renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

GENNAIO - MARZO 2025 PUBBLICAZIONE TRIMESTRALE VOL. XXII - N. 1

ISSN 1594-199X

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

Fondata da
VICTOR UCKMAR

Direttore Responsabile
Prof. Andrea Amatucci
Università degli Studi
di Napoli Federico II

Condirettori

Fabrizio Amatucci
Università degli Studi
di Napoli Federico II

Giuseppe Corasaniti
Università degli Studi
di Brescia

Caterina Corrado Oliva
Universitas Mercatorum

José-Andrés Rozas
Universitat de Barcelona

Edoardo Traversa
Université Catholique de Louvain

www.edicolaprofessionale.com/DPTI

Wolters Kluwer CEDAM

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

DIREZIONE E REDAZIONE

Direttore Responsabile: Prof. Andrea Amatucci

Condirettori: Prof. Fabrizio Amatucci; Prof. Giuseppe Corasaniti, Prof.ssa Caterina Corrado Oliva, Prof. José-Andrés Rozas, Prof. Edoardo Traversa

Sede: MILANO - Via Agnello, 5 - 20121 MILANO - Tel. 02/801085 – Fax 02/8046 25 - e.mail: dpti@uckmar.it
CEDAM Editore - Diritto e Pratica Tributaria Internazionale (dpti.it)

Comitato di redazione

Redattore capo – Avv. Paolo de'Capitani
P. Arginelli, A. Ballancin, M. Cruz Barreiro, M. Bisogno, L. Bianchi, C. Billardi, G. Boletto, M. Campos, F. Cannas, S. Castagna, F.A. Cimino, A. Crazzolara, M.G. de Flora, F. Dian, L. Durán Rojo, M. Fanti Rovetta, C. Farella, F. Fassò, A. Fazio, F. Fornoni, R. Franzè, G. Galizia, G. Lalanne, C. La Valva, S. Marinoni, A. Mereu, S. Messina, A. Poddighe, A. Purpura, A. Quattrocchi, A. Ravera, F. Russo, V. Salerno, N. Sartori, F. Sergio, P. Stizza, A. Turina, A. Vanni, S.J. Van der Vlugt, S. Zagà.

Comitato scientifico
R. Asorey, R. Avi-Yonah, E. Baistrocchi, P. Boria, Y. Brauner, C. Brokelind, A. Comelli, F. Gallo, A. Guidara, R. Cordeiro Guerra, A.P. Dourado, P. Filippi, A. Garcia Prats, D. Gutmann, M. Helminen, P.M. Herrera Molina, E. Kemmeren, G. Kofler, J. Malherbe, G. Marino, A. Martín Jiménez, A. Mazz, G. Melis, F. Moschetti, M.P. Nastri, J.F. Pinto Nogueira, A.M. Pita Grandal, M. Plazas Vega, I. Roxan, C. Sacchetto, L.E. Schoueri, W. Schön, F. Serrano Antón, M.T. Soler Roch, H. Torres, D.V. Vinnitskiy, D. Weber.

Revisori
R. Alfano, M. Allena, M.A. Grau Ruiz, A. Baez, B.P. Bart, G. Bizioli, P.L. Cardella, L. Carpentieri, P. Chico de la Cámara Chizzini, A. Comelli, A. Contrino, D. Coppa, L. del Federico, E. Della Valle, S. Dorigo, V. Ficari, S. Fiorentino, G. Fransoni, A. Giovanardi, G. Girelli, M. Greggi, M. Lang, A.E. La Scala, G. Maisto, A. Marcheselli, E. Marello, A. Marinello, V. Mastroiacovo, M. Miccinesi, R. Miceli, F. Montanari, S. Muleo, A. Perrone, F. Pistolesi, M.C. Pierro, P. Pistone, G. Ragucci, E. Reimer, F. Saponaro, R. Schiavolin, P. Selicato, D. Stevanato, T. Tassani, M. Trivellin, S. Vinciguerra, J. Martín Fernández, M.T. Mories, E. Ortiz Calle, J. Pagès i Galtés, A. Ribes Ribes, V.M. Sánchez Blázquez, J.M. Tovillas Moran, A.F. Uricchio, J.E. Varona Alabern, M. Villar Ezcurra, G. Zizzo.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

MODALITÀ DI ABBONAMENTO

ABBONAMENTO 2025

ITALIA/ESTERO
Abbonamento alla rivista digitale 12 mesi: € 140,00
Arretrati consultabili online a partire dal 2005, con abbonamento alla raccolta delle annate.

Abbonamento 12 mesi alla raccolta delle annate: € 224,00
oppure € 112 per gli abbonati alla rivista.
(I prezzi indicati sono da considerarsi iva esclusa, che sarà applicata secondo il regime in vigore).

La rivista è consultabile in formato digitale su *http://www.edicolaprofessionale.com/DPTI*, tablet e smartphone.

Gli abbonamenti, in modalità digitale, hanno durata 12 mesi con formula rolling dalla data di sottoscrizione e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 90 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. Via Bisceglie, n. 66 - 20152 Milano (MI).

L'abbonamento a DPTI dà diritto alla partecipazione gratuita, nei limiti dei posti disponibili, ai *Venerdì di Diritto e pratica tributaria*, organizzati nel corso dell'anno nonché al libero accesso al Servìzio on-line di Uckmar Tax Digest.

Sottoscrivendo l'abbonamento a ***Diritto e Pratica Tributaria*** l'abbonato potrà accedere GRATUITAMENTE anche alla rivista on-line ***DPTI***.

ABBONAMENTO DPT 2025

ITALIA
Abbonamento annuale cartaceo solare (gennaio - dicembre) oppure 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione: € 345,00
Abbonamento digitale 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione: € 315,00 + iva 4%

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ESTERO
Abbonamento annuale cartaceo solare (gennaio - dicembre)
oppure 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione: € 495,00
Abbonamento digitale 12 mesi rolling dalla data
di sottoscrizione: € 315,00 (esente IVA)

Modalità di pagamento

Il pagamento potrà essere effettuato tramite gli incaricati dell'Editore sottoscrivendo l'apposita ricevuta intestata a WKI Srl - Cedam, oppure con un versamento intestato a WKI Srl - Via Bisceglie, n. 66 - 20152 Milano (MI), utilizzando una delle seguenti modalità:

– Conto Corrente Postale 583203, intestato a WKI s.r.l. Gestione Incassi

– Conto corrente Bancario presso BANCA INTESA SAN PAOLO S.p.a. intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. IBAN IT61M0306933684100000002208

– Importante: indicare la causale del versamento, il titolo della rivista e l'anno di abbonamento.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via Bisceglie, n. 66 - 20152 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati.
Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per fini amministrativi e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/03, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita.
Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/03, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. – PRIVACY - Via Bisceglie, n. 66 - 20152 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

SERVIZIO CLIENTI WOLTERS KLUWER ITALIA

Informazioni commerciali ed amministrative:
tel. 02.824761 - Indirizzo internet: *https://shop.wki.it/aiuto/servizio-clienti* - e-mail: *servizio.clienti@wolterskluwer.com*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

MODALIDADES DE SUSCRIPCIÓN

SUSCRIPCIÓN 2025

ITALIA/EXTRANJERO
Suscripción digital 12 meses: € 140,00
Números anteriores disponibles en línea a partir del 2005,
con suscripción a los números precedentes.
Suscripción digital 12 meses a los números precedentes: € 224,00
o € 112 para los suscriptores de la revista.
(Los precios indicados se consideran IVA excluido, que se aplicará
según el régimen vigente)

La revista puede consultarse en formato digital en *http://www.edicolaprofessionale.com/DPTI*, tablet y smartphone.

Las suscripciones en la modalidad digital tienen una duración de 12 meses con fórmula rolling desde la fecha de suscripción y se renuevan automáticamente, salvo cancelación realizadas dentro de los 90 días anteriores a la fecha de vencimiento por medio de comunicación formal (raccomandata A.R.) enviada a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. Via Bisceglie, n. 66 - 20152 Milano (MI).

La suscripción a DPTI da derecho a la participación gratuita, sujeto a los lugares disponibles, en los seminarios *Venerdì di Diritto e pratica tributaria*, organizados en el curso dó año y el libre acceso al Servicio on-line di Uckmar Tax Digest.

Suscribiendo ***Diritto e Pratica Tributaria*** se podrá accedere GRATUITAMENTE también a la Revista on-line ***DPTI***.

SUSCRIPCIÓN DPT 2025

ITALIA
Suscripciòn anual en papel por todo el año calendario (enero - diciembre)
o bien, 12 meses desde la fecha de suscripción: € 345,00
Suscripción digital 12 meses rolling desde la fecha de suscripción:
€ 315,00 + iva 4%

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

EXTRANJERO

Suscripción anual en papel por todo el año calendario (enero - diciembre) o bien, 12 meses desde la fecha de suscripción: € 495,00

Suscripción digital 12 meses rolling desde la fecha de suscripción: € 315,00 (IVA exento)

Formas de Pago:

El pago podrá ser efectuado vía los delegados del Editor suscribiendo el respectivo recibo a nombre de WKI Srl - Cedam, o bien, mediante depósito a nombre de WKI Srl - Via Bisceglie, n. 66 - 20152 Milano (MI), utilizando una de las siguientes alternativas:

– Cuenta corriente postal 583203, registrado a nombre de WKI s.r.l. Gestione Incassi

– Depósito en BANCA INTESA SAN PAOLO S.p.a. por Wolters Kluwer Italia S.r.l. IBAN IT61M0306933684100000002208

– Importante: indicar el motivo del pago, el título de la revista y el año de suscripción.

Distinguido suscriptor:
conforme el art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, le informamos que sus datos personales son registrados en la base electrónica propiedad de Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legal en Via Bisceglie, n. 66 - 20152 Milano (MI), titular del tratamiento y son tratados en consecuencia por sus encargados.
Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizará los datos necesarios a los fines administrativos y contables. Sus direcciones postales y de correo electrónico serán utilizables de conformidad al art. 130, inc. 4, del D.Lgs. n. 196/03, incluso con la finalidad de venta directa de productos o servicios análogos a los de la presente venta.
Usted podrá en cualquier momento ejercer los derechos regulados por el art. 7 del D.Lgs. n. 196/03, entre ellos, el derecho de acceder a sus datos y obtener la actualización o cancelación por violación de la ley, de oponerse al tratamiento de sus datos con fines de envío de material publicitario, venta directa y comunicaciones comerciales y de requerir la lista actualizada de los responsables del tratamiento de los datos, mediante comunicación escrita enviada a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. – PRIVACY - Via Bisceglie, n. 66 - 20152 Milano (MI), o vía Fax al número: 02.82476.403.

SERVICIO CLIENTI WOLTERS KLUWER ITALIA

Informazioni commerciali ed amministrative:
tel. 02.824761 - Indirizzo internet: *https://shop.wki.it/aiuto/servizio-clienti* - e-mail: *servizio.clienti@wolterskluwer.com*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

SUBSCRIPTION DPTI 2025

ITALY/FOREIGN

Digital subscription 12 months: € 140,00
Back issues available online from 2005: € 224.00
or € 112 for magazine subscribers.
(The prices indicated are considered VAT excluded, which will be applied according to the current regime)

The present review is available on a digital format at *http://www.edicolaprofessionale.com/DPTI*, for tablet and smartphone.

Subscriptions on the digital format will last for 12 month from the subscription date, using a *rolling* formula, and are considered automatically renewed in absence of a notice of termination sent at least 90 days before the expiration date, via registered letter to: Wolters Kluwer Italia S.r.l. Via Bisceglie, n. 66 - 20152 Milano (MI).

The subscription to DPTI also entitles to the free admission, according to the availability of seats, to the "*Venerdì di Diritto e pratica tributaria*", organized during the year and to a free access at the on-line Service of the Uckmar Tax Digest.

With the subscription to ***Diritto e Pratica Tributaria*** the subscriber will also be entitled to access FREELY the online review ***DPTI***.

DPT SUBSCRIPTION 2025

ITALY

Hard copy annual subscription (January - December) or with a twelve month rolling formula from the subscription date: € 345,00
Digital subscription with a twelve month rolling formula from the subscription date: € 315,00 + VAT 4%

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ABROAD

Hard copy annual subscription (January - December) or with a twelve month rolling formula from the subscription date: € 495,00

Digital subscription with a twelve month rolling formula from the subscription date: € 315,00 (VAT exempt)

Payment methods

The payment can be made through the Editor's representatives by subscribing the specific receipt headed to WKI Srl – Cedam, or alternatively through a wire transfer to WKI Srl - Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI), on one of the following accounts:

– Italian postal account 583203, in the name of WKI s.r.l. Gestione Incassi

– BANCA INTESA SAN PAOLO S.p.a., in the name of Wolters Kluwer Italia S.r.l. IBAN IT61M0306933684100000002208

– Important: indicate the reason for the payment, the title of the magazine and the year of subscription.

Dear subscriber,
according to article 13 of the legislative decree 30.6.2003, n. 196, we inform you that your personal information has been registered on electronical database belonging to Wolters Kluwer Italia S.r.l., registered office in Via Bisceglie, n. 66 - 20152 Milano (MI), which is the holder of the processing, and they will be treated by Wolters Kluwer Italia S.r.l. through its representatives. Wolters Kluwer Italia S.r.l. will use your personal information for administrative and accounting purposes. Your postal address and your e-mail address will be used, in accordance with article 130, paragraph 4, of the legislative decree n. 196/03, also for sale propositions, of products or services, similar to the present sale.
You will be entitled to exercise, in any moment, your rights provided by article 7 of the legislative decree n. 196/03, including the right to access your personal information in order to update or cancel it in case of a law violation, to refuse the treatment of your personal information for advertisement purposes, direct sale and commercial communications, and to request the updated list of the representatives responsible for the processing, through a written communication to send to: Wolters Kluwer Italia S.r.l. – PRIVACY - Via Bisceglie, n. 66 - 20152 Milano (MI), or by sending a Fax at: 02.82476.403.

SERVIZIO CLIENTI WOLTERS KLUWER ITALIA

Informazioni commerciali ed amministrative:
tel. 02.824761 - Indirizzo internet: *https://shop.wki.it/aiuto/servizio-clienti* - e-mail: *servizio.clienti@wolterskluwer.com*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

SOMMARIO 1/2025

DOTTRINA

FABRIZIO AMATUCCI, *La revisione del concetto di residenza delle persone giuridiche e la parziale attuazione della delega per la riforma fiscale* 7

GIUSEPPE CORASANITI, *La territorialità del* trust *alla luce della riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni* 23

ARNO CRAZZOLARA, *Il concetto di "*at disposal of*" con particolare attenzione all'interpretazione della giurisprudenza tedesca* 44

ENRIQUE ORTIZ CALLE, *Los gravámenes especiales sobre las empresas energéticas en tiempos de crisis A propósito de la sentencia 111/2024, de 4 de junio, de la Corte constitucional de Italia* 84

RUBRICHE

GIUSEPPE CORASANITI, *Convenzioni internazionali* 113

DANIELE MANDELLI, *Internet* 120

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DELL'UNIONE EUROPEA

GIOACCHINO GALIZIA, *Sezione I Massimario* 128

PIERPAOLO ROSSI MACCANICO, *Sezione II Rassegna di giurisprudenza* 143

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Massimario della giurisprudenza tributaria dell'Unione europea

Sentenza del 4 luglio 2024, causa, C-179/23, *Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artitilor Interprei (Credidam) Vs. Governo e Ministero delle Finanze, Romania* 128

Sentenza del 4 luglio 2024, causa, C-87/23, *Biedrība «Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija» Vs. Amministrazione tributaria, Lettonia* 129

Sentenza del 11 luglio 2024, causa, C-182/23, *Direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario, Polonia Vs. J. S.* 130

Sentenza del 11 luglio 2024, causa, C-184/23, *Amministrazione tributaria Germania Vs. S.* 131

Sentenza del 29 luglio 2024, causa, C-39/23, *Keva, Landskapet Ålands pensionsfond e Kyrkans Centralfond Vs. Amministrazione tributaria, Svezia* 132

Sentenza del 5 settembre 2024, causa, C-83/23, *H GmbH. Vs. Amministrazione tributaria M, Germania* 133

Sentenza del 5 settembre 2024, cause da C-639/22 a 644/22, *X e altri Vs. Ispettore del servizio tributario di Amsterdam, Paesi Bassi* 134

Sentenza del 12 settembre 2024, causa C-429/23, *«NA-RE BG» EOOD Vs. Amministrazione finanziaria, Bulgaria* 135

Sentenza del 12 settembre 2024, causa, C-248/23, *Novo Nordisk A/S Vs. Direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria* 136

Sentenza del 12 settembre 2024, causa, C-243/23, *Servizio Finanze pubblico federale del Belgio Vs. L BV* 137

Sentenza del 12 settembre 2024, causa, C-73/23, *Chaudfontaine Loisirs SA Vs. Servizio pubblico federale delle Finanze, Belgio* 138

Sentenza del 12 settembre 2024, causa, C-741/22, *Casino de Spa SA e altri Vs. Servizio pubblico federale delle Finanze, Belgio* 139

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sentenza del 12 settembre 2024, causa, C-709/22, *Syndyk Masy Upadłości A Vs. Direttore dell'amministrazione tributaria di Breslavia, Polonia* 140

Sentenza del 19 settembre 2024, causa, C-555/22 P, *Regno Unito e altri Vs Commissione* 141

Sentenza del 26 settembre 2024, causa, C-387/22, *Casino de Spa SA e altri Vs. Nord Vest Pro Sani Pro SRL Vs. Amministrazione finanziaria, Romania* 142

Rassegna della giurisprudenza tributaria dell'Unione europea

B. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria – Altri sviluppi del diritto UE rilevanti per la materia tributaria

Sentenza del 6 febbraio 2025, Corte EDU ricorso n-36617/18, *La Corte EDU condanna le norme italiane sull'accesso e l'ispezione dei locali commerciali ai fini dell'accertamento fiscale, in quanto violano in modo sistemico l'articolo 8 della CEDU* 143

Sentenza del 27 febbraio 2025, Causa C-277/24, Adjak, *La Corte di Giustizia la riscossione a titolo di responsabilità solidale dell'amministratore nel debito del soggetto passivo anche per l'accertamento rivolto nei soli confronti di quest'ultimo* 146

C. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria, Libertà Fondamentali e Restrizioni Fiscali – Imposte Dirette

Sentenza del 19 gennaio 2025, Causa C-277/23, Bourse Erasmus, *La Corte di Giustizia giudica l'imposizione croata delle borse di studio degli studenti Erasmus contraria alla libera circolazione delle persone* 150

Sentenza del 27 febbraio 2025, Causa C-18/23, F.S.A. c. Polonia, *La Corte di Giustizia considera un'esenzione fiscale dei fondi d'investimento, subordinata alla condizione del gestore esterno*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

al fondo, incompatibile col mercato unico in quanto restrittiva della libertà di investimento 153

APPROFONDIMENTO

PIERPAOLO ROSSI, *Attribuzione al Tribunale UE della competenza a statuire sui quesiti pregiudiziali in materia di fiscalità armonizzata* 157

COMMENTO ALLA GIURISPRUDENZA EUROPEA E INTERNAZIONALE IN MATERIA TRIBUTARIA

GIORGIO ANTONIO AUTUORI, *Natura selettiva dell'aiuto di Stato vietato e sovranità fiscale nazionale: l'approccio della Corte di giustizia* 174

LORENZO BIANCHI, *La stabile organizzazione occulta iva tra esigenze di dualità soggettiva e oggettività dei presupposti* 191

ANTONIO BORGHETTI, *Responsabilità solidale in ambito iva: il contrasto alle frodi* whatever the cost *può adombrare i principi di proporzionalità e neutralità del tributo armonizzato?* 211

FABIO COCCO, *La Corte di Cassazione torna a pronunciarsi sulla disciplina convenzionale del reddito da lavoro dipendente: riflessioni critiche, anche alla luce della nuova nozione di residenza fiscale (introdotta dall'art. 1, d.lgs. n. 209/2023)* 247

KATIA GUARINI, *I principi generali del diritto dell'unione impongono rispetto del diritto di detrazione e del diritto di difesa. Piena efficacia del diritto dell'unione tra esigibilità dell'imposta, detrazione e diritto di difesa* 264

MICHELE IPPOLITO, *Il luogo in cui sorge il presupposto dell'iva all'importazione e dei dazi doganali: stato dell'arte e prospettive evolutive* 281

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ANDREA PURPURA, *Il perimetro del principio della parità di trattamento alla luce di una recente sentenza europea* 299

Manifesto editoriale per Diritto e Pratica Tributaria Internazionale 319

Editorial guidelines for Diritto e Pratica Tributaria Internazionale 321

Manifiesto editorial de Diritto e Pratica Tributaria Internazionale 323

I contributi pubblicati nella sezione Dottrina e le Note a sentenza sono tutti stati sottoposti con esito positivo alla revisione anonima da parte di un professore di diritto tributario italiano o straniero, selezionato tra quanti hanno pubblicato su argomenti correlati ai suddetti contributi.

Policy Open access per ricerca finanziata con fondi pubblici

Per i contributi che documentano i risultati di **ricerca finanziata con fondi pubblici** (art. 4, L. n. 112/2013), l'Editore si riserva di valutare le richieste di pubblicazione in **Open access (O.A.)** entro il limite massimo del **5% degli articoli** annualmente pubblicati sulla Rivista.
La richiesta di pubblicazione in O.A. deve essere contestuale all'**invio dell'articolo** alla redazione e corredata dall'apposita **scheda di progetto** fornita dall'Editore.
Una volta ottenuta l'autorizzazione, è consentito esclusivamente il caricamento in **archivi elettronici istituzionali o disciplinari aperti** (es. Iris-Cineca, repository di Ateneo, repository del MiUR) della sola **versione post-print*** dopo un periodo di **embargo di 6 mesi**.

** Post-print" (= Authors' Accepted Manuscript) è la versione definitiva del contributo inviata dall'Autore all'Editore, post-referaggio, e deliberata dall'Autore in bozza word prima dell'impaginazione definitiva in pdf per la stampa.*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

One LEGALE

AFFIDABILITÀ

AI

INNOVAZIONE

L'intelligenza è fatta di contenuti. Wolters Kluwer fa la differenza, da sempre

One LEGALE AI è l'intelligenza artificiale generativa applicata ai contenuti d'autore esclusivi e alle fonti ufficiali sempre aggiornate certificate da Wolters Kluwer, per semplificare il tuo lavoro e liberare tempo alla tua professione.

- **One AI Assistant – Chat conversazionale:** interroga con linguaggio naturale un patrimonio di contenuti d'autore unico e le fonti ufficiali più complete e ottieni in pochi secondi una risposta precisa, affidabile e sempre verificabile grazie ai link alle fonti di One LEGALE
- **One AI Assistant - Pareri:** descrivi con linguaggio naturale una questione e ottieni in pochi secondi una bozza di parere strutturata in sezioni, sempre corredata dai riferimenti alle fonti
- **Giurimetria**: descrivi con linguaggio naturale un caso e ottieni un quadro dell'orientamento dei giudici sulla fattispecie, per decidere la strategia processuale vincente
- **Integrazione con One LEGALE:** la garanzia di un patrimonio informativo unico per autorevolezza, ampiezza, multidisciplinarietà e aggiornamento.

Strumenti che valorizzano le tue competenze in tutte le aree di specializzazione legale e ottimizzano ogni fase del tuo lavoro, mettendo sempre al centro la tua professionalità.

Tutto questo è One: la risposta differente.

Y81OSCL

Wolters Kluwer

onelegale.wolterskluwer.it

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

DOTTRINA

LA REVISIONE DEL CONCETTO DI RESIDENZA DELLE PERSONE GIURIDICHE E LA PARZIALE ATTUAZIONE DELLA DELEGA PER LA RIFORMA FISCALE

Abstract: *The reworking of the concept of tax residence of legal persons provided for in Article 73 c. 3 TUIR has determined, compared to the past, a greater coherence and conformity of our system with conventional provisions, the jurisprudence of legitimacy and international practice through the inclusion among the three interpretative criteria of the substantive one of the "place of effective management in the territory of the State". Although the legislature has implemented some objectives of adjustment to the principles elaborated by the enabling act, it has, however, only partially taken into account what was envisaged with regard to the coordination of this connecting criterion with the discipline of permanent establishments not having a physical presence in our territory and with the proposals and indications formulated by the EU institutions with regard to identification of the criterion imposed on companies that carry on their activities in the digital economy. Moreover, it would have been appropriate to overcome the alternation (uniformly to the conventional tie break rule system) between the different criteria by providing for a residuality of that form of the registered office. However, the anti-avoidance purpose inherent in the concept of effective residence of entities and companies and having a priority at the OECD level, should never override the need expressed at the EU level, for equal tax treatment and freedom of establishment.*

Abstract: La rielaborazione del concetto di residenza fiscale delle persone giuridiche previsto all'art. 73 comma 3 del t.u.i.r. ha determinato, rispetto al passato, una maggiore coerenza e conformità del nostro ordinamento alle disposizioni convenzionali, alla giurisprudenza di legittimità ed alle prassi internazionali attraverso l'inserimento tra i tre criteri interpretativi di quello sostanziale della "sede della direzione effettiva nel territorio dello Stato". Pur avendo il legislatore attuato alcuni obiettivi di adeguamento ai principi elaborati dalla legge delega, ha tuttavia tenuto solo parzialmente conto di quanto era previsto con riguardo al coordinamento di tale criterio impositivo di collegamento con la disciplina delle stabili organizzazioni non aventi presenza fisica nel nostro territorio e con le proposte e le indicazioni formulate dalle istituzioni UE concernenti le imprese protagoniste dell'economia digitale. Inoltre, sarebbe stato opportuno il superamento dell'alternatività (uniformemente al sistema della *tie break rule* convenzionale) tra i diversi criteri prevedendo una residualità di quello forma della sede legale. La finalità antielusiva, insita nel concetto di residenza effettiva di enti e società, avente una priorità a livello OCSE, non deve comunque mai prevalere sull'esigenza manifestata a livello unionale, di parità di trattamento fiscale tra imprese e sul rispetto delle libertà fondamentali come quella di iniziativa economica e di stabilimento.

SOMMARIO: 1. La nuova formulazione dell'art. 73 comma 3 del t.u.i.r. e l'incompleto adeguamento ai principi ed ai criteri previsti dalla legge delega – 2. La maggiore coerenza con le migliori prassi sovranazionali del criterio sostanziale della direzione effettiva e le criticità degli altri criteri previsti dal nuovo art. .73 comma 3 t.u.i.r. – 3. Il mancato recepimento della *Tie break rule* e la necessità di un ordine gerarchico tra i diversi criteri – 4. La rilevanza del concetto di attività effettiva e le modifiche al regime di

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

contrasto alle esterovestizioni – 5. La necessità di un sistema di localizzazione della sede delle imprese del mercato digitale – 6. Conclusioni.

1. - *La nuova formulazione dell'art. 73 comma 3 del t.u.i.r. e l'incompleto adeguamento ai principi ed ai criteri previsti dalla legge delega*

La revisione del concetto di residenza fiscale delle persone giuridiche prevista nell'ambito della riforma del nostro sistema fiscale ad opera della l. delega n. 111/2023, è particolarmente rilevante in quanto volta a soddisfare la necessità di adeguare il criterio impositivo di collegamento delle persone giuridiche con il territorio nazionale agli orientamenti ed alla giurisprudenza internazionale ed al diritto UE. Un tale intervento avrebbe dovuto tenere presente le difficoltà di localizzazione ai fini fiscali degli enti derivante dalla presenza di strutture societarie articolate le cui forme e modalità di produzione di ricchezza non sono più facilmente individuabili grazie anche all'utilizzo di tecnologie digitali. Tale scenario ha reso inadeguati i tradizionali criteri qualificatori della residenza fiscale che non consentono sempre più spesso di ricondurre il trattamento fiscale da riservare ad un determinato soggetto o ente ad un singolo Stato [1]. Nel nostro ordinamento tributario il nuovo testo dell'art. 73 comma III t.u.i.r. contenuto nell'art. 2 del decreto lgs. attuativo della delega per la riforma fiscale del 27 dicembre 2023 n. 209, nel definire la residenza delle società come criterio di collegamento personale, prevede tre criteri alternativi (sede legale, direzione effettiva e gestione ordinaria in via principale) che operano se rilevabili nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo di imposta. Ad eccezione della sede legale, tali criteri presentano sicuramente aspetti innovativi volti ad assicurare maggiore certezza giuridica ed a rendere la disciplina della residenza fiscale, quale criterio di collegamento personale, *coerente con la prassi internazionale e con i criteri previsti*

---

[1] L'avvento della globalizzazione, della digitalizzazione dell'economia e dei mercati e la dematerializzazione della ricchezza, come esaminato, hanno inciso sulle attività di controllo e di dominio del territorio sulla quale si fondava principalmente la sovranità fiscale degli Stati e provocato in generale la crisi di tali criteri impositivi di collegamento tradizionali a causa dalla loro difficile applicazione nei confronti delle società multinazionali. Tali criteri sono risultati inadeguati in quanto non assicurano, sempre più spesso correttamente la riconducibilità della ricchezza al potere impositivo nazionale del Paese di appartenenza, di residenza o sede effettiva (o a quello in cui l'attività economica è svolta) e soprattutto non permettono un effettivo controllo da parte delle A.F. che consente di evitare diseguaglianze. Cfr. F. Amatucci, *La sovranità fiscale nazionale*, Torino, 2022, 87; G. Scaccia, *La sovranità statale nell'era della globalizzazione*, in *La sovranità nell'era della post globalizzazione*, (a cura di) V. Mastriacovo, Pisa, 2019, 77; A. Perrone, *Tax competiton e giustizia sociale nella UE*, Padova, 2019.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dalla convenzione come richiesto dal nostro legislatore. Tali obiettivi sono individuati infatti dall'art. 3 della legge delega sulla riforma fiscale n. 111 del 9 agosto 2023 (2) intitolato "Principi generali relativi al diritto tributario dell'Unione europea e internazionale" che fa però riferimento anche alla necessità di un "*coordinamento dell'ordimento interno con la disciplina delle stabili organizzazioni ed ai regimi per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia*". Inoltre, nell'enunciare i principi e criteri direttivi, è richiesta "*la coerenza dell'ordinamento interno con le raccomandazione OCSE nel rispetto di principi dell'ordinamento UE*". Queste ultime importanti indicazioni, come si esaminerà, non sono state pienamente recepite dal legislatore in fase di attuazione e di rideterminazione del concetto di residenza fiscale.

In fase di recepimento dei principi della delega ad opera del Decreto lgs. n. 209 del 2023, sono stati eliminati, ai fini qualificatori, i riferimenti che erano contenuti nella precedente versione dell'art. 73 c. III t.u.i.r., all'*oggetto principale* ed alla *sede dell'amministrazione*. Le ragioni di tale modifica sono rilevabili nella relazione illustrativa dell'art. 2 della l. delega n. 111/2023 ove si afferma che: "*si supera il concetto di sede dell'amministrazione contenuto nella vecchia formulazione della norma che ha determinato difficoltà interpretative e applicative e si eliminano i riferimenti all'oggetto principale che ha dato luogo a controversie e rischi di doppia imposizione*".

La nuova disciplina della residenza delle persone giuridiche prevista dall'art. 73 c. III t.u.i.r., è stata prevista tenendo conto di alcuni condizionamenti a livello sovranazionale fondati su di una tipologia di collegamento personale – sostanziale che caratterizza dalle sue origini la *worldwide taxation* (3) richiamato nella delega. La residenza societaria, sulla base di tale principio nella nuova formulazione normativa, è infatti riconducibile

---

(2) La legge delega n. 111/2023 ha previsto, all'art. 3, comma 1, alcuni principi e criteri relativi al diritto tributario dell'UE e internazionale da osservare nell'esercizio della delega tra i quali: *la coerenza dell'ordinamento interno con le raccomandazioni dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) nell'ambito del progetto BEPS (Base erosion and profit shifting) nel rispetto dei princìpi giuridici dell'ordinamento nazionale e di quello dell'Unione europea; c) la revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società come criterio di collegamento personale all'imposizione, al fine di renderla coerente con* la *migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni, nonché coordinarla con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia anche valutando la possibilità di adeguarla all'esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile.*

(3) K. Vogel, *Il diritto tributario internazionale*, in *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (a cura di), Annuario, Padova, 2001, 365; Id., *World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Revaluation of Arguments*, in *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*, Deventer-Boston, 1990, 117; G. Marino, *L'unificazione del*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

principalmente al luogo in cui si trovano le persone o i soggetti che amministrano, gestiscono e assumono le decisioni strategiche di un ente. L'altro condizionamento che ha caratterizzato la riformulazione della residenza fiscale, è rappresentato da una connotazione intrinseca fortemente antielusiva delle raccomandazioni internazionali (in particolare dell'OCSE) (4) che hanno avuto un forte impatto su tale criterio di collegamento in ambito internazionale, determinando il superamento delle singole discipline nazionali ed anche degli elementi formali ai fini qualificatori di tale concetto (5).

Nonostante la notevole evoluzione della nuova disciplina prevista dall'art. 73 c. III t.u.i.r. in termini di coerenza con la prassi internazionale (6), le disposizioni previste dal testo rielaborato, nel rispetto dei principi della delega, avrebbero dovuto essere maggiormente adeguate e coerenti alla giurisprudenza CGUE ed al diritto UE che impongono una integrazione fiscale bilanciata dei sistemi impositivi societari fondata contestualmente sul recupero del gettito attraverso il contrasto all'elusione ed alla pianificazione aggressiva (7) e sullo stesso trattamento anche agevolativo nazionale nei

---

diritto tributario: tassazione mondiale verso tassazione territoriale, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, 845 ss.

(4) Vedi in tal senso le politiche fiscali OCSE e il pacchetto BEPS dl 2013 che hanno dato origine ad interventi antielusivi sempre più vincolanti per gli stati membri anche in ambito UE come quelli previsti dalle direttive ATAD del 2016/1164 e GMT del 2022/2523. Cfr. S. Dorigo, P. Mastellone, *L'evoluzione della nozione di residenza fiscale delle persone giuridiche nell'ambito del Progetto BEPS*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 35.

(5) Il nostro legislatore già nel 2006, inserendo i commi 5-*bis* e 5-*ter* nel testo dell'art. 73 t.u.i.r., aveva inteso superare gli aspetti formali e positivizzare attraverso il contrasto all'esterovestizione, una presunzione relativa con riguardo all'ubicazione nel territorio dello Stato della "sede dell'attività effettivamente esercitata "– con il conseguente riconoscimento della residenza fiscale italiana in via subordinata in presenza di una situazione di controllo esercitato da parte di una società residente nel territorio dello Stato o da consiglio di amministrazione composto a consiglieri in prevalenza residenti. Cfr. D. Stevanato, *La presunzione di residenza delle società esterovestite: prime riflessioni critiche*, in *Corr. trib.*, 2006, 2952; A. Ballancin, *Note in tema di esterovestizione societaria tra i criteri costitutivi della nozione di residenza fiscale e l'interposizione elusiva di persona*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 980.

(6) Cfr. sul punto sentenze CGUE *Centros* C-2121/97 del 9.3.1999, *Regno Unito / Commissione* del 2015 C-172/13, *Bevola* C-650/16 del 12.6.2018. La Corte di Cass. con sent. 19/01/2023, n. 1544, adeguandosi alla giurisprudenza CGUE, ha ritenuto tuttavia che l'attuazione del principio della sede effettiva anche nel caso di delocalizzazione all'interno della Comunità europea, non si pone necessariamente in contrasto con il rispetto della libertà di stabilimento. Invero, nel limite del divieto di misure fiscali che assumano una connotazione restrittiva per la libertà di stabilimento nel territorio nazionale da parte di soggetti non residenti, gli Stati membri sono liberi di determinare autonomamente, per effetto di norme interne e di convenzioni internazionali, i criteri di collegamento con il loro territorio ai fini fiscali.

(7) F. Amatucci, *La sovranità fiscale nazionale*, Torino, 2022, 151.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

confronti di enti che svolgono attività in altri Stati membri per assicurare il funzionamento del mercato interno, la libera concorrenza e la libertà di stabilimento. Ciò determina in taluni casi il superamento di requisiti e condizioni qualificatorie della residenza legate alla personalità attraverso il rispetto del principio di proporzionalità, qualora sia provato l'effettivo e prevalente svolgimento di attività economica nel territorio nazionale da parte di enti e persone giuridiche di diversa provenienza (8). È chiaro dunque che una revisione del nostro criterio di collegamento delle persone giuridiche, per risultare realmente coerente con i principi OCSE e UE richiamati all'art. 3 della delega, avrebbe dovuto perseguire e congiuntamente la finalità antielusiva e l'eguaglianza di trattamento tra società ad enti nella stessa situazione appartenenti al contesto europeo, assicurando a tutti gli enti l'inversione dell'onere della prova al fine di dimostrare l'effettivo radicamento territoriale. Inoltre, sarebbe stata necessaria una particolare attenzione alla nuova mutata realtà economica ed ai processi di produzione della ricchezza che si svolgono digitalmente attraverso protagonisti privi di un legame fisico con il territorio e spesso in modo immateriale che ha generato l'esigenza di individuare specifici ed adeguati criteri di collegamento. Tale realtà è stata oggetto infatti di numerosi interventi dell'OCSE e di proposte di direttive dell'UE che, derogando i principi generali elaborati a livello sovranazionale, rappresentano degli indirizzi che condizionano gli Stati, esortandoli ad una regolamentazione coordinata a livello nazionale ed all'elaborazione in tal caso di nuovi criteri di collegamento oggettivi delle persone giuridiche a livello nazionale (9) nel rispetto dei vincoli nazionali.

---

(8) La Commissione UE auspica a tal fine l'identificazione di metodi unitari di determinazione del reddito degli enti degli stati membri. La proposta di direttiva c.d. BEFIT business in Europe: Framework For Income Taxation della Commissione UE COM(2023) 532 final del 12 settembre 2023è volta a permettere il definitivo ingresso del principio di libera concorrenza nell'ordinamento europeo, garantendone un'applicazione quanto più uniforme possibile. A tal fine, la proposta prevede innanzitutto l'introduzione di una definizione unitaria di controllo, che rilevi così ai fini dell'individuazione delle transazioni da verificare. Affianco ad essa viene definito in maniera più specifica anche il concetto di "imprese associate", ossia quelle imprese in cui, alternativamente, un soggetto eserciti un'influenza dominante, del quale possieda una partecipazione rappresentativa almeno del 25% dei diritti di voto o, ancora, che partecipi per oltre il 25% ai profitti da questa generati. Inoltre il progetto prevede la determinazione del reddito imponibile comune sulla base di un reddito consolidato europeo, calcolato sulla media dei risultati prodotti dal gruppo multinazionale negli ultimi 3 anni fiscali, ripartito poi in percentuale sulla base dei redditi generati negli Stati. Cfr. sul tema G. Melis, *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi. Profili critici e ipotesi ricostruttive*, Milano, 2009, 2565, il quale evidenzia la necessità di ricorrere all'effettività dei criteri di collegamento per garantire il rispetto del principio della capacità contributiva.

(9) Tra i precedenti elaborati in ambito sovranazionale riguardanti i criteri di collega-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2. - *La maggiore coerenza con le migliori prassi sovranazionali del criterio sostanziale della direzione effettiva e le criticità degli altri criteri previsti dal nuovo art. 73 comma 3 t.u.i.r.*

La rielaborazione del concetto di residenza fiscale delle persone giuridiche ha determinato rispetto al passato certamente una maggiore coerenza e conformità alle disposizioni convenzioni ed alla prassi internazionale. Di particolare importanza è risultato a tal fine l'inserimento tra i criteri volti a definire il concetto di residenza (come sede legale e gestione ordinaria in via principale per la maggior parte del periodo di imposta), di quello della "*sede della direzione effettiva nel territorio dello Stato*" che il comma III ha qualificato espressamente come "*il luogo in cui vengono assunte le decisioni strategiche riguardanti le società o enti nel loro complesso in maniera continuativa* e *coordinata*". La previsione espressa di tale criterio di qualificazione (che trae origini dal Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni) identificativo della residenza fiscale delle società attraverso una norma interna come l'art. 73 c. III t.u.i.r., consente maggiore certezza ai fini applicativi e la possibilità di superamento parziale degli elementi qualificatori formali che spesso non permettono di ricondurre la ricchezza prodotta da un ente ad un reale e principale centro unico di imputazione (10). La nostra Cass. civ., nelle sentenze n. 14527 del 2019 e n. 6476 del 2021, aveva già da tempo considerato diverse volte a tal fine il luogo in cui sono prese le decisioni concrete che riguardano la società, valutando e intrepretando estensivamente il luogo di svolgimento dell'attività amministrativa o l'effettività della sede (11). In altri casi è stato considerato più genericamente il luogo in cui si svolge in

---

mento da considerare nel confronti dei protagonisti dell'economia digitale assumono rilevanza: la presenza digitale significativa ed il luogo di creazione degli utili secondo quanto previsto dall'art. 4 della proposta di direttiva del 21.3.2018 (147 final), ed in osservanza della Raccomandazione Pacchetto per la Tassazione equa dell'economia digitale del 21.3.2018 e della Risoluzione del Parlamento UE denominata Tassazione del digitale: i negoziati OCSE e la residenza fiscale delle imprese digitali del 29.4.2021. Cfr. G. Corasaniti, *L'imposta sui servizi digitali: una vera rivoluzione* ?, in DPT, 2022, 5.

(10) Per una puntuale ricostruzione di tale criterio di collegamento a livello nazionale ed internazionale cfr. G Marino, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, 2023.

(11) La nozione di "sede dell'amministrazione", in quanto contrapposta alla "sede legale", è stata considerata, secondo la giurisprudenza della Corte Suprema, coincidente con quella di "sede effettiva" (di matrice civilistica), intesa come il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (Cass. civ. n. 3604/1984, n. 7037/2004, n. 6021/2009, n. 2813/2014, n. 16697/2019).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

concreto "*la direzione e la gestione dell'attività di impresa*" e dal quale promanano le decisioni (Cass. civ. nn. 4463/2022, 16697/2019, 1544/2023) (12). Il requisito dell'effettività, che non era previsto a fini della qualificazione della residenza delle persone giuridiche prima delle modifiche all'art. 73 t.u.i.r. introdotte dal decreto lgs. n. 209/2023, assumeva rilevanza al solo fine della determinazione dell'oggetto principale in mancanza di statuto o atto costitutivo sancito dal comma V di tale norma (vedi oltre par. 4). Attraverso il richiamo espresso da parte del comma III art. 73 alla direzione effettiva da parte del legislatore in fase attuativa della delega fiscale, si è verificato un adeguamento anche se parziale della nostra disciplina all'art. 4 Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni ed al concetto di *place of effective management* quale criterio necessario, ma non esclusivo elaborato a seguito delle modifiche del 2017 a tale Modello (13), che sono utilizzati a livello convenzionale per il superamento dei criteri formali (14). La sede della direzione effettiva e quello della gestione ordinaria, sono criteri sostanziali che dovrebbero prevalere su quello della sede legale (formale) previsto ancora dall'art. 73 c. III, anche se, come si esaminerà oltre, non mancano in alcuni casi difficoltà applicative (15) connesse alla divergenza degli ordinamenti societari dei Paesi membri ed all'individuazione di luoghi virtuali in cui è possibile

---

(12) La Corte di cassazione attribuisce rilevanza in tali sent. al luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari.

(13) L'art. 4 Mod. OCSE sottolinea che, per individuare la reale residenza fiscale di una società o di un ente, occorre valutare vari fattori tra cui: il luogo in cui si tengono abitualmente le riunioni del Consiglio di amministrazione o dell'organo equivalente della società o ente; il luogo in cui l'amministratore delegato e i componenti dell'alta direzione svolgono abitualmente le loro attività; il luogo ove si trova il quartier generale del Gruppo multinazionale; quali sono le norme o le Leggi del Paese che disciplinano lo status giuridico della società; dove sono tenute le sue scritture contabili. Su tal concetto F. Tarini, *Il place of effective management dal diritto convenzionale al sistema fiscale italiano*, Torino, 2024. Il *PoEM* è incentrato sulle c.d. decisioni chiave, ovverosia tutte quelle delibere attinenti al *Top level management*. L'identificazione della sede della direzione effettiva richiede, quindi, un'indagine focalizzata sul più alto livello amministrativo. Tale criterio mira ad individuare non la semplice sede dell'amministrazione, ma la sede dell'amministrazione "effettiva". L'oggetto principale è fortemente influenzato dai rapidi ed imprevedibili mutamenti del mercato ed è una soluzione di compresso capace di dare la giusta attenzione sia al profilo della prevedibilità, sia a quello dell'effettività.

(14) Tale criterio è stato adottato insieme ad altri in tutte le convenzioni stipulate dall'Italia compreso da ultima quella con il Liechtenstein del luglio 2023.

(15) A. Savonara, F. Vismara, *Prime considerazione e spunti sulla nuova residenza fiscale dele società*, in *Riv. dir trib. tel.*, 18.4.2024.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

collocare attraverso i canali e gli strumenti digitali, il luogo di effettiva direzione ove si possono svolgere in maniera continuativa le riunioni ed i consigli di amministrazione ed ove vengono assunte le decisioni e strategiche. La C. M 20/E n. del 4 novembre 2024, considerando lo sviluppo tecnologico in fase di individuazione della sede di direzione effettiva, propone in proposito, una valutazione caso per caso, lasciando agli interpreti maggiori margini di valutazione.

La gestione ordinaria, intesa dall'art. 73 c. III t.u.i.r. come luogo *del coordinato e continuo compimento degli atti di gestione corrente*, pur essendo un criterio non formale, si sofferma sulla "organizzazione quotidiana dei fattori di produzione" in via principale (16). Tale criterio, considerato dall'art. 73 c. III nella nuova formulazione prevista dal nostro ordinamento tributario, fondato su indirizzi OCSE, può facilmente creare contrasti interpretativi sull'elemento da privilegiare per individuare in particolare la residenza di gruppi di società e multinazionali anche ai fini agevolativi in quanto si fonda su una ricostruzione parziale delle realtà operative più complesse. Il *day to day management*, anche se adottato in altri Paesi come Austria e Germania per individuare la residenza fiscale delle società, non consente infatti da solo di riconoscere un livello di radicamento di un ente in un determinato Stato adeguato ai fini del riconoscimento della sua responsabilità fiscale illimitata (17), come quello rilevabile attraverso la direzione effettiva quale luogo delle decisioni strategiche, soprattutto in relazione alle grandi realtà economiche che svolgono attività produttiva in più Stati come le multinazionali ed in quanto facilmente manipolabile (18) e frazionabile rispetto a quello di direzione effet-

---

(16) La Circolare n. 15/2024 di Assonime, pubblicata in data 30 luglio 2024, analizza le novità normative pubblicate in tema di residenza fiscale delle società e degli enti. Per gestione ordinaria si intende, il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso, consentendo di valorizzare l'effettivo radicamento dell'ente nel territorio dello Stato. In sostanza, si tratta del *senior day to day management*, ovvero il livello intermedio costituito dai dirigenti responsabili di gruppi di persone e delle loro performance, nonché dell'implementazione delle decisioni strategiche del *top management*.

(17) Alcune significative problematiche possono emergere in relazione all'individuazione dell'oggetto principale in caso di società prive di una vera e propria attività, fra le quali, *in primis*, le società di mero godimento e le *holding.* Per quanto concerne le prime, si pensi, ad esempio, alle società straniere aventi quale proprio unico scopo la detenzione e la gestione di immobili ubicati in Italia. Cfr. F. Tarini, *op. cit.*, 97; M. Antonini, *Brevi riflessioni in merito alle interrelazioni tra rapporti di controllo, oggetto principale e stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib*., 2008, 137. Cfr. sent. Cass. civ. n. 11709/2022.

(18) Il criterio in esame è stato impiegato sin dal 2008 dal Modello OCSE ai fini applicativi della *tie break rule* dunque in vis subordinata e non alternativa. Laddove si intenda privilegiare il c.d. "day to day management", è difficile da comprendere a quale

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tiva. Considerate le difficoltà di individuare la principalità della sede unica di gestione ordinaria quotidiana, si potrebbe verificare facilmente, attraverso tale criterio, una "residenza societaria localizzata in più Stati" con conseguente riconoscimento e distribuzione di imposizione e benefici di vari ordinamenti e rischi elevati di abuso e duplicazioni e doppie imposizioni o non imposizioni. La rilevanza autonoma che viene attribuita dal nostro ordinamento alla possibile organizzazione di fattori di produzione giornaliera ed alla gestione corrente, variando in base alla tipologia di attività svolta, non consente di rappresentare un indice di collegamento adeguato ed autonomo e può, pertanto, solo affiancare e rafforzare in alcuni casi il criterio della direzione effettiva [19].

La sede legale infine, già prevista dall'art. 73 c. III, anche se non è considerata dalla nostra giurisprudenza come criterio assoluto di identificazione della residenza delle società in Italia ed in grado di ricondurre il nostro sistema tributario a concetti fondamentali comuni volti a determinate l'esistenza di una società nel diritto commerciale, risulta un criterio meramente formale completamente diverso dagli altri di tipo sostanziale ed in palese contrasto con questi ultimi a seguito della riformulazione dell'art. 73 t.u.i.r. Esso infatti si presta a fittizie rappresentazioni e non è in grado di esprimere sufficientemente ed autonomamente ai fini fiscali il collegamento di tipo economico di un ente con il nostro territorio. Al criterio della sede legale si dovrebbe ricorrere in via residuale e solo in caso di impossibilità di acquisizione di elementi che attestino, in base all'effettività, la sussistenza dei requisiti previsti per il riconoscimento degli altri due criteri [20].

