Rapporto 2014 sull'Economia del Mezzogiorno, Bologna, Il Mulino, 2014, pp. 333–350.

[56] Del resto invocata da molteplici voci che riprendendo le parole di Habermas vedono "[t]he European Union [...] as an important step on the path towards a politically constituted world society", JÜRGEN HABERMAS, *The Crisis of the European Union in the Light of a Constitutionalization of International Law*, in: *The European Journal of International Law*, n. 2-2012, p. 336.

[57] Il Presidente della Commissione europea ha affermato nel discorso sullo Stato dell'UE del 2015 che "non c'è abbastanza Europa in questa Unione e non c'è abbastanza Unione in questa Unione".

[58] Cfr. sul tema NICK J. DE BOER, *Judging European democracy, National constitutional review of European law and its democratic legitimacy*, 2018.

[59] Sul tema cfr. i contributi di THOMAS PHILIPPON/CHRISTIAN HELLWIG, *Eurobills, not Eurobonds*, 2011; JACQUES DELPLA/JAKOB VON WEIZSÄCKER, *The Blue Bond proposal*, Bruegel policy brief Issue, 2010; PAUL DE GRAUWE/WIM MOESEN, *Gains for All: A proposal for a common Eurobond*, CEP commentary, 2009; SHAHIN VALLÉE, *Path to eurobonds*, 2012; YANIS VAROUFAKIS/STUART HOLLAND, *Eurobonds: not a question of "whether" but one of "who will issue them" and "who will back them"*, 2011, in: <https://www.yanisvaroufakis.eu/europes-denial-the-eurozones-crisis> (consultato il 13.06.2019); MICHAEL D. BORDO/AGNIESZKA MARKIEWICZ/LARS JONUNG, *A fiscal union for the euro: some lessons from history*, National Bureau of economic research, Cambridge 2011.

[60] HABERMAS (nota 56), p. 337.

Come tassare la rinuncia al diritto d'usufrutto su di un immobile?

Reddito imponibile o utile in capitale? Cosa cambia tra l'imposta federale diretta e l'imposta cantonale armonizzata?



Samuele Vorpe
Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI

DTF 143 II 402 (=sentenza TF n. 2C_82/2017 del 21 giugno 2017); X. contro il Servizio cantonale delle contribuzioni del Canton Vallese; art. 16 cpvv. 1 e 3 e art. 23 lett. d LIFD; art. 12 cpvv. 1 e 2 lett. c LAID; imposizione di un'indennità ricevuta in contropartita della radiazione di un usufrutto su di un immobile.

In materia d'imposta federale diretta, l'indennità percepita in seguito alla rinuncia ad un usufrutto detenuto a titolo privato da parte del contribuente non costituisce né un reddito né un provento del proprio patrimonio. L'eventuale aumento della sostanza che ne discende va considerato dal profilo dell'utile in capitale. In materia di imposte cantonale e comunale, è stata invece lasciata indecisa la questione dell'imposizione di tale indennità quale utile immobiliare. (Traduzione a cura di Fernando Ghiringhelli)

6. Come si determina il valore dell'usufrutto	324
7. Per il Tribunale federale si tratta, invece, di un utile in capitale	325
8. La tassazione cantonale degli utili in capitale (della sostanza immobiliare?)	325
III. Conclusione.....	326

I. I fatti iniziali

A. L'iscrizione prima, la radiazione poi, a RF, di X. quale usufruttuario di una parte di un immobile ginevrino

X. ha vissuto per diversi anni in concubinato. Con atto notarile del 13 maggio 1998, la sua concubina ha acquistato la piena proprietà della metà di un immobile a Ginevra e la nuda proprietà dell'altra metà. Con il medesimo atto X. è stato designato quale usufruttuario di questa seconda parte. I concubini hanno finanziato ciascuno per metà l'acquisto dell'immobile. A seguito della loro separazione hanno fatto radiare dal Registro fondiario (RF), con atto pubblico del 2 settembre 2013, il diritto d'usufrutto che gravava la metà dell'immobile. Quale compenso X. ha ricevuto dalla sua ex concubina un'indennità di fr. 703'000.