---

livello decisionale si debba fare riferimento in presenza di delega di poteri che consentono la gestione di parte dell'attività societaria ma non invece, come afferma il Commentario OCSE sino all'ultima versione del 2017, dell'impresa nel suo insieme. Le complessità di gestione di gruppi societari di vaste dimensioni, unitamente allo sviluppo tecnologico, permette ormai l'assunzione di decisioni chiave da parte di soggetti a ciò delegati (CEO, CFO, COO), o di comitati esecutivi di managers, i *quali operano anche in luoghi diversi*, rendendo anche difficilmente determinabile l'individuazione della residenza in modo univoco. Cfr. O Cimaz, *La residenza delle società e la convenzione multilaterale*, www.dirittobancario.it, 21 dicembre 2022.

[19] Cass. civ. n. 27113 del 2016. Cfr. P. Pistone, *La nuova disciplina della residenza delle persone fisiche e giuridiche*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 342, considera tale criterio in grado di aver assunto rilevo in ambito internazionale nel tempo ed il suo inserimento nell'art. 73 t.u.i.r. dimostra l'attenzione del nostro legislatore agli standards internazionali.

[20] Si pensi alla sent. CGUE C-885/19 del 2022, caso *Fiat Chrysler* ove si valutava la residenza fiscale nel Regno Unito in base alla sede legale.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

3. - *Il mancato recepimento della* Tie break rule *e la necessità di un ordine gerarchico tra i diversi criteri*

Alla luce delle diverse caratteristiche e peculiarità dei nuovi criteri definitori della residenza fiscale delle società previsti dal testo riformulato dell'art. 73 comma 3 t.u.i.r., sembra evidente che uno degli aspetti negativi riguarda la sua sfera applicativa e consiste nel mancato recepimento del criterio della *tie break rule* in fase di attuazione della delega. Si tratta di un criterio gerarchico volto ad evitare incertezze nell'applicazione di diverse metodologie qualificatorie o, in caso di alternatività tra loro (art. 4 del Mod. OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni) a stabilire un ordine di priorità ed una gradazione dei vari criteri. Nei casi di *dual residence*, consente di superare le difficoltà e le incertezze e di limitare le scelte discrezionali da parte dei singoli stati contraenti. Sarebbe stato necessario per assicurare maggiore certezza, il recepimento di tale modalità come riconosciuto dalla nostra Agenzia Entrate, sebbene non più contenuta nella versione del Modello OCSE del 2017 per le persone giuridiche, ma ancora seguita dalla maggior parte delle convenzioni stipulate dall'Italia contro le doppie imposizioni (21). Un riferimento alle priorità tra i diversi criteri in base alla regola della *tie break rule* nel nuovo testo dell'art. 73 t.u.i.r., avrebbe consentito di stabilire, anche in mancanza di contrasto tra gli stessi, un ordine gerarchico privilegiando quelli sostanziali (22) ed impedito *l'alternatività* (riconosciuta dalla C.M 20/E del 2024) che può indurre a scegliere liberamente senza alcun preciso ordine di priorità. Tra le tre definizioni enunciate dall'art. 73 t.u.i.r., certamente quella della sede legale già esistente nella versione antecedente, dovrebbe risultare residuale

---

(21) Le cosiddette *tie breaker rule* sono utilizzate per dirimere eventuali conflitti di residenza tra Stati contraenti secondo l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 73 del 18 gennaio 2023. L'attuazione delle misure contenute nell'Azione 6 del Progetto BEPS ha determinato la modifica delle "*tie breaker rules*" previste dall'art. 4 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni al fine di dirimere i conflitti di doppia residenza tra i Paesi contraenti con riferimento alle società. Una delle novità introdotte all'interno del Commentario, riguarda l'estensione degli effetti dell'applicazione delle "*tie breaker rules*", previste da un Trattato vigente tra due Paesi, al fine di determinare la residenza convenzionale del contribuente nei rapporti tra un terzo Paese e il Paese che, ai sensi del primo Trattato, è risultato non essere lo Stato della residenza del contribuente.

(22) L'art. 73 TUIR, prima elle modifiche, era considerato avente una precisa chiave di lettura: il legislatore ha disposto i suddetti criteri di collegamento in un dato ordine e solo seguendo tale gerarchia si dovrebbe verificare lo *status* di residente ai fini fiscali di una società nel Paese, mediante – pertanto – un procedimento per esclusione: all'impossibilità di applicare il primo criterio, si dovrebbe passare al secondo ed a seguire gli altri criteri, così come disposti dal legislatore (Cfr. F. Bertocchi, *La disciplina della residenza fiscale* DPT 2021, 690).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

rispetto alla gestione ordinaria principale ed alla direzione effettiva intesa quale luogo delle decisioni strategiche che, come esaminato, risulta essere più conforme alla prassi internazionale ed ai principi UE ai quali, secondo la delega, è necessario adeguarsi. La gestione ordinaria, come già rilevato, risulta essere collegata alla direzione effettiva in quanto essa non rappresenta un concetto autonomo che può operare alternativamente ai fini della definizione della residenza societaria ma, al più, come osservato dalla nostra giurisprudenza, in grado di svolgere funzione integrativa ([23]).

La direzione effettiva, pur non essendo un criterio (come si vedrà) adeguato alle nuove realtà economiche digitali, è di certo più coerente alla prassi convenzionale ed alla personalità e pertanto, maggiormente conforme agli obiettivi perseguiti dalla delega ed in grado di prevalere sugli altri due criteri. Esso contribuisce in parte ad assicurare la parità di trattamento in ambito UE, superando requisiti formali ed identificando un centro di controllo di comando che consente il riconoscimento pieno della *tax liability* delle persone giuridiche ai fini impositivi e dell'accesso ai benefici fiscali nazionali.

4. - *La rilevanza del concetto di attività effettiva e le modifiche al regime di contrasto alle esterovestizioni*

L'eliminazione dal nuovo testo dell'art. 73 comma III t.u.i.r. del criterio dell'oggetto principale e della sede dell'amministrazione ([24]) da parte del d.lgs. n. 209 del 2023, ai fini della definizione di residenza fiscale societaria, non risulta coordinata con il testo dei commi IV e V ove tale riferimento (ritenuto dal nostro legislatore della riforma in grado di creare controversie) permane in sede di accertamento dello svolgimento di attività commerciale quale importante requisito oggettivo di assoggettabilità alla disciplina ires prevista dal t.u.i.r.. A tal fine l'analisi nei confronti di un ente residente o non residente, può fondarsi sull'*attività effettivamente esercitata* in mancanza di atto costitutivo. Il riferimento ad essa operato dall'art. 73 c. I e V attraverso l'oggetto principale, resta un criterio fondamentale che rileva nel nostro sistema fiscale ai fini del trattamento fiscale

---

([23]) Cfr. Cass. civ. n. 11709/2022. Tale sentenza, prendendo atto della parziale sovrapponibilità tra sede dell'amministrazione e oggetto principale, conclude che quest'ultimo "non integra tanto un criterio a sé stante e contrapposto a quello del *place of effective management* ma contribuisce ad identificare la 'sede di direzione effettiva'".

([24]) La sede dell'amministrazione aveva nel tempo assunto contorni sempre più vaghi. La ricerca della sede effettiva non ha trovato consenso. Sei pensi al caso Dolce e Gabbana Cass. pen. n. 11709 del 2015 ove tale soluzione è stata confutata. Anche la contiguità tra sede dell'amministrazione e controllo societario non è stata suffragata dalla giurisprudenza. Cfr. P. Arginelli, S.M. Ronco, *op. cit.*, 560.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IRES e che trova riconoscimento, secondo la giurisprudenza UE, anche per ottenere la disapplicazione di norme antielusive (25). Esso, più che all'individuazione della collocazione o del collegamento territoriale di un ente o società, è diretto alla determinazione della tassazione societaria ed all'accesso al sistema agevolativo fiscale previsto per gli enti non commerciali non residenti (art. 152 ss. del t.u.i.r.). L'oggetto principale in grado di creare controversie e rischi di doppie imposizioni, secondo la delega, rimane dopo le modifiche apportate, funzionale alle diverse modalità applicative previste dal sistema dell'ires (art. 73 comma V) (26), risultando ancora rilevante nel nostro ordimento ai fini del trattamento fiscale degli enti non residenti (27). Avendo il legislatore adottato al comma III dell'art. 73 il criterio della direzione effettiva ed essendo tale scelta condizionata dalla ricordata connotazione più marcatamente antielusiva della residenza come era concepita dalla giurisprudenza ante riforma ed a livello internazionale (28), sarebbe risultato opportuno e coerente mantenere anche in via subordinata, il riferimento al criterio oggettivo *dell'attività effettivamente svolta* in senso sostanziale e principale da un ente nel nostro territorio ai fini definitori integrativi del luogo di residenza fiscale.

Per comprendere l'interconnessione che esiste nel nostro ordinamento tra la residenza e la disciplina antielusiva, va tenuto presente che anche il comma 5-*bis* dell'art. 73 che disciplina le esterovestizioni, è stato modifi-

---

(25) Il criterio dell'attività effettivamente svolta risulta ancora rilevante secondo la giurisprudenza interna e dell'UE ai fini della compatibilità delle misure antielusive riconducibili alla residenza con il divieto di restrizione della libertà di stabilimento e proporzionalità. cfr. sent. CGUE Caldbury Schweppes C-196/04 del 12.9.2006 e Euro Park Service C-14/16 dell'8.3.2017 e WML del 2015.

(26) L'attività effettiva è presa in considerazione nella disciplina delle esterovestizioni all'art. 73 comma V *bis* considerata la esigenza a livello internazionale di rafforzare le norme antielusive nazionali nel rispetto dei principi del diritto UE.

(27) Secondo la giurisprudenza italiana in materia di residenza fiscale delle società, la Corte di Cassazione, al fine di individuare il Paese di residenza di una società mediante l'applicazione del criterio del c.d. oggetto principale (*ex* art. 73 del t.u.i.r. – Soggetti passivi), talvolta ha statuito basandosi sulla prevalenza della qualità del lavoro svolto in un dato Paese, quale indice di presenza dell'oggetto principale; altre volte ha valorizzato a tal fine la quantità di attività svolta in un dato Stato.

(28) La S.C. ha rimarcato che in generale, in materia di imposte sui redditi delle società l'art. 73 comma 3 t.u.i.r. (nella precedente formulazione) individua i criteri di collegamento (la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale), paritetici ed alternativi, delle degli enti con il territorio dello Stato, la cui ricorrenza, per la maggior parte del periodo d'imposta, determinala residenza in Italia e alla potestà impositiva del fisco italiano, a prescindere dall'accertamento di un'eventuale finalità elusiva della contribuente, che sia volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe (Cass. civ. del 25.7.2022, n. 23150; conformi Cass. civ. del 21.3.2022, n. 11709 e Cass. civ. n. 11710/2022; Cass. civ. del 25.11.2022, n. 34723; Cass. civ. del 19.1.2023, n. 1544).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

cato dal decreto attuativo della delega n. 111/2023, facendo riferimento soltanto al luogo di residenza laddove stabilisce che: "*si considerano altresì residenti salvo prova contraria le società ed enti che detengono partecipazioni di controllo ...* e *sono controllati da parte di soggetti non residenti*" . Non assume più rilevanza a tal fine l'esistenza della sede dell'amministrazione nel nostro territorio, con conseguenze restrittive in termini di maggiore aggravio probatorio anche a causa dell'eliminazione dell'oggetto principale ([29]).

Il mancato riferimento da parte dell'art. 73 c. III all'attività effettiva (quale supporto per stabilire oggetto principale) per la qualifica di residenza fiscale societaria e le modifiche al comma 5 *bis*, potrebbero comportare un contrasto a livello UE con il divieto di restrizione alla libertà di stabilimento e con il principio di proporzionalità del nostro nuovo sistema antielusivo di esterovestizioni ([30]).

5. - *La necessità di un sistema di localizzazione della sede delle imprese del mercato digitale*

L'incompletezza in fase di attuazione della delega emerge in modo evidente con riguardo al coordinamento della residenza fiscale alla disciplina delle stabili organizzazioni richiesta dall'art. 3 della l. n. 111/2023. Nel nostro ordinamento era stato previsto, ai fini dell'identificazione di uno stabile organizzazione, l'inserimento del comma II lett. f *bis*) all'art. 162 t.u.i.r. modificato nel 2018, che prevede in mancanza di consistenza fisica sul territorio la "*presenza economica significativa e continuativa nel territorio dello Stato costruita in modo da non fare risultare una sua consistenza fisica*". Il riconoscimento ai fini identificativi e qualificatori delle s.o. di una presenza diversa da quella fisica, risultata nel nostro ordinamento del tutto innovativa, consente, mediante l'elaborazione di un criterio specifico conforme al diritto UE, di inglobare tra le imprese con sede fisse d'affari in Italia, anche quelle che operano digitalmente. Ciò avrebbe dovuto comportare un coordinamento in sede definitoria dei nuovi criteri qualificatori della residenza delle persone giuridiche esaminati elaborati al

---

([29]) P. Arginelli, S.M. Ronco, *Cenni di inquadramento sulla riforma della residenza di società* ed enti, *Dir. prat. trib. int*., 2024, 560.

([30]) Nell'ordinamento unionale qualsivoglia norma che disciplini la legittimità dei criteri fiscali di connessione territoriale, implica l'impossibilità per la Corte di giustizia di rilevare la sussistenza di una restrizione ad una delle suddette libertà fondamentali. Cfr. sentenze CGUE, 14 novembre 2006, causa C-513/04, *Kerckhaert-Morres*, 17 ss.; CGUE, 16 luglio 2009, causa C-513/04, *Damseaux*, 27 ss.; CGUE, 12 febbraio 2009, causa C-67/08, *Block*, 2; Bevola del 2018. Cfr. S. Dorigo, *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione europea*, Padova, 2012, 298.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

comma dell'art. 73 t.u.i.r. ([31]). Il mancato riferimento e riconoscimento di disposizioni analoghe a quella dell'art. 162 comma f *bis*) t.u.i.r. per la localizzazione ed il riconoscimento di una residenza delle imprese che operano digitalmente in Italia, determina inoltre la parziale conformità ai diversi principi elaborati dall'ordinamento UE ([32]). Il potere di individuazione di nuovi criteri di collegamento è comunque attribuito agli Stati anche dalla giurisprudenza CGUE che riconosce ad essi, a tal fine, piena libertà ([33]) e da fonti normative *soft law*.

L'integrazione della disciplina prevista dall'art. 73 comma III del t.u.i.r. con criteri specifici oggettivi di riferimento per la determinazione della residenza delle imprese dell'economia digitale come quelli previsti per le s.o. o dalle raccomandazioni UE (fondati sulla presenza digitale significativa), avrebbe avuto di sicuro un forte impatto economico e reso conforme la nostra disciplina all'attuale realtà economica ed alle nuove modalità digitali di produzione di ricchezza e di svolgimento di attività economica ([34]), attuando quanto previsto dalla legge delega che chiede, nello stabilire una revisione della disciplina della residenza fiscale, una *coerenza alle migliore prassi internazionale ed* un *coordinamento con la disciplina delle stabili organizzazioni*.

([31]) L'integrazione all'articolo 73, comma 5, t.u.i.r. avrebbe dovuto prevedere che: *Per poter identificare in base a tale ultimo criterio la residenza di enti che svolgono in via principale attività economica digitalmente senza presenza fisica nel territorio italiano, al fine di evitare l'erosione della base imponibile, assume rilevanza la presenza digitale significativa ed il luogo di creazione degli utili secondo quanto previsto dall'articolo 4 della proposta di direttiva del 21.3.2018 (147 final), e in osservanza della Raccomandazione Pacchetto per la Tassazione equa dell'economia digitale del 21.3.2018 e della Risoluzione del Parlamento UE denominata Tassazione* del *digitale: i negoziati OCSE e la residenza fiscale delle imprese digitali del 29.4.2021.*

([32]) In particolare, secondo la Raccomandazione Pacchetto per la Tassazione equa dell'economia digitale del 21.3.2018 e le indicazione contenute nella proposta di direttiva (47 final) oltre alla Risoluzione del Parlamento UE denominata Tassazione del digitale: i negoziati OCSE e la residenza fiscale delle imprese digitali del 29.4.2021, gli Stati membri sono esortati ad individuare criteri impositivi in tale settore dell'economia digitale, essendo deputata alla loro la facoltà per tale individuazione senza vincoli come quelli imposti dal Pilar 1 dell'OCSE.

([33]) Sent. CGUE *Centros* del 2001 cit., e *Degrot* del 2022 Gli Stati membri sono liberi di fissare i criteri di collegamento con l'ordinamento giuridico che ritengono maggiormente appropriati al fine di disciplinare le fattispecie impositivi senso espresso, CGUE, 12 maggio 1998, causa C-336/96 e *Gilly*, 30; CGUE, 7 settembre 2006, causa C-470/04, *N*, 44; CGUE, 30 aprile 2020, cause riunite C-168/19 e C-169/19, *INPS*, 20.

([34]) M.C. Fregni, *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Riv. dir. fin. sc. fin*., 2017, 51; F. Gallo, *Fisco ed economia digitale*, in *Dir. prat. trib*., 2015, 599 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

È evidente che i criteri collegamento ed in particolare la residenza fiscale delle persone giuridiche che svolgono in via principale la propria attività economica digitalmente senza presenza fisica nel territorio italiano, non possono essere regolamentati alla stessa maniera di società ed enti non operanti nel mercato digitale e che è necessaria una disciplina derogatoria speciale volta a garantire il potere impositivo nazionale per evitare disparità di trattamento (35). Inoltre, in mancanza di norme primarie vincolanti, una revisione della residenza che contempli le imprese dell'economia digitale, rientrerebbe pienamente nella sfera di sovranità fiscale nazionale per la finalità antielusiva e di prevenzione dell'erosione della base imponibile dell'imposta societaria cui si è ispirata la revisione dell'art. 73 t.u.i.r. in quanto si tratta di un criterio di collegamento nazionale che non trova ancora a livello internazionale una disciplina comune.

6. - *Conclusioni*

La complessità di una revisione del concetto di residenza delle società ed enti pienamente conforme ai principi europei ed internazionali nell'ambito dell'attuazione della l. delega n. 111/2023, deriva da un contesto economico produttivo in forte e continua evoluzione ove l'attività di coordinamento unico ed una tale elaborazione, assume sempre più una intrinseca connotazione antielusiva e sempre meno quella di identificazione di un centro di imputazione unico (*unlimited tax liability*) volto ad assicurare alle imprese un trattamento fiscale non discriminatorio o asimmetrico che non penalizzi le libertà economica e di concorrenza in ambito UE. Nella riformulazione dell'art. 73 c. 3 t.u.i.r., pur essendosi il legislatore adeguato ad alcuni importanti obiettivi e principi della fiscalità sovranazionale ed alla giurisprudenza nazionale, ha tenuto parzialmente conto di quanto era previsto nella legge delega dei criteri applicativi operanti a livello convenzionale

---

(35) Tale richiesta proviene dalle stesse Istituzioni internazionali e UE le quali, consapevoli delle difficoltà derivanti dalla complessità delle procedure previste dal TFUE e dalla richiesta dell'unanimità dell'inidoneità di singole misure sin ora adottate come quelle sulla tassazione dei servizi digitale e di contrasto a alla pianificazione aggressiva, attraverso atti di *soft law*, hanno come esaminato, chiesto agli Stati l'introduzione di nuovi criteri impositivi per le imprese digitali oggettivi fondati sulla "presenza digitale significativa" e sul "luogo di creazione degli utili. Qualsiasi intervento di coordinamento e di regolamentazione comune UE della tassazione digitale in ambito UE in grado di evitare diseguaglianze e distorsioni, è limitato a causa del voto all'unanimità. È stata ipotizzata in proposito il 18.12.2019 con risoluzione del Parlamento UE, la possibilità di ricorrere ad una base giuridica come l'art. 116 TFUE diversa rispetto agli artt. 113 e 115 per la fiscalità del mercato digitale che prevede la procedura ordinaria qualora la disparità esistente nelle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative degli Stati membri, falsa le condizioni di concorrenza sul mercato interno.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

e riconosciuti dalla giurisprudenziale UE da tempo. Il tentativo senz'altro meritevole, di voler superare elementi identificativi di tipo formale a favore di quelli sostanziali come il luogo di direzione effettiva ed in parte quello integrativo della gestione ordinaria già considerati a livello giurisprudenziale e convenzionale, avrebbe richiesto il superamento dell'alternatività (uniformemente al sistema della *tie break rule* convenzionale) tra i tre diversi criteri individuati dal nuovo testo normativo che può creare incertezza in sede di applicazione a causa della loro evidente diversità ed in mancanza di una maggiore rilevanza di quello dell'effettività della direzione e dell'attività svolta. Inoltre, la previsione di nuovi criteri e la contestuale eliminazione di altri (considerati controversi) come l'oggetto principale attraverso l'esame dell'attività effettiva rilevane in ambito UE, non è stata coordinata con le modalità di determinazione dei criteri di assoggettabilità ai fini IRES degli enti non residenti e con il sistema delle esterovestizioni.

Restano evidenti le difficoltà a stabilire regole comuni per riconoscere l'imposizione fiscale illimitata alle persone giuridiche nel nostro territorio attraverso il rispetto della *worldwide taxation* e della personalità anche se le stesse valorizzano il criterio dell'effettività, consentendo il superamento degli elementi qualificatori formali. La finalità antielusiva intrinseca nel concetto di residenza fiscale, non deve tuttavia mai prevalere a discapito dell'eguaglianza di trattamento dei diversi enti in un contesto come quello UE di libero mercato. L'inadeguatezza parziale della nuova versione dell'art. 73 c. III alla nuova realtà economica, si evince dal mancato riferimento alle imprese digitali che operano in una realtà economica immateriale, ove non possono valere gli stessi parametri fondati sulla personalità ed ove assumono rilievo elementi oggettivi fondati su logiche ed elementi diversi. Una maggiore attenzione in sede di riforma della residenza fiscale avrebbero meritato gli orientamenti manifestati dalle Istituzioni UE e dalla CGUE (rispetto alle indicazioni incomplete fornite dall'OCSE) che inducono sempre di più gli Stati membri ad una regolamentazione coordinata de armoniosa del sistema fiscale societario rispettosa delle libertà fondamentali e della sovranità nazionale. In tale contesto di avanzata integrazione fiscale, il superamento dei criteri formali per l'individuazione della residenza delle persone giuridiche, andrebbe adattato alle singole e diverse realtà e strutture societarie e richiederebbe un sistema procedurale di controllo in grado di facilitare le condizioni per realizzare una parità di trattamento fiscale ed evitare o abusi e distorsioni di concorrenza.

FABRIZIO AMATUCCI
Professore ordinario di diritto finanziario e tributario,
Università di Napoli Federico II

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

LA TERRITORIALITÀ DEL *TRUST* ALLA LUCE DELLA RIFORMA DELL'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

Abstract: *Under Legislative Decree no. 139 of 2024 implementing Delegated Law no. 111 of 2023, the Delegated Legislator has introduced specific provisions regarding the trust institution, in order to systematize the related discipline, which until now has been left to the interpretation of practice and jurisprudence. In line with the general principles expressed in Art. 2 of the TUS, in particular, the territoriality rules for the taxation of transfers of assets and rights in trust have been better defined, through the introduction in the "new" paragraph 2-*bis*, according to which the tax is due in relation to all the assets and rights transferred, if the settlor is resident in the State at the time of the patrimonial separation, or limited to the assets and rights existing in the territory of the State (and transferred to the beneficiaries), in the case in which, instead, the settlor is not resident there.*

Abstract: Con il decreto legislativo n. 139 del 2024 attuativo della legge delega n. 111 del 2023, il Legislatore delegato ha dettato specifiche disposizioni con riguardo all'istituto del trust, al fine di sistematizzarne la relativa disciplina, finora rimessa all'interpretazione della prassi e della giurisprudenza. In coerenza con i principi generali espressi nell'art. 2 del TUS (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni), in particolare, sono state meglio definite le regole di territorialità per la tassazione dei trasferimenti dei beni e diritti in *trust*, attraverso l'introduzione nel "nuovo" comma 2-*bis*, secondo cui l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, qualora il disponente sia residente nello Stato al momento della separazione patrimoniale, ovvero limitatamente ai soli beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato (e trasferiti ai beneficiari), nel caso in cui, invece, il disponente sia ivi non residente.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni: tra imposta sui trasferimenti gratuiti di ricchezza ed imposta sull'arricchimento del beneficiario – 3. I criteri di collegamento personali e territoriali dell'imposta sulle successioni e donazioni – 4. Le modalità applicative dell'imposta al *trust*: dalla tassazione "in entrata" alla tassazione "in uscita" e la teoria del *trust* quale attribuzione gratuita indiretta a "formazione progressiva" – 5. La territorialità ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni alle attribuzioni di un *trust* nella prassi amministrativa – 5.1. (Segue...) I "nuovi" requisiti di territorialità individuati dall'art. 2, comma 2-*bis*, TUS – 6. Doppia imposizione internazionale e profili convenzionali – 7. Considerazioni conclusive.

1. - *Introduzione*

Con il d.lgs. 18 settembre 2024, n. 139, attuativo della delega conferita al Governo con l. 9 agosto 2023, n. 111 [1] e, in particolare, del suo

[1] Per un esame delle novità introdotte ad opera del d.lgs. n. 139 del 2024, si rinvia a G. Corasaniti, *La riforma del TUSD in materia di trust*, in *Trusts*, 2024, 564 ss.; Id., *Trust, osservazioni sulla tassazione "in entrata",* in *Sole 24 Ore*, 29 ottobre 2024, 22 ss.; T. Tassani,

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

articolo 10 (recante i principi e criteri direttivi per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'Iva), il legislatore delegato ha apportato numerose modifiche al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni di cui al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (d'ora in poi, TUS), introducendo specifiche disposizioni con riguardo all'istituto del *trust* (2). Invero, con particolare riferimento a quest'ultimo istituto, il legislatore ha, da un lato, precisato l'orientamento interpretativo consolidatosi nella giurisprudenza di legittimità e nella prassi in ordine all'applicazione dell'imposta di successione e donazione al momento del trasferimento finale dei beni e diritti ai beneficiari (3) (c.d. tassazione "in uscita") e, dall'altro, chiarito i presupposti territoriali per la tassazione del trasferimento stesso. Il citato decreto legislativo, difatti, ha introdotto, tra le altre, importanti novità con riguardo ai criteri di territorialità, atteso che il "nuovo" comma 2-*bis* dell'art. 2 del TUS (4) dispone, ora, che l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, qualora il disponente sia residente nello Stato al momento della separazione patrimoniale, ovvero limitatamente ai soli beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato (e trasferiti ai beneficiari), nel caso in cui, invece, il disponente sia ivi non residente. La novella dunque ha declinato, con specifico riferimento al *trust* e agli altri vincoli di destinazione, le tradizionali regole di territorialità del tributo successorio e donativo già racchiuse nei commi 1 e 2 dell'articolo 2, nel tentativo di chiarire i pre-

---

Il trust nel decreto di riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni, in *Trusts*, 2024, 936 ss.; Id., *Prime note sul d.lgs. n. 139/2024 – Modifiche in materia di trust*, in *Consiglio Nazionale del Notariato*, Studio n. 99/2027/T, 11 ottobre 2024. Si veda anche V. Mastroiacovo, *La razionalizzazione delle agevolazioni sul passaggio generazionale dell'azienda*, in *Trusts*, 2024, 878 ss., la quale evidenzia come il legislatore delegato, nel tentativo di razionalizzazione la disciplina dell'imposta di successione e donazione e, in particolare, dell'agevolazione sul passaggio generazionale, non abbia tenuto conto dei passaggi argomentativi della sentenza della Corte costituzionale n. 120 del 23 giugno 2020.

(2) Per un inquadramento dell'istituto giuridico del *trust* si rinvia a M. Lupoi, *I trust nel diritto civile*, in *Trattato di diritto civile*, (diretto da) R. Sacco, Torino, 2000. Si veda, inoltre, AA.VV., *Atti di destinazione e trust*, (a cura di) G. Vettori, Padova, 2008.

(3) Per una compiuta ricostruzione del dibattito sorto sul tema, sia consentito il rinvio a G. Corasaniti, *L'imposizione indiretta dei trust liberali: luci e ombre nella più recente giurisprudenza di legittimità*, in *Trusts*, 2019, 355; P. Mastellone, *(Dis)orientamenti giurisprudenziali sulla fiscalità indiretta degli apporti in trust*, in *Notariato*, 2019, 329; T. Tassani, *Conferme giurisprudenziali e nuove problematiche interpretative in tema di tassazione dei trust*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2020, 895.

(4) Per un primo commento, si veda T. Tassani, *Si paga in Italia se il disponente risiede sul territorio nazionale*, in *Sole 24 Ore*, 18 ottobre 2024, 12 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

gressi dubbi interpretativi, sorti soprattutto con riferimento al momento in cui debba essere verificata la residenza del disponente.

Fatta questa breve premessa, nel presente contributo si tenterà di analizzare ed approfondire le recenti modifiche normative che hanno interessato il tema dell'ambito territoriale dell'imposta di successione e donazione, così da meglio comprendere le scelte adottate dal legislatore delegato nella materia *de qua*, alla luce anche della *ratio* del tributo. Prima di procedere in tal senso, tuttavia, pare opportuno ricordare, seppur brevemente, quello che è il presupposto impositivo dell'imposta di successione e donazione, (presupposto) che, con particolare riguardo all'istituto del *trust*, ha determinato il passaggio dal criterio della tassazione "in entrata" a quello della tassazione "in uscita".

2. - *Presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni: tra imposta sui trasferimenti gratuiti di ricchezza ed imposta sull'arricchimento del beneficiario*

La compiuta descrizione della fattispecie che, ad oggi, determina l'applicazione dell'imposta di successione e donazione ai trasferimenti del *trust* deve necessariamente prendere le mosse dal dato normativo, che costruisce in termini unitari il presupposto impositivo del tributo in discorso.

L'attuale e vigente art. 1 del d.lgs. n. 346/1990, come riformato ad opera dell'art. 1 del d.lgs. n. 139 del 2024, individua il presupposto dell'imposta sulle successioni e donazioni nei «*trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte, per donazione o a titolo gratuito*», nonché nei «*trasferimenti derivanti da* trust *e da altri vincoli di destinazione*».

Partendo dalla formulazione letterale della citata norma, dunque, si può subito notare come il presupposto dell'imposta sulle successioni e donazioni sia costituito dal trasferimento di ricchezza, secondo una logica assai assimilabile a quella dell'imposta di registro. Invero, secondo l'impostazione tradizionale, l'imposta *de qua* è da annoverare nell'ambito dei tributi indiretti sui trasferimenti [5].

Ma che il trasferimento di ricchezza costituisca effettivamente il presupposto dell'imposta è da sempre piuttosto controverso. Difatti, tale visione non è condivisa da un autorevole filone dottrinale, che individua

---

[5] Considerano l'imposta di successione e donazione una imposta sui trasferimenti gratuiti di ricchezza A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, 2003, 794 ss.; P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2009, 392. Anche A. Fedele, *Il presupposto d'imposta*, in *NEÙTEPA*, 2020, 7 ss., annovera l'imposta di successione e donazione nel sistema delle imposte indirette e specificatamente tra quelle sui trasferimenti di ricchezza.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il presupposto "materiale" dell'imposta di successione e donazione direttamente nell'arricchimento patrimoniale del singolo beneficiario (6), ossia nel risultato economico del trasferimento, il quale (trasferimento) rappresenterebbe invece soltanto «il veicolo necessario della ricchezza tassabile o di quella sulla quale, in definitiva, grava il peso del tributo» (7).

In altri termini, il trasferimento, quale fattispecie giuridico-formale, costituirebbe esclusivamente il mezzo per conseguire l'incremento patrimoniale.

Detta conclusione, in particolare, sarebbe suggerita dalla corretta applicazione dell'art. 53 Cost., che, prevedendo il dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, crea un vincolo indissolubile tra tributo e fatto economico, (fatto economico) che, nel caso di specie, sarebbe, per l'appunto, non tanto il trasferimento al beneficiario dei beni appartenenti al *de cuius*/donatario, quanto l'incremento patrimoniale che consegue lo stesso beneficiario (8).

---

(6) Cfr. D. Stevanato, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, cit., 12 ss.; G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni. Trust e patti di famiglia*, cit., 120 ss., che evidenzia, da un lato, la sostanziale affinità dell'imposta sulle successioni e donazioni con i tributi diretti e, dall'altro, la profonde differenze esistenti rispetto all'imposta di registro.

(7) Così G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni. Trust e patti di famiglia*, cit., 26 ss.; Id., *(voce) Successioni e donazioni (Imposta sulle)*, *in Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, Torino, 1998, XV, 302; negli stessi termini anche F. Serrano, *Le imposte sulle successioni*, in *Trattato di diritto tributario*, A.D. Giannini (a cura di), VIII, Torino, 1961, 55; A. Uricchio, *Commento all'art. 1*, in *Commento al Testo Unico delle imposte di successione e donazione*, N. D'Amati (a cura di), Padova, 1996, 8 ss.

(8) Anche G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, *Parte Speciale*, Vicenza, 2016, 1010 ss., ritiene che l'imposta di successione e donazione costituisca un'imposta sull'arricchimento del singolo erede. L'Autore, infatti, afferma che «per l'unanime dottrina giuridica una imposta è diretta se assume a presupposto indici diretti o immediati di forza economica (reddito o patrimonio). Tale carattere si riscontra al di fuori di ogni ragionevole dubbio nel tributo successorio quale si presenta nella regolamentazione oggi vigente. Con l'acquisizione in discussione il patrimonio dei beneficiari si incrementa di una serie di elementi positivi e negativi, ossia di un valore netto. Sussiste qui dunque il primo elemento che contrassegna il concetto di reddito ... Come è noto, nell'ambito della nozione di reddito, la dottrina distingue il reddito prodotto (caratterizzato dal derivare da una fonte produttiva), da un lato, dal reddito entrata (inteso come accrescimento patrimoniale non legato ad alcuna fonte produttiva), dall'altro. Ebbene, gli acquisti gratuiti per successione sono agevolmente riconducibili nella nozione di reddito entrata». Si ricorda che anche la Corte cost., con la nota sentenza n. 120 del 2020, ha affermato che l'imposizione delle successioni e donazioni sia giustificata dall'arricchimento dell'erede o del beneficiario. Considera, invece, l'imposta di successione e donazione un'imposta indiretta E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2019, 449, secondo cui «l'imposta in esame si colloca nel quadro delle imposte indirette non perché sui trasferimenti di ricchezza, ma soprattutto perché il suo regime applicativo si modella su quello dell'imposta di registro, fino al punto che una norma residuale rinvia a tale imposta per gli atti d'accertamento, di riscossione e per l'applicazione delle sanzioni (art. 60)».

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La concezione del tributo ancorata all'arricchimento patrimoniale realizzato dall'erede o dal beneficiario dell'atto liberale non è stata tuttavia accolta da coloro che hanno messo in luce come ciò che la citata dottrina ha definito "presupposto materiale" altro non sarebbe se non la base imponibile dell'imposta (9). Invero, se si accoglie la nozione tradizionale di presupposto non si può non riconoscere come lo stesso coincida con il trasferimento di beni e diritti *mortis causa* o a titolo gratuito, per effetto del quale si realizza l'incremento patrimoniale.

Con particolare riferimento al *trust*, il decreto delegato ha riformulato il presupposto impositivo dell'imposta, specificando le regole di territorialità e, soprattutto, introducendo l'art. 4-*bis*, cui è assegnato il compito di definire compiutamente i termini di rilevanza fiscale dell'istituto.

La "nuova" definizione legislativa è indubbiamente più corretta di quella precedente, che sembrava assegnare rilevanza alla costituzione del vincolo in sé, piuttosto che al trasferimento di beni e diritti derivante dallo sviluppo della fattispecie negoziale del *trust*, fattispecie a c.d. "formazione progressiva". L'attuale formulazione legislativa dell'art. 1 del TUS, dunque, accoglie quella impostazione teorica che considera il trasferimento al beneficiario come perfezionamento della fattispecie impositiva, cui consegue il sorgere (in capo al beneficiario) dell'obbligo tributario (10).

3. - *I criteri di collegamento personali e territoriali dell'imposta sulle successioni e donazioni*

Come è noto, il legislatore italiano, nel disciplinare l'imposta sulle successioni e donazioni, ha adottato un approccio molto simile a quello utilizzato per le imposte sui redditi (11), introducendo una distinzione fondamentale in base alla residenza del defunto o del donatore. Invero, ai sensi dell'art. 2, comma 1, del TUS (12), l'imposta è dovuta in relazione a

---

(9) È questa l'osservazione di S. Ghinassi, *Imposte di registro e di successione. Profili soggettivi ed implicazioni costituzionali*, Milano, 1996, 84-85; E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, cit., 449; C. Sacchetto, *La donazione nel diritto tributario*, cit., 889 ss.

(10) Cfr. T. Tassani, *Imposte sui trasferimenti: il Trust quale attribuzione gratuita indiretta "a formazione progressiva"*, in *Commentario alla Circolare 34/E*, M. Lupoi, T. Tassani (a cura di), 2023, 121 ss. Sul punto si veda anche D. Cané, *Soggettività tributaria e giusta imposizione. Presupposti, discipline, sistema*, Giuffrè, 2021, 145-146, il quale sottolinea come, a differenza di quanto accade nell'ambito delle imposte dirette, soggetto passivo dell'imposta di successione e donazione non è il *trust*, bensì il beneficiario.

(11) Così A. Quattrocchi, *I criteri di collegamento territoriale nell'ambito dell''imposta sulle successioni e donazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 453 ss.

(12) A. Uricchio, *Commento all'art. 2*, in *Commento al Testo Unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, in *Commento al Testo Unico delle imposte di successione e donazione*,

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero, qualora il *de cuius*, al momento dell'apertura della successione, sia residente nel territorio dello Stato, mentre con riferimento alle successioni relative a soggetti non residenti, «*l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e a diritti ivi esistenti*». Nell'attuale testo normativo, dunque, non si attribuisce rilevanza alla nazionalità del *de cuius* o al luogo di apertura della successione, essendo enfatizzato il solo rapporto tra il bene/diritto trasferito e la residenza del dante causa: è soltanto con riferimento a quest'ultima, pertanto, che la tassazione potrà essere "globale", o, come si vedrà, riferita ai beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato (13).

La disposizione in esame, quindi, attribuisce prevalenza al criterio della residenza del dante causa, anche se – come è stato sottolineato da una parte della dottrina (14) – essendo l'imposizione delle successioni e donazioni «*giustificata dall'arricchimento dell'erede o del beneficiario*» (15), sarebbe stato più coerente porre l'accento, nel rispetto del principio di capacità contributiva, sulla residenza dell'erede, in quanto soggetto che consegue i vantaggi patrimoniali. Trattasi, dunque, proprio di un'anomalia, dal momento che il comportamento fiscale dell'avente causa verso l'Erario discende principalmente ed esclusivamente dalla localizzazione del *de cuius*/donante, che comunque resta estraneo al rapporto obbligatorio intercorrente tra i primi due soggetti. Peraltro, è stato evidenziato come all'interno della legge delega da cui è scaturito il d.lgs. n. 346/1990 non fosse neanche specificato se il criterio della residenza andasse attribuito al *de cuius*, ovvero, per l'appunto, al beneficiario (16). Tra l'altro, l'irrilevanza della residenza dell'erede rappresenta una peculiarità propria del sistema impositivo italiano, essendo tale criterio invece utilizzato in altri ordinamenti giuridici, quale quello tedesco o spagnolo, con l'effetto

---

N. D'Amati (a cura di), Padova, 1996, 825; B. Denora, P. Puri, *I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni e donazioni, in Consiglio Nazionale del Notariato*, Studio n. 194-2009/T, 19 aprile 2010.

(13) Cfr. A. Pischetola, *Successione aperta all'estero e territorialità dell'imposta*, in *Notariato*, 2016, 313 ss.

(14) Così G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni. Trust e patti di famiglia*, Padova, 2008, 218; A. Fedele, *Le innovazioni nella legge n. 342 del 2000, le definizioni della* ratio *del tributo. I rapporti con l'imposta di registro*, in AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 77; P. Pistone, *Profili di diritto comparato, internazionale e comunitario in materia di imposta sulle successioni*, in AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, cit., 360.

(15) In questi termini, Corte cost., 23 giugno 2020, n. 120.

(16) G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni. Trust e patti di famiglia*, cit., 218.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

di ingenerare molteplici fenomeni di doppia imposizione, alla cui soluzione – come si vedrà più avanti – non soccorrono neanche le Convenzioni contro le doppie imposizioni siglate in materia da ciascuno Stato.

Ciò posto, l'art. 2 del TUS ha sollevato altresì molteplici interrogativi, non fornendo anzitutto un'autonoma definizione di "residenza" (17), al pari di quanto avviene, invece, nell'ambito delle imposte sui redditi.

Sul punto, la dottrina dominante ritiene che in assenza di ulteriori specificazioni, occorre attribuire ai termini utilizzati dal legislatore il significato che essi possiedono nel settore dell'ordinamento in cui trovano naturale ed originaria collocazione, di talché, nel caso di specie, occorrerebbe far ricorso alla nozione civilistica di residenza di cui all'art. 43 c.c. Altra parte della dottrina, invece, ha ritenuto possibile il recepimento della nozione di residenza delineata dall'art. 2, comma 2, d.p.r. n. 917/1986 (18), secondo cui, nella sua formulazione più recente (19), devono considerarsi residenti, ai fini delle imposte sui redditi, le persone che per la maggior parte del periodo di imposta abbiano nel territorio dello Stato la residenza ai sensi del Codice civile, il domicilio, ovvero siano ivi presenti fisicamente.

---

(17) Così P. Pistone, *Profili di diritto comparato, internazionale e comunitaria in materia di imposta di successione e donazione*, in AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, cit., 360, sottolinea come «[i]l concetto di residenza viene menzionato, ma non definito dalla legge del tributo successorio, né quando funge da criterio di collegamento dell'imposizione (art. 2, co. 2), né tantomeno ai fini della determinazione della competenza dell'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria (art. 6, co. 1)».

(18) S. Mayr, *Italy, International double taxation of Inheritance and gifts tax*, in *Cahiers de droit fiscal*, Deventer-Boston, 1985, XLL, 416 ss.

(19) L'art. 2, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal d.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, dispone che «Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato. 2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del Codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente. 2-*bis*. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale». Non è questa la sede per approfondire il concetto di residenza ai fini delle imposte sui redditi, sicché si rinvia a L. Peverini, *Le modifiche all'art. 2 TUIR e l'emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Riv. dir. trib. online*, 2024; P. Pistone, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 872 ss. Più in generale, si rinvia a AA.VV., *La riforma fiscale – I diritti e i procedimenti – Vol. I*, (a cura di) A. Giovannini, Pisa, 2024. Si veda anche Agenzia delle entrate, circ. 4 novembre 2024, n. 20/E.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Conseguentemente, pur dovendosi condividere che la nozione di residenza richiamata dal già più volte citato articolo 2 del TUS coincida con il luogo di dimora abituale di cui all'art. 43 c.c., non può trascurarsi come tale scelta determini problemi di coordinamento, atteso che un soggetto che abbia trasferito all'estero la propria residenza ma abbia mantenuto in Italia il proprio domicilio, inteso come il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari, potrebbe risultare residente in Italia ai fini delle imposte sui redditi ma residente all'estero ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni (20).

Ad ogni modo, una volta acclarata la residenza del dante causa nel territorio dello Stato, l'imposta di successione si applicherà in relazione a tutti i beni e diritti di cui egli sia titolare, a prescindere dalla collocazione territoriale che abbiano le singole componenti patrimoniali. Viceversa, se alla data dell'apertura della successione il *de cuius* non risulti residente in Italia, l'imposizione sarà limitata ai soli beni e diritti ivi esistenti (21). In tale ultimo caso, dunque, viene in rilievo il principio di territorialità, che rappresenta il criterio risolutore attraverso cui regolare la potestà impositiva al di fuori dei confini nazionali, in quanto permette allo Stato di colpire la ricchezza prodotta all'interno dello stesso da un cittadino straniero (22).

---

(20) V. G. Marino, *La residenza nel diritto tributario*, cit., 268 ss., secondo cui sarebbe stato più opportuno fare riferimento anche al domicilio anziché alla sola residenza.

(21) L'art. 2, comma 3, del TUS elenca le tipologie di patrimonio che si presumono esistenti in Italia al momento dell'apertura della successione o della realizzazione della donazione. In particolare, si considerano in ogni caso esistenti nello Stato: a) i beni e i diritti iscritti in pubblici registri dello Stato e i diritti reali di godimento ad essi relativi; b) le azioni o quote di società, nonché le quote di partecipazione in enti diversi dalle società, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale; c) le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni, emessi dallo Stato o da società ed enti di cui alla lettera b); d) i titoli rappresentativi di merci esistenti nello Stato; e) i crediti, le cambiali, i vaglia cambiari e gli assegni di ogni specie, se il debitore, il trattario o l'emittente è residente nello Stato; f) i crediti garantiti su beni esistenti nello Stato fino a concorrenza del valore dei beni medesimi, indipendentemente dalla residenza del debitore; g) i beni viaggianti in territorio estero con destinazione nello Stato o vincolati al regime doganale della temporanea esportazione. Nell'elenco appena richiamato, come può notarsi, non è contemplato il denaro, trattandosi di un bene la cui connessione col territorio di un ordinamento giuridico non può essere preventivamente presunto. Tuttavia, come rileva A. Quattrocchi, *I criteri di collegamento territoriale nell'ambito dell'imposta sulle successioni e donazione*, cit. 472, l'elencazione di cui al comma 3 dell'art. 2 del TUS non è tassativa, ma esemplificativa, potendovi rientrare anche beni che abbiano una connessione oggettiva con il territorio dello Stato.

(22) Per un approfondimento più recente sul tema dell'efficacia della legge tributaria nello spazio, si veda. G. Fransoni, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, in cui l'Autore si propone di riesaminare il tema dei limiti dell'efficacia della legge tributaria nello spazio, alla luce della concezione modernamente acquisita della funzione fiscale e degli atti

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Discorso analogo vale anche con riguardo all'imposta sulle donazioni, atteso che, in forza dell'art. 2 del TUS, qualora il donante sia residente nello Stato al momento della donazione, l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni trasferiti, mentre sarà dovuta limitatamente ai beni esistenti in Italia, nel caso in cui il donante non sia ivi residente. Pertanto, qualora il dante causa risieda all'estero al momento della stipulazione della donazione, troverà applicazione il c.d. principio di territorialità, con conseguente assoggettamento a tassazione dei soli beni e diritti che risultano esistenti – ossia materialmente situati – nel territorio dello Stato.

Le previsioni contenute nel citato art. 2 del TUS devono però essere coordinate anche con quanto disposto dal successivo art. 55, comma 1-*bis*, che prevede l'obbligo di registrazione per gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, «formati all'estero nei confronti di beneficiari italiani residenti nello Stato».

La disposizione da ultimo citata ha dato luogo, nell'arco degli ultimi vent'anni, a molteplici interpretazioni, da cui sono scaturiti non pochi problemi applicativi (23). Tralasciando i vari scenari che si sono susseguiti dall'introduzione della citata disposizione, la cui analisi richiederebbe uno spazio certamente più ampio, preme evidenziare in tale sede come, con tale norma, il legislatore non abbia certamente inteso integrare o allargare il presupposto impositivo del tributo. D'altronde, anche la stessa Amministrazione finanziaria ha espressamente chiarito come «il rinvio operato dall'art. 55, comma 1, TUS [e dal successivo comma 1-*bis*] alle disposizioni del testo unico dell'imposta di registro, deve intendersi esclusivamente [riferito] alla procedura di registrazione» (24) e, in tale direzione, si è mossa anche la giurisprudenza (25), secondo cui, ai fini dell'imposta sulle

---

normativi preposti alla realizzazione della stessa, individuando nell'appartenenza alla collettività – come luogo per la soddisfazione di propri bisogni e interessi – l'unico limite esterno all'ambito di applicazione della legge tributaria.

(23) Sul punto, si vedano D. Stevanato, *Le liberalità tra vivi nella riforma del tributo successori*, Padova, 2000, 271; G. Fransoni, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 350 ss.

(24) Agenzia delle entrate, circ. n. 28/E del 29 maggio 2013. In senso conforme anche numerose risposte ad interpello, tra le quali si ricordano la n. 310 del 24 luglio 2019 e, più di recente, la risposta n. 7 del 12 gennaio 2024.

(25) Nella giurisprudenza di merito, si veda Comm. trib. reg. Liguria, 18 aprile 2016, n. 575; Comm. trib., reg. Marche, 20 settembre 2016, n. 594. Nella giurisprudenza di legittimità, si veda Cass. civ., 24 marzo 2021, n. 8175, è rilevato che «per stabilire se un atto di donazione con bonifico da parte di un donante residente all'estero sia da assoggettare a tassazione in Italia, occorre esaminare se il bene oggetto di donazione possa essere considerato quale bene "esistente" nel territorio dello Stato. [...]. Ne consegue che, nella fattispecie, il denaro oggetto di donazione da parte di un cittadino residente in Svizzera, tramite bonifico bancario, benché destinato ad un beneficiario residente in Italia, non si presume

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

donazioni, rilevano e devono essere assoggettati a registrazione in termine fisso gli atti formati all'estero aventi ad oggetto beni diversi da immobili e aziende esistenti nel territorio dello Stato, sempreché il donante sia residente nello Stato, o i beni siano ivi "esistenti".

Di conseguenza, laddove il donante non sia residente ed il bene non esistente nel territorio dello Stato, si deve concludere per l'inapplicabilità del tributo donativo e l'insussistenza dell'obbligo di registrazione.

Come si vedrà nel prosieguo, si ritiene che ad una soluzione parzialmente differente debba giungersi, invece, con riferimento all'istituto del *trust*, in considerazione della "nuova" formulazione dell'art. 55, comma 1-*bis*, del TUS.

4. - *Le modalità applicative dell'imposta al trust: dalla tassazione "in entrata" alla tassazione "in uscita" e la teoria del trust quale attribuzione gratuita indiretta a "formazione progressiva"*

Il delicato tema dell'imposizione dei *trust* – come è noto – ha rappresentato uno degli ambiti di indagine più dibattuti da parte sia dell'Agenzia delle entrate sia della giurisprudenza di legittimità, le quali, dopo più di un decennio, sono giunte ad una soluzione univoca con riguardo alle modalità applicative del tributo successorio e donativo, (soluzione) alla quale, come si vedrà, ha aderito anche il legislatore delegato, ponendo così fine ad una lunga *querelle*.

Come si ricorderà, la *vexata questio* concernente il trattamento impositivo dei trasferimenti da ed a favore dei *trust* ai fini delle imposte indirette è venuta in rilievo all'indomani della re-introduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni, dal momento che, accanto ai trasferimenti a causa di morte e per donazione, già presenti nella definizione del presupposto d'imposta di cui all'art. 1 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, il Legislatore ha esteso l'applicazione dell'imposta *de qua* anche ai trasferimenti di beni e diritti a titolo gratuito ed alla costituzione di vincoli di destinazione.

---

quale bene esistente nel territorio dello Stato, posto che il donante era residente all'estero e, comunque, prima dell'atto di disposizione il denaro si trovava depositato su conto bancario di un istituto svizzero. Di conseguenza, mancando il presupposto della territorialità, il relativo atto di donazione non rileva ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni in Italia». In senso conforme, Cass. civ. 12 aprile 2023, n. 9780, Cass. civ., Sez. 5, 17 marzo 2021, n. 7428; Cass. civ., Sez. 5, 24 marzo 2021, n. 8175; Cass. civ., Sez. 5, 30 marzo 2021, n. 8720.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Da quel momento in poi si è scatenato un corposo dibattito che, ad oggi, dovrebbe dirsi risolto. L'arcano, in particolare, era il seguente: l'imposta di successione e donazione doveva essere applicata al momento della istituzione del vincolo o, invece, bisognava attendere l'effettivo incremento patrimoniale del beneficiario?

Nel corso degli anni, l'Agenzia delle entrate ha tentato di effettuare un inquadramento sistematico delle "nuove" fattispecie impositive, ma le indicazioni rese sono parse piuttosto criticabili sotto il profilo di una (ingiustificata) anticipazione del prelievo. In particolare, nelle sue precedenti circolari (26), l'Agenzia delle entrate aveva sostenuto che, a differenza dei vincoli di destinazione in generale, per i quali il presupposto impositivo deve essere sempre collegato ad un evento traslativo, la costituzione di beni in *trust* fosse rilevante, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di *trust* (27).

Con la circolare n. 34/E del 20 ottobre 2022 (28), tuttavia, l'Amministrazione finanziaria ha superato la sua precedente posizione, prendendo (finalmente) atto dell'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale, in forza del quale l'atto di dotazione del *trust* è da ritenersi sempre estraneo all'ambito applicativo dell'imposta di successione e donazione. Ciò, in quanto va correttamente individuato nell'attribuzione finale del fondo in

---

(26) Agenzia delle entrate, circ. 6 agosto 2007, n. 48/E; Id., 22 gennaio 2008, n. 3/E. Tra i primi commenti critici alle citate circolari si vedano: G. Fransoni, *Allargata l'imponibilità dei vincoli di destinazione*, in *Corr. trib*., 2008, 648; D. Stevanato, *I «Trusts» e la capacità economica colpita dal tributo successorio*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 333 ss.; Id., *Trusts e imposta sulle donazioni: prime reazioni giurisprudenziali alle forzature della prassi amministrativa*, in *GT – Riv. giur. trib*., 2009, 534; Id., *Vincoli di destinazione sulle intestazioni fiduciarie di titoli ed immobili*, in *Corr. trib*., 2008, 1639; G. Corasaniti, *Profili impositivi dell'intestazione fiduciaria*, in *Obbligazioni e contratti*, 2009, 548 ss.; M. Lupoi, *L'Agenzia delle entrate e i principi sulla fiscalità dei trust*, in *Corr. trib*., 2007, 2785; A. Busani, *Imposta su vincoli di destinazione e trust*, in *Corr. trib*., 2007, 359. In senso contrario, per una condivisione della tesi del "prelievo anticipato" si veda G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni. Trust e patti di famiglia*, Cedam, 2008, 467.

(27) Così Agenzia delle entrate, Circ. n. 3/E del 2008, par. 5.4.2.

(28) Agenzia delle entrate, circ. 20 ottobre 2022, n. 34/E. Per i primi commenti, cfr. T. Tassani, *Imposte sui trasferimenti: il trust quale attribuzione gratuita indiretta "a formazione progressiva"*, cit., 121; M. Lupoi, *Imposte sui trasferimenti: l'arricchimento dei beneficiari (pagg. 32-33 della Circolare)*, in *Commentario alla Circolare 34/E*, M. Lupoi, T. Tassani (a cura di), cit., 129 ss.; G. Corasaniti, *Imposte sui trasferimenti: liquidazione dell'imposta effettuata in relazione ad attribuzioni effettuate da trust già esistenti (pagg. 34-35 della Circolare),* in *Commentario alla Circolare 34/E*, M. Lupoi, T. Tassani (a cura di), cit., 139; F. Montanari, *Imposte sui trasferimenti: esenzioni, agevolazioni e determinazione del valore dei beni (pagg. 36-37 della Circolare)*, in *Commentario alla Circolare 34/E*, M. Lupoi, T. Tassani (a cura di), cit., 147.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

trust ai beneficiari l'effettivo trasferimento di ricchezza che, in ossequio al disposto di cui all'art. 53 Cost., rappresenta l'unico momento in cui sorge il presupposto impositivo per l'applicazione dell'imposta di successione e donazione.

Secondo l'Agenzia delle entrate – in particolare – il trasferimento del bene dal disponente al *trustee* "non determina effetti traslativi", dal momento che soltanto gli "atti con cui vengono attribuiti i beni vincolati in *trust* ai beneficiari" sono idonei ad integrare il presupposto impositivo del tributo successorio e donativo. È soltanto in questo momento e non prima, dunque, che si realizza un «trasferimento effettivo di ricchezza» stabile e non meramente strumentale, idoneo a giustificare l'applicazione dell'imposta di successione e donazione.

Quello che rileva, in altri termini, è che si determini un effettivo incremento patrimoniale del beneficiario, in coerenza con la *ratio* propria del tributo in discorso.

Con la Circolare n. 34 del 2022 l'Agenzia delle entrate non solo si è allineata perfettamente al costante orientamento della giurisprudenza di legittimità ([29]), ma ha altresì dato concreta attuazione al presupposto impositivo del tributo successorio e donativo, atteso che è solo con l'attribuzione finale a favore del beneficiario che si determina il momento in cui la complessiva fattispecie "a formazione progressiva" risulti idonea ad esprimere la capacità contributiva colpita dal tributo.

Maggiori perplessità, invece, hanno sollevato le considerazioni formulate dall'Agenzia delle entrate con riguardo al profilo territoriale del presupposto impositivo.

([29]) Cfr., *ex multis*: Cass. civ., sez. trib., 7 giugno 2019, n. 15453; Cass. civ., sez. trib., 7 giugno 2019, n. 15455; Cass. civ., sez. trib., 7 giugno 2019, n. 15456; Cass. civ., sez. trib., 21 giugno 2019, n. 16699, Cass. civ., sez. trib., 21 giugno 2019, n. 16700; Cass. civ., sez. trib., 21 giugno 2019, n. 16701; Cass. civ., sez. trib., 21 giugno 2019, n. 16702; Cass. civ., sez. trib., 21 giugno 2019, n. 16703; Cass. civ., sez. trib., 21 giugno 2019, n. 16704; Cass. civ., sez. trib., 21 giugno 2019, n. 16705; Cass. civ., sez. trib., 17 luglio 2019, n. 19167; Cass. civ., sez. trib., 18 luglio 2019, n. 19310; Cass. civ., sez. trib., 18 luglio 2019, n. 19319; Cass. civ., sez. trib., 12 settembre 2019, n. 22754; Cass. civ., sez. trib., 12 settembre 2019, n. 22755; Cass. civ., sez. trib., 12 settembre 2019, n. 22756; Cass. civ., sez. trib., 12 settembre 2019, n. 22757; Cass. civ., sez. trib., 14 novembre 2019, n. 29642; Cass. civ., sez. trib., 14 ottobre 2020, n. 22182; Cass. civ., sez. trib., 2 novembre 2020, n. 24233; Cass. civ., sez. trib., 3 dicembre 2020, n. 27668; Cass. civ., sez. trib., 7 dicembre 2020, n. 27995; Cass. civ., sez. trib., 4 gennaio 2021, n. 13; Cass. civ., sez. trib., 12 gennaio 2021, n. 224; Cass. civ., sez. trib., 19 gennaio 2021, n. 729; Cass. civ., sez. trib., 16 febbraio 2021, n. 3986; Cass. civ., sez. trib., 27 aprile 2021, n. 11099.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

5. - La territorialità ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni alle attribuzioni di un trust nella prassi amministrativa

Secondo la più recente prassi amministrativa (30), invero, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni alle attribuzioni di un *trust*, i requisiti della territorialità individuati dall'articolo 2 del TUS, ovvero la residenza del disponente e la localizzazione dei beni apportati, devono essere verificati all'atto di apporto dei beni al *trust*, momento, quest'ultimo, in cui si verifica l'effettivo "spossessamento" dei beni da parte del disponente per effetto della segregazione (31).

La soluzione proposta dall'Amministrazione finanziaria, tuttavia, può dirsi condivisibile solo con riferimento al disponente residente, che si priva della titolarità dei beni nel momento in cui realizza l'apporto in *trust*, definendo con esso la prima fase di quella progressiva ed indiretta attribuzione gratuita destinata a concludersi con l'arricchimento del beneficiario. Appare, quindi, coerente ritenere che la residenza del disponente venga in rilievo esclusivamente quando, nella sua sfera giuridica, si determina l'effetto di diminuzione patrimoniale.

Non altrettanto potrebbe dirsi, ai fini della territorialità, pretendere l'esistenza in Italia dei beni apportati in *trust* da parte del disponente non residente al momento della segregazione, dovendosi, invece, in coerenza con la teoria del *trust* quale attribuzione gratuita indiretta a "formazione progressiva", essere verificata l'esistenza dei beni in Italia solo al momento dell'attribuzione ai beneficiari.

È quest'ultima, infatti, la vicenda che segna il perfezionamento della fattispecie in quanto definisce l'arricchimento idoneo a rivelare la forza economica oggetto del tributo. Conseguentemente, i beni ed i diritti trasferiti al beneficiario non possono che essere quelli effettivamente oggetto di attribuzione, e non, invece, quelli inizialmente apportati in *trust*, come sostenuto dall'Agenzia delle entrate nella più volte già citata Circolare n. 34 del 2022, anche per evitare condotte elusive consistenti nella segregazione in *trust*, da parte del disponente non residente, di beni esistenti all'estero e successiva attribuzione dei beni esistenti in Italia da parte del *trustee* ai beneficiari residenti in Italia.

---

(30) Il riferimento è sempre alla Circolare 34/E del 2022.

(31) Per un approfondimento, si veda N.D. Latrofa, *Le imposte indirette e gli atti che interessano trust con elementi di transnazionalità*, in *Commentario alla Circolare 34/E*, M. Lupoi, T. Tassani (a cura di), cit., 159 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

5.1. - *(Segue...) I "nuovi" requisiti di territorialità individuati dall'art. 2, comma 2-*bis*, TUS*

Il d.lgs. n. 139/2024, tuttavia, ha meglio specificato quelli che sono i presupposti territoriali dell'imposta in discorso con riferimento ai *trust* e ai vincoli di destinazione. Il comma 2-*bis* dell'art. 2, invero, stabilisce ora la regola secondo la quale, qualora il disponente del *trust* sia residente in Italia «al momento della separazione patrimoniale», l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti (in Italia e all'estero) trasferiti ai beneficiari. Viceversa, ove il disponente non sia residente in Italia, l'imposta si applicherà soltanto in relazione ai beni e diritti trasferiti al beneficiario ed esistenti nel territorio dello Stato.

La norma, che come più volte già ribadito tende a replicare, in sostanza, il principio espresso nei primi due commi dell'art. 2 TUS, si pone, in parte, sulla scia dell'orientamento fatto proprio anche dall'Amministrazione finanziaria con la nota circolare n. 34/E del 2022 ([32]), ove – come già anticipato – era stato chiarito che il presupposto della residenza del dante causa andasse verificato all'atto dell'apporto dei beni in *trust*, in quanto momento, quest'ultimo, in cui si realizza l'effettivo "spossessamento" da parte del disponente per effetto della segregazione patrimoniale.

Dubbi, invece, sorgono con riguardo al secondo presupposto della territorialità, ossia quello del luogo in cui si trovano i beni, operante nel caso in cui il disponente non sia residente in Italia al momento della segregazione patrimoniale. In altri termini, la novità normativa suscita talune incertezze con riguardo al momento in cui verificare l'esistenza in Italia dei beni trasferiti da un disponente non residente, in quanto non è chiaro se la localizzazione degli stessi debba essere verificata al momento della separazione patrimoniale, e quindi dell'apporto al *trust*, oppure in un momento diverso e successivo, quale quello del trasferimento al beneficiario.

Sul punto, la ricordata circolare n. 34/E del 2022 aveva affermato il principio secondo cui entrambi i presupposti di territorialità dovessero essere individuati con riferimento al momento dell'apporto, cosicché nel caso in cui il disponente non fosse residente in Italia al momento della segregazione patrimoniale, l'imposta sulle attribuzioni dei beni patrimoniali doveva essere applicata limitatamente ai beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato al momento della segregazione.

([32]) Agenzia delle entrate, circ. 20 ottobre 2022, n. 34/E.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La formulazione della nuova disposizione, però, non affronta espressamente tale fattispecie, limitandosi a stabilire che l'imposta sia dovuta limitatamente ai beni e diritti "trasferiti" al beneficiario. In linea al dato letterale della disposizione in esame, quindi, sembra opportuno attribuire rilievo al momento del "trasferimento" e non a quello dell'apporto, così da far confluire nel perimetro di applicazione dell'imposta quei beni non siti in Italia al momento della segregazione, ma ivi localizzati al momento dell'attribuzione (33).

Di diverso avviso, invece, è parsa STEP (*Society of Trust and Estate Practitioners*), che, nel suo *paper* di recente pubblicazione (34), ha supportato la tesi dell'applicabilità dell'imposta al momento dell'apporto anche ai soggetti non residenti (c.d. territorialità in entrata), valorizzando il tenore letterale del neo-introdotto art. 4-*bis* del TUS, il quale, prevedendo di assolvere l'imposta in ingresso, ha espressamente previsto che l'esercizio dell'opzione comporti un'anticipazione al momento dell'apporto di tutti i presupposti applicativi dell'imposta, senza nulla prevedere in materia di territorialità. Quest'ultima interpretazione prospettata, tuttavia, non pare pienamente condivisibile, atteso che l'esercizio dell'opzione della c.d. tassazione in entrata può essere ragionevolmente esercitabile sia dal disponente residente al momento della separazione patrimoniale sia dal disponente non residente (al momento della segregazione) ma limitatamente ai beni esistenti in Italia e apportati in *trust*. Sul punto, tuttavia, sarebbe auspicabile un intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione finanziaria (35).

La norma non precisa altresì la regola applicabile per i *trust* testamentari, anche se non vi sono motivi per dubitare che quanto previsto dal comma 2-*bis* trovi comunque applicazione (36), ma con riferimento al luo-

---

(33) In tal senso il Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 99-2024/T "*Prime note sul d. lgs. N. 139/2024 – Modifiche in materia di trust*" di Thomas Tassani.

(34) STEP, *Trust e regole di territorialità,* 25 marzo 2025.

(35) Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità attuative delle disposizioni contenute nell'art. 4 *bis* del TUS, tra cui l'esercizio dell'opzione da parte del disponente del trust o di altro vincolo di destinazione o, in caso di trust testamentario, da parte del trustee per la corresponsione dell'imposta in occasione di ciascun conferimento dei beni e dei diritti ovvero dell'apertura della successione.

(36) Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 13 febbraio 2025 sono stati aggiornati il modello di dichiarazione di successione e domanda di volture catastali, delle relative istruzioni e specifiche tecniche per la trasmissione telematica, ed è stato specificato che in caso di *trust* testamentario, l'imposta è dovuta al momento del trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari finali; tuttavia il *trustee* può optare, in dichiarazione, per il versamento anticipato dell'imposta indipendentemente dalla data di apertura della successione. In presenza di *trust* in cui i beneficiari non sono individuati, ma

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

go di residenza del disponente alla data di apertura della successione, e cioè a quella del decesso (37).

Occorre notare, inoltre, come, ai fini della territorialità, non assuma in alcun modo rilievo sia la residenza del *trustee* sia quella del beneficiario.

È bene ricordare, infine, che il d.lgs. n. 139/2024 ha altresì integrato la previsione dell'articolo 55, comma 1-*bis* del TUS, che disponeva l'obbligo di registrazione in termine fisso anche per gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formati all'estero nei confronti dei beneficiari residenti nello Stato.

Come anticipato, non si tratta di un'autonoma regola di territorialità del tributo, ulteriore rispetto a quella dell'articolo 2, ma solo di uno specifico obbligo di registrazione. La norma, così come modificata dal decreto delegato, fa invece ora riferimento anche agli «atti di istituzione e di dotazione dei *trust* formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti». A tal proposito, si ritiene che, per ragioni di controllo e di

---

solo individuabili, l'imposta di successione viene determinata con applicazione dell'aliquota massima, senza tener conto delle franchigie. I beni ed i diritti conferiti in trust in favore delle persone con disabilità grave come definita dall'art. 3, comma 3 della legge 5 febbraio1992, n.104, e accertata con le modalità di cui all'art. 4 della medesima legge, fruiscono del regime fiscale più favorevole previsto dall'art. 6 della legge del 22 giugno 2016, n. 112, secondo cui sono esenti dall'imposta sulle successioni (se la data di apertura della successione non è antecedente al primo gennaio 2017). Il trust deve avere come finalità esclusiva l'assistenza ad uno o più disabili individuati. "*Nel caso in cui il trustee opti per il pagamento anticipato dell'imposta di successione, per la determinazione della stessa*" – specificano le istruzioni – "*non si deve tener conto di riduzioni o esenzioni correlate al soddisfacimento di particolari requisiti, in quanto la verifica della loro sussistenza deve essere necessariamente effettuata al momento dell'attribuzione finale dei beni al beneficiario e quindi al momento dell'acquisizione della titolarità del bene da parte dello stesso ... in caso di esercizio della suddetta opzione, la fruizione di esenzioni o agevolazioni è preclusa anche con riferimento al successivo momento del trasferimento dei beni al beneficiario*". Condivisibili sono le critiche formulate da A. Vasapolli, *Trust, tassazione all'entrata penalizzata dalla dichiarazione di successione,* in *Norme e tributi plus*, del 17 marzo 2025 in merito alla preclusione per fruire dell'esenzione di cui all'art. 3, comma 4 *ter* del TUS non solo in caso di esercizio dell'opzione della tassazione in entrata, ma anche con riferimento al successivo trasferimento dell'azienda, delle partecipazioni di controllo o di altre quote societarie ai beneficiari (coniuge o discendenti), in caso di esercizio della citata opzione.

(37) Nella risposta n. 90 dell'11 aprile 2024, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, richiamando la circolare n. 34 del 2022, che, con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale, le formalità e le volture catastali connesse agli atti con cui il disponente effettua la dotazione degli immobili o diritti reali immobiliari al trust al momento della costituzione del vincolo di destinazione scontano le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, mentre quelle effettuate per l'attribuzione di beni dal trustee ai beneficiari sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale. L'Agenzia delle Entrate ha confermato che il suddetto principio generale è applicato anche quando la dotazione dei beni nel trust è avvenuta *mortis causa*, attraverso testamento con cui lo stesso disponente residente ha nominato quale erede universale il trust.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

monitoraggio, sia ragionevole prevedere un obbligo di registrazione in Italia per i *trust* formati all'estero con beni e diritti esistenti all'estero e apportati dal disponente non residente, al momento della segregazione, ove i beneficiari del *trust* siano residenti in Italia. Resterebbe, invece, certamente confermato l'obbligo di registrazione nel caso in cui il disponente sia residente in Italia al momento della segregazione, a prescindere dalla localizzazione dei beni in Italia o all'estero, se i beneficiari sono residenti in Italia.

6. - *Doppia imposizione internazionale e profili convenzionali*

Come è stato già anticipato, la circostanza che esistano differenti criteri di collegamento tra i vari Stati e che il patrimonio del disponente residente in Italia comprenda beni o diritti localizzati all'estero solleva un tema di doppia tassazione della ricchezza. Invero, poiché nei confronti del defunto/disponente residente si applica il principio dell'imposizione globale, la massa patrimoniale corre il rischio di essere assoggettata a imposta tanto in Italia, su tutti i beni e diritti ovunque esistenti, quanto all'estero, relativamente alle attività ivi situate (38).

Tale eventualità viene risolta dall'ordinamento nazionale sulla base di quanto disposto dall'art. 26, comma 1, lett. b), del TUS [e art. 56, comma 5, TUS], secondo cui dall'imposta dovuta in Italia si detraggono le imposte pagate ad uno Stato estero, in dipendenza della stessa successione [o della stessa donazione o liberalità] e in relazione a beni esistenti in tale Stato, fino a concorrenza della quota d'imposta di successione o donazione proporzionale al valore dei beni stessi, salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali.

A questo proposito, però, è bene ricordare come l'Italia abbia concluso un numero davvero esiguo di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione in materia di imposte sulle successioni, risultando in

(38) Si ricorda, a tal proposito, che, a partire dal 2003, ossia a seguito del caso *Barbier* (CGUE, 11 dicembre 2003, causa C-364/01), si è altresì sviluppata una giurisprudenza europea che, sebbene non raggiunga i livelli di altri tributi, si può definire significativa. Ad oggi, invero, la Corte di giustizia ha avuto l'occasione di pronunciare circa una ventina di sentenze, che hanno avuto quale elemento precipuo di attenzione i possibili contrasti delle discipline di volta in volta analizzate con l'art. 63 TFUE. Per un inquadramento dei casi decisi dalla Corte di giustizia si rinvia a G.M. Luchena Mozo, *An Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Cross-Border Inheritance Tax*, in *European Taxation*, 2017, 57, 5, 2011, 201 ss.; P. Linseis, *Impact of ECJ Case Law on the Harmonization of Inheritance and Gift Taxation in the European Union*, in *European Taxation*, 2024, 64, 5, 189 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

essere i soli trattati con Stati Uniti d'America [39], Israele [40], Grecia [41], Francia [42], Regno Unito [43], Svezia [44] e Danimarca [45].

Tali convenzioni, eccetto quella siglata con la Francia, sono state stipulate sulla base del Modello OCSE del 1966, che si occupava solo dell'imposta di successione e non di quella sulle donazioni e tale modello è stato revisionato solo nel 1982 e, da allora, è rimasto immutato.

Le convenzioni in essere – in particolare – mirano a ripartire la potestà impositiva «fra Stato della fonte e Stato della residenza a seconda del tipo di bene caduto in successione o donato», trovando, in linea di principio, applicazione alle successioni delle persone "domiciliate", al momento del trasferimento dei beni, in uno o in entrambi gli Stati contraenti. A tal fine, la definizione di persona domiciliata in uno Stato è riportata dalla stessa convenzione, secondo cui con tale espressione si designa la persona la cui successione o donazione sia assoggettata a imposta a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga, ad esclusione di coloro la cui successione e donazione è assoggettata a imposta soltanto per i beni ivi situati [46].

Le singole convenzioni, tuttavia, presentano specifiche caratteristiche, cosicché occorre, di volta in volta, verificare quanto da esse disposto ai fini della tassazione dei singoli beni trasferiti. Ad esempio, la convenzione

---

[39] Convenzione tra l'Italia e gli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sulle successioni, firmata il 30 marzo 1955 e ratificata con l. 19 luglio 1956, n. 943, G.U. 25 agosto 1956, n. 212.

[40] Convenzione tra la Repubblica Italiana lo Stato d'Israele per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni "*mortis causa*", firmata il 22 aprile 1968 e ratificata con l. 12 aprile 1973, n. 201, G.U. 17 maggio 197, n. 1273.

[41] Convenzione tra l'Italia e la Grecia per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sulle successioni, firmata in data 13 febbraio 1964 e ratificata con l. 18 marzo 1968, n. 524, G.U. 24 maggio 1968, n. 131.

[42] Convenzione tra il Governo della Repubblica Italiana e il Governo della Repubblica Francese per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni e sulle donazioni e per prevenire l'evasione e la frode fiscali, firmata il 20 dicembre 1990 e ratificata con l. 14 dicembre 1994, n. 708 (S.O. n. 170 alla G.U. 27 dicembre 1994, n. 301).

[43] Convenzione tra l'Italia e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord Convenzione per evitare la doppia imposizione e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sulle successioni, firmata il 15 febbraio 1966 e ratificata con l. 9 agosto 1967, n. 793, G.U. 13 settembre 1967, n. 230.

[44] Convenzione tra l'Italia e la Svezia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni, firmata il 20 dicembre 1956 e ratificata con l. 13 marzo 1958, n. 280, G.U. 11 aprile 195, n. 878 – S.O.

[45] Convenzione tra l'Italia e la Danimarca per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, firmata in data 10 marzo 1966 e ratificata con l. 18 marzo 1968, n. 649, G.U. 24 maggio 1968, n. 131.

[46] Si veda, in particolare, l'art. 4, comma 1, Convenzione Italia – Francia.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Italia – Stati Uniti d'America riconosce al *de cuius* che, al momento dell'apertura della successione, era cittadino italiano o domiciliato in Italia, la stessa franchigia prevista dalla legislazione americana per il *de cuius* ivi domiciliato (47).

È il caso di evidenziare, però, come in mancanza di un'apposita convenzione e nonostante il riconoscimento del credito di imposta da parte dell'ordinamento italiano, le ipotesi di doppia imposizione possano far fatica a scomparire, laddove lo Stato estero preveda l'imponibilità anche in relazione ai beni situati in Italia. In altri termini, il problema della doppia imposizione residua, ragione per quale sarebbe opportuno riflettere sull'opportunità di un intervento da parte delle istituzioni europee, anche alla luce del Regolamento n. 650/2012 (48), teso ad introdurre norme uniformi di diritto internazionale privato nel campo successorio.

7. - *Considerazioni conclusive*

Le novità introdotte dal d.lgs. n. 139/2024 in relazione all'istituto del *trust* sono certamente da accogliersi con favore, in quanto volte a sistematizzare una disciplina finora rimessa ad orientamenti di prassi e giurisprudenza.

Una modifica significativa è stata, per l'appunto, quella relativa ai presupposti territoriali dell'imposta di successione e donazione, ora meglio definiti nel comma 2-*bis* dell'art. 2 del TUS, che, coerentemente con le regole di territorialità previste dal medesimo art. 2 per gli altri trasferi-

---

(47) V. art. 4 della Convenzione Italia – Stati Uniti d'America.

(48) Regolamento (UE) n. 650/2012 del 4 luglio 2012, relativo alla competenza, alla legge applicabile, al riconoscimento e all'esecuzione delle decisioni e all'accettazione e all'esecuzione degli atti pubblici in materia di successioni e alla creazione di un certificato successorio europeo. Questo regolamento – che non è stato sottoscritto da Danimarca, Irlanda e Regno Unito – è entrato in vigore il 5 luglio 2015 e si applica alle persone decedute dopo il 17 agosto 2015, lasciando in vigore le norme della legge italiana sul diritto internazionale privato (l. n. 218 del 1995) per quanto riguarda gli aspetti non espressamente contemplati dalla normativa comunitaria. Per espressa previsione normativa, il Regolamento non si applica alla materia fiscale. Del resto, la sua base giuridica è da individuarsi esclusivamente nell'art. 81, par. 2, TFUE, facente parte del capitolo relativo alla "cooperazione giudiziaria in materia civile" e, per tale ragione, inidoneo a giustificare un collegamento, anche lato, con le disposizioni riguardanti la materia tributaria. Per un approfondimento, si vedano P. Franzina, *Ragioni, valori e collocazione sistematica della disciplina internazional-privatistica europea delle successioni mortis causa*, in *Il diritto internazionale privato europeo delle successioni mortis causa*, P. Franzina, A. Leandro (a cura di), Milano, 2013, 1 ss.; A. Davì, *Introduzione al regolamento europeo sulle successioni*, Napoli, 2019, *passim*; F. Mosconi, C. Campiglio, *Diritto internazionale privato e processuale*, Milano, 2023, 321 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

menti a titolo gratuito, precisa che occorre aver riguardo alla residenza del disponente al momento della separazione patrimoniale.

I fattori che possono incidere sulla territorialità, dunque, sono due: la residenza del disponente ed il luogo in cui si trovano i beni, mentre mai rileva la residenza del beneficiario, pur essendo colui che incrementa una nuova ricchezza per via dell'attribuzione gratuita indiretta. Non può nascondersi che quest'ultima è una anomalia del sistema che contrasta con la natura dell'imposta di successione e donazione quale imposta sull'arricchimento dell'avente causa.

Come si è tentato di evidenziare nel corso dell'elaborato, però, la novità normativa suscita al contempo talune incertezze con riguardo ai chiarimenti contenuti nella circolare n. 34/E del 2022, nella parte in cui è stato affermato che, qualora il disponente non sia residente in Italia al momento della segregazione patrimoniale, l'imposta di successione e donazione deve essere applicata limitatamente ai beni e diritti ivi esistenti al momento dell'apporto.

Il citato comma 2-*bis* dell'art. 2 del TUS stabilisce, invece, che in caso di disponente non residente l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato e "trasferiti" al beneficiario, di talché sorge il dubbio se i chiarimenti resi nella citata circolare debbano intendersi o meno superati a decorrere dal 1° gennaio 2025. È ragionevole, a tal riguardo, che il dubbio venga sciolto in senso positivo, ma, per ragioni di certezza impositiva e chiarezza, sarebbe auspicabile che anche l'Amministrazione finanziaria renda noto il suo convincimento.

Tra gli ulteriori elementi di novità introdotti dal decreto delegato, occorre giusto ricordare altresì quelli che gravitano attorno alla imposizione degli apporti in *trust* ed alle relative devoluzioni ai beneficiari, atteso che all'ordinario regime di tassazione al momento dell'attribuzione dei beni e diritti ai beneficiari (c.d. "tassazione in uscita"), che traduce in norma un consolidato orientamento giurisprudenziale e di prassi, si affianca ora la facoltà di applicare l'imposta all'atto del conferimento (c.d. "tassazione in entrata") (49). È ragionevole ritenere che l'esercizio dell'opzione della c.d. tassazione in entrata possa essere esercitabile sia dal disponente residente al momento della separazione patrimoniale sia dal disponente non residente (al momento della segregazione) ma limitatamente ai beni esistenti in Italia e apportati in *trust*.

---

(49) Per un primo commento A. Vasapolli, *Tassazione all'entrata del trust anche senza pagamento d'imposta*, in *Sole 24 Ore*, 22 aprile 2024; T. Tassani, *Il trust nel decreto di riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 936 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In particolare, con specifico riguardo al momento impositivo, il nuovo art. 4-*bis* del TUS dispone che, per i *trust* e gli altri vincoli di destinazione, l'imposta si applichi al momento del trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari, i quali sono tenuti ad autoliquidare l'imposta, denunciando il trasferimento a proprio favore, ai sensi dell'art. 19 del d.p.r. 26 aprile1986, n. 131.

Anche qui, la norma, che prevede, per la prima volta, un obbligo di denuncia a carico dei beneficiari del trasferimento è da cogliere certamente con favore, ma solleva talune perplessità con riguardo ad eventuali atti non soggetti a registrazione (si pensi, ad esempio, ad un'attribuzione effettuata tramite bonifico bancario). Invero, non è chiaro se l'obbligo di denuncia a carico del beneficiario sussista ogniqualvolta vi sia un trasferimento in suo favore (qualunque ne sia la forma), ovvero solo quando il trasferimento risulti da un atto soggetto a registrazione.

A tal proposito, pare coerente con lo stesso richiamo all'art. 19 del d.p.r. n. 131/1986 non ritenere sussistente alcun obbligo di registrazione nel caso in cui il trasferimento avvenga con atto non formale, così da allineare la posizione del beneficiario di un *trust* a quella di un soggetto beneficiario di una liberalità indiretta derivante da un atto non formale (qual è, ad esempio, il bonifico bancario), rispetto al quale, come affermato anche dalla giurisprudenza di legittimità [50], non sussiste alcun obbligo di denuncia, ma solo un onere di registrazione volontaria.

L'auspicio, ad ogni modo, è che questi aspetti vengano chiariti nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, cui la norma rinvia per dare attuazione alla previsione di legge.

GIUSEPPE CORASANITI
Università degli studi di Brescia

[50] Cfr. Cass. civ., 20 marzo 2024, n. 7442.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IL CONCETTO DI "*AT DISPOSAL OF*" CON PARTICOLARE ATTENZIONE ALL'INTERPRETAZIONE DELLA GIURISPRUDENZA TEDESCA

Abstract: *The permanent establishment has a limiting function of the taxing rights of the State other than the State of Residence of a company. The permanent establishment requires a fixed place of business, i.e. a fixed connection with a point on the earth's surface. The OECD emphasizes that a mere non-temporary physical presence in a given place is not sufficient, the condition of "at disposal of" must also exist. The relationship between a non-resident company and a fixed place of business has been the subject of very different interpretations. German jurisprudence has dealt with the issue since the origins of the permanent establishment, in a dialectical relationship with the positions of the OECD. Its position has evolved over time leading to a certain lowering of the threshold of the permanent establishment, without abandoning the principle that the mere provision of a service in a given place is not sufficient for the purposes of the existence of a permanent establishment.*

Abstract: La stabile organizzazione ha una funzione limitativa del potere impositivo dello Stato diverso dallo Stato della Residenza di un'impresa. La stabile organizzazione cosiddetta materiale richiede una sede fissa di affari, cioè un collegamento fisso con un punto della superficie terrestre. L'OCSE sottolinea che una mera presenza fisica non temporanea in un determinato luogo non è sufficiente, deve sussistere anche la condizione del "at disposal of". Il rapporto tra impresa non residente e sede fissa di affari è stato oggetto di interpretazioni molto diverse. La giurisprudenza tedesca si è occupata del tema fin dalle origini della stabile organizzazione, in un rapporto dialettico con le posizioni dell'OCSE. Il suo orientamento si è evoluto col tempo portando ad un certo abbassamento della soglia della stabile organizzazione, senza abbandonare il principio per cui la mera prestazione di un servizio in un determinato luogo non è sufficiente ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Il rapporto tra sede fissa e impresa non residente – 2.1. La condizione "*At disposal of*": un *quid pluris* – 3. Cenni storici – 4. La giurisprudenza tedesca – 4.1. La giurisprudenza tedesca dai primi del '900 in materia del "*at disposal*" – 4.1.1. Tribunale amministrativo prussiano (*Preußisches Oberverwaltungsgericht*) – 4.1.2. *Reichsfinanzhof* – 4.1.3. *Bundesfinanzhof* – 4.2. Definizione del concetto di controllo di una sede di affari (*Verfügungsmacht*) – 4.2.1. Sentenza del *Bundesfinanzhof* del 8.3.1988 – 4.2.2. Sentenza del *Bundesfinanzhof* del 3.2.1993 – 4.3. Stabile organizzazione dell'impresa nei locali del committente – 4.3.1. Sentenza del *Bundesfinanzhof* del 14.7.2004 – 4.3.2. Sentenza del *Bundesfinanzhof* del 4.6.2008 – 4.3.3. Sentenza del *Bundesfinanzhof* del 7.6.2023 – 4.4. Stabile organizzazione del committente nei locali del subappaltatore – 4.4.1. Sentenza del *Bundesfinanzhof* del 23.2.2011 – 4.4.2. Sentenza del *Bundesfinanzhof* del 24.8.2011 – 4.4.3. Sentenza del *Bundesfinanzhof* del 23.3.2022 – 5. Un primo confronto con la realtà italiana – 6. Conclusioni.

1. - *Introduzione*

La discussione sulla tassazione delle stabili organizzazioni era dominata negli ultimi anni dal progetto BEPS e dal conseguente ampliamento del concetto di stabile organizzazione sia nell'ambito del MLI (Convenzione

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

multilaterale) sia nell'ambito dell'art. 5 del modello OCSE 2017. Soprattutto per effetto del progresso tecnologico i modelli di business sono cambiati profondamente e hanno modificato il contesto in cui l'istituto della stabile organizzazione trova applicazione (1).

La definizione di stabile organizzazione materiale è contenuta nel comma 1 dell'articolo 5 del Modello OCSE, era già presente nel modello OCSE del 1963 ed è rimasta pressoché invariata. L'unica modifica è avvenuta con il modello OCSE del 1977 tramite la sostituzione della locuzione "*in which*" con "*through which*", sostituzione volta a rimarcare il principio del "*at disposal of* (2)".

Sostanziali modifiche ed integrazioni ha subito invece il Commentario OCSE al comma 1 dell'art. 5. In particolare, rilevanti modifiche ed integrazioni sono state introdotte nel Commentario del 1977, nel Commentario del 2003 e nel Commentario 2017, queste ultime sulla base del *discussion draft* del 2012.

L'articolo 5, comma 1, del Modello OCSE prevede: "*For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on* (3)".

Quindi, secondo il Modello OCSE, il concetto di stabile organizzazione materiale prevede una "sede fissa di affari". La locuzione ha una dimensione spaziale (collegamento con un punto della superficie terrestre) ed una dimensione temporale (deve essere, cioè, non temporanea). Il concetto di sede fissa di affari richiede che essa non deve necessariamente essere costituita da un fabbricato o da locali, ma può essere formata da un semplice spazio (4). Si può trattare, ad esempio, di una determinata area di un mercato assegnata ad un'impresa per sistemare la propria bancarella oppure anche di una bacheca su cui un'impresa può appendere i propri manifesti pubblicitari (5). Elemento essenziale del concetto di stabile organizzazione è il collegamento non temporaneo con un determinato punto

---

(1) Cfr. S. Dorigo, *Il problematico adattamento della nozione di stabile organizzazione all'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2019, 8-9, 759 ss.

(2) Si premette fin da subito che il termine viene tradotto in questa sede con "disponibilità", "controllo", "potere di disposizione".

(3) Cfr., inter alia: D. Avolio, *La stabile organizzazione*, in *Fiscalità internazionale e dei gruppi* (a cura di) Diego Avolio, Giuffrè Francis Lefebvre, 2021, 135-202; A. Lovisolo, *La stabile organizzazione*, in *Diritto tributario internazionale*, coordinato da Victor Uckmar, Cedam, terza edizione, 2005, 439 ss.

(4) Modello OCSE 2017 "*the mere fact that an enterprise has a certain amount of space at its disposal which is used for business activities is sufficient to constitute a place of business*".

(5) Cfr. sentenza del Tribunale amministrativo prussiano del 17.11.1913 (HC 334/12 – Bd. 65 197).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

della superficie terrestre (6). Per il resto può trattarsi di qualsiasi elemento fisico o insieme di elementi fisici (*pipeline* (7), molo, pontile, etc.).

La locuzione "*through which*" evidenzia che la sede fissa deve essere utilizzata per l'esercizio dell'attività imprenditoriale, cioè che vi deve essere un rapporto di strumentalità tra sede fissa e attività imprenditoriale.

L'articolo 5 del Modello OCSE è strettamente connesso con l'articolo 7 secondo cui "*Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein.*": gli utili d'impresa possono essere tassati solo nello Stato di Residenza ad eccezione della parte degli utili attribuibile ad una stabile organizzazione situata nell'altro Stato contraente. Nell'ambito dei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni il concetto della stabile organizzazione è funzionale alla ripartizione del potere impositivo, rispetto ad un determinato utile d'impresa, tra lo Stato della residenza dell'impresa e l'altro Stato contraente. Da un'altra prospettiva, il principio della stabile organizzazione costituisce il criterio di misurazione del livello d'intensità del legame di un'impresa con l'economia dello Stato diverso da quello della sede, scelto dal Modello OCSE per attribuire allo Stato diverso da quello della sede una parte del potere impositivo con riferimento agli utili di un'impresa.

Le caratteristiche principali della stabile organizzazione la indicano come espressione del principio della territorialità.

2. - *Il rapporto tra sede fissa e impresa non residente*

Ciò premesso una delle questioni più dibattute riguarda la natura del rapporto che deve sussistere tra l'impresa non residente e la sede fissa d'affari, specie qualora la sede fissa di affari non sia di proprietà dell'impresa non residente, ma di soggetti terzi ed in particolare del committente o del subappaltatore. L'interpretazione della definizione di stabile organizzazione (estensiva o restrittiva) con riferimento a tale rapporto può incidere profondamente sulla ripartizione del potere impositivo tra lo

---

(6) Questo collegamento manca, ad esempio, nel caso del servizio di ristorazione su una nave, in quanto una nave per definizione trasporta merci e persone da un luogo ad un altro (Già *Preussisches Oberverwaltungsgericht der*, 13.12.1932, Bd. 90 S. 47).

(7) BFH sentenza 30.10.1996 (II R 12/92) in *BStBl,* 1997 II 12: dato che una sede fissa di affari può comprendere qualsiasi elemento fisico o insieme di elementi fisici che presentano un collegamento non temporaneo con la superficie terrestre, che sono strumentali all'attività dell'impresa e che sono controllati dall'impresa, secondo il giudice una pipeline rientra in tale definizione. La sentenza del *Bundesfinanzhof* del 12.10.1977 (Az.: I R 226/75) aveva ancora escluso che una pipeline possa costituire una stabile organizzazione.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Stato della residenza di un'impresa e quello in cui l'impresa opera. Un'interpretazione estensiva favorisce, in linea generale, gli Stati d'importazione, un'interpretazione restrittiva favorisce, sempre in linea generale, invece, gli Stati di esportazione, cioè Stati in cui sono residenti le imprese che operano su un piano transfrontaliero. La maggior parte delle modifiche al Commentario al comma 1 dell'articolo 5 intervenute nel tempo hanno come oggetto principale la definizione del rapporto suddetto.

Un'interpretazione estensiva può fare ricadere nell'ambito del concetto di stabile organizzazione materiale di cui al comma 1 dell'articolo 5 anche la cosiddetta "*Service PE* [8]", cioè una stabile organizzazione generata per effetto della mera prestazione (continuativa) di un servizio sul territorio dello Stato diverso da quello di residenza e quindi scollegata da un collegamento fisso con un determinato luogo della superficie terrestre, per cui si applica meramente il criterio temporale e finisce in secondo piano il criterio geografico. Il rischio è che venga stravolta la ratio stessa dell'istituto della stabile organizzazione materiale. Inoltre, un'interpretazione del comma 1 dell'articolo 5 del Modello OCSE eccessivamente estensiva comporterebbe che l'unica differenza sostanziale tra il comma 1 ed il comma 3 sarebbe la previsione di una durata minima nel comma 3.

La questione può essere illustrata con i seguenti esempi:

– un ingegnere residente fiscalmente in Marocco vola tre volte alla settimana in Norvegia per svolgere ivi la propria attività a favore di una ditta locale. Il volo prevede uno scalo intermedio a Milano e un'attesa di quattro ore. In queste ore di attesa l'ingegnere si siede nella sala di attesa dell'aeroporto e svolge un'attività lavorativa con il proprio laptop e smartphone. La questione è se la sala di attesa costituisce una stabile organizzazione dell'ingegnere.

– un giornalista di una testata giornalistica italiana viene inviato a Londra per seguire un importante processo presso il tribunale. Con rego-

---

[8] Prevista dal Commentario OCSE, successivamente al *update* del 2008, come ulteriore opzione rispetto alla stabile organizzazione materiale (punti 144 e seguenti del Commentario al Modello OCSE del 2017). Il modello di convenzione OCSE stesso, invece, non prevede la "Service-PE" esplicita, raccomandando quindi la formulazione di cui al comma 1 dell'articolo 5. È prevista invece dal modello ONU, fin dal 1979. Il Modello ONU attuale prevede al comma 3 dell'art. 5:

3. The term "permanent establishment" also encompasses:

(a) .....;

(b) The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue (for the same or a connected project) within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

larità assiste alle udienze prendendo posto nel luogo riservato ai giornalisti. Il tribunale costituisce stabile organizzazione della testata giornalistica?

2.1. - *La condizione "*At disposal of*": un* quid pluris

La lettera della disposizione prevede che l'impresa eserciti attraverso la sede fissa di affari l'attività imprenditoriale, anche solo parzialmente. Vi deve essere un rapporto di strumentalità tra sede fissa e attività imprenditoriale.

Nell'interpretare tale norma, ed in particolare la locuzione "fissa [9]", il commentario OCSE richiede la sussistenza della condizione del "*at disposal*". La sede fissa deve, cioè, essere a disposizione dell'impresa, deve essere controllata dall'impresa. L'impresa non residente deve avere un diritto effettivo di utilizzare ("*effective power to use*") il sito, in questo senso l'OCSE. Inoltre, questo diritto deve avere carattere duraturo [10].

In Germania, ad esempio, una parte della dottrina, peraltro minoritaria, ha da sempre sostenuto che il requisito della disponibilità della sede di affari non fosse previsto dalla lettera della disposizione convenzionale e, quindi, che mancasse la base giuridica [11]. La conseguenza logica, secondo questa dottrina, è che rileva solo il momento temporale. Il presupposto ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione sarebbe lo svolgimento di un'attività in un determinato luogo per un periodo superiore ad una determinata durata minima (ad esempio 6 mesi).

La parte opposta, invece, ritiene che il principio del "*at disposal of*" derivi direttamente dalla lettera. nonché dalla ratio dell'istituto della sede fissa di affari [12], in quanto senza la condizione di un certo radicamento in un determinato punto della superficie terrestre il concetto di stabile organizzazione verrebbe svuotato del suo significato.

---

[9] *Fixed place of business.*

[10] La locuzione "*at disposal*" viene usata 28 volte nel Commentario OCSE del 2017 al comma 1 dell'articolo 5 ed è anche l'oggetto principale delle modifiche al commentario OCSE del comma 1 che si sono susseguite nel tempo. Nel commentario 1963 non vi era menzione alcuna di tale locuzione, nel Commentario OCSE del 1977 la locuzione viene menzionata quattro volte mentre nel Commentario del 2003 11 volte.

[11] F. Wassermeyer, *Die Betriebsstätte – ein in vieler Hinsicht unbekanntes Wesen*, in FS Kruse, Otto Schmidt Verlag, 2001, 589 ss.; K. Buciek, *Aktuelle Entwicklungen in der Betriebsstättenbesteuerung*, in *DStZ* 2003, 139 ss.; E. Reimer, *Die Zukunft der Dienstleistungsbetriebstätte*, ISTR 2009, 378 ss.

[12] M. Görl, *Aktuelle Aspekte des Betriebsstättenbegriffs unter besonderer Berücksichtigung der Präsenzanforderungen*, in *Steuerberater-Jahrbuch 2004/2005*, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2005, 81-91; H.K. Kroppen, *Neue Rechtsentwicklungen bei der Betriebsstätte nach Abkommensrecht*, in *Festschrift für Franz Wassermeyer*, Verlag C.H. Beck München, 2005, 691-708.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Si pone la questione dell'interpretazione del concetto di "*at disposal of*".

Pacifica è la situazione in cui l'impresa non residente dispone di un titolo giuridico (classico esempio, oltre al diritto di proprietà, il contratto di affitto, il contratto di locazione o il contratto di comodato) per utilizzare la sede fissa.

Invero, questa era la situazione a cui faceva riferimento il concetto di stabile organizzazione nel periodo successivo alla sua introduzione (13).

Secondo l'OCSE, tuttavia, un titolo giuridico formale (14) costituisce una condizione sufficiente, ma non necessaria, ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione.

Anche un'occupazione di fatto (anche "illegal" (15), secondo l'OCSE) di un locale secondo l'OCSE può dare origine ad una stabile organizzazione.

Dall'altro lato nel Commentario viene stabilito un principio per delineare il concetto di *at disposal*: la mera presenza fisica in un determinato luogo non dà origine ad una stabile organizzazione (16). Vi è la necessità di un *quid pluris* rispetto alla mera presenza fisica in un determinato luogo. Questo principio è previsto dal Commentario a partire dal 2003.

Lo stesso Commentario OCSE, sempre a partire dal 2003, contiene, inoltre, una serie di esempi per specificare il significato della locuzione "at disposal".

1. Un venditore visita regolarmente un importante cliente per prendere ordini e a tale fine visita il direttore acquisti nel suo ufficio. L'ufficio del direttore acquisti non costituisce la stabile organizzazione del venditore in quanto quest'ultimo non ne ha la disponibilità.

2. Ad un dipendente di una società è consentito di utilizzare, per un lungo periodo di tempo, una stanza nella sede centrale di un'altra società (ad esempio una società di recente acquisizione) al fine di garantire che quest'ultima società rispetti i propri obblighi derivanti dai contratti conclusi con la prima società. Se il dipendente della società dispone di una

---

(13) Cfr. E. Ceriana, *Stabile organizzazione e imposizione sul reddito*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1995, 1, 666.

(14) Punto 11, Modello OCSE 2017: "*No formal legal right to use that place is therefore required*.".

(15) J. Sasseville, A. Skaar, IFA-General Report, 2009. Gli autori sono critici sul punto. Tuttavia, non vi sono ragioni per negare una stabile organizzazione in caso di un'occupazione abusiva di un'area per un prolungato periodo di tempo.