B. Il fisco vallesano aggiunge agli altri redditi l'indennità ricevuta da X. per la rinuncia al suo diritto d'usufrutto

Il 26 marzo 2014, X. ha inoltrato la propria dichiarazione per le imposte cantonali e comunali (ICC) nonché per l'imposta federale diretta (IFD) dell'anno fiscale 2013, al termine del quale era domiciliato in Vallese. Il 9 aprile 2015, il Servizio cantonale delle contribuzioni del Canton Vallese (Servizio delle contribuzioni) gli ha notificato la relativa decisione di tassazione aggiungendo l'indennità di fr. 703'000 agli altri suoi redditi imponibili. Contro tale decisione, X. ha inoltrato reclamo. A seguito di una nuova decisione di tassazione del 21 maggio 2015, con la quale è stata modificata l'aliquota d'imposta, il contribuente ha nuovamente presentato reclamo. La decisione del 21 maggio 2015 è stata confermata dal Servizio delle contribuzioni il 25 giugno 2015. Contro questa ulteriore decisione, X. ha interposto ricorso il 16 luglio 2015

I. I fatti iniziali.....	322
A. L'iscrizione prima, la radiazione poi, a RF, di X. quale usufruttuario di una parte di un immobile ginevrino	322
B. Il fisco vallesano aggiunge agli altri redditi l'indennità ricevuta da X. per la rinuncia al suo diritto d'usufrutto.....	322
II. Il ricorso di diritto pubblico al TF	323
A. Le condizioni di ammissibilità.....	323
B. L'accertamento dei fatti.....	323
C. La qualifica dell'indennità: rimborso del capitale anticipato o rinuncia ad esercitare il diritto d'usufrutto?..	323
D. Il trattamento fiscale della rinuncia ad esercitare il diritto d'usufrutto sull'immobile	323
1. L'imposizione della totalità dei proventi netti e l'incremento patrimoniale netto	323
2. L'utile in capitale da sostanza immobiliare.....	324
3. La distinzione tra reddito da capitale e utile in capitale	324
4. L'autorità giudiziaria inferiore ha qualificato il provento come compenso per la rinuncia all'esercizio del diritto d'usufrutto	324
5. La definizione civilistica di usufrutto	324

presso la Commissione cantonale di ricorso in materia fiscale del Canton Vallese (Commissione di ricorso). Con decisione del 14 settembre 2016 tale autorità ha respinto il ricorso, confermando l'imposizione dell'indennità di fr. 703'000 ai fini dell'imposta sul reddito.

II. Il ricorso di diritto pubblico al TF

A. Le condizioni di ammissibilità

Con un ricorso in materia di diritto pubblico, X. ha chiesto al Tribunale federale (TF), oltre all'effetto sospensivo, di annullare la decisione della Commissione di ricorso del 14 settembre 2016 e di rinviare la causa alla stessa autorità per l'emana-zione di una nuova decisione. X. lamenta un accertamento inesatto dei fatti, come pure la violazione del diritto federale.

Il ricorso è diretto contro una decisione finale (art. 90 della Legge federale sul Tribunale federale [LTF; RS 173.110]), pronunziata in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF) in una causa di diritto pubblico (art. 82 lett. a LTF) che, quindi, non rientra tra le eccezioni previste dall'art. 83 LTF. Questo è, di conseguenza, di principio ricevibile quale ricorso in materia di diritto pubblico trattandosi di due categorie di imposte (cfr. art. 146 della Legge federale sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]; art. 73 cpv. 1 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14])[1]. Il ricorso è stato presentato in tempo utile (art. 100 cpv. 1 LTF) e nelle forme prescritte (art. 42 LTF) da parte del contribuente destinatario dell'atto impugnato (art. 89 cpv. 1 LTF), per cui è considerato ammissibile e si ritiene opportuno analizzarlo nel merito.

B. L'accertamento dei fatti

Senza citare espressamente l'art. 97 cpv. 1 LTF, il ricorrente censura in primo luogo l'accertamento inesatto dei fatti.

Nell'ambito di un ricorso in materia di diritto pubblico, il TF esamina liberamente la violazione del diritto federale (cfr. artt. 95 lett. a e 106 cpv. 1 LTF). Esso fonda i propri ragionamenti sui fatti constatati dall'autorità inferiore (cfr. art. 105 cpv. 1 LTF)[2], sotto riserva dei casi previsti all'art. 105 cpv. 2 LTF. Il ricorrente può censurare gli accertamenti dei fatti risultanti dalla decisione impugnata soltanto se questi sono stati effettuati in violazione del diritto ai sensi dell'art. 95 LTF oppure in modo manifestamente inesatto, vale a dire arbitrario[3] e se l'eliminazione del vizio può essere determinante per l'esito del procedimento (art. 97 cpv. 1 LTF)[4].