(16) Punto 12, Modello OCSE 2017: "*the mere presence of an enterprise at a particular location does not necessarily mean that that location is at the disposal of that enterprise*".

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

stanza presso la società figlia, allora questa stanza costituisce una stabile organizzazione della prima società.

3. Un'impresa di trasporto utilizza una banchina di consegna presso il magazzino di un cliente ogni giorno per un certo numero di anni per scaricare e consegnare i beni acquistati dal cliente. In tal caso, la presenza dell'impresa di trasporto presso la banchina di consegna sarebbe così intermittente che tale impresa non potrebbe considerare quel luogo come a sua disposizione in modo da costituire una stabile organizzazione di tale impresa.

4. Un pittore trascorre, per due anni, tre giorni alla settimana nell'edificio del suo cliente principale. In tal caso, la presenza del pittore in quell'edificio in cui sta svolgendo le funzioni più importanti della sua attività (vale a dire la pittura) da origine ad una stabile organizzazione di quel pittore (17). L'oggetto dell'attività è allo stesso tempo sede fissa di affari e quindi stabile organizzazione.

Soprattutto il *painter example* viene considerato da alcuni Stati, in primis la Germania (18), come uno svuotamento del significato di stabile organizzazione, ed in particolare in contrasto con il principio, annunciato all'interno dello stesso paragrafo, dell'esclusione della mera presenza continua come condizione sufficiente per la stabile organizzazione. Esiste il rischio che ogni luogo in cui viene prestato un servizio per una certa durata (peraltro non definita nel comma 1) potrebbe essere considerato una stabile organizzazione, ciò che sarebbe in contrasto con la ratio dell'istituto stesso che era quella di creare certezza del diritto. Peraltro, all'interno del working party per il Commentario OCSE, i delegati degli Stati Uniti, del Regno Unito e del Canada erano contrari alla richiesta di eliminazione dell'esempio del pittore proposta da altri Stati (19).

Queste illustrazioni del Commentario sono state integrate nel Commentario 2017 con osservazioni in merito al tema del *home office*: l'OCSE preme a sottolineare che *l'home office* non necessariamente comporta la

---

(17) L'esempio del pittore è affiancato dall'esempio, illustrato nel paragrafo 20 del Commentario al comma 1 dell'articolo 5, dell'impresa impegnata nella pavimentazione di una strada. Secondo l'OCSE l'impresa esercita la propria attività "attraverso" il luogo in cui tale attività si svolge, ossia la strada. Entrambi gli esempi potrebbero anche rientrare nell'ambito di applicazione del comma 3 dell'articolo 5.

(18) La Germania ha mantenuto fino al Commentario al Modello OCSE 2017 l'osservazione in merito al "*painter example*", secondo la quale tale esempio sarebbe in contrasto con il principio del "*at disposal of*".

(19) M. Wichmann, *Seminar F: Kommt nach dem „Anstreicher-Beispiel" die „Subunternehmer-Betriebsstätte"?*, in *ISTR* 2012, 711 ss.; M. Wichmann, *Aktuelle Tendenzen der OECD-Arbeiten zur Betriebstätte, insbesondere bei Vertretern und Dienstleistungen*, in *Steuerberater-Jahrbuch*, 2004/2005, 93 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sussistenza di una stabile organizzazione e che di regola non costituisce una stabile organizzazione. L'*home office* costituisce una stabile organizzazione solo se il dipendente non riesce a svolgere la sua attività senza di esso, cioè se l'impresa non mette a disposizione del dipendente una stanza. Questa interpretazione può essere considerata come una lieve deviazione dall'interpretazione desumibile dall'esempio del pittore.

3. - *Cenni storici*

Il concetto di stabile organizzazione è nato in Prussia alla fine del '800 ed ha avuto fin da subito una funzione limitativa del potere impositivo dello Stato diverso da quello della residenza dell'impresa. Al contrario, il diritto internazionale pubblico consente ad uno Stato di esercitare il potere impositivo quando sussiste un rapporto minimo (20) con l'economia del rispettivo Stato (21).

Prima dell'introduzione del concetto di stabile organizzazione l'impresa non residente veniva tassata nello Stato, diverso da quello di Residenza, in cui operava a seconda del grado d'intensità con cui operava nello Stato della non residenza. Tale grado d'intensità veniva misurato tramite criteri diversi, preponderante era la presenza fisica dell'impresa sul territorio. Le difficoltà interpretative che ne derivavano, e le conseguenti divergenze interpretative tra lo Stato della Residenza e lo Stato della fonte producevano doppia imposizione e doppia non imposizione.

Nella Convenzione tra la Prussia e la Sassonia del 1869 (22), la prima Convenzione contro la doppia imposizione a livello mondiale, non veniva utilizzato il concetto di stabile organizzazione nel senso di sede fissa di affari, ma il potere impositivo dello Stato diverso da quello di residenza veniva ancorato al presupposto dell'"esercizio dell'attività commerciale" (23). Questa convenzione venne sostituita nel 1870 dalla legge sulla doppia imposizione (24), che manteneva una formulazione identica riguar-

---

(20) Il cosiddetto "*genuine link*".

(21) J.M. Mössmer, *Neuere Entwicklungen beim Betriebstättenbegriff*, in *Festschrift für Klaus Vogel*, C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 1999, 945 ss.

(22) Übereinkunft zwischen Preußen und Sachsen über die direkten Steuern vom 16.4.1869 (Prot. No. 64. Sitzungsperiode 1869-70 des Preuß. Abgeordnetenhauses).

(23) Art. 2: "*Steuern von Grundbesitz sowie vom Betrieb eines stehenden Gewerbes (von gewerblichen oder Handelsanlagen) und von dem aus diesen Quellen herrührenden Einkommen, werden nur in dem Staate bezahlt, in welchem diese Liegenschaften sich befinden, oder in welchem dieses Gewerbe ausgeübt wird*".

(24) "*Gesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 13. Mai 1870*" *(Bundesgesetzblatt des Norddeutschen Bundes, Band 1870, Nr. 14, Seite 119).*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

do all'esercizio dell'attività imprenditoriale. Al §3 veniva stabilito il seguente principio:

La proprietà di un immobile e l'esercizio di un'attività commerciale, così come il reddito derivante da queste fonti, possono essere tassati solo dallo Stato federale in cui è situato l'immobile o è esercitata l'attività [25].

Questa norma veniva interpretata da una parte degli Stati nel senso che non fosse necessario un collegamento duraturo con un punto della superficie terrestre (ad esempio tramite una sede secondaria) [26]. Sul punto la Corte Suprema dell'impero (*Reichsgericht*) aveva statuito: "*Se un calzolaio residente in Baviera vende le sue merci in Assia, egli esercita la sua attività in Assia e la legge del 13 maggio 1870 non gli impedisce di essere soggetto all'imposta sulle attività commerciali per la sua attività commerciale in quel paese*" [27].

Gli Stati federali più importanti, in primis la Prussia, ritenevano invece che la norma implicitamente richiedesse la sussistenza di una stabile organizzazione [28].

Data l'incertezza interpretativa, il concetto di stabile organizzazione era stato introdotto in Prussia espressamente, a livello domestico, con la riforma dell'imposta sul reddito del 1892 [29].

"*§2 Ohne Rücksicht Staatsangehörigkeit, Wohnsitz oder Aufenthalt unterliegen der Einkommensteuer alle Personen mit dem Einkommen*

a) aus den von der preußischen Staatskasse gezahlten Besoldungen, Pensionen und Wartegeldern;

b) aus preußischem Grundbesitz und aus preußischen Gewerbe– oder Handelsanlagen oder sonstigen gewerblichen Betriebsstätten." [30].

---

[25] Traduzione dell'autore: *Der Grundbesitz und der Betrieb eines Gewerbes, sowie das aus diesen Quellen herrührende Einkommen darf nur von demjenigen Bundesstaate besteuert werden, in welchem der Grundbesitz liegt oder das Gewerbe betrieben wird.*

[26] F. Reinhardt, *Betriebsstätte*, in *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1936, 8-9-10.

[27] *Urteil vom 16. Februar 1903 (Entscheidungen in Strafsachen Br. 36 S. 97): "Setzt ein in Bayern wohnhafte Schumacher seine Waren in Hessen ab, so betreibt er in Hessen sein Gewerbe, und das Gesetz vom 13. Mai 1870 seiner Heranziehung zur Gewerbesteuer für seinen dortigen Betrieb nicht im Wege".*

[28] *"Steuerpflichtiger" Betrieb eines Gewerbes "liege schon dann vor, wenn in einem Bundestaat eine nur vorübergehende gewerbliche Tätigkeit entfaltet werde. Erforderlich sei vielmehr, dass in dem Bundestaat eine sichtbare Stätte als fester örtlicher Mittelpunkt vorhanden sei, von dem aus einer gewerblichen Betätigung für eine gewisse Dauer stattfinde".*

[29] *Preußisches Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891, Gesetzessammlung 1891 Nr. 19 S. 175*, oltre che nel preußisches Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893 (Gesetz-Sammlung S. 152).

[30] Traduzione dell'autore: "*Indipendentemente dalla nazionalità, dal domicilio o dalla residenza, tutte le persone sono soggette all'imposta sul reddito per i redditi provenienti:*

a) da stipendi, pensioni e indennità di attesa pagati dall'erario prussiano;

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Nella norma domestica mancava tuttavia una definizione di stabile organizzazione, che era contenuta solo nelle istruzioni alla legge. Una definizione di stabile organizzazione è contenuta per la prima volta nella Convenzione tra la Prussia e l'Austria del 1899.

La definizione di stabile organizzazione contenuta nell'articolo 2 della convenzione suddetta, prevede un elenco di casi di stabile organizzazione, manca una definizione astratta di stabile organizzazione:

La proprietà immobiliare, l'esercizio di un'impresa non ambulante e i redditi derivanti da tali fonti possono essere tassati solo nello Stato nel cui territorio si trova l'immobile o viene mantenuta la stabile organizzazione per l'esercizio dell'attività permanente.

Si considerano stabili organizzazioni le filiali, gli impianti di produzione, le succursali, i comptoire, i punti di acquisto e di vendita e altre strutture commerciali per l'esercizio dell'attività commerciale [diversa dal commercio ambulante] da parte dell'imprenditore stesso, dei soci, dei procuratori o di altri rappresentanti permanenti (31).

La Convenzione tra la Prussia e l'Austria, è stata sottoscritta il 21 giugno 1899, ed è considerata la prima Convenzione contro la doppia imposizione integrale al mondo dopo quella del 1869. Il contesto è dato dal fatto che sia la Prussia (1892) sia l'Austria (1894) avevano precedentemente riformato il sistema di tassazione (passando ad un sistema di tassazione del reddito personale), per cui i sistemi di tassazione dei due paesi erano simili e particolarmente adatti per la stipula di una Convenzione contro le doppie imposizioni (32).

La Convenzione suddetta costituiva la base per la formazione di una piccola rete di convenzioni fino alla Prima guerra mondiale.

Inoltre, una ragione per la quale un forte impulso allo sviluppo del diritto convenzionale veniva dalla Germania, dalla Svizzera e dall'Austria era che questi Paesi avevano una struttura federalista che faceva aumentare

---

b) da beni immobili prussiani e da strutture industriali o commerciali prussiane o da altre stabili organizzazioni commerciali".

(31) "*Der Grund– und Gebäudebesitz und der Betrieb eines stehenden Gewerbes sowie das aus diesen Quellen herrührende Einkommen dürfen nur in demjenigen Bundesstaat besteuert werden, in dessen Gebiet der Grund– und Gebäudebesitz liegt oder die Betriebstätte zur Ausübung des stehenden Gewerbes unterhalten wird.*

Als Betriebsstätten gelten Zweiniederlassungen, Fabrikationsstätten, Niederlagen, Comptoire, Ein– und Verkaufsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen zur Ausübung des stehenden Gewerbes durch den Unternehmer selbst, Geschäftsteilhaber, Prokuristen oder andere ständige Vertreter".

(32) Ad esempio, lo Stato della Bavaria all'inizio non venne preso in considerazione per una Convenzione in quanto aveva un sistema di tassazione basato sui ricavi (*Ertragsbesteuerungssystem*).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il rischio di doppia tassazione anche all'interno di tali paesi (cantoni in Svizzera, Länder in Germania). Le grandi potenze di allora, il Regno Unito e gli Stati Uniti d'America non erano interessati a convenzioni contro le doppie imposizioni (33). Inoltre, nel loro diritto domestico non era previsto il principio della stabile organizzazione: le imprese non residenti venivano assoggettate a tassazione secondo il criterio "*engaged in trade and business*" che non necessariamente richiedeva la sussistenza di una stabile organizzazione (34). Nelle prime convenzioni stipulate dal Regno Unito e dagli Stati Uniti non veniva utilizzato il criterio "*engaged in trade and business*" ma il principio della stabile organizzazione.

La dottrina autorevole di quel tempo, soprattutto della Germania, a fronte della sentita necessità di eliminare la doppia imposizione, era conscia dell'esistenza di una pluralità di possibili elementi di collegamento dal punto di vista del diritto internazionale pubblico e dell'impossibilità di una loro selezione in base a principi generali (35). Da qui la consapevolezza della necessità di ricorrere ai trattati bilaterali per risolvere le doppie imposizioni.

Il concetto di stabile organizzazione e le convenzioni contro le doppie imposizioni sono sorte in un contesto in cui gli Stati sono passati da un sistema di tassazione basato sull'appartenenza politica – *political allegiance* – (cioè, cittadinanza e sede legale) ad un sistema basato sull'appartenenza economica – *economic allegiance* – (su due pilastri: la residenza e la fonte). Questo passaggio ad un principio di *economic allegiance* accompagnava un processo nel quale l'imposizione personale era venuta ad avere un ruolo centrale. In questo sistema di tassazione la tassazione deve avvenire secondo un criterio di appartenenza economica ad uno Stato, che può essere oggettiva o soggettiva. Il principio era stato elaborato da Schanz (36) e Seligman (37) nel 1890, per poi essere diventato il fulcro della relazione della Lega delle Nazioni "*Report on double taxation submitted to the*

---

(33) La prima Convenzione stipulata dagli Stati Uniti è quella con la Francia del 1932.

(34) E.H. Brunner, *Die Betriebsstätte und ihre internationale Bedeutung als Steuerort*, 1955, Bentli AG, Bern.

(35) A. Spitaler, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, 1967 ristampa della prima edizione del 1936, Verlag Dr. Otto Schmidt KG – Colonia; H. Dorn, *Das Recht der internationalen Besteuerung*, in *Vierteljahresschrift fuer Steuer– und Finanzrecht*, 1927, 189 ss.; H. Dorn, *Doppelbesteuerung und Völkerbund. Die Gutachterentwürfe*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1928, 49-72.

(36) G. Schanz, *Zur Frage der Steuerpflicht*, FinanzArchiv, 1892, 9. Jahrg., 1-74; G. Schanz, *Die Doppelbesteuerung und der Völkerbund*, FinanzArchiv, 1923, 40, Jahrg., 1-18.

(37) E.R.A. Seligman, *The taxation of corporations*, in *Political Science Quarterly*, 1890, Vol. 5, n. 2, n. 3, n. 4, 269-308, 438-467, 636-675.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

financial committee by professor Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp" del cinque aprile 1923.

Secondo il Report, l'appartenenza economica è determinata essenzialmente da due fattori. Il momento della formazione o dell'ubicazione di un bene da un lato, il luogo di residenza della persona dall'altro. Ai fini delle imposte sui redditi, sul patrimonio e sulle successioni, sono considerati appartenenti al Paese di origine: gli immobili, l'azienda industriale e commerciale, le attrezzature agricole e le navi.

Come già osservato da Schanz, l'appartenenza economica può avere diversi gradi d'intensità. Il grado d'intensità maggiore è raggiunto con la residenza che giustifica appunto la tassazione della totalità dei redditi di un individuo, che si distingue dalla mera presenza (temporanea) su un territorio statale. La stabile organizzazione rappresenta un grado d'intensità tale da legittimare la tassazione da parte dello Stato in cui essa è situata. Ai fini di una tale legittimazione, la stabile organizzazione deve evidenziare determinati requisiti (tra cui, appunto, il collegamento fisso con il territorio).

La definizione, contenuta nella Convenzione tra la Prussia e l'Austria, era stata adottata nel "*Doppelsteuergesetz*" del 22 marzo 1909, all'articolo §3, entrando in questo modo nel diritto domestico (38).

---

(38) Articolo 3: „1. *Der Grund– und Gebäudebesitz und der Betrieb eines stehenden Gewerbes sowie das aus diesen Quellen herrührende Einkommen dürfen nur in demjenigen Bundesstaat besteuert werden, in dessen Gebiet der Grund– und Gebäudebesitz liegt oder die Betriebstätte zur Ausübung des stehenden Gewerbes unterhalten wird.*

2. Betriebe im Sinne dieses Gesetzes ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebes eines stehenden Gewerbes dient. Außer dem Hauptsitz eines Betriebes gelten hiernach als Betriebsstätten:

Zweiniederlassungen,

Fabrikationsstätten, Ein– und Verkaufsstellen,

Niederlagen,

Kontore,

und sonstige zur Ausübung des stehenden Gewerbes durch den Unternehmer selbst, Geschäftsteilhaber, Prokuristen oder andere ständige Vertreter unterhaltene Geschäftseinrichtungen".

Nel 1934 è stata introdotta una definizione comune per tutto il diritto tributario (§16 Steueranpassungsgesetz de 16. Oktober 1934 con effetto dal primo gennaio 1935):

„§16 Betriebstätte im Sinne der Steuergesetze ist jede örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebes eines stehenden Gewerbes dient.

Als Betriebsstätten gelten:

1. Die Stätte an der sich die Geschäftsleitung befindet;

2. Zweiniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein– und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schifffahrtsgesellschaften), Kontore und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer (Mitunternehmer) oder seinem ständigen Vertreter (zum Beispiel einem Prokuristen) zur Ausübung des Gewerbes dienen;

Bauausführungen, deren Dauer zwölf Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird".

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Le Convenzioni successive a quella del 1899 prevedono tutte il principio della stabile organizzazione.

La prima convenzione contro la doppia imposizione della storia italiana (39) è stata sottoscritta il 6 aprile 1922 con gli Stati di Austria, Ungheria, Regno di Jugoslavia, Polonia e Romania e prevedeva il principio della stabile organizzazione all'articolo 4, il quale si limitava ad elencare esempi di stabile organizzazione.

La Convenzione Italia – Germania del 1925, prima convenzione dell'impero tedesco, prevedeva il metodo dell'esenzione per entrambi gli Stati contraenti e conteneva una definizione molto chiara di stabile organizzazione. Essa era considerata come un modello per le convenzioni di quel periodo ed era anche considerata alla base del modello di convenzione delle Società delle Nazioni del 1927. A differenza, ad esempio, della Convenzione del 1899 (in cui i sistemi di tassazione dei due Stati erano simili) la Convenzione del 1925 era caratterizzata dal fatto di essere stata "costruita" in modo da tenere in considerazione la circostanza che i sistemi di tassazione dei due Stati contraenti differivano in maniera sostanziale (40) (41).

Nell'elaborare la definizione domestica di stabile organizzazione, attualmente in vigore, (contenuta nel art. 12 del *Abgabenordnung*) il legislatore si era basato principalmente sul §16 AO StAnpG, allargando il concetto di stabile organizzazione nel senso che con l'attuale definizione è sufficiente che la sede fissa serva all'esercizio dell'attività imprenditoriale. Cfr. A. Musil, *§12*, in *HHSp.*, Agosto 2018. Questa differenza tra "servire" ("*dienen*") nella definizione domestica e il "*through which*" nella definizione convenzionale non è considerata molto rilevante da dottrina e giurisprudenza, perlomeno ai fini del concetto di "*at disposal of*". Cfr. D. Gosch, *Keine Begründung einer Betriebsstätte durch bloßes Tätigwerden in den Räumen des Vertragspartners*, in *BFH-PR*, 2008, 13 JG 12, 523-524.

(39) Si trattava di una convenzione multilaterale.

(40) Cfr. H. Dorn, *Der deutsch-italienische Doppelbesteuerungsvertrag*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1926, 97-118: l'autore evidenziava, appunto, come in Italia l'imposta sul reddito delle persone fisiche avesse un'aliquota solo del 10%.

(41) Articolo 3: "*L'imposta reale che colpisce il reddito proveniente da un'attività industriale o commerciale di qualsiasi specie è applicata soltanto dallo Stato nel territorio del quale l'impresa ha il suo stabilimento, anche quando essa estenda la sua attività sul territorio dell'altro Stato contraente senza avervi uno stabilimento.*

S'intende per stabilimento, ai fini della presente convenzione, una stabile organizzazione produttiva dell'impresa, nella quale si esplichi in tutto o in parte l'attività dell'impresa stessa.

Se l'impresa ha stabilimenti in entrambi gli Stati contraenti, ciascuno degli Stati applicherà l'imposta sulla parte del reddito prodotto con l'attività degli stabilimenti situati nel territorio rispettivo.....".

Protocollo, punto 5: "*Sono considerati come "stabilimenti" ai sensi del dell'art. 3 della Convenzione oltre che la sede sociale ed il centro effettivo dell'impresa, le succursali, le filiali ed agenzie; le fabbriche, le officine, i laboratori; i locali di compra vendita, i magazzini ed altri esercizi commerciali aventi carattere di stabile organizzazione produttiva, come pure rappresentanze permanenti*" Interessante è il raffronto con il testo tedesco (*5. Als Betriebsstätten im Sinne des Artikels 3 des Abkommens gelten außer dem Sitz und dem Ort der Leitung des Unternehmens, die Zweigniederlassungen und Filialen, die Fabrikations– und Werkstätten,*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il Modello di Convenzione del Messico del 1943 (42), pubblicato dalle Società delle Nazioni, rappresenta l'eccezione rispetto all'evoluzione del diritto convenzionale basato sul principio della stabile organizzazione. Esso, infatti, escludeva dalla tassazione l'impresa non residente solamente qualora compiesse "operazioni isolate o occasionali" (43). Pertanto, il mero esercizio continuativo della propria attività anche in assenza di una stabile organizzazione nello Stato diverso dallo Stato della sede attribuiva a tale Stato il potere di tassazione. Il suddetto Modello risentiva della predominante influenza dei Paesi sudamericani (44).

Il Modello di Convenzione successivo delle Società delle Nazioni, il Modello Londra del 1945 (45), aveva di nuovo ristabilito il principio della stabile organizzazione.

---

die Einkaufs– und Verkaufsstellen, die Lager und anderen Handelsstätten, die den Charakter einer ständigen Geschäftseinrichtung haben, sowie ständige Vertretungen").

(42) *Article IV*

1. Income from any industrial, commercial or agricultural business and from any other gainful activity shall be taxable only in the State where the business or activity is carried out.

2. If an enterprise or an individual in one of the contracting States extends its or his activities to the other State, through isolated or occasional transactions, without possessing in that State a permanent establishment, the income derived from such activities shall be taxable only in the first State.

3. If an enterprise has a permanent establishment in each of the contracting State, each State shall tax that part of the income which is produced in its territory.

4. *As regards agricultural and mining raw materials and the natural materials and products, the income which results from prices prevailing between independent persons or conforming to world market quotations shall be regarded as realised in the State in which such materials or products have been produced.*

(43) *League of Nation*, *London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, 1946, pag. 13: "*According to the Mexico version, an enterprise will be liable to tax on its profits in a foreign country if it has carried out its business or activities in that country provided such activities did not merely take the form of isolated or occasional transactions. On the other hand, the London draft requires that an enterprise should have a "permanent establishment" in a country to become subject to the income-tax laws of that country."* – Traduzione dell'autore: "*Secondo il modello del Messico, un'impresa sarà soggetta a tassazione sui suoi profitti in un paese straniero se ha svolto la sua attività o i suoi affari in quel paese, a condizione che tali attività non abbiano assunto semplicemente la forma di operazioni isolate o occasionali. D'altro canto, la bozza di convenzione di Londra richiede che un'impresa abbia una "stabile organizzazione" in un paese per essere soggetta alle leggi fiscali di quel paese.*".

(44) Cfr. K. Vogel, *Einleitung,* in *Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, quinta edizione, 2008, Verlag K.H. Beck, Monaco, pag. 119.

(45) *Article IV*

5. Income derived from any industrial, commercial or agricultural enterprise and from any other gainful occupation shall be taxable in the State where the taxpayer has a permanent establishment.

6. If an enterprise in one State extends its activities to the other State, without possessing in that State a permanent establishment therein, the income derived from such activities shall be taxable only in the first State.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Anche il primo modello di Convenzione dell'OCSE, pubblicato nell'anno 1963, si basa sul principio della stabile organizzazione. A tale proposito, l'elemento più innovativo rispetto ai modelli precedenti consiste nell'abbandono del riferimento al carattere produttivo della stabile organizzazione.

4. - *La giurisprudenza tedesca*

Di seguito verrà analizzata la giurisprudenza tedesca (46) con riferimento al concetto di "*at disposal of*", che è molto corposa e a cui viene riconosciuta una rilevante influenza sul Commentario OCSE (47).

4. 1. - *La giurisprudenza tedesca dai primi del '900 in materia del* "at disposal"

La giurisprudenza tedesca che si è formata ai primi del '900 sulla questione della stabile organizzazione a ridosso della sua introduzione si è occupata anche del tema del "*at disposal of*", come elemento intrinseco del concetto di stabile organizzazione.

4.1.1. - *Tribunale amministrativo prussiano* (Preußisches Oberverwaltungsgericht)

Numerose sentenze del *Preußisches Oberverwaltungsgericht* avevano trattato il tema suddetto.

La sentenza dell'11 marzo 1912 (H.C. 215) riguardava una compagnia di assicurazione che inviava un "ispettore" (in qualità di agente) in un'altra località. Secondo il giudice l'impresa ha ivi una stabile organizzazione soltanto se l'ispettore è contrattualmente obbligato a procurarsi un ufficio e dispone anche di un ufficio, e non ha solo un appartamento. Un'abitazione può di per sé costituire una stabile organizzazione. Dall'altra parte è sufficiente e necessario che l'imprenditore, in virtù del rapporto di lavoro, eserciti attraverso il dipendente anche un certo grado di dominio ("*Herr-*

---

7. *If an enterprise has a permanent establishment in each of the contracting States, each State shall tax only that part of the income which is produced in its territory.*

(46) Verranno riportate le sentenze ritenute più significative. Peraltro, in Germania la stabile organizzazione ha svolto fin dalla sua nascita un ruolo fondamentale anche ai fini della ripartizione della base imponibile della *Gewerbesteuer* all'interno del territorio tedesco, per cui molte sentenze (fondamentali) sono state emesse per tali fini. Questa è anche la ragione del numero molto elevato di sentenze in materia di stabile organizzazione.

(47) Cfr. J. Sasseville, A. Skaar, *IFA-General Report*, 2009, 23: secondo gli autori l'esperienza di alcuni Stati, come la Germania, ha avuto un'influenza significativa sulla definizione di stabile organizzazione. contenuta nel Commentario OCSE, mentre in altri Stati la prassi è influenzata fortemente dal Commentario OCSE.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

schaft") sui locali. Tuttavia, normalmente una società non esercita alcun dominio sull'abitazione del dipendente.

Nella sentenza del 12 giugno 1912 (H.C. 347 12) un commerciante di legname che aveva nel comune A la sua sede commerciale e nel comune B utilizzava per i suoi scopi un'area adibita al deposito di legname appartenente ad un'altra impresa. Secondo il giudice il commerciante aveva una stabile organizzazione presso tale area, solo se l'intera area o una parte specifica di essa gli veniva concessa in uso esclusivo o condiviso e se ivi venivano svolte operazioni aziendali da parte dei suoi dipendenti.

La sentenza del 12 dicembre 1912 (H.C. 151. 12) riguardava una compagnia di navigazione. Secondo la sentenza essa aveva una stabile organizzazione nei locali commerciali del suo agente straniero solo se l'agente era un suo dipendente e non era un agente commerciale indipendente e se l'agente era anche contrattualmente obbligato a mettere l'ufficio a disposizione della compagnia. La società disponeva di una stabile organizzazione presso il molo delle navi solo se un tratto costiero determinato era permanentemente a sua disposizione come ormeggio di carico.

Secondo la sentenza del 29 maggio 1913 (H.C. 229.12) lo spazio come requisito ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione non può mai essere un comune intero in quanto tale, ma solo un luogo all'interno del comune soggetto al dominio permanente (*ständigen Verfügungsgewalt*) dell'imprenditore nel quale o dal quale viene svolta l'attività commerciale.

Nella sentenza del 15 maggio 1913, (H.C. 211) veniva statuito che, se un'impresa ha in un comune la disponibilità di una sala d'esposizione in cui i suoi dipendenti espongono i campioni dei suoi prodotti e forniscono informazioni su di essi, essa ha ivi una stabile organizzazione.

Nella sentenza del 17 aprile 1913 (H.C. 266, 12) veniva statuito che, se un commerciante di legname deposita il legname, tagliato nei boschi del vicinato e da lui acquistato, in un'area presso uno scalo ferroviario, che gli è stato messo a disposizione, e in cui il legname viene, se necessario, lavorato e dopo essere stato venduto, fatto caricare, egli ha ivi una stabile organizzazione.

Secondo la sentenza del 20 settembre 1917 (II.C. 266 16) il concetto di stabile organizzazione viene inteso in modo troppo restrittivo se si richiede che l'imprenditore debba avere un diritto all'utilizzo di una specifica area. Nella giurisprudenza è riconosciuto che un imprenditore può avere una stabile organizzazione nei locali di un terzo, anche se l'attività viene svolta in posti diversi all'interno di tali locali e anche se il professionista non ha un diritto reclamabile di utilizzare tali locali.

Dirimente è solo il fatto che la persona che esercita la sua attività nei locali di un'altra persona ha un potere su questo spazio o su una parte di esso sufficiente a permettergli di esercitarvi la propria attività.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Secondo la sentenza del 9 marzo 1917 (II. C. 481) è riconosciuto dalla giurisprudenza, che la stabile organizzazione di un imprenditore possa sussistere anche nei locali commerciali di un terzo ed in particolare anche in una struttura alberghiera. Decisivo è il fatto che la persona, che esercita la propria attività nei locali di un altro soggetto, abbia una disponibilità di tale locale o di una parte di esso tale, da consentirgli di esercitarvi regolarmente l'attività. Un commerciante di suini che si intrattiene in una locanda quasi ogni giorno lavorativo dalla mattina al pomeriggio e utilizza la stanza messa a disposizione dalla padrona di casa – la sala da pranzo privata della padrona di casa – per incontri di affari con gente locale e commercianti, può avere una stabile organizzazione in tale locanda, se dalle circostanze si può desumere che siano stati stipulati accordi taciti tra lui e la proprietaria del locale in base ai quali egli può utilizzare la locanda per i propri scopi e che egli ha la disponibilità della locanda o di una parte di essa per l'esercizio della propria attività commerciale.

La sentenza dell'8 marzo 1917, (II C 198 16) riguardava la questione se una banca avesse una stabile organizzazione presso l'ufficio di uno dei suoi agenti. Secondo la sentenza non rileva se l'agente sia espressamente e specificamente obbligato per contratto o per mandato di agenzia a disporre di un ufficio. Secondo il giudice si presume che sussista il rapporto di dominio della banca (o di un'impresa di assicurazione) sui locali adibiti ad ufficio dai suoi cosiddetti agenti, se questi locali vengono effettivamente utilizzati o condivisi ai fini della propria attività e l'agente assume la posizione di lavoratore dipendente nei confronti dell'imprenditore, in particolare nel caso di "agenti generali" o di sub-direttori; in questo caso, l'attività viene svolta in questo luogo secondo la volontà dell'imprenditore, in quanto le trattative condotte dal collaboratore in merito alla preparazione delle singole operazioni, l'accettazione dei numerosi versamenti e la tenuta della contabilità non sarebbero possibili senza l'esistenza di appositi locali commerciali.

Secondo la sentenza del 30 ottobre 1917 (VII C. 100.17) può essere considerata una stabile organizzazione di un'impresa commerciale una strada di un comune destinata al trasporto pubblico. Le fermate degli autobus contrassegnate da cartelli indicano i tratti della strada in cui, con il consenso dell'autorità di polizia, gli autobus si fermano per far salire e scendere i passeggeri. In questi luoghi, quindi, si svolge una parte dell'attività dell'impresa consistente nel trasporto di persone. Essi sono riconoscibili come destinati a continuare ad assolvere a tale funzione. Questa parte della strada è assegnata dalle autorità all'imprenditore per l'esercizio della sua attività ed è, in tale misura, nella disponibilità dell'imprenditore in maniera continuativa. È irrilevante il fatto che questo tratto di strada venga utilizzato anche per il trasporto pubblico e non venga utilizzato

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ininterrottamente dall'imprenditore. È sufficiente che possa essere utilizzato nella misura ritenuta necessaria per l'esercizio dell'impresa dall'imprenditore stesso. Una chiara delimitazione dei locali aziendali all'esterno non è necessaria. La natura di questa attività imprenditoriale richiede l'istituzione di tali fermate fisse, riconoscibili al pubblico. Anche le fermate terminali per i bus trainati da cavalli costituiscono una stabile organizzazione. Anche se non sono specificamente etichettate come tali, esse sono conosciute al pubblico e sono riconoscibili durante il periodo di esercizio dell'attività per il fatto che una o più carrozze vi si fermano sempre. Vengono effettuate operazioni aziendali necessarie in quel luogo (bardatura dei cavalli, abbeveraggio e alimentazione). Il fatto che ciò possa accadere anche in qualsiasi altro punto di sosta sulla strada può essere corretto, secondo il giudice, ma ciò non può sminuire il carattere di stabile organizzazione della fermata terminale. Allo stesso modo è anche irrilevante che gli autobus debbano fermarsi sul lato ombreggiato in estate quando c'è il sole, in quanto ciò comporta solo una delocalizzazione temporanea dell'esercizio commerciale.

4.1.2. - *Reichsfinanzhof*

Nella sentenza del *Reichsfinanzhof* del 4 marzo 1927 (48) viene evidenziato che non rileva se vi sia un rapporto di locazione o un titolo di proprietà: "*la sede fissa deve far parte dell'azienda, ovvero far parte delle sue attività*" (49). Nel senso che è sufficiente che l'impresa disponga della sede di affari nella misura necessaria per lo svolgimento della propria attività (50). Secondo la sentenza la sede fissa deve quindi costituire una "parte integrante dell'impresa". Non è necessario che la sede fissa di affari appartenga al commerciante o sia da lui presa in affitto.

Nella sentenza del *Reichsfinanzhof* del 30 aprile 1935 (51) la Corte Suprema del Reich si è pronunciata su una questione ai sensi della convenzione contro la doppia imposizione tedesco-svizzera: "*La struttura aziendale deve essere propria dell'azienda. Deve quindi provenire dall'impresa in termini di inerenza e organizzazione ed essere controllata da essa, cioè, detenuta e gestita. In altre parole, la struttura aziendale deve far parte della sfera dell'impresa* [betriebseigen]. *Ad esempio, una struttura commerciale*

---

(48) *Reichsfinanzhof* del 4 marzo 1927 (I B 1/27 (Bd 20 S. 310 und RStBl. 1927, pag. 112).

(49) "*Die Geschäftseinrichtung muss eine solche des Unternehmens sein, das heißt einen Bestandteil seines Betriebes bilden*".

(50) Nel caso in esame si trattava di un deposito di tabacchi presso la dogana a nome di uno spedizioniere ma per conto dell'impresa.

(51) *Reichsfinanzhof* del 30 aprile 1935 I A 13/35, Bd. 37 S. 320, in *RStBl*, 1935, 840.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

propria di un'impresa non esiste se in tale struttura terzi (agenti) si limitano nell'ambito della propria attività d'impresa a procurare affari per conto dell'impresa.".

Il *Reichsfinanzhof* sosteneva nella sentenza del 26 settembre 1939 (I 272/39) che negli appartamenti privati dei dipendenti non vi fossero stabili organizzazioni rilevanti ai fini fiscali. La motivazione addotta era che la società non disponeva del necessario "*potere di disporre* [Verfügungsmacht] *non temporaneo*" riguardo agli appartamenti. Pertanto, secondo la RFH, gli appartamenti non erano strutture aziendali e non potevano costituire stabili organizzazioni dell'impresa.

4.1.3. - *Bundesfinanzhof*

Nel dopoguerra è stata emessa una molteplicità di sentenze in merito alla necessità della condizione del "*at disposal of*".

La sentenza del 10.05.1961 ([52]) riguardava il seguente caso: un esportatore si avvaleva nei suoi viaggi di affari all'estero regolarmente di tre alberghi che gli assicuravano la disponibilità di una stanza e l'accesso agli uffici per la propria attività amministrativa (telefono, dattilografo etc.), visitava con regolarità i clienti esteri trattenendosi nei loro locali e aveva la disponibilità di locali pressa un'altra società di cui era amministratore. Il BFH escludeva una stabile organizzazione negli alberghi e nei locali dei clienti, data la mancanza della condizione del "*at disposal of*", riconosceva però una stabile organizzazione nei locali dell'altra società.

Il BFH nella sentenza del 18.03.1976 ([53]) affermava che la semplice possibilità di uso comune di un locale non conferisce una disponibilità sufficiente di questi locali per poter ritenere sussistente una stabile organizzazione. Se la giurisprudenza richiede, per ammettere una stabile organizzazione, che il locale appartenga all'imprenditore o che questi abbia almeno un certo potere, non solo temporaneo, su di esso, tale potere non solo temporaneo è qualcosa di più della semplice possibilità di condividere stanze altrui ([54]).

Per l'assunzione del potere di disposizione nel senso di un controllo meno intenso di quello proprio del diritto di proprietà non è sufficiente una mera possibilità di uso condiviso.

([52]) *BFH, Urteil vom* 10.05.1961 – IV 155/60 U.
([53]) BFH sentenza del 18.03.1976 (*Aktenzeichen*: IV R 168/72).
([54]) Classico esempio: sala di attesa in una stazione ferroviaria.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

4.2. - *Definizione del concetto di controllo di una sede di affari* (Verfügungsmacht)

Negli anni Ottanta si è formata una giurisprudenza consolidata che definiva il concetto di "*at disposal of* (55)".

La definizione è stata introdotta dalla sentenza del BFH del 17.03.1982:

il semplice fatto che le stanze possano essere utilizzate gratuitamente non significa che l'impresa abbia un potere di disporre più che temporaneo. Deve sussistere l'ulteriore condizione che la concessione in uso conferisca all'utilizzatore una posizione giuridica che non gli potrà più essere sottratta senza particolari condizioni o che non potrà essere modificata senza il suo consenso (56).

La sentenza in oggetto riguardava l'attività di manutenzione e riparazione di un server di un'azienda da parte di un'altra impresa che a tal fine inviava propri tecnici presso l'altra azienda. Quest'ultima metteva a disposizione dei tecnici alcune stanze, tra cui una stanza per la ricreazione ed un magazzino.

Questa definizione è stata richiamata anche nelle sentenze successive (57) fino a quelle più recenti.

È stata, ad esempio, negata l'esistenza di una stabile organizzazione domestica nel caso di consulenti aziendali stranieri che lavorano in Germania (58), così come nel caso di una squadra di montaggio straniera (59) e

---

(55) Il Commentario OCSE non ha mai fornito una definizione astratta del concetto di "*at disposal of*", ma si è limitata ad un elenco di esempi.

(56) *BFH vom* 17.3.1982 I R 189 79: "*Allerdings ist nach Auffassung des Senats die Tatsache allein, dass Räume unentgeltlich genutzt werden dürfen, nicht gleichbedeutend mit dem Innehaben einer nicht nur vorübergehenden Verfügungsmacht. Es muss hinzukommen, dass dem Nutzenden mit der Überlassung eine Rechtsposition eingeräumt wird, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann*".

(57) Lo stesso tenore: *BFH, Urteil vom* 28.8.1986 – V R 20/79 BFH, *Urteil vom* 8.3.1988 – VIII R 270/81 BFH-*Urteil vom* 11.10.1989 (I R 77/88) BStBl. 1990 II S. 166.

(58) BFH del 11.10.1989 I R 77/88, in *BStBl*, 1990, II, 166. Una società di consulenza svizzera prestava servizi di consulenza ad una società tedesca e i suoi collaboratori partecipavano a numerose riunioni con il committente nella sala riunioni di quest'ultimo. La sala riunione non poteva essere utilizzata per altri scopi e quindi la società di consulenza non aveva la disponibilità dei locali. La Corte escludeva la sussistenza di una stabile organizzazione, in quanto il mero utilizzo effettivo di una stanza non da – di per sé – origine ad una stabile organizzazione.

(59) BFH del 16.5.1990 I R 113/87, in *BStBl*, 1990, II, 983. La sentenza riguardava una società inglese che eseguiva lavori di saldatura e assemblaggio sui vagoni della X-KG (KG), una fabbrica tedesca di vagoni. I suoi dipendenti potevano utilizzare gli spogliatoi, le docce e la sala di ricreazione del committente, nonché utilizzare le sale necessarie per eseguire i lavori contrattualmente stabiliti. Veniva esclusa la stabile organizzazione in quanto la società inglese non aveva la disponibilità di locali ai sensi della definizione giurisprudenziale.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nel caso di un subappaltatore in un mattatoio (60).

Si era cristallizzato fin da subito il principio che, nonostante la definizione richiamata usasse la locuzione "posizione giuridica", non era necessaria una posizione giuridica ma era sufficiente una situazione di controllo effettivo.

Il BFH ha utilizzato, per definire il concetto di *at disposal*, anche il termine "*Verwurzelung*" traducibile con radicamento: il concetto di "*at disposal of*" esprime un radicamento con il luogo di esercizio dell'attività più intenso rispetto a quello esistente nel caso di una mera presenza fisica.

A questo proposito la questione che si pone è se, alla luce del fatto che il termine sede fissa viene comunemente interpretato in senso estensivo in modo da includere ogni elemento fisico o insieme di elementi fisici collegati con la superficie terrestre, la sede fissa possa essere più di una semplice stanza o anche solo di una singola postazione di lavoro, ma possa essere costituita da un intero edificio e anche di un intero stabilimento o un'intera area.

Di seguito verranno analizzate le principali sentenze che a partire dagli anni Ottanta hanno segnato l'evoluzione giurisprudenziale del concetto di "*at disposal of*" in Germania. Le sentenze dimostrano in ogni caso che il confine ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione con riferimento al requisito del "*at disposal*" è estremamente sottile.

4.2.1. - *Sentenza del* Bundesfinanzhof *del 8.3.1988* (61)

La sentenza riguarda un imprenditore, che oltre a svolgere un'attività di autotrasporto e di commercio di carburanti, effettuava anche la raccolta dei rifiuti in una zona della città A.

I cassonetti della spazzatura erano di proprietà dell'imprenditore. Gli utenti pagavano la commissione per la raccolta dei bidoni direttamente all'imprenditore.

Veniva contestata la sussistenza di una stabile organizzazione per i seguenti motivi.

Una stabile organizzazione esiste già se la struttura aziendale è riposta in un determinato punto della superficie terrestre in modo continuativo o per un determinato periodo del giorno. È irrilevante che il singolo nucleo familiare abbia il diritto di decidere dove collocare sulla strada il contenitore per la raccolta dei rifiuti. Normalmente i singoli nuclei familiari po-

---

(60) FG Düsseldorf Sentenza del 24.6.1992 13 K 560/88 E EFG 1993, 42: il giudice aveva escluso la stabile organizzazione nel caso di un macellaio olandese che lavorava per più committenti in Germania nei locali presi in affitto dai committenti stessi.

(61) BFH, sentenza del 8.3.1988 – VIII R 270/81.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sizionano i contenitori della spazzatura sempre nello stesso posto, soprattutto perché in molte aree sono già allestiti dispositivi fissi su cui collocare i contenitori. Questi elementi sarebbero sufficienti ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione, in quanto l'imprenditore avrebbe un determinato potere di disporre rispetto al luogo di deposito dei contenitori.

Il giudice di merito e la Corte Suprema rigettavano la tesi dell'Amministrazione finanziaria per i seguenti motivi.

Il necessario collegamento con la superficie terrestre può derivare dall'agganciamento meccanico con la superficie terrestre oppure anche dalla semplice localizzazione in un determinato luogo. Costituiscono, pertanto, una stabile organizzazione i punti vendita con una sede temporaneamente fissa (mercato).

Il concetto di sede fissa non richiede locali specifici o strutture commerciali specifiche. È richiesto però che l'imprenditore abbia un certo potere di disposizione, non solo temporaneo, sulla struttura e utilizzi tale struttura a fini imprenditoriali per un certo periodo di tempo. È vero che il potere di disposizione può derivare da un titolo giuridico (ad esempio proprietà, diritto d'uso), ma esso può derivare anche da altre circostanze, come pure da un titolo gratuito.

La mera possibilità di utilizzarlo non è sufficiente. L'utilizzatore deve avere una posizione giuridica che senza il suo consenso non gli può essere sottratta o essere facilmente modificata. Tale posizione giuridica manca se non esiste un vero e proprio diritto d'uso, un contratto di locazione o un diritto simile relativo ad uno spazio specifico, che attribuisce al proprietario il diritto di opporsi all'assegnazione di un altro spazio.

Questi requisiti ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione non sono soddisfatti nel caso di specie. A parte il fatto che alcuni bidoni della spazzatura possono avere una collocazione diversa al momento dello svuotamento rispetto al resto del tempo, l'imprenditore non aveva alcun diritto riguardo alla scelta del luogo in cui posizionare i cassonetti che gli permettesse di opporsi all'assegnazione di un posto diverso.

4.2.2. - *Sentenza del* Bundesfinanzhof *del 3.2.1993* (62)

Una società di management con sede nel Regno Unito aveva stipulato con una società con sede in Germania un contratto per la direzione di un albergo situato in Germania. La società tedesca era il gestore dell'albergo. Il contratto prevedeva che la società inglese assumesse un *General Manager* che prestasse i servizi previsti dal contratto medesimo (servizi di direzione e servizi di marketing) e che la società tedesca mettesse a disposi-

(62) BFH, sentenza del 3.2.1993 (I R 80-81/91) in *BStBl*, 1993 II, 462.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

zione del *General Manager* apposite stanze, idonee per lo svolgimento della sua attività. Il contratto stesso però non aveva identificato di preciso le stanze destinate al *General Manager*. Pertanto, la particolarità di questo caso è che al *General Manager* sarebbero state messe a disposizione delle stanze che potevano anche variare con il tempo.

L'Amministrazione Finanziaria sosteneva che la società inglese aveva una stabile organizzazione in Germania per effetto della stanza/delle stanze assegnate genericamente al General Manager.

La Corte Suprema condivideva la tesi dell'Amministrazione finanziaria in base al ragionamento seguente.

È irrilevante che la società abbia solo un diritto limitato di utilizzare la stanza o le stanze messe a disposizione, cioè, nel caso di specie, un diritto limitato alle attività del *General* Manager e che fosse previsto anche un co-utilizzo da parte di altre persone.

Se da un lato l'intero albergo non poteva essere considerato stabile organizzazione, dall'altro lato fattore decisivo ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione è che una determinata attività commerciale venga svolta nell'ambito di un collegamento fisso con la superficie terrestre. Questo collegamento deve riflettere un certo "radicamento" del contribuente nel luogo in cui viene svolta l'attività d'impresa.

Tuttavia, la nozione di stabile organizzazione non comporta che il radicamento del contribuente debba necessariamente essere di natura giuridica.

Può essere sufficiente anche solo una tutela giuridica generica ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione se si può assumere sulla base di motivi di fatto che al contribuente verrà concesso comunque almeno un determinato spazio per l'uso permanente e che la disponibilità di tale spazio non verrà limitato. Il giudice aveva ritenuto che questa condizione fosse soddisfatta nel caso in esame in cui il gestore si era obbligato genericamente a mettere a disposizione della società di management stanze idonee per lo svolgimento dell'attività prevista contrattualmente. Infatti, in base al contratto tra il gestore dell'albergo e la società di management, il contribuente aveva un diritto generico all'utilizzo di almeno una stanza in cui il direttore generale avrebbe potuto svolgere i suoi compiti di gestione, anche se non aveva il diritto all'utilizzo di una stanza specifica. Il giudice evidenziava anche nella sentenza che già dalla pianta dell'edificio alberghiero risultava che solo poche stanze erano destinate e adatte allo svolgimento di compiti direzionali. A causa della loro destinazione specifica, questi locali venivano solitamente utilizzati dalla direzione aziendale per un periodo di tempo più lungo. Pertanto, al momento della conclusione del contratto, il contribuente poteva assumere che le stanze destinate alla direzione aziendale sarebbero state messe a disposizione del direttore ge-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nerale da essa nominato per un periodo di tempo lungo. Poiché la società tedesca aveva concesso alla società di management il diritto di gestire l'albergo per almeno 20 anni, al direttore generale avrebbe potuto venire contestato il diritto di utilizzare le stanze menzionate solo nel caso in cui queste fossero state rese inaccessibili nell'ambito di una ristrutturazione o di un altro intervento di modifica. Anche in quel caso, però, il ricorrente avrebbe avuto diritto alla messa a disposizione di stanze sostitutive. Da queste circostanze il giudice aveva dedotto che il requisito del controllo/della disponibilità (*at disposal*) fosse soddisfatto ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione.

Questa sentenza è considerata innovativa in quanto interpreta in maniera estensiva il concetto di *at disposal of*. Mentre le innumerevoli sentenze precedenti avevano ad oggetto punti specifici della superficie terrestre (stanze, area delimitata di un mercato, scrivania) la sentenza in oggetto considera stabile organizzazione una stanza variabile all'interno di un edificio alberghiero.