Conformemente all'art. 106 cpv. 2 LTF, il ricorrente deve spiegare in modo circostanziato in che modo tali condizioni siano adempiute. I fatti e le critiche invocati in sede appellatoria sono irricevibili[5]. D'altronde, nessun fatto nuovo né nuovi mezzi di prova possono, di principio, essere adottati dinanzi al Tribunale (art. 99 cpv. 1 LTF).

[1] DTF 134 II 186 consid. 1.3.

[2] DTF 142 I 155 consid. 4.4.3.

[3] DTF 136 II 304 consid. 2.4.

[4] DTF 137 III 226 consid. 4.2.

[5] DTF 137 II 353 consid. 5.1.

C. La qualifica dell'indennità: rimborso del capitale anticipato o rinuncia ad esercitare il diritto d'usufrutto?

Il ricorrente ritiene che l'autorità inferiore abbia erroneamente giudicato che l'importo di fr. 703'000 costituisca un'indennità versata per la rinuncia ad esercitare il diritto d'usufrutto e non un rimborso del capitale anticipato in occasione dell'acquisto dell'immobile.

Secondo X., la Commissione di ricorso non avrebbe tenuto sufficientemente conto della convenzione stipulata tra i concubini il 13 maggio 1998, in virtù della quale, essi si sarebbero dovuti considerare come comproprietari dell'immobile. Secondo il ricorrente, tale convenzione costituirebbe il fondamento di una società semplice nata fra di essi.

La Commissione di ricorso ha ritenuto che i concubini avessero effettivamente finanziato l'acquisto dell'immobile ciascuno per metà, ma che, allo stesso tempo, l'atto pubblico posto alla base della successiva indennità, dal titolo "Riscatto della servitù d'usufrutto", non faceva alcuna menzione dell'eventualità di un rimborso della somma anticipata per l'acquisizione del bene. Al contrario, quest'ultimo precisava come il ricorrente avrebbe goduto unicamente di un diritto d'usufrutto sulla metà di esso.

È, quindi, senza arbitrio che la Commissione di ricorso ha giudicato l'indennità di fr. 703'000 quale contropartita per la rinuncia, da parte del ricorrente, all'usufrutto costituito in suo favore sulla metà dell'immobile.

Non soltanto l'atto pubblico del 2 settembre 2013 prevedeva la radiazione da RF dell'usufrutto a fronte del versamento di un'indennità di fr. 703'000, ma anche l'atto notarile del 13 maggio 1998 non faceva menzione della comproprietà, prevedendo che il ricorrente fosse unicamente usufruttuario della metà dell'immobile.

Il fatto che quest'ultimo abbia concluso una convenzione con la propria compagna è, nel presente caso, irrilevante. Inoltre, il ricorrente non spiega minimamente in che modo il fatto di tener conto di tale convenzione avrebbe potuto incidere sull'esito della causa. In simili circostanze, la censura di un accertamento inesatto dei fatti deve, pertanto, essere scartata.

D. Il trattamento fiscale della rinuncia ad esercitare il diritto d'usufrutto sull'immobile

La lite verte sulla questione a sapere quale sia la conseguenza fiscale, dal punto di vista sia dell'IFD sia dell'ICC, del versamento in favore del contribuente di un'indennità per la rinuncia ad esercitare un diritto d'usufrutto.

1. L'imposizione della totalità dei proventi netti e l'incremento patrimoniale netto

L'art. 16 LIFD esprime, per l'imposizione del reddito delle persone fisiche, i concetti dell'imposizione della totalità dei proventi netti e dell'incremento patrimoniale netto ("Reinvermögenszugangstheorie"). Basandosi sulla clausola generale dell'art. 16 cpv. 1 LIFD e sull'elenco esemplificativo

degli artt. da 17 a 23 LIFD, viene considerato reddito imponibile qualsiasi provento del contribuente, sia esso periodico o unico. Rientrano in questa qualifica anche gli indennizzi per il mancato esercizio di un diritto (art. 23 lett. d LIFD).

Gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata (art. 16 cpv. 3 LIFD), nonché i differenti casi previsti dalla lista esaustiva dell'art. 24 LIFD fanno eccezione a tale regola^[6].

L'incremento patrimoniale, così come definito all'art. 16 cpv. 1 LIFD, consiste in un ammontare netto. Esso corrisponde alla differenza fra la totalità delle entrate patrimoniali e la totalità delle uscite durante un medesimo periodo fiscale. Si tratta, in altri termini, di un aumento di sostanza, ovvero quando gli afflussi nel patrimonio del contribuente sorpassano i deflussi nel corso di un determinato periodo fiscale^[7].

Nella misura in cui il confronto tra le entrate e le uscite nella sostanza privata fa effettivamente apparire un'eccedenza patrimoniale, ci si deve, tuttavia, ancora chiedere se essa debba essere considerata alternativamente quale:

- reddito imponibile,
- utile in capitale (art. 16 cpv. 3 LIFD) oppure
- caso espressamente previsto dall'art. 24 LIFD.

2. L'utile in capitale da sostanza immobiliare

L'esenzione degli utili in capitale privati rappresenta un'eccezione alla regola dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 della Costituzione federale [Cost.; RS 101]), concretizzata mediante il principio dell'incremento patrimoniale. Tale eccezione è stata voluta dal legislatore, in particolare per ragioni di economia procedurale, ma dev'essere applicata con moderazione. In un sistema caratterizzato da un'imposta generale sul reddito, le eccezioni devono necessariamente essere interpretate restrittivamente^[8].

Sulla base dell'art. 16 cpv. 3 LIFD, gli utili in capitale conseguiti nella realizzazione di sostanza privata non sono imponibili. L'eccezione relativa all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare prevista dal diritto cantonale (art. 12 LAID) non esiste a livello federale^[9].

3. La distinzione tra reddito da capitale e utile in capitale

La distinzione tra reddito da capitale e utile in capitale si effettua generalmente utilizzando il criterio della diminuzione della sostanza patrimoniale. Il bene alienato esce dal patrimonio della persona interessata e ne diminuisce la sostanza fino al momento della ricezione della controprestazione^[10].

[6] DTF 139 II 363 consid. 2.1.

[7] DTF 139 II 363 consid. 2.2.

[8] DTF 142 II 197 consid. 5.6.

[9] ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7a ed., Zurigo 2016, p. 224 s.; XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4^a ed., Basilea 2012, § 13 n. 19.

[10] DTF 139 II 363 consid. 2.3.

Inoltre, occorre distinguere l'art. 16 cpv. 3 LIFD dall'art. 23 lett. d LIFD. Quest'ultima norma, che prevede l'imposizione degli indennizzi percepiti per il mancato esercizio di un diritto, non mira all'imposizione degli utili in capitale derivanti dalla rinuncia onerosa ad un bene della sostanza privata e, quindi, ad eludere l'art. 16 cpv. 3 LIFD^[11]. Affinché si possa applicare è necessario che l'indennità abbia il carattere di un provento, risp. di un rendimento^[12].

4. L'autorità giudiziaria inferiore ha qualificato il provento come compenso per la rinuncia all'esercizio del diritto d'usufrutto

Dalla decisione qui impugnata risulta che il ricorrente ha ottenuto, nel 1998, un diritto di usufrutto sulla metà di un immobile e che, nel 2013, l'iscrizione di tale usufrutto è stata radiata dal RF dietro versamento di un importo di fr. 703'000 versato dalla nuda proprietaria.

La Commissione di ricorso ha imposto questa somma, versata a seguito della rinuncia all'esercizio del diritto d'usufrutto da parte del ricorrente, quale reddito ai sensi dell'art. 23 lett. d LIFD.

5. La definizione civilistica di usufrutto

L'usufrutto è un diritto reale e, più precisamente, una servitù personale propriamente detta indissolubilmente legata alla persona del titolare, che non può, pertanto, essere né ceduta né trasmessa^[13]. Secondo l'art. 755 cpv. 1 e 2 del Codice civile (CC; RS 210), l'usufruttuario ha diritto al possesso, all'uso ed al godimento della cosa e ne cura pure la gestione^[14].