4.3. - *Stabile organizzazione dell'impresa nei locali del committente*

4.3.1 - *Sentenza del* Bundesfinanzhof *del 14.7.2004* (63)

La sentenza riguarda una società di capitali con sede negli Stati Uniti d'America che aveva stipulato con l'esercito americano un contratto per la gestione e la manutenzione di un sistema di simulazione di combattimento in una base militare situata in Germania.

Il sistema di simulazione gestito dalla società veniva utilizzato per registrare dati e immagini video durante le manovre militari, che venivano poi elaborati dagli analisti dell'esercito. La società aveva il compito di addestrare i militari all'uso dell'attrezzatura, registrare i dati, verificare la funzionalità del sistema e svilupparlo ulteriormente. L'esercito americano aveva messo a disposizione della società stanze all'interno della base militare. Circa 50 dipendenti della società lavoravano ininterrottamente in due edifici specifici all'interno della zona militare durante gli anni della controversia. I dipendenti potevano entrare nella zona militare solo dopo un apposito controllo e dopo aver ricevuto una tessera di sicurezza, ma avevano le chiavi degli edifici e delle stanze che potevano utilizzare. Spesso lavoravano insieme a membri dell'esercito americano, che potevano, su richiesta, accedere a tutti gli edifici ed a tutte le stanze.

Il giudice concludeva che la società americana avesse una stabile organizzazione in Germania.

---

(63) BFH sentenza del 14.7.2004 – I R 106/03.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

I dipendenti della società avevano lavorato per diversi anni in due specifici edifici della zona militare. Tali edifici erano dotati delle apparecchiature necessarie per l'esercizio dell'attività contrattualmente prevista. L'esercito americano era obbligato a mettere a disposizione della società spazi adeguati all'esercizio dell'attività contrattualmente stabilita. L'esercito aveva il diritto di spostare il sistema di simulazione in altri edifici della base militare e poi assegnare questi edifici alla società come nuovi luoghi di esercizio dell'attività. In ogni caso, l'esercito era obbligato a mettere a disposizione locali idonei all'interno della zona militare per tutta la durata del contratto. In questo modo la società aveva, secondo il giudice, una posizione giuridica sufficiente per potere assumere soddisfatto il requisito del "potere di disposizione" ai sensi della definizione di stabile organizzazione. L'assegnazione di un posto di lavoro specifico non sottraibile per un lungo periodo di tempo non è necessaria.

Irrilevante era, secondo il giudice, anche il fatto che i dipendenti della società avevano lavorato assieme a membri dell'esercito americano e che in questo contesto le stanze loro assegnate venivano utilizzate anche da membri dell'esercito. Il giudice affermava che il potere di disporre richiesto ai fini di una stabile organizzazione non presuppone il diritto o la possibilità di uso esclusivo della sede fissa in questione.

La semplice possibilità di co-utilizzare le strutture di un terzo non soddisfa il presupposto del "potere di disposizione" sufficiente ai fini della stabile organizzazione. Diverso è invece il caso in cui un'impresa utilizzi regolarmente tale struttura per la propria attività. In questo caso l'impresa utilizzatrice può avervi una stabile organizzazione anche se non dispone di una possibilità di uso comune giuridicamente garantita, ma solo di una possibilità effettiva.

Irrilevante è anche il fatto che i dipendenti di entrambe le società potevano entrare nell'area solo dopo aver ricevuto una tessera di sicurezza e previo controllo. Secondo il giudice l'esistenza di un "potere di disposizione" presuppone fondamentalmente che l'imprenditore possa accedere alla sede fissa in questione in qualsiasi momento o almeno in determinati orari, senza bisogno di un motivo specifico o del consenso specifico di un'altra persona. Per questo motivo, ad esempio, le stanze nell'appartamento privato di un dipendente non costituiscono generalmente stabili organizzazioni del datore di lavoro.

Tuttavia, il giudice evidenziava che il caso del *home office* non sia paragonabile al caso in esame. La differenza fondamentale è che nel caso in esame la presenza di dipendenti della società all'interno della zona militare era contrattualmente prevista. La società poteva adempiere ai propri obblighi contrattuali nei confronti dell'esercito americano solo se i loro dipendenti occupavano regolarmente i locali loro assegnati. In con-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

siderazione di ciò, le misure di controllo adottate dall'esercito americano non costituivano una restrizione al diritto di accesso in quanto esso non veniva concesso solo caso per caso. Il controllo serviva solo a controllare la singola persona per verificare se la sua presenza nella zona militare non ledesse gli interessi di sicurezza militare. In ogni caso, una siffatta procedura di controllo non rileva ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione della società incaricata qualora un numero elevato di dipendenti della società avesse effettivamente avuto accesso regolarmente alla struttura in questione.

La sentenza in oggetto è stata pronunciata a ridosso delle modifiche al Commentario del 2003 caratterizzate da un'interpretazione estensiva del concetto di "*at disposal*" (vedasi il "*painter example*"). È stata fortemente criticata dalla dottrina autorevole (64) in quanto il giudice in questa sentenza avrebbe sostituito il principio della stabile organizzazione con un principio di mero svolgimento continuativo dell'attività in un determinato luogo, e sarebbe stato influenzato dalle modifiche al Commentario OCSE del 2003. La Corte Suprema ha tuttavia cambiato orientamento con la sentenza del 4.6.2008 ribadendo la necessita della condizione dell'"*at disposal of*".

4.3.2. - *Sentenza del* Bundesfinanzhof *del 4.6.2008* (65)

Infatti, in questa sentenza la Corte ribadisce che la semplice esecuzione di lavori nei locali del committente non è di per sé sufficiente per il soddisfacimento del requisito del potere di disposizione, anche se l'esecuzione dei lavori si estende per diversi anni. Oltre alla componente temporale, devono sussistere ulteriori circostanze che dimostrino il radicamento dell'impresa in un determinato luogo.

La sentenza riguardava una società con sede nei Paesi Bassi.

In Germania, la società effettuava lavori di pulizia su aerei militari in un aeroporto della NATO. Essa operava come subappaltatrice di A, che era il principale appaltatore della NATO per i lavori di pulizia nell'aeroporto. A tal fine, la società aveva concluso con A un contratto che, tra l'altro, regolava in maniera dettagliata i diritti e gli obblighi dei suoi dipendenti nell'area aeroportuale.

Il personale addetto alla pulizia degli aeromobili presso l'aeroporto proveniva da altre due società.

---

(64) H.K. Kroppen, in *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2007/2008*, NWB, 2008, 716 ss., il quale sottolinea che la base militare in oggetto fosse molto grande.

(65) BFH, sentenza del 4.6.2008 – I R 30/07; sentenza di merito: FG Köln del 24.1.2007, 13 K 336/07.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'assegnazione del personale addetto alle pulizie nonché la sorveglianza e il controllo dei lavori di pulizia non venivano effettuati né dalla società né dalle altre due società, ma esclusivamente da un dipendente di A.

I dipendenti della società erano muniti di un pass di sicurezza con il quale avevano accesso alle aree di sicurezza dei locali aeroportuali dopo essere stati assoggettati ad un controllo di sicurezza da parte del personale aeroportuale.

Alla società non erano stati affittati locali all'interno dell'area aeroportuale. Tuttavia, la NATO metteva a disposizione del personale addetto alle pulizie una sala con angolo cottura, armadi con serratura e docce. Questa sala veniva utilizzata come spogliatoio e sala ricreazione, ma anche per i servizi di pronto intervento. Per questa parte dell'edificio, ciascuno dei dipendenti della società riceveva le chiavi con le quali poteva accedere ai locali durante l'orario di lavoro. I lavori di pulizia degli aeromobili venivano effettuati in un'apposita sala situata all'interno dell'aeroporto, alla quale avevano accesso anche i dipendenti della società. La NATO metteva a disposizioni i veicoli, i macchinari per la pulizia e i materiali necessari per la pulizia degli aerei. I dipendenti della società avevano anche le chiavi dei magazzini in cui questi erano depositati. La società non disponeva di un ufficio nell'area aeroportuale. Nella sala suddetta c'era solo un collegamento telefonico e fax, che in caso di necessità poteva essere utilizzato dai dipendenti della società.

Secondo il giudice le strutture dell'aeroporto NATO utilizzate dalla società possono essere considerate strutture aziendali (66). Tuttavia, secondo la giurisprudenza consolidata della Corte suprema tedesca (BFH), una sede di questo tipo costituisce una stabile organizzazione dell'imprenditore solo se l'imprenditore ha un potere di disposizione più che temporaneo sulla struttura da lui utilizzata.

A questo fine il giudice richiama la definizione di potere di disposizione: un potere di disposizione sufficiente esiste solo se il contribuente detiene una posizione giuridica che non gli può più essere facilmente sottratta o che non può essere facilmente modificata senza il suo consenso. Che questo potere si basi su un diritto di proprietà o su un trasferimento d'uso retribuito o gratuito è irrilevante. Tuttavia, non sono sufficienti il mero diritto all'uso di un locale nell'interesse altrui e la mera possibilità effettiva di utilizzo.

La Corte richiama anche il principio, ribadito dalla Corte nelle precedenti sentenze, secondo il quale la posizione giuridica in questione non deve essere espressamente concordata o riferita ad un determinato locale o

(66) Nel significato di sedi di affari/*Geschäftseinrichtung/place of business.*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

luogo di lavoro; È invece sufficiente che si possa presumere per ragioni effettive che l'imprenditore disponga di uno spazio idoneo alla sua attività, per un uso permanente.

Tuttavia, questo orientamento giurisprudenziale fa salvo il principio secondo il quale il semplice operare nei locali del committente non è di per sé sufficiente ai fini del requisito del potere di disposizione. Ciò vale anche se l'attività viene eseguita ripetutamente o addirittura in modo permanente. Oltre alla componente temporale, ulteriori circostanze devono indicare un radicamento territoriale dell'attività. Ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione è determinante, in ultima analisi, che l'attività d'impresa venga svolta in una sede o struttura aziendale caratterizzata di un collegamento fisso con la superficie terrestre e che questo collegamento esprima un certo "radicamento" dell'impresa nel luogo in cui viene svolta l'attività.

I dipendenti della società effettuavano lavori di pulizia in un capannone dell'aeroporto della NATO. Inoltre, essi utilizzavano anche una sala come sala *relax*, spogliatoio e per i turni di servizio. Le macchine per la pulizia e i prodotti per la pulizia utilizzati dalla società venivano forniti dalla NATO e depositati in magazzini dell'aeroporto. Né il locale delle pulizie né gli altri locali erano affittati alla società o concesse in base ad un altro titolo giuridico. Rapporti contrattuali esistevano solo tra la NATO e la società A. La NATO era obbligata a garantire ai dipendenti della società l'accesso al locale di pulizia e ad altri locali sulla base di questi rapporti contrattuali. Il relativo diritto d'uso della società esisteva però solo nella misura in cui dovevano essere eseguiti i lavori di pulizia concordati. Si trattava soltanto di un obbligo contrattuale della NATO, che non dava luogo al diritto autonomo della società di accedere ai locali della NATO. Di conseguenza, l'attività svolta della società nei locali dell'aeroporto era una mera attività nei locali della NATO per conto del committente. Anche se i lavori venivano eseguiti per diversi anni, questa circostanza non era sufficiente per poter sostenere che la società avesse la disponibilità effettiva dei locali ai fini della stabile organizzazione. A tal fine, rilevante era anche il fatto che lo svolgimento dei lavori presso l'aeroporto non veniva determinato e coordinato dalla società stessa (67).

La società non aveva un ufficio nell'aeroporto. Il fatto che i suoi dipendenti abbiano potuto accedere alle singole stanze con l'aiuto delle chiavi loro consegnate dopo i controlli di sicurezza non era considerato sufficiente ai fini del necessario radicamento territoriale, così come non lo

(67) Il fatto che la società avesse messo a disposizione i suoi dipendenti nella forma di un prestito di personale non era stato considerato dal giudice nelle sue motivazioni.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

era la possibilità di utilizzare il collegamento telefonico e fax disponibile nella sala di ricreazione.

Il giudice concludeva (68) che, a causa della mancanza di un sufficiente potere di disposizione, né l'aeroporto della NATO in quanto tale, né le singole strutture ivi situate potevano essere considerati stabili organizzazione dell'impresa di pulizia (69).

Il principio di base stabilito da questa sentenza era che, se un'impresa, che esegue nei locali di un'altra impresa un determinato incarico per conto di tale impresa, deve essere considerata, tenendo conto di tutti gli elementi di fatto, un mero "ospite" dell'altra impresa, questa posizione esclude che detti locali costituiscano una stabile organizzazione dell'impresa (70) (71). L'impresa non è più "ospite" quando svolge in detti locali la propria attività imprenditoriale (soprattutto se viene svolta anche nei confronti di soggetti terzi) (72) (73).

La sentenza supera sia la sentenza del 14.7.2004 sia quella del 3.2.1993 relativa all'albergo e costituisce de facto un rigetto della cosiddetta "service – PE" implicita (74). Una cosiddetta "Service-PE" è solo possibile nel-

---

(68) Il giudice di merito (FG Köln del 24.1.2007, 13 K 336/07) aveva invece concluso a favore della sussistenza di una stabile organizzazione.

(69) *Finanzgericht Niedersachsen Urt*. v. 6.10.2011, Az.: 6 K 333/09: in questa sentenza il giudice di merito aveva concluso a favore della sussistenza di una stabile organizzazione, richiamando tra l'altro, la sentenza del 4.6.2008. Si trattava di un'impresa di lavorazione della carne non residente a cui il committente tedesco aveva assegnato contrattualmente dei locali (allegando al contratto la pianta che identificava i locali) in cui l'impresa poteva svolgere l'attività di lavorazione della carne contrattualmente prevista. Inoltre, l'impresa era contrattualmente responsabile del mantenimento della pulizia e dell'ordine nelle stanze da essa utilizzate e delle macchine da essa utilizzate. Il contratto di comodato riguardante le stanze era revocabile solo a conclusione del contratto di appalto. Stessa conclusione il FG Thüringen del 7.7.2015 2 K 646/12 che riguardava anche un'impresa di lavorazione della carne presso terzi.

(70) Cfr. K. Buciek, *Anmerkung zum Urteil 04.06.2008*, in *IStR* 2008, 702 ss.; OFD Karlsruhe del 16.9.2014, in *ISTR* 2015, 887.

(71) FG Düsseldorf del 19.1.2016 13 K 952/14. Il giudice escludeva una stabile organizzazione nel caso di un'impresa che prestava servizi di supporto IT ad un'altra impresa. Quando la persona visitava il cliente, essa poteva utilizzare una normale stanza di lavoro. Egli usava il proprio laptop e si collegava alla rete interna tramite apposito cavo. Egli non possedeva una chiave per la stanza, ma ogni volta doveva recarsi alla reception che gli avrebbe aperto la stanza. In sua assenza la stanza veniva utilizzata da altri.

(72) Così anche OFD Karlsruhe del 2014.

(73) Cfr. FG Düsseldorf del 19.1.2016 13 K 952/14.

(74) D. Gosch, *Keine Begründung einer Betriebsstätte durch bloßes Tätigwerden in den Räumen des Vertragspartners*, in *BFH-PR* 13 JG, 2008, 12, 523-524; H. Reiser, B. Cortez, *Betriebsstättenbegriff im Wandel Zur veränderten Bedeutung des Kriteriums der Verfügungsmacht*, in ISTR, 2013, 6 ss.; T. Beduhn, R. Staudler, *Betriebsstättenbegründung bei Dienstleistungserbringung in fremden Räumen aus Sicht des deutschen Steuerrechts*, in *ISTR* 2015,

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'ambito e alle condizioni di cui al comma 3 dell'articolo 5 del Modello OCSE (cantiere).

4.3.3. - *Sentenza del* Bundesfinanzhof *del 7.6.2023* ([75])

La sentenza in oggetto insieme alla sentenza del 9 gennaio 2019 ([76]) rappresentano le due sentenze caratterizzate dalla particolarità della presenza di un armadietto a serratura e di una cassetta di sicurezza. Entrambe le sentenze sono giunte alla conclusione della sussistenza di una stabile organizzazione. Le rispettive sentenze di merito invece erano giunte a conclusioni opposte ([77]).

Nella sentenza in oggetto viene ribadito che una stabile organizzazione ai sensi della legge tedesca (§ 12, comma 1, dell'AO) presuppone una struttura aziendale con un collegamento fisso con la superficie terrestre, che sia di una certa durata, e che sia al servizio dell'attività dell'impresa e rispetto alla quale l'impresa abbia un potere di disposizione che non sia temporaneo. Il punto fondamentale è che è richiesto che la propria attività imprenditoriale si svolga nell'ambito di collegamento fisso con la superficie terrestre ("radicamento" dell'impresa nel luogo in cui si svolge l'attività imprenditoriale).

Secondo il giudice questi requisiti, che stanno alla base anche del concetto convenzionale di stabile organizzazione (in questo caso la Convenzione con il Regno Unito 1964/1970 e 2010), sono soddisfatti se al fornitore di servizi (nel caso di specie meccanico/ingegnere aeronautico) in relazione all'erogazione del servizio (nel caso di specie lavori di manutenzione sugli aeromobili) vengono messe a disposizione strutture collegate con la superficie terrestre (nel caso di specie armadietti e cassette di sicurezza nelle aree comuni dell'aeroporto).

La sentenza riguarda un ingegnere aeronautico con residenza in Gran Bretagna che deteneva licenze per la manutenzione di aeromobili di diversi tipi.

---

937 ss.; H. Kahle, A. Kindich, *Die (unechte) Dienstleistungsbetriebsstätte*, in *ISTR,* 2016, 89 ss.

([75]) BFH, sentenza del 7.6.2023 – I R 47/20; sentenza di merito: FG Sachsen 8.10.2020 – 3 K 49/17.

([76]) BFH, sentenza del 9.1.2019 (I B 138/17 – BFH/NV 2019). Sentenza di merito: FG Sachsen del 30.11.2017 – 1 K 123/17.

([77]) K. Kutac, T. Thao Porebski, *Nochmals: Ein Schließfach als Entscheidungsfaktor über Besteuerungssubstrat? – Eine Analyse der Verfügungsmacht als Tatbestandsmerkmal der festen Einrichtung und Betriebsstätte im Abkommensrecht*, in *FinanzRundschau*, 2022, 5, 202-210; K. Kutac, T. Thao Porebski, *Das Schließfach als feste Einrichtung – eine ökonomische Analyse des Urteils des FG Sachsen vom 30.11.2017 – 1 K 123/17, FR 2020, 1009*, in *FinanzRundschau*, 2020, 21, 988-995.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'ingegnere aveva stipulato un "contratto" con la società Y che prevedeva che egli fornisse servizi di manutenzione degli aeromobili operati dalla società A-GMBH, nella qualità di subappaltatore della società Y. La società Y fungeva da committente. L'ingegnere svolgeva la sua attività lavorativa nell'hangar della società A-GMBH. Per gli ingegneri e i meccanici, che lavoravano per conto di Y, venivano messi a disposizione, all'interno dell'aeroporto, spogliatoi, un'area per le attività amministrative e un'area per la ricreazione, che si trovavano all'interno delle stanze prese in affitto dal committente, la società Y. L'annotazione dei lavori eseguiti sull'aeromobile (con firma e timbro) da parte di ciascun ingegnere avveniva nel cosiddetto giornale di bordo del rispettivo aeromobile in una stanza attrezzata con computer della società Y, situata accanto all'hangar. In questa stanza, ogni ingegnere aveva un armadietto con serratura in cui riporre i propri vestiti, etichettato con il proprio nome e il nome di Y Ltd., nonché una cassetta di sicurezza in cui egli poteva riporre oggetti personali come telefono cellulare, chiavi, denaro, ecc. All'ingresso dell'edificio, gli ingegneri dovevano sottoporsi ad un controllo di sicurezza e poi potevano circolare liberamente all'interno dell'edificio medesimo. A ciascun ingegnere veniva assegnato un tesserino di sicurezza valido per l'intero aeroporto. L'accesso era possibile anche fuori dagli orari di lavoro. Infine, l'ingegnere doveva portare con sé gli attrezzi necessari per eseguire i lavori. Gli attrezzi non rimanevano depositati né nei locali presi in affitto da Y né nelle aree di A.

L'Amministrazione finanziaria sosteneva che l'ingegnere aveva una stabile organizzazione all'interno dell'aeroporto.

Il giudice di merito [78] invece escludeva la sussistenza di una stabile organizzazione.

Secondo il giudice di merito il mero trattenersi e lavorare con propri attrezzi in stanze di soggetti terzi non erano elementi sufficienti ai fini della stabile organizzazione: mancava il cosiddetto radicamento dell'impresa nel luogo di esercizio dell'attività. Nei locali affittati della Y Ltd. oppure nelle aree della A GmbH non si trovavano attrezzature o impianti sui quali l'ingegnere aveva il controllo e che erano necessari per l'adempimento dell'attività dovuta contrattualmente. Quando l'ingegnere registrava i risultati del controllo e della manutenzione dell'aeromobile o rilasciava il nullaosta per l'aeromobile controllato utilizzando i computer allestiti nei locali presi in affitto da Y Ltd., non si trattava di un luogo di lavoro assegnato all'ingegnere che egli potesse utilizzare a propria discrezione, poiché questo spazio veniva occupato da altri durante la sua assenza. La

---

[78] Finanzgericht Sachsen, sentenza del 8.10.2020 – 3 K 49/17, EFG 2021, 1692.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

disponibilità di un armadietto per deporre vestiti ed altri oggetti personali non costituiva, secondo il giudice di merito, elemento sufficiente ai fini di una stabile organizzazione, poiché questi dispositivi servivano solo a riporre oggetti personali senza che questi avessero una rilevanza diretta ai fini dell'attività di manutenzione degli aeromobili.

Questa conclusione del giudice di merito è evidentemente influenzata dalla sentenza della Corte Suprema del 9 gennaio 2019 (79), in cui veniva statuito che "*un armadietto, che viene assegnato ad un ingegnere, incaricato nella sua qualità di subappaltatore della manutenzione di aeromobili, per il deposito dei suoi attrezzi di lavoro, è una stabile organizzazione ai sensi dell'articolo XI, paragrafo 1, primo periodo, Convenzione con la Gran Bretagna 1964/1970*". Dalla sentenza del 2019 risultava che un armadietto a serratura dava origine ad una stabile organizzazione esclusivamente perché nell'armadietto venivano depositati gli attrezzi di lavoro e per questa ragione l'armadietto aveva una rilevanza ai fini della stabile organizzazione. La conclusione del giudice di merito era che nel caso in oggetto l'armadietto non costituiva stabile organizzazione in quanto nel caso di specie esso veniva utilizzato solo per il deposito di oggetti personali (vestiti, cellulare, etc.) e quindi mancava il legame diretto con l'attività d'impresa.

Il giudice di legittimità al contrario concludeva a favore della sussistenza di una stabile organizzazione.

Il potere di disposizione dell'ingegnere nel senso della possibilità di utilizzo dei locali essenziali per la fornitura del servizio (*hangar*, sala *computer*, amministrazione/sala e spogliatoio) sussisteva in ogni caso indirettamente quale presupposto indispensabile per l'esercizio la sua attività. Il fatto che il potere di disposizione non fosse esclusivo e che avrebbe potuto essere revocato (anche a causa di circostanze inerenti al rapporto contrattuale principale sulle quali l'attore non aveva alcuna influenza) non rilevava alla stessa stregua di come non rilevava il fatto del controllo di sicurezza (esterno) all'ingresso nei locali.

Non mancava inoltre, nel caso di specie, il "radicamento" geografico dell'ingegnere, che si manifestava attraverso la predisposizione di strutture presso gli spazi aziendali (nel caso di specie: armadietto e cassetta di sicurezza).

Il fatto, che l'ingegnere non avesse depositato i suoi attrezzi di lavoro nell'armadietto assegnatogli personalmente, non escludeva un utilizzo ai fini aziendali dell'armadietto (deposito di indumenti da lavoro e oggetti utilizzati per la sicurezza sul lavoro al di fuori dell'orario di lavoro). Piuttosto, l'armadietto era idoneo e destinato a custodire gli indumenti privati

(79) BFH, sentenza del 9.1.2019, – I B 138/17; BFH/NV 2019 681).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dell'ingegnere durante l'orario di lavoro e gli indumenti da lavoro del ricorrente al di fuori dell'orario di lavoro (lo stesso vale per gli oggetti personali).

Pertanto, non rileva se il "radicamento" risultante dalla conservazione di "oggetti personali" durante l'orario di lavoro fosse generato da componenti che abbiano una relazione solo indiretta con l'attività imprenditoriale.

Secondo la sentenza il "radicamento" rilevante ai fini della stabile organizzazione e il requisito del "*at disposal of*" si possono manifestare non solo con riferimento all'intero luogo di svolgimento dell'attività, ma anche solo limitatamente a singole parti della sede di affari come l'armadietto e la cassetta di sicurezza. È l'insieme complessivo dei fatti accertati che aveva indotto la Corte Suprema a ritenere sussistente il requisito del radicamento geografico e quindi la stabile organizzazione. In questo contesto è stata dirimente la disponibilità di un armadietto e di una cassetta di sicurezza, anche se il loro ruolo era chiaramente ausiliario e accessorio (anche se essi attengono, come rimarcato espressamente dal giudice, ad operazioni non accessorie o ausiliarie). In altri termini, la presenza di un armadietto e di una cassetta di sicurezza assegnati in esclusiva all'ingegnere ha portato il radicamento dell'impresa nell'aeroporto ad un livello d'intensità tale da consentire di affermare la sussistenza di una stabile organizzazione ([80]).

4.4. - *Stabile organizzazione del committente nei locali del subappaltatore*

4.4.1. - *Sentenza del* Bundesfinanzhof *del 23.2.2011* ([81])

La sentenza riguardava un fondo immobiliare con redditi di capitali e proventi da beni immobili situati nei Paesi Bassi. Il fondo immobiliare aveva la forma di una KG, società di persone tedesca. I soci erano società con sede in Germania. Alcune di queste società disponevano di uffici in Germania. Gli amministratori di queste società svolgevano anche attività di gestione del fondo.

([80]) H. Kahle, *Brennpunkte der Ertragsbesteuerung von Betriebsstätten*, in *DStZ*, 2024, 8, 281 ss.; R. Staudler, *Anmerkung zum Urteil 7.6.2023*, in *ISTR*, 2023, 18, 659 ss.; K. Schulz Trieglaff, *Anmerkung aus Sicht der Verwaltung*, in *UBG,* 2023, 10, 599 ss.; A. Nacke, *Anmerkung aus Richtersicht*, in UBG, 2023, 10, 598 ss.

([81]) BFH: sentenza del 23.2.2011 (I R 52/10).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La Corte suprema statuiva che gli uffici delle società con incarichi di gestione del fondo sono considerati stabile organizzazione del fondo, anche se al fondo non era concesso il diritto di utilizzare tale spazio.

Secondo la Corte la stabile organizzazione di un subappaltatore è considerata anche la stabile organizzazione dell'appaltatore principale se quest'ultimo controlla costantemente le attività del subappaltatore all'interno della sede fissa in questione. Non può essere diversamente se le persone che gestiscono l'impresa/fondo sono anche gli amministratori delle società soci della società di persone. Il suddetto controllo viene presunto nel caso di corrispondenza degli organi di gestione.

La sentenza in oggetto è in linea con la sentenza del BFH del 13.6.2006 ([82]) in cui veniva statuito con riferimento ad un caso di affitto di stazioni di servizio: "*l'attività di un subappaltatore in un determinato luogo non sempre costituisce una stabile organizzazione per l'appaltatore principale in quel luogo. Ciò si verifica piuttosto solo se l'appaltatore principale svolge proprie attività operative nel luogo in questione. In determinate circostanze, ciò può consistere nel monitoraggio del subappaltatore*.".

4.4.2. - *Sentenza del* Bundesfinanzhof *del 24.8.2011* ([83])

La sentenza riguardava un fondo di *Private Equity* nella forma di una partnership di diritto inglese, la E-LP, con due soci residenti in Germania. La società di persone era considerata un'entità trasparente sia per la Germania sia per il Regno Unito. La gestione del fondo veniva affidata ad una società di diritto inglese, la EV-Ltd, con sede nel Regno unito– La società di management disponeva di uffici e di personale nel Regno Unito. Il fondo stesso non disponeva di uffici e/o di personale nel Regno Unito.

La società di persone realizzava redditi d'impresa che venivano imputati ai soci tedeschi, in quanto la società era una società trasparente.

Accogliendo l'istanza del contribuente, il *Bundesfinanzhof* statuiva, nella sentenza in oggetto, che questi redditi d'impresa erano esenti in Germania in forza della Convenzione tra la Germania e la Gran Bretagna in quanto imputabili alla stabile organizzazione situata in Gran Bretagna costituita dai locali della società di management.

Secondo il giudice, ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione è irrilevante che la società di persone abbia effettivamente utilizzato le stanze e il personale della società di management.

L'importante è che essa abbia potuto svolgere "operativamente" la propria attività imprenditoriale attraverso l'affidamento contrattuale dei

---

([82]) BFH-Urteil vom 13.6.2006 (I R 84/05) BStBl. 2007 II S. 94.

([83]) BFH, sentenza del 24.8.2011 (I R 46/1).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

compiti alla società di management e quindi usufruendo di un adeguato "apparato" materiale e personale (della società di management) e che, per effetto di ciò, le stanze possano essere considerate nella disponibilità della società in esame. Anche se per giurisprudenza consolidata il semplice co-utilizzo dei locali dell'altra parte contrattuale non era mai stato considerato dai giudici sufficiente ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione, nel caso di specie, per effetto del contratto di management tra la società E-LP e la società EV-Ltd, la E-LP non è stata solo un'utilizzatrice occasionale dei locali della EV-Ltd, anche senza un proprio diritto d'uso contrattualmente stabilito.

La criticità principale della sentenza suddetta è che secondo il giudice il requisito del "*at disposal of*" era soddisfatto in funzione della molteplicità dei compiti affidati alla società di management ([84]). La sentenza, interpretando in maniera eccessivamente estensiva il concetto di "*at disposal of*", non è in linea con le due sentenze precedenti, quella del 13.2.2011 e quella del 13.6.2006, in quanto non accenna più al presupposto dello svolgimento di un'attività di sorveglianza da parte del committente oppure al presupposto della corrispondenza (parziale o totale) delle persone che compongono rispettivamente l'organo di amministrazione delle due società, presupposti richiesti dalla sentenza del 13.2.2011. La sentenza in oggetto è stata superata dalla sentenza del 23.3.2022.

4.4.3. - *Sentenza del* Bundesfinanzhof *del 23.3.2022* ([85])

In questa sentenza il giudice statuiva che locali, che appartengono ad una società di servizi o di management, possono costituire a determinate condizioni una stabile organizzazione della società che ha conferito incarichi di gestione alla società di servizi medesima, anche se la società committente non ha alcun diritto d'uso di tali locali. Tuttavia, ciò vale solo se la mancanza di disponibilità della sede fissa appartenente ad un terzo viene sostituita da una propria attività imprenditoriale in loco, cioè presso la sede fissa (ad esempio corrispondenza degli organi di gestione, attività di sorveglianza e monitoraggio continuativo nei locali del subappaltatore).

Senza un certo "radicamento" spaziale e temporale dell'impresa nel luogo, manca la funzione strumentale della struttura aziendale rispetto all'impresa. La mera assegnazione di compiti, anche se complessi e pluri-

---

([84]) F. Wassermeyer, *Anmerkungen zum Urteil 24.08.2011*, in *IStR*, 2011, 925; W. Blumers, B. Weng, *Betriebsstätte bei Einschaltung einer Management Gesellschaft*, in *DSTR*, 2012, 11, 551 ss.; X. Ditz, C. Quilitz, *Aktuelle Entwicklungen im Hinblick auf die Definition der Betriebsstätte*, in *FinanzRundschau*, 2012, 493-540.

([85]) BFH, sentenza del 23.3.2022 (III R 35/20, BFHE 276, 170, in *BStBl*, 2022, II, 844).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

mi, senza la contemporanea attività operativa in loco, non trasforma la stabile organizzazione dell'appaltatore nella stabile organizzazione del committente.

La sentenza riguardava una società con sede in X (Germania) ed amministratore con residenza nel Lussemburgo. Siccome l'amministratore gestiva la società dal Lussemburgo, essa era considerata residente ai fini convenzionali in Lussemburgo (86). Oggetto della società era l'amministrazione di immobili. La società aveva acquistato un immobile (residenziale e commerciale) in X (Germania). La questione era se la società avesse una stabile organizzazione in Germania.

La società aveva affidato alla società R l'amministrazione dell'immobile conferendole anche una procura corrispondente. La società R aveva pertanto tutti i diritti e gli obblighi inerenti all'amministrazione dell'immobile.

Nell'incaricare una società di management può sorgere una stabile organizzazione della società committente, anche se la società committente stessa non dispone di locali propri e non può nemmeno disporre dei locali della società di management incaricata.

Tuttavia, il solo trasferimento, anche totale, delle attività ad un terzo, che opera in maniera autonoma, non è sufficiente a fare sorgere una stabile organizzazione nei locali del terzo medesimo. In caso contrario, potrebbe sussistere una stabile organizzazione con riferimento a qualsiasi subappaltatore. Infatti, l'attività indipendente di un subappaltatore in un luogo specifico non dà origine automaticamente ad una stabile organizzazione dell'appaltatore principale in tale luogo. Ciò si verifica piuttosto solo se anche l'appaltatore principale/committente nel luogo in questione svolge proprie attività operative con un certo grado di persistenza. Queste possono consistere, ad esempio, nella sorveglianza del subappaltatore. Inoltre, secondo il giudice si può presumere che venga svolta un'attività imprenditoriale propria, ossia un'attività di sorveglianza, se le persone che compongono gli organi gestionali delle due società sono le stesse.

L'esecuzione autonoma di un incarico da parte di un appaltatore, considerata isolatamente, non può costituire un'attività propria del committente.

Il giudice di merito (87), invece, si era limitato ad accertare che il committente poteva svolgere "operativamente" la sua attività mediante l'assegnazione contrattuale di attività e quindi mediante un corrispondente

---

(86) La questione della sede effettiva era stata in subordine rinviata dalla Corte Suprema al giudice di merito.

(87) Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 21.11.2019, Az: 9 K 11108/17; cfr. X. Ditz, C. Quilitzsch, *Betriebsstätte durch Einschaltung einer Managementgesellschaft?*, in *Finanzrundschau*, 2020, 11, 510-515.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

"apparato" materiale e personale (dell'appaltatore) ed aveva concluso che in questo modo i locali in questione potevano essere considerati nella disponibilità del committente.

Secondo il giudice di legittimità, tuttavia, in un caso del genere è fondamentale che il monitoraggio continuo avvenga fisicamente nel luogo in oggetto, cioè presso l'appaltatore. Infatti, solo se l'impresa è in una certa misura "radicata" in termini spaziali ed in termini temporali con la stabile organizzazione del soggetto terzo si può parlare di utilizzo diretto della struttura aziendale del terzo per i propri scopi aziendali, necessario ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione. In assenza di corrispondenza personale degli organi di gestione e/o di un monitoraggio nel luogo, il semplice incarico a una società di gestione o di servizi non rileva ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione presso l'appaltatore.

Pertanto, in questa sentenza viene precisato, rispetto alla sentenza del 24.8.2011 e alla successiva sentenza di merito del 2019, che la sussistenza di una stabile organizzazione del committente nei locali del subappaltatore non dipende soltanto dal volume dell'incarico assegnato.

La mera assegnazione di incarichi non trasforma i locali dell'incaricato nella stabile organizzazione del committente senza attività operative proprie (come il monitoraggio) del committente in loco.

È richiesta una certa presenza fisica del committente nelle stanze dell'incaricato (88).

Ciò che è decisivo è l'effettivo monitoraggio costante o altre attività proprie del committente nei locali del subappaltatore. Solo in questi casi si può affermare che il committente utilizza la struttura aziendale dell'appaltatore anche per i propri scopi operativi, con la conseguenza che tale impianto può essere considerato stabile organizzazione (anche) del committente. A questo proposito, anche le attività di sorveglianza svolte dall'estero non sono sufficienti, perché tale sorveglianza dall'estero viene effettuata senza utilizzare i locali commerciali del fornitore di servizi per i propri interessi commerciali (89).

---

(88) Cfr. punto 13 del Commentario OCSE all'art. 5: "…. *Where an enterprise does not have a right to be present at a location and, in fact, does not use that location itself, that location is clearly not at the disposal of the enterprise; thus, for instance, it cannot be considered that a plant that is owned and used exclusively by a supplier or contract-manufacturer is at the disposal of an enterprise that will receive the goods produced at that plant merely because all these goods will be used in the business of that enterprise.*".

(89) Cfr. punto 54 del Commentario OSE all'art. 5.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

5. - *Un primo confronto con la realtà italiana*

La giurisprudenza italiana non si è occupata del tema del "*at disposal of*" in maniera altrettanto dettagliata come la giurisprudenza tedesca, non avendo avuto l'occasione di affrontare alcune delle questioni sollevate dallo stesso Commentario OCSE al comma 1 dell'articolo 5, nelle versioni che si sono succedute nel tempo.

Mentre la Corte di Appello di Brescia nella sentenza del 27.12.1973 statuiva ancora che "*tenuto conto della dizione della norma deve ritenersi che stabile organizzazione si abbia solo nei casi previsti dall'art. 2506 codice civile, cioè, quando la società costituita all'estero abbia nel territorio dello Stato italiano una o più sedi secondarie con rappresentanza stabile*", nella sentenza della Corte di cassazione del 27.11.1987, n. 8815 veniva statuito che "*le succursali o sedi secondarie, previste dall'art. 2506, Codice civile, ..., però, costituiscono soltanto una species tipica di stabile organizzazione*".

La stessa sentenza, con riferimento alla fattispecie dell'acquisto e del possesso di immobili in Italia, statuiva che si deve escludere una stabile organizzazione, "*quando il possesso si esaurisca nella mera gestione dell'immobile (come accade, ad esempio, se l'acquisto realizzi unicamente un investimento di capitale), ma non quando l'immobile sia strumentale all'esercizio di un'attività d'impresa ovvero costituisca esso stesso l'oggetto di un'attività d'impresa, come accade, ad esempio, nelle ipotesi in cui un suolo venga acquistato per lottizzarlo e rivenderlo ovvero, in generale, per lucrare la differenza di plusvalori attraverso la rivendita. Il requisito va allora ritenuto esistente non già per il possesso del bene immobile – che di per sé può assumere rilievo solo ai fini dell'elemento della stabilità dell'installazione in Italia – bensì in relazione all'attività che si svolge avendo la disponibilità dell'immobile, che vale ad individuare l'esistenza di una stabile organizzazione o perché di essa l'immobile costituisce uno degli elementi (ad es., sede di un'attività commerciale) o perché essa è necessariamente implicata dall'attività che ha ad oggetto l'immobile.*".

Nella sentenza del 19.09.1990 n. 9580 la Cassazione aveva escluso che un'area edificabile acquistata da una società non residente per lo sviluppo di un progetto immobiliare costituisca una stabile organizzazione evidenziando che la stabile organizzazione è caratterizzata, tra l'altro, dal "*requisito della stabilità, la quale presuppone il collegamento non occasionale con luoghi e persone ben individuati*" evidenziando che "*non è necessaria e indispensabile una stabile organizzazione*" per i lavori di costruzione sull'area stessa di un fabbricato ad uso commerciale e residenziale affidati in appalto.

Nella sentenza del 14.3.2001 n. 3731 la Cassazione statuiva, nel caso di un medico odontotecnico a cui una clinica aveva messo a disposizione (a titolo di comodato) un "*gabinetto di consultazione e una sala operatoria*",

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'irrilevanza, ai fini della stabile organizzazione, del titolo giuridico sulla base del quale il medico aveva la disponibilità di tali locali.

Nella sentenza n. 1103 del 2013 che riguardava un cittadino sloveno a cui era contestato lo svolgimento in Italia, mediante stabile organizzazione, di un'attività d'intermediazione turistica, per le stagioni invernali, in favore di cittadini sloveni in collaborazione con uno Sci Club sloveno, i giudici si erano limitati, con riferimento all'eccezione del ricorrente del mancato accertamento della "*presenza di una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*", a menzionare il "comprensorio montano", luogo di dimora del cittadino sloveno (stanza di un albergo), rinviando agli accertamenti di fatto del giudice di merito.

Nella sentenza della Corte di Cassazione del 30.1.2006, n. 1978, riguardante un cambista non residente operante in un casinò situato in Italia, veniva statuito, citando il giudice di merito: "*l'attività del cambista (...) non può semplicisticamente ricondursi all'apertura di un ufficio sito ad accettabile distanza geografica dalla casa da gioco" (vale a dire, in territorio elvetico), apparendo invece normale "che il cambista graviti costantemente nell'ambito se non addirittura all'interno del casinò ove possa soddisfare prontamente le esigenze per vero irrazionali quanto immediate ed urgenti di una clientela sino a quel punto punita dal rischio del gioco*".

Infine, nella sentenza del 22.2.2017, n. 4576 la Corte di cassazione ribadiva l'irrilevanza del titolo giuridico legittimante la disponibilità della sede di affari.

6. - *Conclusioni*

Dato l'ampio significato attribuito storicamente al concetto di sede di affari (bacheca, area di un mercato pubblico, pipeline), il concetto di "*at disposal of*", che viene ricavato dalla locuzione "sede fissa" costituisce il baluardo contro l'eccessiva proliferazione di stabili organizzazioni. La lettera della definizione di "stabile organizzazione" richiede un collegamento fisso ed un certo radicamento con il luogo di svolgimento dell'attività. Senza questo requisito il principio della stabile organizzazione si riduce "*de facto*" ad un principio di mera presenza fisica in un determinato luogo. Questo è anche il "*fil rouge*" dell'evoluzione giurisprudenziale tedesca caratterizzata però da un graduale abbassamento della soglia ai fini della stabile organizzazione (materiale) (90), tendenza rinvenibile anche nei Commentari dell'OCSE che si sono succeduti nel tempo. Con il principio della stabile organizzazione era stato individuato oltre cent'anni fa un

(90) Art. 5, comma 1, del Modello OCSE.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

criterio di ripartizione del potere impositivo tra Stato della residenza e Stato della Fonte da porre alla base dei trattati bilaterali volti ad eliminare la doppia tassazione e a contribuire alla certezza del diritto. Il concetto di stabile organizzazione serviva soprattutto a limitare il potere impositivo dello Stato della fonte. Lo scopo era ed è tuttora anche uno scopo di semplificazione: evitare ad un'impresa di dover adempiere, in ogni Stato in cui opera, a tutti gli obblighi di natura formale e sostanziale connessi alla tassazione dei propri redditi. La tendenza all'abbassamento della soglia della stabile organizzazione, che, per quanto riguarda il comma 1 dell'articolo 5 del Modello OCSE, è stato perseguito finora in via interpretativa ([91]), si scontra appunto con la lettera della disposizione convenzionale.

ARNO CRAZZOLARA

([91]) Data l'impossibilità di trovare un consenso sufficiente per la modifica del testo.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

LOS GRAVÁMENES ESPECIALES SOBRE LAS EMPRESAS ENERGÉTICAS EN TIEMPOS DE CRISIS

A PROPÓSITO DE LA SENTENCIA 111/2024, DE 4 DE JUNIO, DE LA CORTE CONSTITUCIONAL DE ITALIA

Abstract: *The 'extraordinary solidarity levy on energy companies' will be analysed in the context of the anti-crisis measures approved by Regulation (EU) 2022/1854. The Italian legislator's objective in creating the extraordinary levy was to finance spending policies to alleviate the price increases caused by the Russian invasion of Ukraine; an objective that is shared by the Spanish temporary energy levy. Both levies are imposed not only on companies operating in the fossil fuel sector, but also on companies in the electricity sector, which is questionable and calls into question their status as an 'equivalent national measure'. The quantification of the Italian contribution is identified with the differential increase in the VAT balance of supplies and acquisitions in two given periods. Although the Italian Constitutional Court acknowledges that it is not the best method to tax the excess profits of energy companies and to safeguard the ability to pay principle, the Court finally declares the contribution constitutional in its fundamental aspects on the basis of the exceptional situation in which the levy was created and on the basis of statistical data proving the existence of such excess profits. The Spanish levy is in this sense much more inappropriate and takes as a reference the turnover of the companies; an accounting magnitude that bears no relation to the obtaining of excess profits and which is difficult to reconcile with the minimum constitutional requirements derived from the ability to pay principle.*

Abstract: La "contribución extraordinaria de carácter solidario sobre las empresas energéticas" ha de ser analizada en el contexto de las medidas anticrisis aprobadas por el Reglamento (UE) 2022/1854. El objetivo que se propuso el legislador italiano con la creación de la contribución extraordinaria fue financiar políticas de gasto que alivien el incremento de los precios motivado por la invasión rusa de Ucrania; objetivo que es compartido por el gravamen temporal energético español. Ambos gravámenes se exigen no sólo a las empresas que operan en el sector de los combustibles fósiles, sino también a las empresas del sector eléctrico, lo que resulta cuestionable y pone en duda su condición de "medida nacional equivalente". La cuantificación de la contribución italiana se identifica con el incremento diferencial del saldo de entregas y adquisiciones en el iva en dos períodos determinados. Aunque la Corte Constitucional de Italia reconoce que no es el mejor método para gravar los beneficios extraordinarios de las empresas energéticas y salvaguardar el principio de capacidad contributiva, finalmente la Corte declara constitucional la contribución en sus aspectos fundamentales sobre la base de la situación excepcional en que se creó el gravamen y atendiendo a los datos estadísticos que acreditan la existencia de esos beneficios. El gravamen español es en este sentido mucho más tosco y toma como referencia la cifra de negocios de las empresas; una magnitud contable que no guarda relación alguna con la obtención de beneficios extraordinarios y que difícilmente se concilia con las exigencias constitucionales mínimas derivadas del principio de capacidad económica.

Abstract: Il "contributo straordinario di solidarietà per le imprese energetiche" deve essere analizzato nel contesto delle misure anticrisi approvate dal Regolamento (UE) 2022/1854. L'obiettivo prefissato dal legislatore italiano con l'istituzione del contributo straordinario era quello di finanziare politiche di spesa per attenuare l'aumento dei prezzi causato dall'invasione russa dell'Ucraina; un obiettivo condiviso dall'imposta temporanea sull'energia spagnola.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Entrambe le tasse vengono imposte non solo alle aziende che operano nel settore dei combustibili fossili, ma anche a quelle del settore elettrico, il che è discutibile e mette in discussione il loro status di "misura nazionale equivalente". La quantificazione del contributo italiano è individuata con l'incremento differenziale del saldo delle cessioni e degli acquisti ai fini IVA in due precisi periodi. Sebbene la Corte costituzionale italiana riconosca che non si tratta del metodo ottimale per tassare gli utili straordinari delle imprese energetiche e salvaguardare il principio di capacità imponibile, la Corte in definitiva dichiara il contributo costituzionale nei suoi aspetti essenziali, in base alle circostanze eccezionali in cui l'imposta è stata istituita e considerando i dati statistici che comprovano l'esistenza di tali utili. L'imposta spagnola è molto più grossolana in questo senso e prende come riferimento il fatturato delle aziende; una grandezza contabile che non ha alcun rapporto con il conseguimento di utili straordinari e che difficilmente si concilia con i requisiti minimi costituzionali derivanti dal principio di capacità economica.

SUMARIO: 1. El contexto: la contribución solidaria temporal europea – 2. La contribución extraordinaria italiana sobre las empresas energéticas: comparación con el gravamen temporal energético español – 3. La Sentencia de la Corte Constitucional de Italia – 4. El gravamen temporal energético español a la luz de la Sentencia de la Corte Constitucional de Italia – 5. Reflexión final.

1. - *El contexto: la contribución solidaria temporal europea*

La invasión rusa de Ucrania provocó, como es sabido, una notable disminución del suministro de gas y, con ello, precios muy elevados en los mercados de la electricidad, lo que repercutió a su vez en un incremento de la inflación y ralentizó el crecimiento económico dentro de la zona euro.

El Reglamento (UE) 2022/1854, de 6 de octubre, relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía, introdujo varias medidas dirigidas a aliviar los problemas que esta situación generó y en cierta medida sigue generando para las empresas y las familias.

Dichas medidas tenían por objeto reducir el consumo de electricidad, fijar un tope de los ingresos de mercado que perciben determinados productores por la generación de electricidad y redistribuirlos a los clientes finales de electricidad para que los Estados miembros puedan aplicar medidas de intervención pública en la fijación de precios para el suministro de electricidad a clientes domésticos y pequeñas y medianas empresas. Junto a estas medidas, se añadió otra de naturaleza fiscal consistente en la creación de una llamada "contribución solidaria temporal" sobre las empresas y establecimientos permanentes de la Unión que operan en los sectores del crudo de petróleo, el gas natural, el carbón y la refinería, a

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

fin igualmente de contribuir a la asequibilidad de la energía para hogares y empresas.

Esta medida fiscal es independiente del establecimiento de un tope coordinado de los ingresos de mercado procedentes de la electricidad generada a partir de productores con costes marginales más bajos, como las energías renovables, la energía nuclear y el lignito (productores inframarginales) que anteriormente hemos mencionado. En este sentido, el Considerando 11 del Reglamento (UE) 2022/1854 señala que "*La solidaridad entre los Estados miembros mediante un tope de los ingresos de mercado a escala de la Unión debe generar ingresos para que los Estados miembros financien medidas de apoyo a los clientes finales de electricidad, como hogares, pequeñas y medianas empresas (pymes) e industrias de gran consumo de energía, preservando al mismo tiempo tanto las señales de precios en los mercados de toda la Unión como en el comercio transfronterizo*".

La contribución solidaria temporal no afecta a los productores de electricidad, ya que incide exclusivamente en los "*sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y la refinería para mitigar los efectos económicos directos de la fuerte subida de los precios de la energía en los presupuestos de las autoridades públicas, los clientes finales y las empresas de toda la Unión. Dicha contribución solidaria debe ser excepcional y estrictamente temporal*" (Considerando 13 del citado Reglamento).

Con todo, se advierte que ambas medidas, en última instancia, persiguen los mismos objetivos, si bien la primera de ellas detrae recursos de determinadas empresas del sector eléctrico y la segunda hace lo propio respecto de las empresas que actúan en el área de los combustibles fósiles.

Por lo que hace al tope de los ingresos de los productores inframarginales, los Estados miembros tenían que garantizar que dicho tope se aplicaba a todos los ingresos de mercado de los productores y, en su caso, a los intermediarios que participen en mercados mayoristas de electricidad en nombre de los productores con independencia del horizonte temporal del mercado en el cual tenga lugar la transacción y de si la electricidad se negocia bilateralmente o en un mercado centralizado. Hay que añadir que los Estados miembros podían mantener o introducir medidas que limitaran aún más los ingresos de mercado de los productores siempre que fueran proporcionales, garantizaran la cobertura de costes de inversión, no distorsionaran el funcionamiento de los mercados mayoristas y no pusieran en peligro las inversiones.

En este sentido, los artículos 6 y 7 del Reglamento (UE) 2022/1854 preveían que los ingresos de mercado obtenidos por la electricidad pro-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ducida mediante las energías eólica, solar, geotérmica, hidroeléctrica sin embalse, biomasa (excluido el biometano), residuos, energía nuclear, lignito, productos derivados del petróleo crudo y turba no resultara retribuida por encima de los 180 euros/MW, sin bien el Reglamento introducía determinados matices en cuyos detalles no podemos entrar ahora facultando en su artículo 8 a los Estados miembros a introducir otras medidas adicionales.

La contribución solidaria temporal europea se erige como una medida más para hacer frente a los elevados precios de la energía a causa de la invasión rusa de Ucrania y a sus perniciosos efectos en los hogares y en la industria. Dicha contribución tendría que gravar, como hemos dicho, a las empresas y establecimientos permanentes de la Unión Europea que operan en los "*sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y la refinería*" (artículo 14 del Reglamento).

El título competencial al que recurrieron las autoridades comunitarias para aprobar el nuevo gravamen es más que dudoso: el artículo 122 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), que habilita al Consejo para adoptar medidas que hagan frente a dificultades graves en el suministro de la energía. El fundamento apropiado para aprobar una disposición de este tipo tendría que haber sido, en nuestra opinión, el artículo 192.2.a) del TFUE que faculta al Consejo, por unanimidad y con arreglo a un procedimiento legislativo especial, para "*adoptar disposiciones esencialmente de carácter fiscal*", aunque ello habría supuesto la aplicación de la regla de unanimidad. Nos encontramos ante una cuestión trascendental que dirimirá en su momento el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) [1].

En todo caso, el Reglamento (UE) 2022/1854 delimita con gran precisión las empresas que han de sujetarse a la contribución solidaria temporal, designando con carácter exclusivo a las empresas y establecimientos permanentes de la Unión Europea que operan en los sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y la refinería. Se deja fuera del ámbito de aplicación subjetiva del gravamen a las empresas que operan en el sector eléctrico; lo cual tiene pleno sentido ya que el mismo Reglamento contempla otras medidas tales como el ya comentado tope a la retribución por

---

[1] De momento, ya se ha interpuesto un recurso ante el Tribunal General (Asunto T-775/22) solicitando la anulación del capítulo III del Reglamento (UE) 2022/1854, que regula la contribución solidaria temporal. Además de alegar la cuestión competencial se esgrime una posible violación del derecho de propiedad y del principio de seguridad jurídica por los efectos retroactivos que se imputan al gravamen.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ingresos de mercado prevista para determinadas tecnologías. Esto es precisamente lo que justifica la exclusión del ámbito de aplicación de la contribución solidaria.

La contribución europea, por lo demás, pretende erigirse como un medio adecuado para gravar "beneficios extraordinarios" debidos a circunstancias imprevistas. Y con esos ingresos adicionales se sufragarán ayudas financieras a hogares y empresas que se vean fuertemente afectados por los precios de la energía. A este fin, el artículo 15 del Reglamento dispone que la contribución se calcula "*sobre los beneficios imponibles, determinados con arreglo a las normas fiscales nacionales en el ejercicio fiscal 2022 y/o en el ejercicio fiscal 2023 y durante la duración de estos, que superen un incremento del 20% respecto a la media de los beneficios imponibles, determinados con arreglo a las normas fiscales nacionales, en los cuatro ejercicios fiscales iniciados el 1 de enero de 2018 o después de esa fecha*".

El método de cálculo de la contribución solidaria temporal obedece a una idea clara. Se persigue dejar fuera del gravamen una parte significativa de los beneficios extraordinarios que obtengan las empresas en tiempos de crisis, en concreto el primer tramo cuantificado en el 20% de tales beneficios. El objetivo no es otro que dejar un margen de beneficio a las empresas para que puedan destinarlo a la realización de inversiones que permitan su adaptación a los retos que plantea un futuro inevitablemente marcado por la transición energética hacia una economía descarbonizada.

Por otra parte, la contribución solidaria temporal tiene carácter finalista, es decir, sus ingresos están afectados a la cobertura de una serie de objetivos que explicita el artículo 17.1 del Reglamento (UE) 2022/1854. Tales finalidades se concretan en: a) medidas de apoyo financiero a los clientes finales de energía, especialmente a los hogares vulnerables; b) medidas de apoyo financiero para contribuir a la reducción del consumo de energía, al fomento de las inversiones de los clientes finales de energía en energías renovables e inversiones estructurales en eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización; c) medidas de apoyo financiero para ayudar a las empresas de sectores de gran consumo de energía, siempre que se supediten a inversiones en energías renovables, eficiencia energética u otras tecnologías de descarbonización; d) medidas de apoyo financiero para desarrollar la autonomía energética, en particular inversiones en consonancia con los objetivos del Plan REPowerEU; e) otras medidas de carácter social como son el apoyo a la protección del empleo y el reciclaje y el perfeccionamiento profesional de la población activa.

El mismo artículo 17.1 dispone que la utilización de los ingresos recaudados debe tener "*un impacto suficientemente oportuno*" para la

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

consecución de las citadas finalidades. Por lo demás, artículo 17.2 obliga a que las medidas a que se refiere el apartado 1 estén "*claramente definidas*" y sean "*transparentes, proporcionadas, no discriminatorias y verificables*".

Se debe destacar que el artículo 14 del Reglamento (UE) 2022/1854 permite que los Estados miembros no implementen directamente la contribución solidaria temporal si establecen una "medida nacional equivalente". Cada Estado, por tanto, puede establecer una exacción que se acomode a las peculiaridades específicas de su ordenamiento, atendiendo a su situación económica y a las características de las empresas que operan en los sectores afectados. Esta opción del legislador comunitario puede ser vista como una fuente de litigiosidad, pues determinar en cada caso concreto si nos encontramos ante un gravamen equivalente no parece de entrada una tarea sencilla.

Pues, de acuerdo con ese artículo 14, en su apartado 2, una medida nacional se entiende que es equivalente cuando comparta con la contribución solidaria temporal "*objetivos similares y estén sometidas a normas similares a los de la contribución solidaria temporal en virtud del presente Reglamento y generen ingresos comparables o superiores a los ingresos estimados procedentes de la contribución solidaria*".

Por su parte, el Considerando 63 del mismo Reglamento, que puede emplearse como elemento interpretativo del precepto transcrito, señala que la medida nacional se puede considerar similar al objetivo general marcado por la contribución solidaria europea "*cuando suponga una contribución a la asequibilidad de la energía*"; lo cual evidentemente ha de requerir que los ingresos obtenidos queden afectados a cubrir estas necesidades tanto en el caso de las empresas como de las familias. Mayor laxitud se aprecia en el requisito de que las normas sean "*similares*", ya que dicha similitud puede darse por satisfecha por el simple hecho de que el gravamen nacional "*abarque actividades en los sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y la refinería, fije una base, establezca un tipo y garantice que los ingresos de la medida nacional se emplean con objetivos comparables a los de la contribución solidaria*".

Obviamente es en este contexto en el que hay que situar la "contribución extraordinaria de carácter solidario sobre las empresas energéticas" creada en Italia por el artículo 37.1 del Decreto-ley número 21/2022, de 21 de marzo, cuya constitucionalidad ha sido enjuiciada por la Sentencia 111/2024, de 4 de junio. Sentencia que será analizada en este trabajo, estableciendo similitudes y diferencias con el "gravamen temporal energético" creado en España por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, y que se ha presentado también como "medida nacional equivalente" de la contri-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

bución solidaria temporal de la Unión Europea. Del análisis de las respectivas normativas se desprenden - enseguida lo veremos - sustanciales diferencias tanto entre los gravámenes italiano y español como entre ellos y la contribución solidaria temporal regulado en la norma europea.

No son pocos los Estados que se han decantado por reproducir, en ocasiones introduciendo especialidades mínimas, el régimen jurídico de la contribución solidaria temporal. Este es el caso, por ejemplo, de Alemania: el 15 de diciembre de 2022, el Senado (*Bundesrat*) aprobó la Ley Tributaria Anual de 2022, que implementa, entre otras, la contribución solidaria temporal. En este caso el Parlamento alemán no ha introducido ninguna diferencia significativa que lo aleje de la exacción del Reglamento europeo. Similar es el caso de Francia, cuyo Boletín Oficial publicó el 31 de diciembre de 2022 el proyecto de ley de finanzas para 2023, tras su examen por el Consejo Constitucional [2].

Por el contrario, otros Estados miembros han decidido distanciarse de las previsiones contenidas en el Reglamento (UE) 2022/1854. Este es el caso de Italia y España. Acabamos de ver que la norma comunitaria lo permite, si bien es cierto que las diferencias pueden acabar poniendo en cuestión la "equivalencia" del gravamen nacional; dudas que, en última instancia, tendrá que resolver, en su caso, el TJUE. Nosotros nos limitaremos en este trabajo a comentar la Sentencia de la Corte Constitucional sobre la contribución italiana, haciendo un análisis comparativo con la figura equivalente española, para lo cual quizás convenga empezar por una breve panorámica del régimen jurídico de ambos gravámenes.

2. - *La contribución extraordinaria italiana sobre las empresas energéticas: comparación con el gravamen temporal energético español*

El artículo 37.1 del Decreto-ley número 21/2022, de 21 de marzo, de medidas urgentes para contrarrestar los efectos económicos y humanitarios de la crisis ucraniana, creó una contribución extraordinaria de solidaridad sobre los beneficios extraordinarios, que es aplicable a las empresas energéticas cuyo objeto social esté constituido por la producción, extracción,

---

[2] Referencias a otros países que han optado por aplicar con apenas matices la contribución solidaria temporal tal y como aparece regulada en el Reglamento (UE) 2022/1854 en J.M. Carro Martín, C. García-Vallaure Fernández, *Análisis del de Derecho Comparado de las distintas medidas adoptadas durante la crisis a nivel europeo*, en AA.VV., *Reacciones fiscales frente a la crisis*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2024, 88 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

importación, reventa o distribución de electricidad, gas natural, gas metano o productos petrolíferos.

El objetivo de la contribución extraordinaria es financiar políticas de gasto que alivien el incremento de los precios motivado por la invasión rusa de Ucrania.

A diferencia del gravamen temporal energético español, que se aprobó aproximadamente dos meses después del Reglamento (UE) 2022/1854 [3] - si bien la tramitación parlamentaria, mediante la presentación de una proposición de ley por los grupos parlamentarios que sustentan al Gobierno, se inició en el mes de julio de 2022 -, la contribución italiana es anterior a la contribución solidaria temporal que se regula en la norma europea. No obstante, tanto en el caso italiano como en el español las exacciones se consideran por los respectivos legisladores medidas nacionales equivalentes en los términos del artículo 14.2 del citado Reglamento.

Los obligados al pago de la contribución italiana son los productores y revendedores de energía eléctrica, gas metano, los sujetos que se dediquen a la extracción o reventa de gas natural, así como los sujetos que ejerzan la actividad de producción, distribución y comercio de productos petrolíferos. También están obligados al pago los importadores a título definitivo o que adquieran de otros Estados de la Unión todos esos productos energéticos (electricidad, gas metano, gas natural y productos petrolíferos) con la finalidad de ulterior reventa.

Si comparamos quiénes están obligados al pago de la contribución italiana y el gravamen temporal energético español, se comprueba que ambas exacciones han decidido incluir en su respectivo ámbito de aplicación subjetiva a las empresas del sector eléctrico. De esta manera existe un claro apartamiento de la contribución europea que excluye a dichas empresas que, muchas de ellas, ya vieron limitados sus ingresos de mercado por el Reglamento (UE) 2022/1854. Esa doble carga a la que se ven sometidos estos operadores carece, a mi juicio de justificación, y pone seriamente en duda que nos encontremos ante medidas nacionales equivalentes.

En cualquier caso, la delimitación de los obligados al pago es bastante más compleja en el caso del gravamen español. Así, el presupuesto normativo se identifica con la condición de "*operador principal en los sectores energéticos*" (artículo 1.1 de la Ley 38/2022). Dicha condición viene dada por el contenido de sendas Resoluciones de la Comisión Nacional de los

---

[3] Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Mercados y la Competencia (CNMC), de 10 de diciembre de 2020 y 16 de diciembre de 2021 (4), en las que se publican las relaciones de operadores principales en los sectores energéticos en general y en el sector eléctrico en particular. Tales Resoluciones traen casusa, a su vez, del artículo 34 del Real decreto-ley 6/2000, de 23 de junio, cuyo objeto realmente es limitar la presencia simultánea en los Consejos de Administración de operadores competidores entre otros mercados en el energético a efectos de intensificar la competencia. Ese artículo 34 dispone que se entiende por operador principal cualquiera que tenga una de las cinco mayores cuotas de mercado. Debe ser la CNMC la que publique en cada sector la relación de operadores principales. La remisión a hechos acaecidos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley - el 29 de diciembre de 2022 (5) - produce unos efectos retroactivos que podrían vulnerar el artículo 9.3 de la Constitución española que garantiza la seguridad jurídica.

El artículo 1.2 establece una norma de exención a favor de estos operadores principales en los que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que el importe neto de la cifra de negocios (INCN) correspondiente al año 2019 sea inferior a 1.000 millones de euros; b) Que el INCN correspondiente, respectivamente, a los años 2017, 2018 y 2019 derivado de la actividad que hubiera determinado su consideración como operador principal de un sector energético no exceda del 50% del total del INCN del año respectivo.

La exoneración del pago del gravamen de determinadas empresas puede suponer una vulneración del artículo 107 del TFUE, ya que se estaría incurriendo en una ayuda de Estado prohibida al favorecer a unos sujetos y perjudicar a otros distorsionando la competencia (6), además de vulnerar el principio de no discriminación consagrado en el artículo 9 de la Directiva (UE) 2019/944, de 5 de junio, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad (7). Por otro lado, la configuración de este supuesto de exención por referencia a hechos acaecidos en los años

---

(4) Modificada esta última por la Resolución, de 9 de junio de 2022 de la CNMC.

(5) La disposición adicional octava de la Ley 38/2022 indica la fecha de su entrada en vigor.

(6) Respecto del gravamen temporal a entidades de crédito, pero utilizando una argumentación que es trasladable al gravamen temporal energético, vid., AA.VV., (J. Martín Queralt, Dir.), *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2022, 29-30, 43 ss.

(7) En la interpretación sostenida en la importante Sentencia, de 14 de octubre de 2021, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE), As. C-683/19, *Viesgo Infraestructuras Energéticas.* Sobre esta Sentencia hemos de volver.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2017, 2018 y 2019 atribuye a la norma efectos retroactivos que pueden volver a afectar al principio de seguridad jurídica (8).

También resultarán obligados, al tener a estos solos efectos la consideración de operadores principales, las personas o entidades que desarrollen en España actividades de producción de crudo de petróleo o gas natural, minería de carbón o refino de petróleo y que generen, en el año anterior al del nacimiento de la obligación de pago, al menos el 75% de su volumen de negocio a partir de actividades económicas en los sectores de la extracción, la minería, el refinado de petróleo o la fabricación de productos de coquería (artículo 1.1, segundo párrafo) (9).

Respecto de los elementos de cuantificación, la contribución italiana busca gravar el incremento de beneficio de las empresas resultante a su vez del aumento de los precios de los productos energéticos. Pero para ello no recurre a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

En efecto, la cuota que se deberá ingresar vendrá determinada por la aplicación del tipo de gravamen del 25% sobre la base imponible que se identifica con el incremento diferencial del saldo entre entregas y adquisiciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (iva) en dos períodos determinados, a saber: se comparará el saldo referido al período comprendido entre el 1 de octubre de 2021 y el 30 de abril de 2022 con el saldo del período comprendido entre el 1 de octubre de 2020 y el 30 de abril de 2021. No obstante, para que se genere la obligación de pago de este gravamen, se precisa que el incremento sea superior a 5 millones de euros o al 10%. Respecto del cálculo del saldo de las bases imponibles de iva, la Ley de 20 de mayo de 2022 introdujo algún matiz relevante. En concreto, excluyó del cálculo a las operaciones de cesión y adquisición de acciones, obligaciones u otros títulos representativos de mercancías (10).

---

(8) Muy parecidas dudas de constitucionalidad se plantean en el gravamen temporal a entidades de crédito; vid., AA.VV., (J. Martín Queralt, Dir.), *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal de entidades de crédito...*, cit., 30 ss.

(9) Ese mismo precepto remite al Reglamento (CE), núm. 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas. Esta disposición igualmente suscita dudas por los efectos retroactivos que produce al remitirse a hechos producidos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley.

(10) Vid., el análisis de J. Martín Fernández, J.Rodríguez Márquez, *El gravamen energético español y la Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 4 de junio de 2024*, en *Tribuna El Derecho.com*, 11 de septiembre de 2024, accesible en https://elderecho.com/gravamen-energetico-espanol-y-sentencia-corte-constitucional-italiana-de-4-junio-2024.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

En cuanto al método de cuantificación del gravamen temporal energético español, el importe a ingresar resulta de aplicar el porcentaje del 1,2% sobre el INCN derivado de la actividad que el obligado al pago desarrolle en España (artículo 1.5). Dicha cifra será la que figure en la cuenta de pérdidas y ganancias del año natural anterior a aquel al que se refiera el gravamen; lo que significa que se tendrá en cuenta el INCN del año 2022 para el gravamen de 2023 y la misma magnitud contable del año 2023 para el gravamen de 2024. Teniendo en cuenta que el gravamen se devenga el primer día del año natural (artículo 1.4), las cifras de negocio que se toman en consideración para el cálculo de la prestación son anteriores a esa fecha, por lo que vuelven a surgir dudas de constitucionalidad en cuanto a una posible vulneración del principio de seguridad jurídica dada la naturaleza retroactiva del gravamen (11).

Sabiendo que el INCN equivale en esencia al volumen de ventas minorado por los descuentos y posibles devoluciones, el legislador se aparta de la noción de beneficios extraordinarios que supuestamente habría de justificar el establecimiento de este gravamen temporal.

Del INCN se excluyen, en primer lugar, los ingresos correspondientes al Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto Especial canario sobre Combustibles Derivados del Petróleo y los Gravámenes Complementarios a Carburantes y Combustibles Petrolíferos de Ceuta y Melilla pagados o soportados vía repercusión (artículo 1.5, segundo párrafo). Esta exclusión es lógica porque aquellos Impuestos Especiales, pagados o soportados vía repercusión legal, se repercuten económicamente en el precio a los clientes, por lo que aun reflejándose en el INCN realmente no responden a ingresos por ventas.

Es lógica, asimismo, la exclusión de los ingresos derivados de actividades con precio regulado, entre otros, los ingresos por suministro de electricidad a precio voluntario para el pequeño consumidor (PVPC) (artículo 1.5, quinto párrafo). Como se señaló en fase de enmiendas, dentro del INCN de la actividad de comercialización de energía eléctrica aparecen los peajes de acceso a las redes de transporte y distribución, así como los precios o cargos por otros servicios regulados. Los ingresos correspondientes a estos peajes y cargos forman parte del sistema de liquidaciones de las actividades reguladas que realiza la CNMC. En este caso las empresas afectadas actúan como meros recaudadores del sistema y no obtie-

(11) Sobre la norma análoga en el gravamen temporal sobre las entidades de crédito, vid., AA.VV., (J. Martín Queralt, Dir.), *Estudio preliminar...*, cit., 30 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nen ningún tipo de beneficio sobre dichos importes. Por lo demás, en las actividades realizadas por suministro a PVPC y supuestos análogos el precio es el mismo en todo el territorio nacional y su fijación está totalmente regulada, por lo que resulta imposible obtener beneficios extraordinarios.

Si el obligado al pago forma parte de un grupo fiscal que tribute en el régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, el INCN será el resultante de la cuenta de pérdidas y ganancias de dicho grupo (artículo 1.5, tercer párrafo). La incongruencia que supone tomar como referencia del importe de la prestación el INCN que figure en las cuentas consolidadas del grupo puede generar graves distorsiones, habida cuenta que el obligado al pago no es el grupo fiscal sino aquellas entidades que, dentro del grupo, tengan la consideración de operador principal.

La contribución italiana se exigió únicamente en 2022. Para el ejercicio 2023 la Ley número 197/2022, de 29 de diciembre, de Previsión del Presupuesto del Estado para el ejercicio 2023 y Presupuesto Plurianual para el trienio 2023-2025, en su artículo 1, apartados 115-119, introdujo una contribución temporal de solidaridad cuyos contribuyentes serán las personas que ejerzan en el territorio italiano, para la venta posterior de bienes, la actividad de producción de electricidad, gas metano, extracción de gas natural o productos petrolíferos. Lo relevante de esta contribución era que su importe se calculaba de acuerdo con las normas fiscales del Impuesto sobre Sociedades y buscaba gravar el beneficio extraordinario de las empresas. En efecto, no sólo se requería para estar sujeto al gravamen que al menos el 75% de los ingresos procediesen de dichas actividades económicas en el ejercicio 2022, sino que era preciso que se superase en al menos un 10% el importe medio de la renta imponible de los cuatro ejercicios fiscales anteriores.

El gravamen temporal energético español vio prorrogada su vigencia al ejercicio 2024 mediante la disposición adicional quinta del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre [12], que preveía, además, que Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2024 estableciese un beneficio fiscal que resultara de aplicación en el sector energético para las

---

[12] Como advierten A. Báez Moreno, J. Zornoza Pérez, *El gravamen temporal energético: una prestación en busca de alguna razón de ser*, en *Monográfico sobre Nuevos Gravámenes. Nueva Fiscalidad*, 2024, 23, se trata de una disposición incomprensible, dado que el gravamen temporal energético ya es aplicable en 2024, de modo que, si su propósito era extenderlo, debería haberse prorrogado a 2025, aunque se calculara sobre la cifra de negocios de 2024. Entendemos nosotros que esto es seguramente lo que ha querido, de manera muy torpe, decir el legislador.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

inversiones estratégicas realizadas desde 1 de enero de 2024. Igualmente se contemplaba en dicho Decreto-ley la revisión de la configuración del gravamen para su integración en el sistema tributario en el propio ejercicio fiscal 2024. Pues bien, no se ha aprobado la Ley de Presupuestos para 2024 ni la de 2025; ni tampoco se ha revisado la configuración del gravamen. Por el contrario, la disposición adicional décima cuarta de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas fiscales - entre ellas, un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo de imposición para los grupos multinacionales - ha derogado el artículo 1 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que regulaba el gravamen temporal energético. Pero la rocambolesca historia del controvertido gravamen no ha tocado a su fin, ya que pocas horas después el Gobierno de la Nación aprobó el Real Decreto-ley 10/2024, de 23 de diciembre, para el establecimiento de un gravamen temporal energético durante el año 2025. Dada la extrema fragilidad y volatilidad de los apoyos parlamentarios del Gobierno, es más que dudoso - en el momento en que se redactan estas líneas - que el citado Decreto-ley supere el trámite de convalidación en el Congreso de los Diputados al que ha de someterse en el plazo de 30 días desde su promulgación; trámite previsto en el artículo 86.2 de la Constitución española. Parece mucho más probable que el Decreto-ley sea derogado. En cualquier caso, el régimen jurídico del "nuevo" gravamen temporal energético coincide esencialmente con el del gravamen derogado por la citada Ley 7/2024, constituyendo la novedad más relevante que se introduce un beneficio fiscal en forma de reserva indisponible para las inversiones que formen parte de un Plan de Inversiones Estratégicas para la Transición Ecológica.

3. - *La Sentencia de la Corte Constitucional de Italia*

La Sentencia 111/2024, de 4 de junio, de la Corte Constitucional de Italia declara la contribución italiana parcialmente inconstitucional, si bien hay que aclarar que los elementos esenciales de su régimen jurídico se han mantenido intactos. El origen de esta Sentencia se encuentra en dos cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por las Cortes Judiciales Tributarias de Roma y Milán [13].

---

[13] Un comentario penetrante de esta Sentencia en J. Martín Fernández, J. Rodríguez Márquez, *El gravamen energético español y la Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 4 de junio de 2024*, cit.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La cuestión preliminar que la Corte Constitucional debe resolver es la determinación de la naturaleza jurídica del gravamen. Pues si el reproche de constitucionalidad principal es la vulneración de los principios de justicia tributaria, con carácter previo ha de saberse si la contribución que se ha establecido sobre determinadas empresas energéticas tiene naturaleza tributaria. La Sentencia confirma de manera inequívoca - al igual que antes lo habían hecho las partes del proceso constitucional - que la contribución es un tributo. El "*nomen iuris*" dado a la exacción por el legislador es completamente irrelevante; más bien resulta decisivo examinar su régimen jurídico, pues sólo de dicho examen cabe extraer su naturaleza jurídica. En este sentido, la naturaleza coactiva del gravamen, es decir, su establecimiento sin el concurso de la voluntad de las personas obligadas a satisfacerlo, y su finalidad contributiva, en la medida en que los ingresos obtenidos se destinan a la financiación de ciertas finalidades públicas, llevan indefectiblemente a confirmar que nos encontramos ante un impuesto.

Resuelta esta cuestión preliminar, el principal motivo de inconstitucionalidad se centra en una posible infracción del principio de reserva de ley en materia tributaria causada por la indeterminación en que habría incurrido el legislador al definir el hecho imponible de la contribución. De ahí se sigue, de acuerdo con los Autos de remisión de la cuestión de inconstitucionalidad, una vulneración del principio de capacidad contributiva al no identificar un índice adecuado de la misma. El artículo 37 del Decreto-Ley 21/2022 se habría limitado a regular los elementos de cuantificación del tributo (base imponible y tipo de gravamen), pero no habría precisado el presupuesto normativo - definido, como decimos, de manera excesivamente indeterminada y genérica - y ello conllevaría la imposibilidad de identificar la capacidad económica gravada.

Esta incertidumbre implicaría una violación del artículo 23 de la Constitución italiana (principio de reserva de ley tributaria) por falta de precisión de "*los elementos esenciales identificativos de la prestación tributaria*", así como de sus artículos 3 (principio de igualdad) y 53 (principio de capacidad contributiva), pues "*aunque la determinación de los hechos expresivos de la capacidad económica puede ser deducida de cualquier indicio revelador de riqueza, esta discrecionalidad encuentra el límite de la no arbitrariedad*".

Adicionalmente, el Auto de remisión señala que, si la justificación del gravamen está en la obtención de unos beneficios extraordinarios, el método de cálculo no es el idóneo para conseguir ese objetivo, lo que conduciría a una violación de los principios de igualdad y capacidad económica. La comparación entre los saldos de iva difícilmente puede reflejar

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

con una mínima exactitud la existencia de beneficios extraordinarios, por tratarse de un impuesto que no está pensado para gravar ese índice de riqueza (14).

Se aportan ejemplos que demostrarían que el iva no es un instrumento idóneo para gravar beneficios extraordinarios. Así, se cita el coste de adquisición del inmovilizado, que en dicho impuesto se deduce de manera inmediata a diferencia de lo que sucede en el Impuesto sobre Sociedades en que la deducción se acompasa a la amortización del activo; por lo que el beneficio obtenido a partir de los registros del iva depende de un dato coyuntural como es la adquisición de inmovilizado durante el período que el legislador toma como referencia para el cálculo del saldo. Igualmente, la exclusión en el iva de ciertos gastos, como los de personal o los diferenciales realizados sobre contratos de derivados, nos aleja del objetivo de determinar la cuantía de los beneficios extraordinarios. Por último, la inclusión de todas las cuotas de iva repercutido y soportado hace que se tengan en cuenta operaciones que no guardan relación con la actividad económica de producción, distribución, importación o reventa de productos energéticos (15).

La Sentencia de la Corte Constitucional despacha estos argumentos indicando que la contribución realmente no pretende gravar beneficios extraordinarios, pese a que esta intención figure en los trabajos preparatorios que desembocaron en el Decreto-ley, de forma que no existe vulneración del principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria. El principio de reserva de ley no se vulnera porque según la Corte Constitucional el hecho imponible está perfectamente definido por la diferencia de saldos de iva, en un período determinado, que arrojan las empresas energéticas afectadas por el gravamen. Debemos decir que si esto fuera realmente así, habría que cuestionar seriamente que el gravamen

---

(14) Por ello, P. de' Capitani di Vimercate, *The 2022 and 2023 Italian Windfall (¿) Profit Tax(es) on the Energy Sector: Lessons to be Learned*, *Diritto e Pratica Tributaria* Internazionale, 2023/2, p. 367 y ss., afirma que la primera versión de 2022 de la contribución italiana de 2022 grava realmente la generación de caja (*cash generating*) y no el beneficio neto.

(15) Cfr., los comentarios de J. Martín Fernández, J. Rodríguez Márquez, *El gravamen energético español y la Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 4 de junio de 2024*, cit.; P. de' Capitani di Vimercate, "The 2022 and 2023 Italian Windfall (¿) Profit Tax(es) on the Energy Sector: Lessons to be Learned", cit., p. 367 y ss. señala acertadamente que la contribución italiana no grava en puridad los beneficios extraordinarios, sino que más bien se dirige a las grandes empresas energéticas que cuentan con niveles altos de liquidez y que se encuentran, por ello, en una mejor situación financiera para afrontar la crisis, al objeto de destinar la recaudación obtenida a la concesión de ayudas a los sectores de población más vulnerables.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

constituya una "medida nacional equivalente" en los términos del artículo 14 del Reglamento (UE) 2022/1854.

Respecto de una posible vulneración del principio de capacidad económica, la Corte se apoya en su Sentencia 288/2019 al señalar que "*en un contexto complejo como el contemporáneo, donde se desarrollan nuevas y diversas creaciones de valor, el concepto de capacidad contributiva no debe permanecer necesariamente ligado sólo a índices tradicionales como el patrimonio y el ingreso, pudiendo ser relevantes también otras formas más evolucionadas de capacidad, que pueden denotar una fuerza o potencialidad económica*". La jurisprudencia constitucional italiana considera, así, que la pertenencia a un sector en que reina el oligopolio, con escasa elasticidad de la demanda, constituye un índice de capacidad económica que justificaría la creación de un gravamen específico. De este modo lo ha visto la citada Sentencia 288/2019 en relación con el sector financiero, "*donde las empresas que operan en él disponen de un significativo poder de mercado, derivado también de un cierto grado (variable en relación con los servicios y sectores) de inelasticidad de la demanda*". En relación con el sector energético, la Sentencia 10/2015 ya había legitimado un tributo que gravaba un índice de capacidad económica consistente en "*la excepcional rentabilidad de la actividad económica para los operadores de petróleo*" registrada en una "*compleja coyuntura económica*" (16).

A partir de estas premisas, la Sentencia 111/2024 renuncia a realizar el juicio de constitucionalidad analizando la base imponible determinada sobre el incremento de saldo de las partidas de iva, para centrarse en la situación coyuntural en la que se originó la controvertida exacción, caracterizada por el incremento acentuado de los precios de la energía, y las especificidades del mercado energético, marcado por el oligopolio y una demanda inelástica. La conjunción de estos factores permite a la Corte atribuir, en este caso, a las empresas energéticas una capacidad económica adicional a la que ya ostentan en condiciones normales. La Sentencia se basa, además, en los datos estadísticos suministrados por la Oficina Parlamentaria del Presupuesto; estadísticas que reflejan unos beneficios extraordinarios obtenidos por las empresas energéticas durante el período considerado, muy superiores, en cualquier caso, a los de los demás sectores como son el de la industria alimentaria o el agrícola. En concreto, la Sentencia señala que la evolución de los datos agregados de facturación

(16) Vid., los comentarios de J. Martín Fernández, J. Rodríguez Márquez, *El gravamen energético español y la Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 4 de junio de 2024*, cit.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

electrónica arroja, en el período que toma en consideración el legislador al configurar la contribución solidaria, un incremento del 383,4% en el sector energético (el más elevado en términos absolutos), mientras que el aumento fue del 77,7% en la industria alimentaria y del 11,9% en la agricultura; registrándose, sin embargo, un descenso del -1,7% en el sector de los transportes. La consecuencia es que la Sentencia 111/2024 aprecia en el hecho imponible de la contribución un índice cierto revelador de riqueza, en absoluto arbitrario, por lo que se rechaza la vulneración de los artículos 3 y 53 de la Constitución italiana (17).

En cualquier caso, la Corte Constitucional de Italia no se da por satisfecha, para verificar que la exacción supera el juicio de constitucionalidad, con que el presupuesto normativo o hecho imponible sea revelador de capacidad económica. También es necesario que exista una congruencia o conexión racional entre la definición de dicho presupuesto y las reglas de cuantificación. La contribución italiana no calcula de manera directa los beneficios extraordinarios, sino que se fija en el incremento de saldo entre las partidas activas y pasivas tomadas en consideración en el iva.

La Corte reconoce, de entrada, que el Impuesto sobre Sociedades sería el instrumento idóneo para gravar los beneficios extraordinarios de las empresas energéticas. De hecho, la reconfiguración del gravamen en 2023, a la que anteriormente nos hemos referido, ya se basa en las normas de la imposición societaria. Pese a que la Corte reconoce la falta de idoneidad de las reglas del iva para identificar y gravar esos beneficios excedentarios, la situación excepcional en que se originó el gravamen y que exigía una intervención urgente del legislador es la que, en última instancia, salva su constitucionalidad. Y justamente en ese contexto se enmarca la contribución solidaria temporal creada por el Reglamento (UE) 2022/1854 de la que la contribución italiana sería una "medida nacional equivalente".

Son razones de practicabilidad, en el fondo, las que han llevado a la Corte a dar por buenas desde la perspectiva constitucional unas normas de cuantificación que sólo indiciariamente captan la capacidad económica que se pretende gravar. Pues si el legislador quería establecer una carga en 2022 para ser recaudada ese mismo ejercicio, lo cierto es que la aprobación de las cuentas anuales de las empresas de las que arranca la imposición societaria tenía lugar en el ejercicio siguiente (2023), por lo que la única solución factible era fundamentar la exacción en las reglas del iva.

---

(17) Vid., J. Martín Fernández, J. Rodríguez Márquez, *El gravamen energético español y la Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 4 de junio de 2024*, cit.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Por otra parte, en el caso de los «operadores verticalmente integrados», que son activos tanto en el refino de productos petrolíferos como en el posterior despacho a consumo, la base imponible se vería injustificadamente incrementada en la medida en que incluiría también los importes recaudados en concepto de Impuestos Especiales, con un efecto discriminatorio en relación con sus competidores directos que al exportar el producto, sin por ello despacharlo a consumo, no recaudan Impuestos Especiales sustitutivos del impuesto, por lo que podrán calcular la contribución sobre una base imponible sensiblemente inferior. En cualquier caso, la inclusión de dichos Impuestos Especiales a efectos del cálculo de la contribución es irracional, ya que al repercutirse en el precio de venta cuando los bienes se destinan al consumo, incrementa de manera ficticia el saldo entre las partidas activas y pasivas del iva, por lo que la norma reguladora de la base imponible es declarada inconstitucional exclusivamente en lo referente a la no exclusión de los Impuestos Especiales de las operaciones activas.

La Corte Constitucional pasa seguidamente a analizar una posible vulneración del principio de igualdad por la contribución solidaria desde una doble perspectiva: en primer lugar, la exclusión del gravamen de las empresas pertenecientes a otros sectores económicos distintos del energético y, en segundo lugar, dentro del propio sector energético por el hecho de que no todas las empresas estén sujetas a gravamen.

En relación con una posible discriminación por el hecho de gravar únicamente a las empresas energéticas, la Corte invoca su Sentencia 49/2024 en la que se requiere del legislador una justificación adecuada para cualquier régimen fiscal específico aplicable exclusivamente a un tipo de contribuyente. Partiendo de esa premisa, la evidencia aportada por la Oficina Presupuestaria del Parlamento, a la que anteriormente nos referimos, avalaría una carga especial sobre las empresas del sector energético.

En cuanto a la discriminación entre las empresas de dicho sector, en el sentido de que algunas de ellas están exoneradas de tener que pagar el gravamen - en concreto el gravamen no se paga por aquellas empresas cuyo incremento de saldo por las partidas de iva sea inferior a 5 millones de euros o al 10% -, la Corte Constitucional declara que bajo esas circunstancias no se pondría de manifiesto una "fuerza económica" lo suficientemente relevante como para que fuera indicativa de una capacidad contributiva merecedora de ser gravada.

Otro motivo de inconstitucionalidad que se alega en los autos de remisión consiste en una vulneración del derecho de propiedad, es decir, se imputa a la contribución solidaria un carácter confiscatorio. El artículo 42 de la Constitución italiana consagra el derecho de propiedad que, en mi

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

opinión, no se puede desconectar completamente del principio de capacidad contributiva del artículo 53. Dichos autos igualmente alegan una vulneración del Convenio Europeo de Derechos Humanos y, en particular, del artículo 1 de su Protocolo Adicional que - bajo el título "*Protección de la propiedad*"- dispone que "*Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional*".

Pues bien, la Sentencia 111/2024 desvincula completamente el derecho de propiedad privada del principio de capacidad contributiva, en el sentido que no cabe invocar dicho derecho en el juicio de constitucionalidad de un tributo. El tributo debe ser valorado únicamente desde el parámetro de la capacidad económica y la contribución examinada ha superado el juicio de constitucionalidad. Añade la Corte que los casos en que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha apreciado una vulneración del artículo 1 del Protocolo Adicional del Convenio son realmente extremos por desproporcionados [18] y no guardan relación alguna con el gravamen objeto de este proceso constitucional. Además, dicho Tribunal - subraya la Corte Constitucional de Italia - ha declarado con reiteración que las autoridades nacionales están en mejor posición que el juez internacional para valorar si una injerencia en el derecho de propiedad a través de un tributo puede estar justificada por razones de interés social.

El último motivo de inconstitucionalidad sobre el que se tiene que pronunciar la Corte Constitucional se refiere a la exclusión, para el cálculo de los saldos de iva, de las ventas extraterritoriales a condición de que también lo sean las compras de la misma naturaleza. La hipotética vulneración del principio de capacidad económica se basaría, por un lado, en que las normas de cuantificación del iva no permiten una correlación exacta entre las operaciones activas (ventas) y las pasivas (compras) y, por otro, en que las compras extraterritoriales se han podido producir en períodos previos a los que se toman como referencia para comparar los saldos.

Pues bien, la Corte no aprecia infracción constitucional en la medida en que las normas del iva sí permiten tal correlación ente partidas positivas y negativas, ya que el derecho de deducción se supedita a la utilización de los bienes en operaciones sujetas y no exentas. Y respecto de las compras

---

[18] Se cita la Sentencia, de 14 de mayo de 2013, Caso N.K.M. contra Hungría (núm. 66529/11), en el que se establecía una exacción con un tipo marginal del 98% sobre las indemnizaciones percibidas por los empleados públicos.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

en períodos previos, se trata de una mera cuestión de hecho que habría que acreditar mediante la aportación de las pruebas correspondientes.

4. - *El gravamen temporal energético español a la luz de la Sentencia de la Corte Constitucional de Italia*

Está fuera de toda duda de que la Corte Constitucional de Italia, en el caso de tener que enjuiciar el gravamen temporal energético español, habría llegado a la conclusión de su naturaleza tributaria. Y a este mismo resultado debería llegar el Tribunal Constitucional español aplicando su propia jurisprudencia.

Y ello debería ser así pese a que el artículo 1.3 de la Ley 38/2022 califica de prestación patrimonial pública de carácter no tributario (PPPNT) al gravamen temporal energético. Porque las categorías legales, tributarias o de otro tipo, tienen la naturaleza propia que se deriva de su configuración y régimen jurídico, sin que el máximo intérprete de la Constitución esté vinculado por el *nomen iuris* dado por el legislador [Sentencias del Tribunal Constitucional (SSTC) 185/1995 (FJ 6), 73/2011 (FJ 4), 39/2011 (FJ 3) y 63/2019 (FJ 5)].

Debe tenerse en cuenta, además, que la delimitación del concepto constitucional de tributo queda fuera del alcance del legislador y que las propias categorías que maneja la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), no pueden ser manipuladas con el único propósito de eludir los límites constitucionales. Esto es justamente lo que parece suceder con la calificación legal del gravamen temporal energético que se regirá por lo dispuesto en la Ley 38/2022, supletoriamente por la LGT, así como por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de las mismas (artículo 1.3). Tal supletoriedad no sorprende habida cuenta que no disponemos de un régimen jurídico mínimamente desarrollado de la categoría de las PPPNT, lo que es fuente de gran inseguridad jurídica [19].

En todo caso, calificar como PPPNT al gravamen temporal energético choca con la definición de esta categoría contenida en la disposición

---

[19] En este sentido, D. Marín-Barnuevo Fabo, *El tributo y la preocupante "huida" del Derecho Tributario*, en M. Aragón Reyes, A. Alonso Ureba, (Coord.), *Manual de Derecho para ingenieros*, La Ley, 2022, ap. 1.3.2., autor que critica el establecimiento de la nueva categoría, entre otros motivos, porque "*carece de un régimen jurídico suficientemente caracterizado*". De otra opinión es C. Palao Taboada, *Prestaciones patrimoniales de carácter público*, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2023, 481, 10 ss., para quien el concepto de prestación patrimonial de carácter público carece de una disciplina material y la única regulación común es que su establecimiento y regulación están sujetas al principio de reserva de ley.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

adicional primera de la LGT. Pues la LGT confiere a la PPPNT un carácter causal, es decir, sinalagmático o retributivo. Su presupuesto normativo se define, en efecto, como la "*prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta*"; añadiendo dicha disposición que "*En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado*". Y en el presupuesto normativo del gravamen temporal energético no hay atisbo de actuación administrativa ni de prestación de servicio público, en la medida que la obligación nace por la mera "*condición de operador principal en los sectores energéticos*".

No obstante, el Tribunal Constitucional español viene refrendado desde hace años la constitucionalidad de "cargas especiales", a las que califica de PPPNT y en las que no hay atisbo de contraprestación, que impone el legislador sobre determinadas empresas que actúan en sectores regulados, como el energético, destinándose la recaudación obtenida a la financiación de gastos relacionados con el sector económico en el que esas empresas operan (20).

Son varios los aspectos del régimen jurídico del gravamen temporal energético que abonan la tesis de que nos encontramos ante un impuesto. Para empezar, las competencias de gestión y de revisión se atribuyen a la Administración tributaria (artículo 1.9 y 1.10 de la Ley 38/2022). Además, el rendimiento de la prestación se ingresa en el Tesoro Público (artículo 1.11).

El gravamen temporal energético encaja, además, en la definición de tributo que sostiene el Tribunal Constitucional. Pues tributos son aquellas prestaciones patrimoniales públicas que "*se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*" [SSTC 182/1997 (FJ 15), 102/2005 (FJ 6) y 83/2014 y 63/2019 (FJ 5)], sometiendo a gravamen "*un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica*" [SSTC 276/2000 (FJ 4), 193/2004 y 83/2014 (FJ 4)]. Dada la laxa jurisprudencia constitucional de acuerdo con la cual basta que la riqueza esté presente en el hecho imponible de manera "*potencial*" [STC 37/1987, (FJ 13)] para satisfacer el principio de capacidad económica, la mera condición de operador princi-

(20) Por mencionar sólo un ejemplo cabría citar la financiación que se impuso a las empresas del sector de los Planes de ahorro y eficiencia energética de la que se ocupó la STC 167/2016.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

pal en el sector energético revela riqueza, con lo que se reúnen todas las características que integran el concepto constitucional de tributo. Esa "potencialidad" nos recuerda en cierta manera a la "fuerza económica" que la Corte Constitucional de Italia atribuye a cualquier empresa energética por el mero hecho de actuar en un sector económico marcado por una situación de oligopolio y de demanda inelástica. Más allá de esta consideración, la ausencia de cualquier actividad administrativa en el presupuesto normativo del gravamen temporal energético nos lleva a afirmar que estamos ante un impuesto.

Un impuesto que tiene una finalidad fiscal, que constituye la principal función de los tributos. Y además es un impuesto finalista, toda vez que se afecta la recaudación a una serie de fines, concebidos con una gran amplitud, pero en general vinculados al sector de la energía.

Por otra parte, el gravamen temporal energético podría ser cuestionado desde la perspectiva del principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, en particular por lo que hace a la determinación de los obligados al pago. Ello es así porque el artículo 1.1 se remite a las personas o entidades que tengan la consideración de operador principal de acuerdo con determinadas Resoluciones de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (21). No estamos siquiera ante una remisión a un reglamento, sino a actos administrativos dictados por el organismo regulador del mercado energético.

En cualquier caso, el presupuesto normativo del gravamen temporal energético se resume a grandes rasgos en ser una gran empresa de este sector económico. Si nos preguntamos si esta fórmula encierra una situación expresiva de capacidad económica, habría que convenir con Martín Fernández y Rodríguez Márquez (22) que a esa pregunta deberíamos contestar afirmativamente a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, pues "*basta que dicha capacidad económica exista como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo, para que aquel principio constitucional quede a salvo*" (SSTC 37/1987 y 221/1992).

Con todo, la remisión que realiza la norma definidora del hecho imponible a las cifras de negocios y a las cuotas de mercado correspondientes a los ejercicios 2017, 2018 y 2019 confiere a la exacción una retroactividad

---

(21) En este sentido, J. Martín Fernández, J. Rodríguez Márquez, *El gravamen energético español y la Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 4 de junio de 2024*, cit.

(22) Cfr., J. Martín Fernández, J. Rodríguez Márquez, *El gravamen energético español y la Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 4 de junio de 2024*, cit.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

que, como hemos apuntado más arriba, puede colisionar con el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución española.

Y esa misma retroactividad es la que puede provocar que la capacidad económica que se pretende gravar deje de ser actual, con lo cual se podría estar vulnerando este principio constitucional recogido en el artículo 31.1 de la Constitución española. Pues es perfectamente posible que la entidad que tenía la condición de "operador principal" en 2019 y que, por ello, revelaba una "fuerza económica" que, en sí misma, provocó la realización del hecho imponible, haya perdido esa condición en los ejercicios 2023 y 2024.

Precisamente respecto de la cuantificación, como hemos visto, la Sentencia 111/2024 de la Corte Constitucional de Italia aprecia en la contribución de este país un índice revelador de capacidad económica. Para llegar a esta conclusión la Corte se basa en la situación coyuntural en que se estableció la exacción, apoyándose en la situación de oligopolio en que operan las empresas energéticas, la inelasticidad de la demanda de los productos energéticos y los datos empíricos que reflejan que, durante el período considerado, aquellas empresas obtuvieron beneficios extraordinarios, muy superiores, en cualquier caso, a las empresas que operan en otros sectores económicos.

Pero este no parece ser el caso del gravamen temporal energético español. En efecto, no está en absoluto acreditada la existencia de beneficios "excesivos" que justifiquen un impuesto extraordinario sobre las empresas energéticas. Es más, si se ponen los beneficios en relación con el capital invertido, calculando la rentabilidad sobre recursos propios, se comprueba que ni los bancos ni las energéticas estuvieron entre los sectores más rentables en 2021 ([23]). En suma, a diferencia del caso italiano, como hemos indicado, no son las empresas energéticas precisamente las que han obtenido mayores beneficios en España durante los años posteriores a la pandemia y después de la invasión rusa de Ucrania. Y aunque es

---

([23]) Así lo expresa A. De La Fuente, *Comentario a la Proposición de Ley para el establecimiento de determinados gravámenes temporales sobre determinadas empresas energéticas y entidades de crédito,* Apuntes 2022/20*,* FEDEA, agosto de 2022, 3-4. Señala este autor que "*si se trata de extraer parte de los beneficios extraordinarios generados por la inflación para financiar políticas distributivas, tendría más sentido gravar estos beneficios directamente una vez se hayan materializado y en cualquier sector en que lo hagan, en vez de construir una burda aproximación a esta magnitud mediante un gravamen sobre los ingresos (o parte de ellos) de dos sectores específicos elegidos a ojo*"; J. Martín Fernández, J. Rodríguez Márquez, *El gravamen energético español y la Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 4 de junio de 2024*, cit. llegan a la misma conclusión acudiendo a las estadísticas de Ventas, Empleo y Salarios de las Grandes Empresas (VESGE) que publica la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

cierto que el Reglamento (UE) 2022/1854 obligaba a España a establecer un gravamen especial sobre estas empresas, es más que dudoso que el gravamen español constituya una "medida nacional equivalente".