In caso di fondi, l'usufrutto viene costituito mediante l'iscrizione a RF (art. 746 cpv. 1 CC). Esso si estingue con la cancellazione della relativa iscrizione (art. 748 cpv. 1 CC). Le altre cause di estinzione sono la decorrenza del termine, risp. la rinuncia o la morte dell'usufruttuario (artt. 748 cpv. 2 e 749 cpv. 1 CC). Queste cause di estinzione esprimono il carattere non trasmissibile del diritto d'usufrutto e sono di natura imperativa^[15].

6. Come si determina il valore dell'usufrutto

In primo luogo va osservato che la questione a sapere se il ricorrente abbia ottenuto l'usufrutto pagando una somma in denaro (ad es., la metà del prezzo di acquisto dell'immobile) o se abbia fatto donazione della metà del valore dell'immobile

[11] Sentenza TF n. 2C_368/2013 del 2 febbraio 2014 consid. 5.3, in: RDAF 2014 II 555; SILVIA HUNZIKER/JSABELLE MAYER-KNOBEL, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (a cura di), *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3^a ed., Basilea 2017, N 16 ad art. 23 LIFD; YVES NOËL, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin (a cura di), *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2^a ed., Basilea 2017, N 29 ad art. 23 LIFD; OBERSON (nota 9), § 7 n. 237; WALTER RYSER/BERNARD ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse*, 4^a ed., Berna 2002, n. 37, p. 180 s.

[12] Sentenza TF n. 2C_622/2011 del 29 febbraio 2012 consid. 8.2, in: StE 2012 B 21.1 n. 21.

[13] DTF 133 III 311 consid. 4.2.2; Sentenza TF n. 2C_874/2010 del 12 ottobre 2011 consid. 5.3, in: RDAF 2011 II 550, StE 2012 B 73.11 n. 1; PAUL-HENRI STEINAUER, *Les droits réels*, vol. III, 4^a ed., Berna 2012, n. 2403.

[14] DTF 130 III 302 consid. 3.1.

[15] STEINAUER (nota 13), n. 2464.

alla sua *ex concubina*, che a sua volta gli ha fatto donazione dell'usufrutto, non è rilevante nella presente causa, così come sono irrilevanti le conseguenze fiscali dell'acquisto di tale immobile.

Determinante è unicamente la situazione nel 2013, al momento della rinuncia all'usufrutto da parte del ricorrente, della cancellazione di tale diritto dal RF ed del versamento dell'indennità di fr. 703'000.

In applicazione della teoria dell'incremento patrimoniale netto descritta precedentemente, all'inizio dell'anno fiscale 2013, l'usufrutto faceva parte della sostanza del ricorrente[16]. Anche se l'usufrutto non può essere oggetto di commercio e non ha, conseguentemente, un valore venale poiché non cedibile[17], un "valore" può comunque essere stabilito capitalizzando, in funzione della probabile durata del diritto, l'ammontare reddituale annuale derivante dal godimento dell'oggetto gravato.

Quando l'usufrutto è a vita, come nel caso di specie, la sua presumibile durata viene stabilita in funzione dell'età dell'usufruttuario[18]. Sono, poi, possibili due situazioni:

- l'ammontare dell'indennità ricevuta è inferiore o uguale al valore dell'usufrutto, oppure
- il valore dell'usufrutto è superiore all'indennità ricevuta.

In quest'ultimo caso, la differenza esistente fra il valore dell'usufrutto e l'ammontare per il quale esso è stato ceduto rappresenta un incremento patrimoniale del ricorrente.

7. Per il Tribunale federale si tratta, invece, di un utile in capitale

L'autorità inferiore non ha, tuttavia, determinato il valore dell'usufrutto nel 2013, al momento della rinuncia del ricorrente. Non è, quindi, possibile sapere se la sua sostanza privata sia aumentata. Tale questione, tuttavia, può essere tralasciata e non esaminata qualora ricorra l'applicazione dell'art. 16 cpv. 3 LIFD e, quindi, l'eventuale aumento della sostanza del ricorrente non sia imponibile. In effetti secondo il TF, contrariamente all'opinione della Commissione di ricorso, la rinuncia al diritto d'usufrutto da parte del ricorrente non dev'essere esaminata alla luce dell'art. 23 lett. *d*, ma dell'art. 16 cpv. 3 LIFD.