Pues el gravamen español escoge un procedimiento de cuantificación que no sólo prescinde de las normas fiscales, sino que determina el importe de la obligación a partir del importe neto de la cifra de negocios (INCN), que es una magnitud contable que no guarda relación con los beneficios extraordinarios (24). El Preámbulo de la Ley 38/2022 descarta la aplicación de las normas fiscales, ya que "*los beneficios empresariales son objeto de numerosos ajustes para determinar la base imponible*", a los que hay que añadir "*incentivos (...) y créditos fiscales procedentes de ejercicios anteriores*". Subrepticiamente se da a entender que la recaudación estimada de 2.000 millones, de la que habla el Preámbulo, no se alcanzaría aplicando las reglas del Impuesto sobre Sociedades. Sabiendo, por otra parte, que el INCN equivale en esencia al volumen de ventas minorado por los descuentos y posibles devoluciones, sin posibilidad de deducir ningún gasto, la sombra de una posible infracción del principio constitucional de capacidad económica se cierne sobre esta norma que contraviene el principio de renta neta que debería informar un gravamen sobre los beneficios, por cuanto dicho principio no es sólo *fundamento* sino también *medida* de la imposición (STC 182/2021, FJ 4).

Al margen de estas consideraciones, como con acierto se ha señalado, si la preocupación del legislador son los muchos ajustes sobre el resultado contable que contiene la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades para determinar la base imponible, en tanto en cuanto tales ajustes impedirían a juicio del legislador alcanzar la "medida correcta" de los beneficios extraordinarios de las empresas energéticas, lo lógico hubiera sido elegir ese resultado contable como parámetro de cuantificación del gravamen temporal energético (25).

---

(24) Con razón apuntan A. Báez Moreno, J. Zornoza Pérez, *El Gravamen Temporal Energético...*, cit., 28, que "*es obvio que un gravamen como el gravamen temporal energético -que recae sobre la cifra de negocios- en ningún caso puede identificar ni gravar esos beneficios extraordinarios pues, de hecho, ni siquiera recae sobre los beneficios*". En el estudio que realiza B. García Rozado, *El nuevo Gravamen Temporal Energético: cuestiones de Derecho de la Unión Europea y Derecho interno*, en L.M. Cazorla Prieto, R.C. Cancio Fernández, *Los gravámenes temporales al sector eléctrico y bancario: sostenibilidad ambiental y fiscalidad para la económica circular*, Dykinson, Madrid, 2023, 79, de trece exacciones creadas por los Estados miembros para implementar el Reglamento (UE) 2022/1854 sólo el gravamen español cuantifica la prestación sobre la base de los ingresos brutos y no de los beneficios.

(25) Cfr., A. Báez Moreno, J. Zornoza Pérez, *El Gravamen Temporal Energético...*, cit., 40.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Por otra parte, en un orden distinto de consideraciones, debe analizarse la relevancia jurídico-constitucional del dato de que la Ley únicamente grave a las empresas del sector energético - y también del bancario - y dentro de tal sector únicamente a determinados operadores.

Porque hay que destacar, en línea con la Sentencia 49/2024 de la Corte Constitucional de Italia, que invoca la Sentencia 111/2024, que cualquier "tributo especial" que recaiga sobre un sector económico concreto "*debe estar respaldado por una justificación adecuada*" para no incurrir en una vulneración del principio de igualdad. Esta doctrina constitucional coincide, por lo demás, con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán acerca de los "tributos especiales" ([26]).

En efecto, todo apunta a que tanto la contribución italiana de solidaridad como el gravamen temporal energético español podrían asemejarse a lo que la doctrina científica y jurisprudencia constitucional alemanas denominan "tributos especiales", que resultan problemáticos desde el punto de vista constitucional, tanto por una posible colisión con el principio de igualdad, como debido a la erosión de la competencia del poder legislativo sobre el Presupuesto y, por si ello no fuera suficiente, por su dudosa compatibilidad con otro principio, arraigado en el Derecho Público alemán, que es el de «Estado impositivo» (*Prinzip der Steuerstaat*).

Pues la Constitución alemana, a diferencia significativamente de la española, contiene una regulación muy detallada sobre la distribución entre los distintos niveles de Hacienda territorial (federal, estatal y local) de competencias normativas, de reparto de los ingresos y de gestión en relación con los impuestos, específicamente designados y, en consecuencia, constitucionalizados. De ello se deduce que la Constitución financiera adopta una decisión, que vincula lógicamente al legislador, en el sentido de que el sostenimiento de los gastos públicos debe descansar, esencialmente, en impuestos. Esta misma conclusión podríamos extenderla a los ordenamientos constitucionales español e italiano que consagran el principio de capacidad económica como regla de reparto de la carga tributaria.

En efecto, entre nosotros se ha defendido con razón que el artículo 31.1 CE aboca necesariamente a que el impuesto ocupe el lugar central en

---

([26]) Que hemos analizado precisamente en relación con el gravamen temporal energético español en E. Ortiz Calle, *La nueva parafiscalidad: el gravamen temporal energético y su calificación como "tributo especial"*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, 2023, 200, 113 ss.; M. Greggi, en *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 3, advierte de los peligros de una imposición "ad personam" que atente contra las notas de generalidad y abstracción de la ley y, con ello, produzca una vulneración del principio de igualdad.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

la financiación de los gastos públicos, pues es la figura más apta para que la Hacienda Pública pueda llevar a cabo la función redistributiva que está en el núcleo del Estado social (27). Pues "*si el impuesto es el único tributo que se fundamenta en el principio de capacidad económica, y nuestra Constitución exige que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos se realice de acuerdo con este principio, no sería constitucional un sistema de financiación fundamentalmente basado en las figuras tributarias distintas del impuesto (...) el legislador tiene un extenso campo de actuación, pero siempre garantizando el protagonismo del impuesto como figura esencial en la financiación de las cargas públicas*" (28).

A partir de estas premisas los «tributos especiales», de acuerdo con la jurisprudencia constitucional alemana, únicamente son admisibles bajo el cumplimiento de rígidas condiciones que se hacen, si cabe, más exigentes en el caso de que el «tributo especial» no persiga ninguna finalidad extrafiscal. Estas condiciones se concretan, en primer lugar, en la necesidad de que el nivel de Hacienda territorial que crea el «tributo especial» tenga competencias materiales sobre el ámbito o sector de la realidad sobre el que incide. En segundo lugar, la exacción debe seleccionar como obligado al pago a un «grupo homogéneo», que por razón de sus intereses comunes o por sus características específicas resulte claramente distinguible o separable de la generalidad de los contribuyentes y de otros grupos. En tercer lugar, dicho grupo, que soporta la carga tributaria especial, debe encontrarse más próximo que cualquier otro grupo o la generalidad de los contribuyentes a la actividad pública que se va a financiar mediante el "tributo especial", de manera que concurra en aquél una suerte de «responsabilidad en la financiación» (*Finanzierungsverantwortlichkeit*). Los ingresos producidos por el tributo especial deben ser utilizados, en cuarto lugar, mayoritariamente en beneficio del grupo (*gruppennützig*). Y la quinta y última condición que exige el Tribunal Constitucional alemán se traduce en un deber específico que incumbe al poder ejecutivo y al legislador, al elaborar y aprobar los Presupuestos, de informar en una sección específica del documento presupuestario acerca de la cuantía y el destino de los "fondos especiales" (29).

---

(27) Vid., J.M. Barquero Estevan, *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, 133 ss.

(28) Cfr., J.E. Varona Albern, *Concepto de tributo y principio de capacidad económica*, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 2007, 135, 588-589.

(29) Para un análisis exhaustivo de estos requisitos, con las oportunas referencias a la jurisprudencia constitucional y doctrina científica alemanas, permítasenos la referencia a E.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

En el caso del gravamen energético español, habida cuenta la inexistencia de "beneficios extraordinarios" en las empresas de sector y, sobre todo, que las cantidades recaudadas se afectan directamente a programas de gasto social, vinculados a ayudas a empresas y consumidores vulnerables que hayan resultado más afectados por el incremento de los precios de los productos energéticos, no existe justificación constitucional para someter a una imposición adicional, en la manera en que lo hace el gravamen creado por la Ley 38/2022, a determinadas empresas del sector energético.

Dicho gravamen encajaría, a nuestro juicio, en el concepto de "tributo especial", categoría dogmática elaborada en la jurisprudencia constitucional y doctrina científica alemanas. La doctrina de los tributos especiales resulta de utilidad para evitar la arbitrariedad en que en ocasiones incurre el legislador - y el gravamen energético español constituye, a nuestro juicio, un lamentable ejemplo - mediante la creación de exacciones de dudoso encaje constitucional que imponen cargas especiales a un reducido grupo de contribuyentes, sin que exista una justificación clara para ello, lesionando principios básicos como el de igualdad e incluso las bases de la distribución del poder tributario entre los distintos niveles de Hacienda territorial.

Sobre la posible segunda discriminación - el ámbito subjetivo de aplicación del gravamen temporal energético se concentra, dentro de ese mismo sector, en un círculo reducido de entidades y grupos empresariales - es necesario invocar la doctrina del TJUE en su Sentencia, de 14 de octubre de 2021, (As. C-683/19), Asunto *Viesgo*, en relación con la financiación del bono social eléctrico español. En esa resolución se declara que entre los principios que ha de respetar cualquier intervención estatal en el precio de los suministros energéticos - y esto vale para la financiación de cualquier obligación de servicio público - se encuentra el de no discriminación y "*[E]n este contexto, el sistema de designación de las empresas encargadas de obligaciones de servicio público no puede excluir a priori a ninguna de las empresas que operan en el sector eléctrico. Así pues, cualquier diferencia de trato debe justificarse objetivamente*" (apartado 45) [30]. Para

---

Ortiz Calle, *La nueva parafiscalidad: el gravamen temporal energético y su calificación como "tributo especial"*, cit., 129 ss.

[30] En el sector del gas el TJUE ha mantenido idéntica posición en las SSTJUE, de 7 de septiembre de 2016, As. C-121/15, (apartado 71), y de 30 de abril de 2020, As. C-5-19, (apartado 80). Recuérdese que el sistema de financiación del bono social eléctrico que el TJUE considera incompatible con la Directiva concentraba la carga de las aportaciones en las matrices de los grupos de sociedades o, en su caso, sociedades que desarrollaran simul-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

el TJUE el criterio de diferenciación no está justificado objetivamente, ya que deberían contribuir todas las empresas que realizan alguna de las actividades de generación, transporte, distribución y comercialización (apartado 50).

Después del asunto *Viesgo* la STS, de 31 de enero de 2022 (Rec. núm. 673/2017), declaró nulos determinados artículos del Real Decreto 897/2017, de 6 de octubre, por el que se regula la figura del consumidor vulnerable, el bono social y otras medidas de protección para los consumidores domésticos de energía eléctrica. El trato discriminatorio en este caso se producía porque la obligación de servicio público no se imponía a todas las empresas eléctricas, sino exclusivamente a las matrices de los grupos de sociedades en los que se desarrolla la actividad de comercialización y a las empresas que, desarrollando esta actividad, no se integran en ningún grupo. No hay ninguna razón objetiva para la exclusión de las empresas de generación, transporte y distribución en la financiación del bono social ([31]).

Si aplicamos esta doctrina al gravamen temporal energético, vemos que se opera una selección arbitraria de los obligados al pago, pues establece una especie de mínimo exento carente de justificación a la luz de la Sentencia *Viesgo*.

Ese mismo reproche se podría hacer a la contribución italiana, si bien la Corte Constitucional - como hemos indicado - ha entendido que la exención de la que disfrutan determinadas empresas se basa en lo que la Sentencia 111/2024 denomina "*umbral de tolerancia por debajo del cual los incrementos del saldo de las partidas de IVA no son reveladores de una especial fuerza económica*".

---

táneamente las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica. Es sabido igualmente que la STS de 24 de octubre de 2016 (Rec. núm. 960/2014) estimó el recurso de E.ON, S.L., al entender que el régimen de financiación del bono social era incompatible con el artículo 3.2 de la Directiva 2009/72/CE, basándose en la jurisprudencia del TJUE sobre el gas. El Tribunal Supremo, aplicando la doctrina del "acto aclarado", no planteó cuestión prejudicial. La Administración General del Estado, por su parte, planteó recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional y éste lo estimó en la STC 37/2019, forzando al Tribunal Supremo la presentación de la cuestión prejudicial que dio lugar a la Sentencia *Viesgo*. Lo cierto es que aquel sistema de financiación del bono social daba como resultado que cinco sociedades o grupos de sociedades financiaba el 99,29% del bono social, mientras que las restantes 23 empresas identificadas financiaban menos del del 1% restante.

([31]) Tras la modificación del Real Decreto-ley 897/2017 por el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, ahora tendrán que asumir la financiación del bono social todos los agentes que participan en la cadena de suministro de electricidad: producción, transporte, distribución, comercialización y consumidores directos.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Por último, a la vista de la inconsistente jurisprudencia del Tribunal Constitucional español acerca del alcance constitucional de la prohibición de confiscatoriedad contenida en el artículo 31.1 de la norma fundamental - pues según se desprende de dicha jurisprudencia el sistema fiscal tendría efecto confiscatorio "*si mediante la aplicación de las diversas tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades*" (SSTC 37/1987 y 150/1990), lo cual es un obviedad -, no es realista pensar que se puedan aportar las pruebas necesarias que acrediten que el gravamen temporal energético español ha absorbido la práctica totalidad de los beneficios de alguna de las empresas obligadas al pago. Por tanto, la conclusión a la que llegaría el Tribunal Constitucional español, en caso de tener que enjuiciar dicho gravamen desde la perspectiva de la garantía del derecho de propiedad, sería prácticamente la misma que ha explicitado la Corte Constitucional de Italia acerca del carácter no confiscatorio de la contribución enjuiciada en la Sentencia 111/2024.

5. - *Reflexión final*

A modo de epílogo de todo lo dicho hasta ahora se puede afirmar que el establecimiento de impuestos especiales que graven supuestos o reales beneficios extraordinarios de determinadas empresas en tiempos de crisis puede plantear graves problemas desde la perspectiva constitucional. Como ha declarado la Corte Constitucional de Italia, es preciso encontrar una *justificación constitucional* para someter a una imposición adicional a determinadas empresas, si realmente se quiere evitar la arbitrariedad en que en ocasiones incurre el legislador mediante la creación de exacciones de dudoso encaje constitucional que imponen cargas especiales a un reducido grupo de contribuyentes, sin que existan motivos claros para ello, lesionando principios básicos como el de igualdad o el de capacidad económica, que son pilares fundamentales de cualquier Estado de Derecho. También cabría preguntarse porque la imposición societaria no constituye un instrumento adecuado para gravar esa "fuerza económica" de la que habla la Corte Constitucional de Italia y que, en ocasiones, puede justificar ese esfuerzo fiscal suplementario que se exige a determinadas empresas para aliviar las consecuencias sociales negativas de una situación de crisis económica.

ENRIQUE ORTIZ CALLE
Universidad Carlos III de Madrid

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

RUBRICHE

CONVENZIONI INTERNAZIONALI

SOMMARIO: Introduzione – SEZIONE PRIMA: Convenzioni contro le doppie imposizioni di cui è parte l'Italia – 1. Convenzioni firmate o in corso di negoziazione – 2. Convenzioni ratificate ed entrate in vigore – SEZIONE SECONDA: Altre Convenzioni contro le doppie imposizioni – 1. Convenzioni firmate o per le quali sono in corso negoziazioni – 2. Convenzioni ratificate – 3. Convenzioni entrate in vigore – SEZIONE TERZA: Interpretazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni – 1. Interpretazione del Trattato Repubblica ceca – Corea: la Corte Suprema chiarisce il regime impositivo del reddito da noleggio di aeromobili – 2. Trattamento fiscale dei dividendi cileni: la Corte Suprema francese riconosce un'esenzione equivalente a quella prevista per i dividendi erogati da società localizzate in Paesi UE.

Introduzione

La presente Rubrica è strutturata in tre sezioni.

La prima segnala le Convenzioni contro le doppie imposizioni delle quali è parte l'Italia che sono state siglate, ratificate da uno dei due Stati contraenti ovvero entrate in vigore antecedentemente al 11 marzo 2025 e delle quali non è stata data precedentemente menzione nella stessa Rubrica.

La seconda sezione segnala le altre Convenzioni contro le doppie imposizioni che sono state siglate, ratificate da uno dei due Stati contraenti ovvero entrate in vigore nello stesso periodo.

La terza sezione è infine dedicata all'evolversi delle interpretazioni ministeriali e della giurisprudenza dei diversi Stati contraenti con riferimento all'applicazione delle Convenzioni già entrate in vigore.

SEZIONE PRIMA

CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI DI CUI È PARTE L'ITALIA

1. - *Convenzioni firmate o in corso di negoziazione*

Per quanto riguarda eventuali Convenzioni firmate o in corso di negoziazione, non vi sono aggiornamenti rispetto a quanto già segnalato nella precedente rubrica (aggiornata all'8 gennaio 2025).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2. - *Convenzioni ratificate ed entrate in vigore*

Il 16 gennaio 2025, l'Italia ha ratificato il Trattato Italia-Libia (2009), firmato dall'Italia il 7 agosto 2014 e dalla Libia il 22 agosto 2014, con la legge n. 2, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 19 del 24 gennaio 2025. Ulteriori sviluppi saranno resi noti non appena pubblicati sul sito *www.ibfd.org.*

SEZIONE SECONDA

ALTRE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

1. - *Convenzioni firmate o per le quali sono in corso negoziazioni*

Il 7 marzo 2024, India e Mauritius hanno firmato un Protocollo di modifica per aggiornare il Trattato India-Mauritius del 1982, come già modificato dal Protocollo del 2016. Le Autorità fiscali indiane hanno recentemente pubblicato il testo del Protocollo di modifica, che allinea il Trattato agli *standard* internazionali del BEPS, modificando il preambolo del Trattato e incorporando il *Principal Purpose Test* (PPT). In particolare, il Protocollo introduce un preambolo revisionato al Trattato, secondo il quale India e Mauritius intendono eliminare la doppia imposizione, senza creare opportunità di non imposizione o di imposizione ridotta attraverso l'evasione o l'elusione fiscale. Le parole "per incoraggiare il commercio e gli investimenti reciproci" presenti nell'attuale preambolo del Trattato sono state soppresse. Il Protocollo introduce il nuovo articolo 27B, rubricato "Diritto ai benefici", che si pone in linea con la regola del PPT prevista dallo *standard* minimo dell'*Action* 6 (Prevenzione degli abusi delle convenzioni fiscali) del Piano BEPS. L'articolo stabilisce che, indipendentemente da qualsiasi altra disposizione del Trattato, nessun beneficio sarà concesso se è ragionevole concludere che l'ottenimento di quest'ultimo fosse uno degli scopi principali di qualsiasi accordo o transazione che ha portato, direttamente o indirettamente, al beneficio stesso. Inoltre, il beneficio potrà essere concesso se viene dimostrato che lo stesso è conforme all'oggetto ed allo scopo del Trattato.

Il 20 febbraio 2025 è stato firmato, a Londra, il Trattato Andorra – Regno Unito (2025).

Il 18 febbraio 2025, l'India e il Qatar hanno firmato, a Nuova Delhi, un Protocollo di modifica del Trattato India – Qatar (1999).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il 17 febbraio 2025, la Russia e gli Emirati Arabi Uniti hanno firmato, ad Abu Dhabi, una Convezione contro le doppie imposizioni. Una volta entrato in vigore, il nuovo Trattato sostituirà il precedente del 2011.

L'11 febbraio 2025, la Cambogia e le Filippine hanno firmato, a Manila, una Convenzione contro le doppie imposizioni.

Il 27 gennaio 2025, l'India e l'Oman hanno firmato, a Muscat, un Protocollo di modifica per aggiornare il Trattato India-Oman (1997).

Il 22 gennaio 2025, la Croazia e il Liechtenstein hanno firmato un Trattato a margine del *World Economic Forum* di Davos. Il Trattato è in linea con i più recenti *standard* internazionali, per effetto delle raccomandazioni dell'OCSE/G20 sull'erosione della base imponibile e il trasferimento dei profitti (BEPS).

Si segnala che sono state sottoscritte altresì le seguenti Convenzioni/Protocolli di modifica: Bahrain – Oman (Trattato sottoscritto il 15 gennaio 2025); India – Qatar (Protocollo di modifica sottoscritto il 18 gennaio 2025); India – Sri Lanka (Protocollo di modifica sottoscritto il 16 dicembre 2024).

Secondo il comunicato stampa del 16 gennaio 2025, pubblicato dal Ministero degli Affari Esteri del Kirghizistan, il Kirghizistan ha proposto di concludere una Convenzione contro la doppia imposizione con l'Etiopia, durante un incontro tra i funzionari dei due Paesi, tenutosi ad Addis Abeba.

Si segnala, inoltre, che è in corso anche un negoziato tra la Bielorussia e la Giordania.

I contenuti dei Trattati sottoscritti o in corso di negoziazione saranno resi noti non appena disponibili sul sito *www.ibfd.org*.

2. - *Convenzioni ratificate*

In data 30 dicembre 2024, il Congo (Rep.) ha ratificato il Trattato Congo (Rep.) – Tunisia (2005), con la legge n. 49/2024, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 9 del 27 febbraio 2025.

Il 3 marzo 2025, l'Oman ha ratificato il Trattato Cipro – Oman (2024), con il Decreto Reale n. 24/2025. Il decreto è in attesa di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Oman. Nella medesima data, l'Oman ha ratificato altresì il Trattato Oman – Tanzania, firmato il 15 dicembre 2024, con il decreto reale n. 25/2025.

Il 27 febbraio 2025, il Bahrein ha ratificato il Trattato Bahrein – Hong Kong (2024), con la legge n. 7/2025, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 3798 del 27 febbraio 2025.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il Qatar ha ratificato il Trattato con l'Arabia Saudita, firmato il 30 maggio 2024. Il decreto n. 1/2025 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 13 febbraio 2025.

Il 19 febbraio 2025, il Consiglio generale di Andorra ha ratificato il Trattato di Andorra-Lettonia (2024). La legge di ratifica è stata pubblicata sul Bollettino Ufficiale n. 22. Nella medesima data, il Consiglio generale di Andorra ha ratificato altresì il Trattato stipulato con il Montenegro e con la Romania.

In data 17 febbraio 2025, la Francia ha ratificato il Protocollo di modifica, firmato il 7 novembre 2022, del Trattato Francia-Lussemburgo (2018), già modificato dal Protocollo del 2019, con la legge n. 2025-139, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 0041 del 18 febbraio 2025.

Il 14 febbraio 2025, il Presidente del Montenegro ha firmato il decreto n. 011/25-258/2-01 che promulga la legge di ratifica del Trattato Andorra – Montenegro (2024). Il decreto è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 1/2025 del Montenegro – Trattati internazionali del 19 febbraio 2025. Le aliquote massime della ritenuta alla fonte previste dal Trattato sono le seguenti: *i)* 10 per cento per i dividendi, 5 per cento se il beneficiario effettivo è una società (diversa dalla società di persone) che detiene direttamente o indirettamente almeno il 5 per cento del capitale della società che eroga i dividendi; *ii)* 5 per cento per gli interessi, se il beneficiario effettivo è un residente dell'altro Stato contraente; iii) 5 per cento per le *royalties,* se il beneficiario è residente nell'altro Stato contraente.

Il 9 gennaio 2025, il Presidente della Romania ha firmato il Decreto n. 2/2025 sulla promulgazione della Legge n. 2/2025, che ratifica il Protocollo di modifica, firmato il 4 luglio 2024, del Trattato Malta – Romania (1995).

3. - *Convenzioni entrate in vigore*

Il 1° marzo 2025 è entrato in vigore il Trattato Kirghizistan – Repubblica Slovacca (2024). Il Trattato si applicherà, in generale, a partire dal 1° gennaio 2026 per le ritenute e le altre imposte.

Secondo la circolare n. 6356 del 3 febbraio 2025, diffusa dalla Camera di Commercio di Yanbu in Arabia Saudita, il Trattato Mauritania – Arabia Saudita, firmato il 2 dicembre 2018, è entrato in vigore il 1° gennaio 2025. Secondo la stessa circolare, il Trattato troverà applicazione a partire dal 1° gennaio 2026 per le ritenute e le altre imposte, in conformità con il paragrafo 2 dell'articolo 30 del Trattato stesso.

Il 30 gennaio 2025 è entrato in vigore il Trattato Repubblica Ceca – Montenegro (2024). Il Trattato si applicherà, in generale, dal 1° gennaio

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2026 per le ritenute e le altre imposte e a partire da questa data sostituirà la Convenzione firmata nel 2004. Il Trattato prevede le seguenti ritenute alla fonte:

i) 10 per cento per i dividendi, se l'effettivo beneficiario è un residente dell'altro Stato contraente;

ii) 10 per cento per gli interessi;

iii) 5 per cento per le *royalties* di cui al sottoparagrafo a) del paragrafo 3 dell'art. 11, ovvero 10 per cento per i canoni di cui al sottoparagrafo b) del paragrafo 3 dell'art. 11.

L'8 gennaio 2025 è entrato in vigore il Trattato Azerbaigian – Kirghizistan (2024), che troverà applicazione, in generale, dal 1° gennaio 2026 per le ritenute e le altre imposte.

(Fonte: *www.ibfd.org*)

SEZIONE TERZA

Interpretazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni

1. - *Interpretazione del Trattato Repubblica ceca – Corea: la Corte Suprema chiarisce il regime impositivo del reddito da noleggio di aeromobili*

La Corte amministrativa suprema della Repubblica Ceca (*Nejvyšší správní soud*) ha emesso una sentenza nel caso 10 Afs 27/2023, riguardante una società ceca (contribuente) che, nel 2013, aveva noleggiato un aereo senza equipaggio da una società sudcoreana, proprietaria del mezzo.

Nel 2018, l'Amministrazione finanziaria della Repubblica ceca ha notificato alla società contribuente un avviso di accertamento, con il quale ha contestato l'omesso versamento della ritenuta alla fonte sul reddito da noleggio, ritenendo che detto reddito fosse ivi imponibile.

La società contribuente, tuttavia, sosteneva che l'art. 8 del Trattato Repubblica ceca – Corea (1992) dovesse essere interpretato in linea con le più recenti versioni dei Commentari dell'OCSE, secondo cui il reddito da locazione non è da considerarsi imponibile in Repubblica Ceca.

La Corte Suprema, con la citata pronuncia, ha invece stabilito che il reddito derivante dal noleggio di un aeromobile senza equipaggio debba essere ricondotto nella categoria delle *royalties*, cosicché, nel caso di specie, la disposizione di riferimento è non l'art. 8, bensì l'art. 12, par. 2, del Trattato, con conseguente obbligo di ritenuta alla fonte in Repubblica Ceca.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Inoltre, la Corte ha precisato che la convenzione vigente nel 2018 debba essere interpretata in conformità con il Commentario OCSE del 1977, che costituisce la base per il Modello di Convenzione sul reddito e sul capitale utilizzato nel Trattato in questione. In tal modo, la Corte ha adottato un approccio statico nell'interpretazione delle convenzioni internazionali. La Corte ha poi chiarito che le versioni successive del Commentario OCSE possono essere prese in considerazione solo se non si pongono in contrasto con il Trattato stesso, ribadendo che i Commentari non hanno il potere di modificare l'interpretazione di una convenzione, poiché, se così non fosse, si realizzerebbe una modifica del Trattato stesso.

2. - Trattamento fiscale dei dividendi cileni: la Corte Suprema francese riconosce un'esenzione equivalente a quella prevista per i dividendi erogati da società localizzate in Paesi UE

I dividendi ricevuti da una società madre francese da parte di società interamente controllate cilene possono beneficiare di un'esenzione equivalente a quella applicabile ai dividendi ricevuti da società di diritto francese o localizzate in uno Stato membro dell'UE, anche nel caso in cui l'esenzione sia, in astratto, riservata a gruppi nazionali consolidati fiscalmente. La Corte amministrativa suprema francese ha adottato questa soluzione in una pronuncia del 18 febbraio 2025, con la quale ha annullato la sentenza precedentemente emessa dalla Corte di grado inferiore.

Nel caso di specie, in particolare, il contribuente è una società francese, che ha ricevuto dividendi da filiali interamente controllate e localizzate in Cile. Applicando il regime madre-figlia francese, i dividendi sarebbero stati esenti nella misura del 95% del loro importo, con la conseguenza che solo il 5% dei dividendi ricevuti sarebbe stato soggetto a tassazione. Tuttavia, all'interno dei gruppi consolidati nazionali, la maggiorazione del 5% non si applicava nell'anno in questione (2015), sicché i dividendi distribuiti all'interno di tali gruppi erano da considerarsi completamente esenti. Tale esenzione è stata, poi, estesa anche ai dividendi ricevuti da filiali interamente possedute e stabilite in altri Stati membri dell'UE, onde evitare discriminazioni contrarie alla libertà di stabilimento (Corte di giustizia dell'Unione europea, 2 settembre 2015, C-386/14, *Groupe Steria SCA*).

Ciò posto, nel caso di specie, il contribuente ha richiesto l'applicazione dell'articolo 22, par. 1, lett. b), del Trattato Cile-Francia (2004), secondo cui «i dividendi pagati da una società residente in Cile a una società residente in Francia sono esenti da imposta in Francia alle stesse condizioni in cui la società che paga i dividendi sia residente in Francia o in un altro Stato membro dell'Unione europea».

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Contrariamente alla Corte inferiore, dunque, la Corte amministrativa suprema ha ritenuto tale disposizione chiara e applicabile alla fattispecie concreta, atteso che la stessa prevede per i dividendi derivanti da una società localizzata in Cile un'esenzione equivalente a quella disposta per i dividendi derivanti dalla Francia o da un altro Stato membro dell'UE.

GIUSEPPE CORASANITI (*)

(*) Ha collaborato l'avv. Clara Farella.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

INTERNET

Il sito britannico *Tax Justice Network* (*https://taxjustice.net*) il 19 novembre 2024 ha pubblicato il *report* intitolato *The state of tax justice 2024* ultimo aggiornamento dello stato della giustizia fiscale a livello globale.

Il *Network* si presenta così: "*The Tax Justice Network believes our tax and financial systems are our most powerful tools for creating a just society that gives equal weight to the needs of everyone. But under pressure from corporate giants and the super-rich, our governments have programmed these systems to prioritize the wealthiest over everybody else, wiring financial secrecy and tax havens into the core of our global economy. This fuels inequality, fosters corruption and undermines democracy. We work to repair these injustices by inspiring and equipping people and governments to reprogramme their tax and financial systems.*".

Notizie più approfondite sulla *vision* e la *mission* del *network* si possono apprendere dal *pamphlet Beyond20* all'indirizzo *https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2023/05/Tax-Justice-Network-beyond20-Strategic-Framework-May-2023.pdf* dove viene esposto*:*

"*Our vision is of a world in which all people can enjoy the full benefits of tax justice. Tax is a social superpower. Tax generates revenues to fund public services and effective states more broadly. Tax provides the main means of redistribution to eliminate harmful inequalities. Tax is the glue in the social contract, that underpins inclusive political representation. Together, these channels make tax crucial to how we organize ourselves as societies, instead of living nasty, solitary, short, brutish lives alone. Tax justice creates the potential for well-funded states that deliver for us all.*

Our mission is to contribute to creating the conditions for achieving tax justice by challenging false narratives, and normalizing bold, progressive proposals. Our role is to provide consistent, credible research and analysis of tax abuse and the necessary responses, disseminated globally through a powerful communications platform and through international advocacy in close collaboration with the wider movement.

Our policy platform is summarized as the ABC DEFG$_3$ of tax justice:

• *the ABC of tax transparency (Automatic information exchange; Beneficial ownership transparency through public registers for companies, trusts and other legal vehicles; and public Country by country reporting for multinationals);*

• *the DE of domestic measures to ensure transparency results in effective accountability (Disclosure of sufficient public data, and Enforcement by well-resourced and operationally independent tax authorities);*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

• *the FG_2 of international elements (Formulary apportionment with unitary taxation, to end corporate tax abuse by ensuring that profits are taxed in the location of the real, underlying economic activity; Governance reform, centred on the establishment of a genuinely, globally inclusive process for the setting of tax rules and standards, under UN auspices; and a Global asset register (GAR), to connect and broaden the range of beneficial ownership registers across all legal vehicles and high-value assets, across jurisdictions, to provide a critical tool against abuse of tax, regulations and sanctions); and*

• *G, Good taxes – a catch-all covering a progressive and effective overall tax system, and significant individual components of the tax justice agenda including wealth taxes, climate related tax measures, excess profits taxes and minimum effective tax rates*".

Sulla base dell'impianto ideologico e della *mission* il *Network*, come detto, ha pubblicato il *report The state of tax justice 2024* reperibile all'indirizzo *https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2024/* dove sono reperibili anche la Press release, che dà un informativa generale sul contenuto del *Report,* e i due schemi metodologici in base ai quali sono state elaborate le analisi relative alle due tematiche principali del *Report* ossia il *Corporate Tax Abuse e l'Offshore tax evasion*.

L'*Executive Summary* del *Report* (tradotto dal traduttore automatico dell'AI) espone:

"Le tasse sono il nostro superpotere sociale, che apre la strada alle persone di tutto il mondo per vivere vite più lunghe, più sane e migliori insieme. Ora ci troviamo di fronte a un momento cruciale nella storia della tassazione internazionale. Dopo sei decenni in cui il *club* dei paesi ricchi, l'OCSE, ha presieduto a regole fiscali internazionali sempre più inadeguate, una rivoluzione globale e democratica è alle porte: i negoziati completi della convenzione quadro delle Nazioni Unite sulla cooperazione fiscale internazionale inizieranno nel 2025. Per la prima volta, tutti i Paesi del mondo negozieranno uno strumento fiscale giuridicamente vincolante. Uno strumento con il potere sia di stabilire nuove regole e *standard*, sia di creare un nuovo *forum* per tutte le decisioni future.

Per la prima volta, le *ex* colonie dei paesi membri dell'OCSE parteciperanno su un piano di parità con i loro *ex* colonizzatori: un posto a tavola, piuttosto che essere nel menu, come ha memorabilmente affermato Dereje Alemayehu della *Global Alliance for Tax Justice*.

E per la prima volta, la negoziazione di questioni fiscali internazionali avverrà in piena trasparenza di fronte ai rispettivi pubblici di ogni paese. Non ci sarà più la possibilità per i governi membri dell'OCSE di posizio-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

narsi come campioni del progresso e poi bloccare tutti gli sforzi dietro porte chiuse.

Questo rapporto, *The state of tax justice 2024*, conferma ancora una volta quanto il mondo possa guadagnare da riforme globali. I paesi del Nord globale perdono di gran lunga la più grande quantità di entrate fiscali in termini assoluti. I paesi del Sud globale, tuttavia, subiscono di gran lunga le perdite più profonde se considerate come quota delle entrate fiscali correnti, o spesa corrente per servizi pubblici essenziali come la sanità e l'istruzione.

Ovunque per le persone, le perdite si traducono in servizi pubblici persi e stati indeboliti a maggior rischio di cadere preda dell'estremismo politico. E allo stesso modo, c'è spazio per tutti per trarre beneficio dallo spostamento della definizione delle regole fiscali dall'OCSE a un processo globalmente inclusivo e completamente trasparente presso le Nazioni Unite.

Si calcola che costi complessivi degli abusi fiscali transfrontalieri commessi da società multinazionali e da individui con beni *offshore* non dichiarati ammontino a 492 miliardi di dollari.

Con sei anni di dati ora disponibili, lo *State of Tax Justice 2024* è in grado di fornire una valutazione delle riforme dell'OCSE dal 2015. Nonostante la retorica dell'OCSE, il quadro che emerge è terribilmente deludente.

Corporate tax abuse - La componente più grande delle perdite fiscali globali continua a essere l'abuso fiscale transfrontaliero delle società. Le multinazionali sono responsabili di circa un terzo della produzione economica globale, metà delle esportazioni mondiali e quasi un quarto dell'occupazione globale. Il loro abuso fiscale è un problema economico globale di primo ordine, che priva i governi di entrate fiscali, aumenta le disuguaglianze tra e all'interno dei paesi e indebolisce le piccole imprese nazionali che generano la maggior parte dell'occupazione.

I dati più recenti mostrano che le multinazionali spostano ogni anno 1,42 trilioni di dollari di profitti nei paradisi fiscali, causando ai governi di tutto il mondo una perdita di 348 miliardi di dollari all'anno in entrate fiscali dirette. (secondo i ricercatori del Fondo Monetario Internazionale, le perdite di entrate indirette attraverso ricadute negative di questo abuso fiscale sono probabilmente almeno tre volte maggiori.)

Utilizzando i dati attualmente disponibili relativi al periodo di attuazione del piano d'azione BEPS dell'OCSE, troviamo poche prove che dimostrino che il volume del *Profit Shifting* sia stato ridotto, il che forse spiega perché l'OCSE ha avviato quasi immediatamente un nuovo proces-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

so, che tuttavia rimane incompleto anche adesso, a quattro anni dalla scadenza di dicembre 2020.

Il Regno Unito e i suoi territori dipendenti (*alias* il "secondo impero" del Regno Unito) sono responsabili del 23% delle corporate *tax losses*. L'"asse dell'elusione fiscale" (il Regno Unito e il suo secondo impero, più i Paesi Bassi, il Lussemburgo e la Svizzera) sono insieme responsabili del 33%. In totale, i paesi membri dell'OCSE e le loro dipendenze rappresentano più di 6 dollari su dieci persi.

I modelli di voto, sui termini di riferimento che guideranno i negoziati della convenzione quadro delle Nazioni Unite sulla cooperazione fiscale internazionale, sono rivelatori. I paesi bloccanti, ovvero coloro che hanno votato contro i termini di riferimento, facendo seguito a precedenti voti contro l'intero processo, sono gli Stati Uniti, il Regno Unito, l'Australia, il Canada, Israele, il Giappone, la Nuova Zelanda e la Corea del Sud.

Questi otto paesi e i loro territori dipendenti ospitano solo l'8% della popolazione mondiale. Eppure, collettivamente, sono responsabili del 34% delle perdite fiscali globali dovute all'abuso fiscale delle società.

Offshore tax abuse - La nostra analisi dell'abuso fiscale *offshore* mostra in parte un quadro più promettente nel tempo. Tuttavia, è ben lontano dalla "fine del segreto bancario" salutata da alcuni sostenitori dell'OCSE. Il *Common Reporting Standard* (CRS) è lo strumento multilaterale dell'OCSE per lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari, introdotto dopo oltre un decennio di campagne da parte del *Tax Justice Network*.

Uno *standard* pienamente efficace, che scambi informazioni su tutti gli strumenti finanziari rilevanti, tra tutti i partecipanti in un quadro inclusivo a livello globale, segnerebbe davvero la fine del segreto bancario.

Ogni valutazione dei benefici del CRS deve tenere conto di queste due principali debolezze: i paesi con accesso possono ricevere informazioni solo su determinati tipi di conti finanziari e, pertanto, coloro che cercano la segretezza hanno molteplici opzioni alternative tra cui scegliere; molti paesi non hanno nemmeno questo accesso. La nostra metodologia ora tiene conto di queste debolezze e dipinge un quadro più sfumato rispetto alle affermazioni dell'OCSE.

I paesi con accesso alle informazioni e un'elevata capacità nelle loro autorità fiscali sono stati probabilmente in grado di ridurre in modo molto significativo i conti finanziari non dichiarati. Ma allo stesso tempo, hanno assistito a un prevedibile spostamento verso tipologie di attività finanziarie non dichiarabili ma ampiamente equivalenti, indebolendo sostanzialmente i benefici.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

I paesi con minore accesso o minore capacità avranno visto benefici ancora inferiori. Le nostre stime mostrano che, mentre lo scambio automatico di informazioni è un meccanismo di fondamentale importanza, l'implementazione imperfetta e parziale del CRS ha perdere al mondo 145 miliardi di dollari all'anno a causa dell'evasione fiscale offshore correlata alla ricchezza finanziaria non dichiarata. Il Regno Unito e il suo secondo impero sono responsabili del 33% di questa perdita. L'asse dell'elusione fiscale è responsabile del 43%. E in totale, i paesi membri dell'OCSE e le loro dipendenze rappresentano più di 9 dollari su 10 persi.

Gli otto paesi che hanno votato contro i termini di riferimento della convenzione ONU, che rappresentano appena l'8% della popolazione mondiale, sono collettivamente responsabili di un sorprendente 66% delle perdite fiscali globali dovute alla ricchezza *offshore.*

Policy recommendations - Fin dall'inizio dei *Report* sullo Stato della giustizia fiscale. nel 2020, sono state sottolineate tre politiche principali. Due di queste sono politiche raccomandate a livello nazionale, vale a dire le imposte sugli utili in eccesso e le imposte sul patrimonio. Quando implementate con successo, servono a frenare le disuguaglianze grossolane e il potere monopolistico, garantendo al contempo che coloro che guadagnano di più dalle nostre società ed economie siano anche efficaci nel limitare gli abusi fiscali transfrontalieri e nel rimpostare a tutta ampiezza misure fiscali nazionali progressive. La terza raccomandazione permanente è quella di una convenzione fiscale delle Nazioni Unite per garantire che in futuro le norme internazionali siano decise su una base inclusiva a livello globale e siano tenuti a contribuire di conseguenza al bene sociale più ampio. Con la negoziazione di una convenzione quadro delle Nazioni Unite sulla cooperazione fiscale internazionale in procinto di essere confermata dall'Assemblea Generale, questa misura cruciale è ora allettantemente vicina alla realizzazione. Ma questo è anche il momento in cui l'impegno del movimento globale per la giustizia fiscale è fondamentale. Dobbiamo chiedere conto ai nostri governi mentre negoziano, in sessioni pubbliche, sia i cambiamenti immediati nelle norme e negli standard internazionali che la convenzione può fornire, sia la struttura dell'organismo della convenzione quadro in cui saranno prese le decisioni future.

Come illustra la bozza di convenzione pubblicata da *Eurodad/Global Alliance for Tax https://assets.nationbuilder.com/eurodad/pages/2852/attachments/original/1734090696/01_un-tax-convention-final_%281%29.pdf?1734090696* il nuovo strumento può soddisfare una serie di aree chiave delle politiche fiscali.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tra queste rientrano una misura completa per lo scambio automatico di informazioni su tutte le attività finanziarie; uno *standard* per i registri pubblici di titolarità effettiva per tutte le società e altri veicoli e strumenti legali, uniti in un registro globale delle attività; e il pieno accesso pubblico alla rendicontazione paese per paese delle multinazionali. Un *briefing* del *BEPS Monitoring Group and South Centre https://www.southcentre.int/tax-cooperation-policy-brief-21-november-2021/* mostra come gli strumenti esistenti possano essere rafforzati e adattati in un contesto democratico attraverso la convenzione quadro. L'accordo sugli aspetti procedurali e sulla *governance* dell'organismo quadro è fondamentale per garantire un processo decisionale inclusivo ed efficace da parte delle Conferenze delle Parti nel rispondere alle nuove sfide fiscali internazionali in futuro. Le strutture correlate, tra cui il segretariato, l'organismo tecnico e un Centro ONU per il monitoraggio dei diritti di tassazione, possono svolgere un ruolo importante nel raccogliere e pubblicare tutti questi dati su base continuativa, nonché nel fornire valutazioni tempestive delle nuove misure proposte e dei potenziali impatti sulle entrate a livello nazionale.

Tutti perdiamo a causa dell'ingiustizia fiscale, importi valutabili in trilioni di dollari. I negoziati della convenzione riuniranno per la prima volta i governi del mondo per affrontare le numerose sfide. Il nostro controllo collettivo deve garantire che negozino apertamente e ambiziosamente nei prossimi due anni nell'interesse dei loro popoli e che raggiungano entro il 2027 il risultato un tempo impensabile di una convenzione quadro fiscale.

In un mondo ideale, gli otto paesi bloccanti, responsabili di una quota del tutto sproporzionata di perdite fiscali globali, vedrebbero la luce e si unirebbero pienamente ai negoziati. Anche i loro cittadini subirebbero ingenti perdite fiscali in base alle attuali fallimentari regole e a causa di ingiustificate profonde disuguaglianze, poiché la tassazione progressiva è bloccata.

Ma oggi è chiaro che almeno uno dei principali paesi bloccanti sta voltando le spalle al multilateralismo. La sfida per tutti gli altri negli anni a venire è quella di elaborare meccanismi collettivi che garantiscano un progresso sociale congiunto per i loro popoli, di fronte alle minacce globali, tra cui l'ormai urgente crisi climatica. Stabilire un quadro ambizioso e inclusivo per la cooperazione fiscale internazionale può svolgere un ruolo fondamentale nell'affrontare la sfida".

Il piglio movimentista-attivista, quasi *agit-prop*, compare anche nelle conclusioni:

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Conclusioni - I paesi del mondo perdono 492 miliardi di dollari di tasse all'anno a causa dell'abuso fiscale transfrontaliero di multinazionali e ricchi individui. Il 43% delle perdite è dovuto agli otto paesi che rimangono contrari a una convenzione fiscale delle Nazioni Unite: Australia, Canada, Israele, Giappone, Nuova Zelanda, Corea del Sud, Regno Unito e Stati Uniti. Nel frattempo, questi paesi rappresentano solo l'8,4% della popolazione mondiale.

Ma i maggiori facilitatori dell'abuso fiscale globale sono anche alcuni dei maggiori perdenti. Quegli otto bloccanti hanno perso 177 miliardi di dollari. I 44 paesi astenuti hanno perso 189 miliardi di dollari e i 110 paesi che hanno votato a favore hanno perso 123 miliardi di dollari.

I potenziali guadagni derivanti dalla correzione delle fallite norme fiscali internazionali sono enormi e sarebbero ampiamente condivisi. C'è un chiaro margine per tutti i paesi, tutte le società per emergere più forti attraverso le imminenti negoziazioni della convenzione quadro delle Nazioni Unite sulla cooperazione fiscale internazionale.

The State of Tax Justice 2024 rivela che la portata dell'abuso fiscale delle multinazionali non è stata frenata dagli sforzi di riforma apparentemente infiniti dell'OCSE.

E mentre questo fallimento ha portato alcuni paesi a tagliare le aliquote fiscali aziendali, sperando che ciò potesse proteggerli, i dati ora mostrano che ha semplicemente aumentato le perdite subite.

Ci sono stati alcuni progressi contro l'evasione fiscale offshore da parte di individui facoltosi, ma ben lontani dalla retorica che avevamo visto come "la fine del segreto bancario". La maggior parte della ricchezza nascosta *offshore* - una stima del 63% - rimane ancora non dichiarata alle autorità fiscali.

Gli Stati Uniti hanno a lungo dominato l'OCSE, spesso impedendo alle proposte dell'UE di andare avanti.

Ma gli USA sono stati in genere incapaci o non disposti ad adottare le riforme risultanti, e ora hanno un partito di governo che ha ripetutamente minacciato i paesi per aver potenzialmente adottato le riforme dell'OCSE (inclusa l'UE, per l'applicazione dell'imposta minima globale) e per aver adottato misure alternative (come il Canada, con la sua adozione di una tassa sui servizi digitali come risposta all'assenza di progressi dell'OCSE). Le tasse sono il nostro superpotere sociale: forse il miglior strumento che abbiamo per organizzarci per vivere vite migliori, più sane e più felici. L'abuso fiscale transfrontaliero è il più grande ostacolo a tasse efficaci e progressive che sono fondamentali per raggiungere tale obiettivo."

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Una puntuale confutazione di ciascuna delle argomentazioni contenute nel Report (anche se riferite al *Report* 2023) la si può trovare nell'articolo di Julian Morris intitolato *The Case For Real Tax Justice* all'indirizzo *https://www.ifcreview.com/articles/2023/september/the-case-for-real-tax-justice/*. Dalla lettura avrete una chiara visione delle tesi opposte a quelle avanzate dal *Report* e noterete una certa stravagante ed inusuale difesa a spada tratta delle Isole Cayman che nel *Report* vengono indicate ai primi posti del *Corporate Tax Haven Index (ranking of countries most complicit in helping multinational corporations underpay corporate income tax. The index evaluates how much wiggle room for corporate tax abuse a country's laws and regulations provide - this is the country's 'Haven Score'. The index also monitors how much financial activity by multinational corporations enters and exits the country - this is the country's 'Global Scale Weight'. These two factors are then combined to determine how big of a role the country plays in enabling global corporate tax abuse - this is the country's 'CTHI value' and is what the country is ranked on.)* nonché ai primi posti nella lista delle *Top 20 jurisdictions with the highest value of abnormal deposits*, risultando nel *Report* che su 1651,1 miliardi di dollari di depositi bancari alle Isole Cayman ben 1605,9 miliardi sono "*abnormal*".

Quello che il *Report* e la sua Confutazione non esplicano è quale sia la teoria e l'etica della redistribuzione sia a livello locale che a livello globale che dirige le rispettive prese di posizione, e di questo complesso ed evanescente argomento ne tratteremo in una prossima rubrica.

DANIELE MANDELLI

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

SEZIONE I
MASSIMARIO

N.	Causa e data sentenza	Parti in causa	Principi richiamati dalla Corte	Oggetto	Massima
20V-/24	**C-179/23, 04.07.24**	**Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artiștilor Interpreți (Credidam)** *Vs.* **Guverno e Ministero delle Finanze, Romania**	C-846/19, **Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA**, punto 31, 32 e 36 C-174/14, **Saudaçor**, punti 39 e 40 C-274/15, **Commissione / Lussemburgo**, punto 86	Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Operazioni imponibili – Prestazione di servizi a titolo oneroso – Commissione di gestione percepita da un organismo di gestione collettiva dei diritti d'autore e dei diritti connessi per la riscossione, la distribuzione e il pagamento dei compensi spettanti ai titolari dei diritti – Compensi non rientranti in un'operazione imponibile	L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), l'articolo 24, paragrafo 1, e l'articolo 25, lettera c), della direttiva 2006/112/CE, devono essere interpretati nel senso che un organismo di gestione collettiva dei diritti d'autore e dei diritti connessi effettua una prestazione di servizi, ai sensi di tali disposizioni, nel caso in cui, da un lato, riscuota, distribuisca e paghi, in forza di legge, ai titolari dei diritti i compensi che determinati utilizzatori definiti dalla legge devono versare agli stessi titolari e, dall'altro, trattenga su tali compensi una commissione di gestione che detti titolari devono versargli e che è destinata a coprire i costi sostenuti per tale attività, qualora i compensi riscossi in tale sede per conto di detti titolari non costituiscano il corrispettivo di prestazioni di servizi, ai sensi di tale direttiva, effettuate dagli stessi titolari a favore di detti utilizzatori.