Al momento della rinuncia al diritto d'usufrutto, il ricorrente non ha incassato un provento, risp. un rendimento[19], ma ha unicamente diminuito il proprio patrimonio di un elemento che aveva un determinato valore contro una somma in denaro. Il fatto che egli non abbia alienato il proprio diritto (cosa che non poteva comunque fare), come lo prevede l'art. 16 cpv. 3 LIFD, ma vi abbia rinunciato, non rileva[20]. Pertanto, dal momento

[16] Cfr. a tale proposito l'art. 13 cpv. 2 LAID che prevede, a livello cantonale, l'imposizione della sostanza gravata da usufrutto presso l'usufruttuario e non presso il nudo proprietario.

[17] Sentenza TF n. 2C_874/2010 del 12 ottobre 2011 consid. 5.3.

[18] STEINAUER (nota 13), n. 2406.

[19] Sentenza TF. 2C_622/2011 del 29 febbraio 2012 consid. 8.2.

[20] Cfr. RYSER/ROLLI (nota 11), n. 37, p. 180 s.

che la rinuncia al diritto di usufrutto comporta un aumento della sostanza del contribuente, tale incremento dev'essere considerato un utile in capitale e non un reddito imponibile.

È, quindi, in violazione della legge che la Commissione di ricorso ha aggiunto l'indennizzo di fr. 703'000 al reddito imponibile del ricorrente. Nella misura in cui si riferisce all'IFD del periodo fiscale 2013, il ricorso è stato, quindi, ammesso e la decisione impugnata annullata. La causa è stata, poi, rinviata al Servizio delle contribuzioni affinché potesse determinare il nuovo ammontare dell'IFD dovuta dal ricorrente, senza il suddetto reddito di fr. 703'000.

8. La tassazione cantonale degli utili in capitale (della sostanza immobiliare?)

Gli artt. 12 e 19 lett. *c* della Legge tributaria del Canton Vallese (LT-VS; RSVS 642.1) sono formulati in modo identico agli artt. 16 e 23 lett. *d* LIFD. La giurisprudenza resa in materia d'IFD è, quindi, pure valevole, in linea di principio, per l'applicazione delle corrispondenti disposizioni cantonali armonizzate[21].

Va tuttavia rilevato che l'ICC conosce un regime particolare per quanto riguarda gli utili in capitale derivanti dall'alienazione di immobili appartenenti alla sostanza privata (art. 12 LAID; artt. 44 s. LT-VS). L'art. 12 cpv. 3 LF/VS, che concerne l'esenzione degli utili in capitale privati, riserva d'altronde espressamente il diritto all'imposizione separata degli utili immobiliari. Un'imposta sugli utili da sostanza immobiliare viene, quindi, prelevata sugli utili conseguiti in seguito all'alienazione di un fondo, o di parte di esso, facente parte della sostanza privata del contribuente o di un fondo agricolo o silvicolo, a condizione che il prodotto dell'alienazione superi le spese di investimento (art. 12 cpv. 1 LAID; artt. 44 cpv. 1 e 48 cpv. 1 LT-VS).

Secondo gli artt. 12 cpv. 2 lett. *c* LAID, risp. 45 cpv. 2 lett. *c* LT-VS, sono assimilati ad un'alienazione la costituzione su di un fondo di servitù di diritto privato o di restrizioni di diritto pubblico alla proprietà fondiaria, se questi limitano lo sfruttamento incondizionato o diminuiscono il valore venale del fondo in modo duraturo e importante e sono effettuati contro versamento di un'indennità.

L'usufrutto non è, però, un fondo ai sensi del diritto civile (cfr. art. 655 cpv. 2 cifra 2 e cpv. 3 cifra 1 CC e contrario). Non è, tuttavia, escluso che la legislazione e la prassi vallesane lo considerino come tale dal punto di vista fiscale, dal momento che la costituzione di una servitù di diritto privato (quale l'usufrutto) è assimilata all'alienazione di un fondo e, in caso di utile, questo genera un'imposizione[22].

Nel presente caso, la sorte da riservare a tale questione può tuttavia essere tralasciata. Se l'indennità per la rinuncia al diritto d'usufrutto fosse da considerare quale utile immobiliare e non quale utile in capitale esente (art. 12 cpv. 3 LT-VS), esso andrebbe imposto al luogo di situazione dell'immobile

[21] DTF 140 II 88 consid. 10.

[22] Cfr. GABRIEL RUMO, *Die Liegenschaftsgewinn- und die Mehrwertsteuer des Kantons Freiburg*, tesi, Friburgo 1993, p. 69.

(cfr. art. 4 cpv. 1 LAID; art. 3 cpv. 1 lett. c LT-VS), vale a dire nel Canton Ginevra, ciò che esclude sin dall'inizio un'imposizione da parte del Canton Vallese. Conoscere la sorte riservata dal diritto ginevrino a questo tipo di situazione esula dalla presente vertenza^[23].

III. Conclusione

Visto quanto precede, il ricorso è stato ammesso anche in relazione alle ICC del periodo fiscale 2013. La decisione impugnata è stata annullata e la causa rinviata al Servizio delle contribuzioni affinché venga ricalcolato l'ammontare dell'ICC dovuta dal ricorrente senza tener conto dell'indennità di fr. 703'000.

[23] DTF 142 I 155 consid. 4.4.2.

Presunzione di imponibilità dei capitali detenuti in Svizzera non applicabile a periodi d'imposta antecedenti al 2010

L'art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009 non può essere applicato a fattispecie antecedenti alla sua entrata in vigore



Roberto Franzè

Professore aggregato di Diritto tributario,
Università della Valle d'Aosta

Cass., ordinanza n. 2662 del 2 febbraio 2018; Cass., n. 30742 del 28 novembre 2018; Cass., sentenza n. 33223 del 21 dicembre 2018; Cass., sentenza n. 2562 del 30 gennaio 2019; Comm. trib. prov. Varese, sez. 2, n. 3 del 4 gennaio 2019.

Va sempre più consolidandosi il nuovo orientamento giurisprudenziale di Cassazione, inaugurato con l'Ordinanza n. 2662 del 2 febbraio 2018, sul carattere irretroattivo della previsione normativa contenuta nell'art. 12, comma 2, del Decreto Legge (D.L.) n. 78/2009, in vigore dal 1° luglio 2009, convertito con modificazioni dalla Legge (L.) n. 102/2009.

Tale norma ha introdotto, nell'ordinamento tributario italiano, una presunzione in guisa della quale gli investimenti e le attività di natura finanziaria, detenute da una persona fisica negli Stati o territori considerati a regime fiscale privilegiato (tra i quali la Svizzera) in violazione degli obblighi di monitoraggio (mancato inserimento di quegli investimenti o attività finanziarie nel quadro RW della dichiarazione dei redditi), ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

Successivamente, con l'aggiunta, nel medesimo art. 12 D.L. n. 78/2009, dei commi 2-bis e 2-ter ad opera del D.L. n. 194/2009, è stato previsto il raddoppio dei termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento e per la irrogazione delle sanzioni aventi ad oggetto imposte sui redditi ed IVA, nonché per la notifica degli atti di contestazione aventi ad oggetto il mancato rispetto degli obblighi dichiarativi e di monitoraggio fiscale, risultanti dalla mancata compilazione del quadro RW.

L'Agenzia delle Entrate ha sempre ritenuto il disposto normativo di cui all'art. 12 D.L. n. 78/2009 come avente natura procedimentale e, quindi, sostanzialmente retroattivo (si vedano, al riguardo, la Circolare n. 19/E del 12 giugno 2017 e la Circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015). In particolare, secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, tale disposizione

sarebbe soggetta al principio del *tempus regit actum* trovando, quindi, applicazione anche riguardo alle somme detenute all'estero in violazione dei suddetti obblighi dichiarativi negli anni precedenti l'entrata in vigore dello stesso D.L. n. 78/2009.

A partire dalla citata Ordinanza n. 2662 del 2 febbraio 2008, la Suprema Corte di Cassazione ha, viceversa, stabilito che la pretesa natura procedimentale della norma di cui all'art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009, colliderebbe, in primo luogo, con il tradizionale criterio della *sedes materiae*, che vede abitualmente le norme in tema di presunzioni collocate nel codice civile (c.c.) e, dunque, di diritto sostanziale e non già nel codice di rito.

Inoltre, e più incisivamente, l'Ordinanza n. 2662 del 2018 ha evidenziato come attribuire una natura procedimentale all'art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009 porterebbe ad un contrasto con il diritto di difesa garantito dall'art. 24 della Costituzione italiana (Cost.), siccome porrebbe il contribuente, che sulla base del quadro normativo previgente al D.L. n. 78/2009 non avrebbe avuto interesse alla conservazione di un certo tipo di documentazione, in condizione di non poter più espletare a pieno il suo diritto di difesa. Va, in proposito, sottolineato che, prima della emanazione della norma di cui si discute non erano tassabili come redditi sottratti a tassazione in Italia, sia pure in via presuntiva e salvo prova contraria, le somme detenute negli Stati o territori considerati a regime fiscale privilegiato. È solo con l'art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009 che è prevista un'imposizione delle suddette somme mediante un meccanismo presuntivo che incide in maniera decisiva sulla ripartizione dell'onere probatorio tra Agenzia delle Entrate e contribuente.

Per le motivazioni sopra esposte, conclude la prefata Ordinanza, non può attribuirsi alla disposizione qui in commento una natura retroattiva.

Le conclusioni a cui giunge l'Ordinanza n. 2662 del 2018 sono confermate dalla successiva sentenza di Suprema Corte di Cassazione n. 33223 del 21 dicembre 2018. Quest'ultima

sentenza, nel far propri i principi di diritto affermati dall'Ordinanza n. 2662 del 2018, precisa ulteriormente che l'interpretazione seguita dalla Agenzia delle Entrate, che consente di estendere i termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento sulla base dell'art. 12 D.L. n. 78/2009 anche ad anni di imposta anteriori a 2010, si pone, in realtà, in evidente contrasto con l'art. 3 L. n. 212/2000 (cd. "Statuto dei diritti del contribuente"), il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi stabilito dall'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale, salvo che questa non sia espressamente prevista. La esclusione dell'applicazione retroattiva delle disposizioni normative trova, infatti, giustificazione nell'esigenza di salvaguardare i principi fondamentali dell'ordinamento italiano, quali la certezza del diritto, il principio del legittimo affidamento e quello di ragionevolezza, nonché i principi contenuti nella Costituzione italiana, quali il diritto alla difesa ed il principio di capacità contributiva. E per tale ragione al divieto di irretroattività fanno eccezione solo le norme dichiaratamente interpretative, che sono esplicitamente qualificate come tali dal legislatore, e fra queste non è annoverato l'art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009.

I principi di diritto sopra esposti sono stati confermati, da ultimo, dalla sentenza di Suprema Corte di Cassazione n. 2562 del 30 gennaio 2019 e, nella giurisprudenza di merito, dalla Commissione tributaria provinciale di Varese, sez. 2, n. 3 del 4 gennaio 2019, sebbene non siano mancati pronunciamenti in senso opposto (in particolare, la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna dell'11 dicembre 2018, n. 2833).

Se, per quanto sopra esposto, può dirsi ormai consolidato l'orientamento giurisprudenziale volto a negare carattere retroattivo alla presunzione d'imponibilità delle somme detentive in Svizzera in violazione degli obblighi dichiarativi italiani, non altrettanto può dirsi circa il carattere irretroattivo dei commi 2-bis e 2-ter del medesimo art. 12 D.L. n. 78/2009, con i quali è stato previsto il raddoppio dei termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento e per la irrogazione delle sanzioni aventi ad oggetto imposte sui redditi ed IVA, nonché per la notifica degli atti di contestazione aventi ad oggetto il mancato rispetto degli obblighi dichiarativi e di monitoraggio fiscale, risultanti dalla mancata compilazione del quadro RW.

Secondo la sentenza di Cassazione n. 30742 del 28 novembre 2018, in questi casi non è applicabile il principio di irretroattività espresso nell'Ordinanza n. 2662 del 2018 perché quest'ultimo riguardava una disposizione (il comma 2 del citato art. 12) del tutto diversa da quelle (i commi 2-bis e 2-ter) che qui vengono in rilievo, le quali, secondo la predetta sentenza n. 30742 del 2018, hanno natura chiaramente procedimentale, non apportando modifiche all'obbligazione tributaria o alla posizione soggettiva del contribuente, ma esclusivamente sui termini di esercizio del potere di controllo, accertamento e contestazione delle violazioni, con la conseguenza che alle stesse dev'essere riconosciuta valenza retroattiva.

La questione interpretativa è, comunque, lungi dal potersi considerare chiarita siccome la stessa Corte nella successiva sentenza n. 33223 del 21 dicembre 2018 ha, con motivazione succinta, espressamente escluso che anche ai commi 2-bis e 2-ter dell'art. 12 del D.L. n. 78/2009 possa essere attribuita un'efficacia retroattiva.

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