T Trattato CE/FUE
R Regolamenti
A Accordi internazionali
V Direttive IVA
D Altre direttive
Aiuti di Stato
Raccolta di capitali
Imposte dirette
Altre imposte indirette
IVA

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

21V-/24	**C-87/23, 04.07.24**	**Biedrība «Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija» Vs. Amministrazione tributaria, Lettonia**	C-612/21, **Gmina O.**, punti 25 - 27 C-263/15, **Lajvér**, punti 35 e 38 C-616/21, **Gmina L.**, punto 43	Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CEE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso – Articolo 9, paragrafo 1 – Nozioni di "soggetto passivo" e di "attività economica" – Associazione senza scopo di lucro che realizza progetti finanziati dal Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR) – Prestazione di servizi di formazione con l'intervento di subappaltatori – Inclusione dell'importo della sovvenzione nella base imponibile – Articolo 73	L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE, dev'essere interpretato nel senso che costituiscono prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso le prestazioni di servizi di formazione fatturate da un'associazione senza scopo di lucro, essenzialmente subappaltate a terzi e che hanno beneficiato di sovvenzioni provenienti da fondi europei, senza che trovi applicazione l'articolo 28 di tale direttiva, in mancanza di un espresso contratto di mandato che consenta di dimostrare l'esistenza di una prestazione di servizi fornita da un soggetto passivo in nome proprio e per conto terzi. L'articolo 73 della direttiva summenzionata dev'essere interpretato nel senso che le sovvenzioni versate a un prestatore di servizi da un fondo europeo per una specifica prestazione di servizi rientrano, conformemente a tale disposizione, nella base imponibile, in quanto pagamento ottenuto da parte di un terzo. L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che lo status di associazione senza scopo di lucro di cui gode un'associazione non osta a che, al termine di un'analisi che tenga conto di tutte le circostanze dell'attività di quest'ultima e, in particolare, del fatto che tale attività sia comparabile al comportamento tipico di un operatore economico dello stesso settore, detta associazione possa essere considerata un soggetto passivo che esercita un'attività economica ai sensi di tale disposizione.

T Trattato CE/FUE
V Direttive IVA
Aiuti di Stato
Imposte dirette
IVA
R Regolamenti
D Altre direttive
A Accordi internazionali
Raccolta di capitali
Altre imposte indirette

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

22V-/24	**C-182/23, 11.07.24**	**Direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario, Polonia** *Vs.* **J. S.**	C-604/19, **Gmina Wrocław**, punti 55 e 56 C-421/17, **Polfarmex**, punti 37 e 42	Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera a) – Articolo 9, paragrafo 1 – Articolo 14, paragrafo 2, lettera a) – Cessione di beni imponibile – Trasferimento, dietro pagamento di un'indennità, della proprietà di un terreno agricolo in forza di una decisione dell'autorità pubblica – Esproprio	L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112/CE, deve essere interpretato nel senso che un'operazione di trasferimento, mediante espropriazione, della proprietà di lotti di terreno agricolo dietro pagamento di un'indennità al proprietario di tale terreno deve essere assoggettata ad imposta qualora tale proprietario sia un agricoltore soggetto passivo dell'iva e agisca in quanto tale, anche se non esercita alcuna attività di commercializzazione fondiaria e non ha intrapreso alcuna azione diretta a tale trasferimento.

T Trattato CE/FUE
R Regolamenti
A Accordi internazionali
V Direttive IVA
D Altre direttive
Aiuti di Stato
Raccolta di capitali
Imposte dirette
Altre imposte indirette
IVA

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

23V-/24	**C-184/23, 11.07.24**	**Amministrazione tributaria, Germania** *Vs.* **S**	C-165/17, **Morgan Stanley & Co International**, punti 35 e 37 C-269/20, **Finanzamt T**, punti 39 e 40	Sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articolo 2, punto 1 – Articolo 4, paragrafo 4, secondo comma – Soggetti passivi – Facoltà degli Stati membri di considerare come un unico soggetto passivo, denominato "gruppo iva", persone che siano giuridicamente indipendenti ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi – Prestazioni interne al gruppo iva – Assoggettamento a imposta di tali prestazioni – Destinatario delle prestazioni non legittimato a detrarre l'iva – Rischio di perdite di gettito fiscale	L'articolo 2, punto 1, e l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che le prestazioni effettuate a titolo oneroso tra persone facenti parte di uno stesso gruppo iva non sono soggette ad imposta, anche nel caso in cui l'iva dovuta o assolta dal destinatario di tali prestazioni non possa essere oggetto di una detrazione a monte.

T Trattato CE/FUE
R Regolamenti
A Accordi internazionali
V Direttive IVA
D Altre direttive
Aiuti di Stato
Raccolta di capitali
Imposte dirette
Altre imposte indirette
IVA

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

4T/24	**C-39/23, 29.07.24**	**Keva, Landskapet Ålands pensionsfond e Kyrkans Centralfond** *Vs.* **Amministrazione tributaria, Svezia**	C-545/19, **AllianzGI-Fonds AEVN**, punto 39 C-670/21, **BA** punto 59 C-537/20, **L Fund**, punto 77	Articolo 63 Trattato FUE – Libera circolazione dei capitali – Assoggettamento ad imposta dei dividendi ricevuti da fondi pensione di diritto pubblico – Differenza di trattamento tra i fondi pensione di diritto pubblico residenti e i fondi pensione di diritto pubblico non residenti – Esenzione dei soli fondi pensione di diritto pubblico residenti – Comparabilità delle situazioni – Giustificazione – Necessità di salvaguardare l'obiettivo perseguito dalla politica sociale – Necessità di preservare una ripartizione equilibrata del potere impositivo degli Stati membri	L'articolo 63 del Trattato FUE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa di uno Stato membro in forza della quale i dividendi distribuiti da società residenti a istituti pensionistici di diritto pubblico non residenti sono assoggettati ad una ritenuta alla fonte, mentre i dividendi distribuiti a fondi pensione di diritto pubblico residenti sono esenti da tale ritenuta.

T Trattato CE/FUE V Direttive IVA Aiuti di Stato Imposte dirette IVA

R Regolamenti D Altre direttive

A Accordi internazionali Raccolta di capitali Altre imposte indirette

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

24V-/24	**C-83/23, 05.09.24**	**H GmbH** *Vs.* **Amministrazione tributaria M, Germania**	C-397/21, **HUMDA**, punti 18 - 20 C-35/05, **Reemtsma Cigarettenfabriken**, punti 39 e 41 C-835/18, **Terracult**, punti da 23 a 25	Sistema comune di imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – iva indebitamente fatturata e versata – Rettifica della fattura – Liquidazione del fornitore – Rimborso dell'iva al fornitore – Rifiuto dell'autorità tributaria di rimborsare l'iva direttamente all'acquirente – Priorità in materia di diritto al rimborso\ dell'iva – Rischio di doppio rimborso dell'iva – Rischio di perdita di gettito fiscale	La direttiva iva, letta alla luce dei principi di effettività e di neutralità, deve essere interpretata nel senso che il destinatario di una prestazione non può chiedere direttamente all'amministrazione tributaria dello Stato membro di stabilimento il rimborso dell'imposta pagata al prestatore che ha erroneamente fatturato l'iva nazionale di tale stato membro invece dell'iva dovuta per legge in un altro Stato membro e l'ha riversata alle autorità tributarie del primo Stato membro nel caso in cui queste ultime abbiano già erogato il relativo rimborso al fornitore della prestazione sottoposto ad una procedura di liquidazione.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

25V-/24	**da C-639/22 a C-644/22, 05.09.24**	**X e altri** *Vs.* **Ispettore del servizio tributario di Amsterdam, Paesi Bassi**	C-595/13, **Fiscale Eenheid X**, punti 51 e 52 C-424/11, **Wheels Common Investment Fund Trustees e a.**, punto 27 C-58/20 e C-59/20, **K e DBKAG**, punto 38 C-515/20, **Finanzamt A**, punto 43	Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Esenzioni – Articolo 135, paragrafo 1, lettera g) – Gestione di fondi comuni d'investimento – Nozione – Fondo pensione – Comparabilità con un organismo d'investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM) – Rischio degli investimenti sopportato dai partecipanti – Portata – Necessità di un confronto con un fondo pensione considerato un fondo comune d'investimento dallo Stato membro di cui trattasi	L'articolo 135, paragrafo 1, lettera g), della direttiva iva deve essere interpretato nel senso che i partecipanti a un fondo pensione il quale, in un regime pensionistico collettivo, istituisce un contratto pensionistico il cui importo, benché definito sulla base di una pensione di riferimento o dei redditi professionali e del numero di anni di lavoro di ciascun partecipante, può variare, a determinate condizioni, in conseguenza dei risultati degli investimenti effettuati, possono essere ritenuti sopportare il rischio degli investimenti solo qualora tale importo dipenda, in via principale, dai risultati di tali investimenti. Ai fini di tale valutazione non rilevano né il numero di anni in cui si costituiscono i diritti a pensione di un partecipante né il fatto che la costituzione dei medesimi sia stata interrotta in un certo momento per quanto riguarda un fondo pensione. La circostanza che il rischio sia sopportato individualmente o collettivamente, in particolare in caso di fallimento, o che un datore di lavoro si sia reso garante per un certo periodo per la prevista costituzione dei diritti a pensione rappresentano da parte loro fattori pertinenti, senza però essere, in quanto tali, determinanti. Il summenzionato articolo 135, paragrafo 1, lettera g), letto alla luce del principio di neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che, al fine di determinare se un fondo pensione che non sia un OICVM possa beneficiare dell'esenzione prevista da tale disposizione, non solo è necessario effettuare un confronto con un simile organismo, ma anche valutare se, tenuto conto della situazione giuridica e finanziaria del partecipante rispetto al fondo pensione, quest'ultimo sia comparabile ad altri fondi che, senza costituire OICVM, sono considerati dallo Stato membro di cui trattasi fondi comuni d'investimento ai sensi di tale disposizione.



renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

26V-/24	**C-429/23, 12.09.24**	**«NARE_BG» EOOD** *Vs.* **Amministrazione finanziaria, Bulgaria**	C-293/21, **Vittamed technologijos**, punti 38 – 40 C-194/21, **X**, punti 37, 41 e 42	Sistema comune di imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Diritto alla detrazione – Termini per la dichiarazione e il versamento di determinate imposte – Proroga riconducibile alla pandemia di COVID-19 – Diniego dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'iva – Decadenza – Principi di equivalenza, di effettività e di neutralità dell'iva	L'articolo 184 della direttiva iva, in combinato disposto con l'articolo 186 di quest'ultima, nonché i principi di equivalenza, di effettività e di neutralità, devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa e a una prassi amministrativa nazionali in forza delle quali a un soggetto passivo è negato il diritto di detrarre l'imposta pagata a monte prima della sua registrazione ai fini dell'iva, a motivo del fatto che egli ha chiesto tale detrazione dopo la scadenza del termine di decadenza previsto dalla normativa interna, mediante una dichiarazione volta a rettificare una dichiarazione iva presentata prima della scadenza del suddetto termine, sebbene siano state adottate misure nazionali connesse alla pandemia di COVID-19 al fine di prorogare i termini per la dichiarazione e il pagamento di talune imposte, senza includere tra queste ultime l'iva.

T Trattato CE/FUE
R Regolamenti
A Accordi internazionali
V Direttive IVA
D Altre direttive
Aiuti di Stato
Raccolta di capitali
Imposte dirette
Altre imposte indirette
IVA

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

27V-24	**C-248/23, 12.09.24**	**Novo Nordisk A/S** *Vs.* **Direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheri**	C-717/19, **Boehringer Ingelheim**, punti 41, 45, 48 e 49 C-377/11, **International Bingo Technology**, punto 28	Sistema comune di imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 90, paragrafo 1 – Riduzione della base imponibile in caso di riduzione del prezzo in un momento successivo a quello in cui l'operazione è stata effettuata – Contributi versati da un'azienda farmaceutica all'ente statale di assicurazione malattia – Normativa tributaria nazionale che esclude dal beneficio della riduzione della base imponibile i contributi pagati da un'azienda farmaceutica all'ente pubblico di assicurazione malattia in forza di un obbligo di legge	L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva iva dev'essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale ai sensi della quale un'azienda farmaceutica, che è obbligata a riversare all'ente statale di assicurazione malattia una parte del suo fatturato realizzato con la vendita di prodotti farmaceutici finanziati con fondi pubblici, non ha diritto alla riduzione *a posteriori* della base imponibile a titolo di tali versamenti, tenuto conto del fatto che gli stessi sono effettuati per legge, che la loro base imponibile può essere ridotta detraendo i versamenti effettuati in forza di una convenzione di presa in carico nonché le spese di ricerca e sviluppo sostenute dall'azienda nel settore sanitario, e che gli importi dovuti sono riscossi dall'amministrazione tributaria, la quale li trasferisce immediatamente all'ente statale di assicurazione malattia.

T Trattato CE/FUE
R Regolamenti
A Accordi internazionali
V Direttive IVA
D Altre direttive
Aiuti di Stato
Raccolta di capitali
Imposte dirette
Altre imposte indirette
IVA

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

28V-/24	**C-243/23, 12.09.24**	**Servizio Finanze pubblico federale del Belgio** *Vs.* **L BV**	C-140/17, **Gmina Ryjewo**, punti 28 e 29 C-374/19, **Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler**, punto 20 C-791/18, **Stichting Schoonzicht**, punto 49 C-15/24 PPU, **Stachev**, punto 51 C-413/15, **Farrell**, punto 33	Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CEE – Articolo 187 – Rettifica delle detrazioni – Periodo di rettifica prolungato per i beni d'investimento immobiliari – Nozione di "beni d'investimento" – Articolo 190 – Facoltà degli Stati membri di considerare beni d'investimento i servizi che hanno caratteristiche analoghe a quelle normalmente attribuite a tali beni – Lavori di ampliamento e di ristrutturazione di un immobile – Possibilità prevista dal diritto nazionale di assimilare tali lavori alla costruzione o all'acquisto di un bene immobile – Limitazioni – Effetto diretto di tale articolo 190 – Discrezionalità	L'articolo 190 della direttiva iva, in combinato disposto con l'articolo 187 ed alla luce del principio della neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale relativa alla rettifica delle detrazioni dell'iva in forza della quale il periodo di rettifica prolungato, fissato in applicazione di tale articolo 187 per i beni d'investimento immobiliari, non è applicabile ai lavori immobiliari, soggetti a iva in quanto prestazioni di servizi, che implicano un ampliamento significativo e/o una profonda ristrutturazione dell'immobile e i cui effetti hanno un periodo di vita economica corrispondente a quello di un nuovo fabbricato. L'articolo 190 della direttiva summenzionata, in combinato disposto con l'articolo 187 ed alla luce del principio della neutralità fiscale, deve essere altresì interpretato nel senso che esso è dotato di effetto diretto di modo che il soggetto passivo possa invocarlo dinanzi al giudice nazionale affinché sia applicato ai lavori immobiliari effettuati a suo favore, soggetti a iva in quanto prestazioni di servizi, il periodo di rettifica prolungato fissato per i beni d'investimento immobiliari.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

29V-/24	**C-73/23, 12.09.24**	**Chaudfontaine Loisirs SA** *Vs.* **Servizio pubblico federale delle Finanze, Belgio**	C-259/10 e C-260/10, **The Rank Group**, punti 41 - 44 C-515/20, **Finanzamt A**, punto 45 C-355/22, **Osteopathie Van Hauwermeiren**, punti 28 - 31 C-508/22, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov**, punto 34	Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 135, paragrafo 1, lettera i) – Esenzioni – Scommesse, lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro – Presupposti e limiti – Principio della neutralità fiscale – Mantenimento degli effetti di una normativa nazionale – Diritto al rimborso – Arricchimento senza causa	L'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva iva, letto in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che opera una differenza di trattamento fra, da un lato, l'acquisto di biglietti di lotteria e la partecipazione ad altri giochi d'azzardo con poste di denaro non forniti per via elettronica (offline) e, dall'altro, la partecipazione ai giochi d'azzardo con poste di denaro diversi dalle lotterie proposti online, escludendo quest'ultima dall'esenzione da imposta applicabile ai primi, purché le differenze oggettive tra queste categorie di giochi d'azzardo con poste di denaro siano idonee ad influire in modo significativo sulla decisione del consumatore medio di optare per l'una o per l'altra categoria di giochi. Il principio di leale cooperazione, quale sancito all'articolo 4, paragrafo 3, del Trattato UE, e il principio del primato del diritto dell'Unione impongono al giudice nazionale di disapplicare disposizioni nazionali giudicate incompatibili con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva succitata, letto in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, senza che rilevi, al riguardo, l'esistenza di una sentenza del giudice costituzionale nazionale che ha disposto il mantenimento degli effetti di tali disposizioni nazionali. Le norme del diritto dell'Unione relative alla ripetizione dell'indebito devono essere interpretate nel senso che esse conferiscono al soggetto passivo un diritto ad ottenere il rimborso dell'importo dell'iva riscossa in uno Stato membro in violazione del già citato articolo 135, paragrafo 1, lettera i), a condizione che tale rimborso non comporti un arricchimento senza causa di tale soggetto passivo.

T Trattato CE/FUE
R Regolamenti
A Accordi internazionali
V Direttive IVA
D Altre direttive
Aiuti di Stato
Raccolta di capitali
Imposte dirette
Altre imposte indirette
IVA

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

30V-/24	**C-741/22, 12.09.24**	**Casino de Spa SA e altri** *Vs.* **Servizio pubblico federale delle Finanze, Belgio**	C-259/10 e C-260/10, **The Rank Group**, punti 41 - 44 C-515/20, **Finanzamt A**, punto 45 C-355/22, **Osteopathie Van Hauwermeiren**, punti 28 - 31 C-508/22, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov**, punto 34 C-75/18, **Vodafone Magyarország**, punto 24	Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 135, paragrafo 1, lettera i) – Esenzioni – Scommesse, lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro – Presupposti e limiti – Principio della neutralità fiscale – Mantenimento degli effetti di una normativa nazionale – Diritto al rimborso – Arricchimento senza causa – Aiuti di Stato – Articolo 107, paragrafo 1, TFUE – Domanda di rimborso dell'imposta sotto forma di risarcimento dei danni	L'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva iva, letto in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che opera una differenza di trattamento fra, da un lato, l'acquisto online di biglietti di lotteria e, dall'altro, la partecipazione ad altri giochi d'azzardo con poste di denaro proposti online, escludendo quest'ultima dall'esenzione iva applicabile al primo, purché le differenze oggettive tra queste due categorie di giochi d'azzardo con poste di denaro siano idonee ad influire in modo significativo sulla decisione del consumatore medio di optare per l'una o per l'altra categoria di giochi. Il principio di leale cooperazione, quale sancito all'articolo 4, paragrafo 3, Trattato UE, e il principio del primato del diritto dell'Unione impongono al giudice nazionale di disapplicare disposizioni nazionali giudicate incompatibili con l'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112, letto in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, senza che rilevi, al riguardo, l'esistenza di una sentenza del giudice costituzionale nazionale che ha disposto il mantenimento degli effetti di tali disposizioni nazionali. le norme del diritto dell'Unione relative alla ripetizione dell'indebito devono essere interpretate nel senso che esse conferiscono al soggetto passivo un diritto ad ottenere il rimborso dell'importo dell'iva riscossa in uno Stato membro in violazione dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva iva, a condizione che tale rimborso non comporti un arricchimento senza causa di tale soggetto passivo. l'articolo 108, paragrafo 3, Trattato FUE deve essere interpretato nel senso che, qualora l'esenzione dall'iva di cui hanno beneficiato taluni operatori costituisca un aiuto di Stato illegittimo, un soggetto passivo che non abbia beneficiato di una siffatta esenzione non può ricevere, sotto forma di risarcimento dei danni, un importo equivalente all'iva da esso assolta.

T Trattato CE/FUE
V Direttive IVA
Aiuti di Stato
Imposte dirette
IVA
R Regolamenti
D Altre direttive
A Accordi internazionali
Raccolta di capitali
Altre imposte indirette

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

31V-/24	**C-709/22, 12.09.24**	**Syndyk Masy Upadoœci A** *Vs.* **Dyrektore del-l'amministra-zione tributa-ria di Breslavia, Polonia**	C-519/21, **DGRFP Cluj**, punti 88 e 94	Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 273 e 395 – Decisione di esecuzione (UE) 2019/310 – Lotta contro la frode in materia di iva – Meccanismo del pagamento frazionato – Conto iva di un soggetto passivo in fallimento – Trasferimento delle somme depositate su tale conto su domanda del curatore fallimentare	Gli articoli 273 e 395 della direttiva iva e la decisione di esecuzione 2019/310 devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale, la quale prevede che l'imposta depositata su un conto iva separato, di cui dispone un fornitore presso un istituto bancario, possa essere utilizzato solo a fini limitati, vale a dire, in particolare, il pagamento dell'imposta dovuta all'amministrazione tributaria o il pagamento dell'imposta indicata nelle fatture passive ricevute.

T Trattato CE/FUE
R Regolamenti
A Accordi internazionali
V Direttive IVA
D Altre direttive
Aiuti di Stato
Raccolta di capitali
Imposte dirette
Altre imposte indirette
IVA

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

5T/24	**C-555/22 P, 19.09.24**	**Regno Unito e altri** *Vs.* **Commissione**	C-885/19 P e C-898/19 P, **Fiat Chrysler Finance Europe / Commissione**, punti 65 - 69 C-451/21 P e C-454/21 P, **Lussemburgo e a. / Commissione**, punto 112	Aiuti di Stato – Regime di aiuti concessi dal Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord a favore di taluni gruppi multinazionali – Tassazione degli utili finanziari non commerciali delle società estere controllate (SEC) – Esenzioni – Funzioni significative del personale – Sottrazione artificiale di utili – Erosione della base imponibile – Decisione che dichiara il regime di aiuti incompatibile con il mercato interno e che ingiunge il recupero degli aiuti versati – Quadro di riferimento – Diritto nazionale applicabile – Tassazione detta "normale"	Il Tribunale ha commesso un errore di diritto nel confermare che, come sostenuto dalla Commissione, il quadro di riferimento ai fini dell'esame della selettività delle esenzioni previste dalla normativa controversa sulla base dell'articolo 107, paragrafo 1, Trattato FUE era costituito dalle sole norme applicabili alle società estere controllate, enunciate nella parte 9 A delle disposizioni fiscali internazionali ed altre del 2010.

T Trattato CE/FUE
R Regolamenti
A Accordi internazionali
V Direttive IVA
D Altre direttive
Aiuti di Stato
Raccolta di capitali
Imposte dirette
Altre imposte indirette
IVA

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

6T/24	**C-387/22, 26.09.24**	**Nord Vest Pro Sani Pro SRL Vs. Amministrazione finanziaria, Romania**	C-498/10, **X**, punti 20 e 22 C-478/19 e C-479/19, **UBS Real Estate**, punti 46, 47 e 48 C-201/15, **AGET Iraklis**, punti da 72 a 77	Articolo 56 Trattato FUE – Libera prestazione dei servizi – Settore edile – Distacco dei lavoratori – Agevolazioni fiscali e sociali concesse ai dipendenti e alle imprese edili – Esenzione dall'imposta sul reddito – Esenzione dai contributi per l'assicurazione sanitaria – Riduzione dei contributi previdenziali – Normativa nazionale che riserva il beneficio di tali agevolazioni alle sole prestazioni edili svolte sul territorio nazionale – Normativa intesa a mantenere la manodopera nel territorio nazionale e ad evitare il lavoro dissimulato per motivi salariali – Comparabilità delle situazioni – Motivi imperativi di interesse generale – Tutela sociale dei lavoratori – Lotta alla frode fiscale – Proporzionalità	L'articolo 56 del Trattato FUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa di uno Stato membro che riserva il beneficio delle agevolazioni fiscali e sociali ai soli dipendenti delle imprese del settore edile che esercitano le loro attività sul territorio di tale Stato membro e che si trovano in una situazione analoga a quella delle imprese del settore edile i cui dipendenti sono distaccati in altri Stati membri, a condizione che tale normativa nazionale sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale e rispetti il principio di proporzionalità, il che implica che la sua applicazione sia idonea a garantire, in modo coerente e sistematico, la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non ecceda quanto strettamente necessario per conseguirlo.

GIOACCHINO GALIZIA

T Trattato CE/FUE
R Regolamenti
A Accordi internazionali
V Direttive IVA
D Altre direttive
Aiuti di Stato
Raccolta di capitali
Imposte dirette
Altre imposte indirette
IVA

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

SEZIONE II
RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

SOMMARIO: *B. APPLICAZIONE DEL DIRITTO PRIMARIO UE E PRINCIPI GENERALI RILEVANTI IN MATERIA TRIBUTARIA – ALTRI SVILUPPI DEL DIRITTO UE RILEVANTI PER LA MATERIA TRIBUTARIA:* 1) Corte EDU Ricorso n-36617/18, *Italgomme Pneumatici Srl e a. contro Italia*; 2) Causa C-277/24, *Adjak*; – *C. APPLICAZIONE DEL DIRITTO PRIMARIO UE E PRINCIPI GENERALI RILEVANTI IN MATERIA TRIBUTARIA, LIBERTÀ FONDAMENTALI E RESTRIZIONI FISCALI – IMPOSTE DIRETTE:* 1) Causa C-277/23, *Bourse Erasmus+*; 2) Causa C-18/23, *F.S.A. c. Polonia*.

B. APPLICAZIONE DEL DIRITTO PRIMARIO UE E PRINCIPI GENERALI RILEVANTI IN MATERIA TRIBUTARIA – ALTRI SVILUPPI DEL DIRITTO UE RILEVANTI PER LA MATERIA TRIBUTARIA

1) Corte EDU Ricorso n-36617/18, Italgomme Pneumatici Srl e a. contro Italia

La Corte EDU condanna le norme italiane sull'accesso e l'ispezione dei locali commerciali ai fini dell'accertamento fiscale, in quanto violano in modo sistemico l'articolo 8 della CEDU

Il 6 febbraio 2025, la Corte europea dei diritti dell'uomo (Corte EDU) ha reso un'interessantissima sentenza nella causa *Italgomme Pneumatici Srl e a. contro Italia*, ricorso n. 36617/18 concernente la società Italgomme Pneumatici Srl ed altri 12 ricorrenti, relativamente all'attività ispettiva ai fini fiscali subita. La Corte EDU ha condannato le norme italiane sull'accesso e l'ispezione dei locali commerciali perché violano in modo sistemico l'articolo 8 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU).

I casi

I ricorrenti erano tutti enti giuridici, ad eccezione di un imprenditore individuale, nei confronti dei quali, in varie date tra il 2018 e il 2022, ufficiali o agenti della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle Entrate operavano accessi presso i locali commerciali, le sedi legali o altri locali utilizzati per attività professionali al fine di verificare il rispetto degli obblighi fiscali incombenti su di loro. In linea con le disposizioni applicabili, gli accessi venivano autorizzati dai rispettivi responsabili dell'Agenzia delle Entrate o della Guardia di Finanza.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Le ispezioni avevano comportato la ricerca, l'esame sul posto, l'estrazione in copia ed, in alcuni casi, il sequestro dei registri contabili, libri contabili aziendali, fatture e altri documenti obbligatori, nonché di altri documenti considerati rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale. I ricorrenti avevano ottemperato alla richiesta delle autorità nazionali, ma successivamente presentavano ricorso giurisdizionale, sostenendo una violazione dei loro diritti, tra i quali quelli agli articoli 6, paragrafo 1 (diritto ad un equo processo), 8 (diritto al rispetto del domicilio e della corrispondenza), e 13 (diritto al ricorso effettivo), della CEDU. In sostanza, i ricorrenti lamentavano l'eccessiva discrezionalità che la legislazione nazionale conferiva all'autorità fiscale nel disporre tali misure; della mancanza di sufficienti garanzie procedurali; e di un esame giudiziario indipendente delle misure sia prima della loro esecuzione che successivamente.

La sentenza

Con la sentenza in rassegna, la Corte EDU ha stabilito che nei casi in questione evidenziavano una violazione dell'articolo 8 CEDU. In sostanza, la Corte EDU ha ritenuto che il quadro giuridico nazionale concedesse alle autorità un margine di discrezionalità illimitato per quanto riguardava la portata delle misure e il modo in cui potevano essere attuate; e che non vi erano sufficienti garanzie difensive, poiché la legalità, la necessità e la proporzionalità delle misure non erano soggette a un controllo sufficiente.

Nei casi sottoposti al vaglio della Corte EDU, le violazioni riscontrate sono state numerose. Nel caso della disciplina sugli accessi in azienda, la Corte EDU ha rilevato che, in caso di verifiche in azienda, l'unico requisito è il rilascio di un'autorizzazione da parte della stessa amministrazione fiscale. Sebbene l'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000), nella formulazione all'epoca vigente, prevedesse il diritto del contribuente a essere informato sulle ragioni del controllo in loco, la giurisprudenza di legittimità era fermamente orientata a considerare gli eventuali vizi di dell'autorizzazione all'accesso come irrilevanti ai fini della validità del successivo atto di accertamento, e questo è contrario alla giurisprudenza della Corte EDU. Secondo la Corte EDU, la normativa, così come applicata, legittimerebbe un accesso effettuato per generiche esigenze di controllo, quali la bassa redditività dell'impresa, violando il diritto alla tutela del domicilio d'impresa, in quanto la normativa sugli accessi deve prevedere ragioni che siano proporzionate e ben delimitate, e non indiscriminate.

La Corte EDU ha in particolare ritenuto inefficaci i rimedi disponibili in Italia, vale a dire le possibilità di ricorso alle corti tributarie, alle corti

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

civili e al Garante del contribuente. Pertanto, l'eccezione preliminare del Governo italiano secondo cui i ricorrenti non avevano sfruttato tutte le vie legali disponibili a livello nazionale è stata respinta. Poiché la Corte EDU aveva accertato la violazione dell'articolo 8 della CEDU, essa non ha ritenuto necessario esaminare le altre doglianze basate sugli articoli 6 e 13 della Convenzione.

Resta che per la Corte EDU, i concetti di domicilio o la sfera privata non devono intendersi, restrittivamente, ovvero come riguardanti la sola sfera fisica, ma ricomprendono la sfera digitale del contribuente. Questi non devono esser neppure come limitati alla sfera delle relazioni personali e familiari, ma estese anche all'area delle attività economiche, commerciali, imprenditoriali, professionali, ecc., in quanto anch'esse facenti parte di protezione.

Con la sentenza in rassegna, la Corte EDU non ha stabilito che la sfera economica debba sempre avere la massima tutela ma confermato che la sfera personale/familiare beneficia di una tutela più intensa. Nel caso di specie, la Corte EDU ha piuttosto rilevato l'assenza di tutela dei diritti fondamentali quando attinenti sfera economica, patrimoniale, ovvero una tutela talmente labile da doversi considerare non effettiva e quindi insufficiente, in base a un giudizio di valore che individui il nucleo essenziale e indefettibile di essa.

Per la Corte EDU, la tutela del domicilio può avere una portata diversa in rapporto, sia all'interesse fatto valere dall'atto intrusivo della sfera privata, sia delle modalità di realizzazione di tale interesse contrapposto.

Dal primo punto di vista la Corte EDU ha rilevato la violazione del principio di proporzionalità, stabilendo che ogni atto di indagine che intende incidere nella sfera privata deve avere un fine legittimo, previsto dalla legge e tutelato dall'ordinamento, ed essere utile a tale fine e, tra tutti i mezzi utili a tale fine, quello idoneo a garantire il miglior equilibrio tra l'effettività del risultato e l'inevitabile lesione dell'interesse dell'indagato, tenuto conto, comparativamente, del peso specifico dei due interessi.

Dal secondo punto di vista, la Corte EDU ha stabilito che il livello di tutela del domicilio dipende anche dall'intensità della procedura di intrusione: la Corte EDU ha ammesso che possa esservi un diverso standard a seconda, per esempio, del fatto che un atto di indagine abbia carattere coattivo, o meno.

In proposito, la Corte EDU ha rilevato che il diritto italiano differenzia in modo troppo ampio tra la tutela degli spazi di vita personale e familiare, l'accesso ai quali è consentito previa autorizzazione dell'autorità giudizia-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ria, ed alla verifica della sussistenza di gravi indizi di violazioni, e quelli della vita privata economica, per i quali nessun controllo giurisdizionale preventivo è necessario. La Corte ha censurato l'assenza di conseguenze della omessa attivazione delle relative garanzie, in quanto non derivava da tale omissione l'invalidità dell'avviso di accertamento successivo, sebbene potesse dirsi effettivamente e concretamente leso l'interesse del contribuente.

Un secondo aspetto censurabile per la Corte EDU, ha riguardato poi l'effettività dei mezzi di tutela contro le eventuali violazioni commesse durante l'esecuzione degli accessi. Per quanto riguarda l'impatto delle violazioni sulla validità del provvedimento finale la Corte EDU ha pure paventato che la sanzione della inutilizzabilità solo in caso di violazione delle norme concernenti l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria per gli accessi nei luoghi di privata dimora personale (sfera personale e familiare), lasciava il contribuente privo di tutela per le possibili violazioni afferenti la sfere economico imprenditoriale.

2) Causa C-277/24, Adjak

LA CORTE DI GIUSTIZIA LA RISCOSSIONE A TITOLO DI RESPONSABILITÀ SOLIDALE DELL'AMMINISTRATORE NEL DEBITO DEL SOGGETTO PASSIVO ANCHE PER L'ACCERTAMENTO RIVOLTO NEI SOLI CONFRONTI DI QUEST'ULTIMO

Il 27 febbraio 2025, la Corte di Giustizia ha reso un'interessantissima sentenza nella causa pregiudiziale C-277/24, *Adjak*, sulle misure dirette ad assicurare la riscossione dell'IVA considerando compatibile col diritto di difesa un regime nazionale che prevede la responsabilità solidale del presidente del consiglio di amministrazione per il debito IVA del soggetto passivo. La Corte ha dato una lettura molto estensiva dell'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE (la direttiva IVA), ai sensi del quale gli Stati membri adottano le misure ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, giustificando la superiore esigenza di protezione degli interessi.

La questione pregiudiziale che verteva sull'interpretazione dell'articolo 273 della direttiva IVA, gli articoli 17, 41 e 47 della Carta dei diritti fondamentali, il principio di proporzionalità, e i diritti della difesa, era stata presentata nell'ambito di una controversia tra MB e l'amministrazione tributaria polacca (DIAS), sorta innanzi il Tribunale amministrativo del

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

voivodato di Breslavia, giudice del rinvio, in merito alla partecipazione di MB al procedimento amministrativo diretto a determinare l'esistenza di un debito IVA di una società nella quale MB aveva presieduto il consiglio di amministrazione.

Il caso

Il caso oggetto della pronuncia pregiudiziale in rassegna riguarda la signora MB che aveva assolto le funzioni di presidente del consiglio di amministrazione della società B nel corso del 2016 anno per cui B veniva sottoposta a verifica condotta dall'autorità fiscale competente ai fini dell'accertamento della sua posizione dichiarativa ai fini dell'IVA nel 2022. MB faceva domanda di essere ammessa quale parte interessata nel procedimento di accertamento nei confronti di B. L'autorità, tuttavia, respingeva tale domanda con ordinanza motivata, ritenendo che non vi fosse alcuna base giuridica su cui si potesse fondare la concessione a un soggetto terzo della qualità di parte del procedimento di accertamento. MB proponeva ricorso innanzi al Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, giudice del rinvio, al fine di ottenere l'annullamento dell'ordinanza, facendo valere, tra l'altro, che il riconoscimento di parte interessata al procedimento era giustificata dal motivo che eventuali crediti insoluti della società B potevano esserle imputati come responsabile solidale.

In effetti, secondo le disposizioni nazionali applicabili sarebbe stato possibile per l'amministrazione invocare la responsabilità solidale di un terzo quale membro del consiglio di amministrazione nel caso in cui il soggetto passivo del debito IVA accertato non adempia le proprie obbligazioni fiscali. Tuttavia, nella prassi nazionale, un terzo quale un ex membro del consiglio di amministrazione della società avente un debito tributario non ha diritto a essere parte del procedimento di imposizione relativo a tale società. Tale terzo potrebbe essere soltanto parte del successivo ed eventuale procedimento per responsabilità solidale, una volta però l'accertamento fosse stato compiuto.

Secondo il giudice del rinvio, sebbene ai sensi della giurisprudenza (sentenza *EN.SA.*, causa C-712/17, punti 38 e 39), un meccanismo di responsabilità solidale del terzo per le obbligazioni tributarie della società in cui è interessato possa contribuire alla riscossione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA, alla luce dell'articolo 325, paragrafo 1, TFUE, questo deve essere esercitato nel rispetto del principio di proporzionalità. Per ciò, il giudice del rinvio sceglieva di interrogare la Corte per verificare se la prassi nazionale poteva dirsi contraria agli articoli 41 (diritto alla buona amministrazione) e 47 (diritto ad un ricorso effettivo e

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

diritto alla tutela giurisdizionale) della Carta. In effetti, in una tale situazione, la mancata partecipazione del terzo al procedimento per responsabilità solidale col soggetto IVA avrebbe potrebbe comportare il rischio che il terzo venisse successivamente precluso dal rimettere in discussione le eventuali constatazioni erronee dell'amministrazione tributaria, in quanto tale amministrazione sarebbe stata vincolata dalla decisione definitiva adottata nei confronti della società a cui si riferiva il procedimento di imposizione.

La sentenza

Con la sentenza in rassegna, la Corte ha preliminarmente chiarito la scarsa pertinenza dagli articoli da 193 a 205 della direttiva IVA facenti parte di un insieme di disposizioni volte a identificare il debitore dell'IVA in funzione di varie situazioni che non ricorrevano nel caso di specie, conformemente alla sua giurisprudenza (sentenza *Direktor na Direktsia*, causa C-1/21, punto 49). In secondo luogo, la Corte ha stabilito che non risultava necessario, nel caso di specie, invocare il diritto alla buona amministrazione di cui all'articolo 41 della Carta in quanto espressione del diritto di essere ascoltato e del diritto di accedere al fascicolo che, secondo la giurisprudenza (sentenze *G. e R.*, causa C-383/13 PPU, punto 32; e *Glencore Agriculture Hungary*, causa C-189/18, punti 41 e 51), fanno tutti parte dei diritti della difesa. Inoltre, considerata la natura meramente preliminare del procedimento di accertamento nei confronti di B rispetto alla possibile responsabilità solidale di MB, non era necessario per la Corte prendere in considerazione possibili violazioni del diritto di proprietà di quest'ultimo.

Nel merito, la Corte ha richiamato la propria giurisprudenza (sentenze *Paper Consult*, causa C-101/16, punto 49, e *Global Ink Trade*, causa C-537/22, punto 41), secondo cui conformemente all'articolo 273, primo comma, della direttiva IVA, gli Stati membri possono stabilire ulteriori obblighi, rispetto a quelli previsti dalla direttiva, per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni. Per la Corte, una responsabilità solidale come quella istituita dall'ordinamento polacco contribuiva alla riscossione dell'IVA non versata da un soggetto passivo nei termini imperativi stabiliti dalle disposizioni della direttiva IVA, assicurando quindi l'esatta riscossione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 273 della direttiva, e dell'obbligo sancito all'articolo 325, paragrafo 1, TFUE. Ai sensi della giurisprudenza (sentenza *Direktor na Direktsia*, causa C-1/21, punti 61, 69 e 72), gli Stati membri sono tenuti ad esercitare le loro competenze nel rispetto dei principi generali tra i quali il diritto di difesa che, secondo una

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

giurisprudenza costante (sentenza *Glencore Agriculture Hungary*, causa C-189/18, punti 39-43), costituisce un principio generale del diritto UE applicabile ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare, nei confronti di un soggetto, un atto che gli arreca pregiudizio. In forza di tale principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione.

Nel caso di specie, la Corte ha rilevato che il diritto di difesa non è assoluto, ma può soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti. Tra gli obiettivi figurano, nel contesto dei procedimenti di verifica fiscale, la tutela delle esigenze di riservatezza o del segreto professionale. Inoltre, per la Corte, si doveva altresì tenere conto della certezza del diritto, anch'esso un principio generale in base al quale il carattere definitivo di una decisione amministrativa non può comportare, in linea di principio, l'obbligo a riesaminare una decisione amministrativa che ha acquisito un carattere definitivo.

Per la Corte, sebbene i suesposti motivi non potevano in linea di principio giustificare, alla luce della giurisprudenza (sentenza *Glencore Agriculture Hungary*, causa C-189/18, punti 45-47, 49 e 55), il fatto che l'amministrazione finanziaria rifiutasse di far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova, compresi quelli provenienti da detti procedimenti, in base ai quali essa intende prendere una decisione, privandolo del diritto di rimettere in discussione utilmente, nel corso del procedimento di cui è parte, le constatazioni di fatto e le qualificazioni giuridiche. Tuttavia, nel caso di specie, solo all'esito del procedimento di accertamento del debito IVA della società B, e solo nell'ipotesi in cui tale società rifiutasse il versamento e l'esecuzione forzata presso quest'ultima si rivelasse infruttuosa, MB avrebbe fatto oggetto di un procedimento per responsabilità solidale.

Pertanto, la Corte ha rilevato che nel corso del procedimento di imposizione condotto nei confronti del soggetto IVA, vi era una mera possibilità che successivamente venisse avviato un procedimento per responsabilità solidale nei confronti del terzo amministratore, al termine del quale, poteva essere adottata una decisione pregiudizievole a tale terzo e incidente sui suoi interessi. La Corte ha concluso che era conforme al principio di proporzionalità negare al terzo che solo in via eventuale poteva essere

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

considerato responsabile in solido del debito tributario del soggetto IVA, negare il diritto di partecipare al procedimento di imposizione al terzo interessato non eccedeva quanto necessario per preservare il più efficacemente possibile l'interesse fiscale, e che tale limite sarebbe superato solo se fosse stata lesa la sostanza stessa dei diritti della difesa del terzo nell'ambito del procedimento per responsabilità solidale eventualmente avviato successivamente (sentenza punti 63 e 64).

C. APPLICAZIONE DEL DIRITTO PRIMARIO UE E PRINCIPI GENERALI RILEVANTI IN MATERIA TRIBUTARIA, LIBERTÀ FONDAMENTALI E RESTRIZIONI FISCALI – IMPOSTE DIRETTE

1) Causa C-277/23, Bourse Erasmus+

LA CORTE DI GIUSTIZIA GIUDICA L'IMPOSIZIONE CROATA DELLE BORSE DI STUDIO DEGLI STUDENTI ERASMUS CONTRARIA ALLA LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE PERSONE

Il 16 gennaio 2025, la Corte di Giustizia ha reso un'interessante sentenza nella causa C-277/23, *Bourse Erasmus+*, stabilendo che le disposizioni nazionali sull'imposizione delle borse di studio del programma Erasmus creano una restrizione sproporzionata al diritto di circolazione e soggiorno dei cittadini dell'UE, vietata degli articoli 20 e 21, paragrafo 1, quando letti alla luce dell'articolo 165, paragrafo 2, secondo trattino, TFUE.

Con la sentenza in rassegna, la Corte ha stabilito che da tale ultima disposizione di diritto primario discende che la normativa fiscale controversa aveva l'effetto aggiuntivo di pregiudicare l'obiettivo UE di incoraggiare la mobilità degli studenti.

Il caso

Il contesto della causa oggetto della sentenza in rassegna riguardava la normativa croata, la quale prevedeva uno sgravio fiscale in forma di riduzione del reddito imponibile per i contribuenti a titolo di deduzione personale per i contribuenti con figli a carico, se studenti in istituti scolastici in Croazia. In caso di studenti a carico distaccati all'estero, come nel caso del ricorrente, l'assegno personale per i contribuenti con un figlio a carico di base veniva aumentato, sebbene limitatamente al caso in cui il figlio percepisse un reddito superiore a una determinata soglia. Nel caso di

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

specie, il figlio a carico del contribuente nel procedimento principale partecipava a uno scambio di studi Erasmus dalla Croazia alla Finlandia nell'anno accademico 2014/2015. Per quell'anno, lo studente aveva ricevuto una borsa di sostegno alla mobilità destinata a compensare i costi aggiuntivi di uno scambio Erasmus verso uno Stato membro ospitante con un costo della vita decisamente più elevato rispetto allo Stato membro di origine.

Poiché le norme fiscali croate, da un lato, esentavano dalla tassazione le borse Erasmus, ma dall'altro le includevano come reddito ai fini del calcolo dell'assegno personale di base, la percezione della borsa Erasmus per studenti determinava il superamento una certa soglia prevista dalla legislazione croata. La madre, che aveva fiscalmente a carico lo studente, aveva quindi perso il diritto ad una maggiorazione dell'assegno personale di base ai fini del calcolo dell'imposta sul reddito di quell'anno. Pertanto, la contribuente aveva dovuto pagare maggiori imposte negli anni in questione.

Da notare che nelle proprie conclusioni del 4 luglio 2024, relative alla causa C-277/23, l'Avvocato Generale Szpunar aveva suggerito alla Corte di riformulare la questione principale nel senso di chiarire se fosse ammesso che la percezione di una borsa Erasmus da parte di uno studente di uno Stato membro potesse, in parte, andare a beneficio delle autorità fiscali di tale Stato, permettendo una maggiore imposizione della borsa di studio percepita.

La sentenza

Con la sentenza in rassegna, la Corte ha seguito l'Avvocato Generale nel suo approccio estremamente critico del regime fiscale croato. Essa ha concluso che si trattava di una chiara restrizione della libertà di circolazione dei cittadini.

Per quanto riguardava la ricevibilità del caso, la Corte ha respinto l'eccezione del Governo croato secondo cui si trattava di una disciplina fiscale avente portata puramente interna, e che la questione riguardava l'imposizione diretta, sottoposta alla competenza esclusiva dello Stato membro, o che la ricorrente nel procedimento, che era il soggetto passivo, non aveva essa stessa esercitato la libertà di circolazione. La Corte ha rilevato che la giurisprudenza in mate- ria di libera circolazione delle persone era sufficientemente chiara e specifica per concludere che tali giustificazioni non erano sufficienti per escludere l'applicabilità del diritto dell'UE (v. in particolare, la sentenza *Schempp*, causa C-403/03).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La Corte ha stabilito che la questione in causa era certamente connessa al diritto UE ed era quindi ricevibile (sentenza, punti 27-29). Era poi evidente che la questione era sorta dinanzi al giudice nazionale del rinvio a causa di un computo sfavorevole al contribuente del reddito imponibile, e che questo causava uno svantaggio quale conseguenza diretta dell'esercizio, da parte di un contribuente UE del diritto alla libera circolazione connesso alla partecipazione al programma di mobilità degli studenti Erasmus. In quanto cittadini UE, sia la madre che lo studente erano legittimati far valere i loro diritti ai sensi dell'articolo 20 TFUE nei confronti dello Stato membro di origine, in particolare il diritto alla libera circolazione sancito dall'articolo 21, paragrafo 1, TFUE. Poiché l'esercizio dei diritti di libera circolazione da parte del figlio a carico aveva causato uno svantaggio fiscale al genitore, questi poteva prevalersi dell'articolo 21 TFUE per opporsi alla misura (sentenza, punto 52).

Nel merito, la Corte ha detto che la mobilità studentesca è parte integrante del diritto alla libera circolazione delle persone, e che le disposizioni pertinenti che figurano agli articoli 20 e 21 TFUE, sono da combinare con l'articolo 165, paragrafo 2, TFUE, secondo cui l'UE mira a incoraggiare la mobilità degli studenti e degli insegnanti. La Corte ha poi rilevato che, come sostento dall'Avvocato Generale Szpunar nelle sue illuminate conclusioni, il programma Erasmus si fonda anche sull'articolo 2 TUE, essendo uno strumento mirato per promuovere i valori dell'UE. Ne discende che al fine di promuovere la mobilità in tutta l'UE, una borsa di studio dello studente doveva essere adeguata a consentire lo scambio anche verso gli Stati membri ospitanti comportanti spese di soggiorno più elevate rispetto allo Stato membro di origine dello studente.

Alla luce di ciò, la conseguenza della normativa fiscale croata di cui si trattava poneva indubbiamente una restrizione alla libertà di circolazione. Infatti, i fatti del caso di specie dimostravano che le disposizioni fiscali controverse avevano effettivamente portato a una reale diminuzione del numero di studenti croati, principalmente quelli provenienti da contesti svantaggiati, che non si erano candidati all'estero al programma Erasmus + a causa del timore che i loro genitori fossero economicamente svantaggiati nel calcolo del loro reddito imponibile di conseguenza (sentenza, punto 23). Le norme in questione nel caso di specie erano chiaramente non solo idonee a dissuadere i cittadini dell'Unione dall'esercitare la loro libertà di circolazione, ma anche pregiudicavano gli obiettivi della mobilità degli studenti all'interno dell'UE (sentenza, punto 46).

A tale proposito, la Corte ha stabilito che, includendo la sovvenzione Erasmus nel reddito dei contribuenti senza considerare che la sovvenzione

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

era destinata a compensare i costi aggiuntivi della mobilità in uno Stato membro ospitante a costi elevati, le disposizioni fiscali controverse non tenevano adeguatamente conto della reale capacità contributiva del genitore ed erano pertanto misure fiscali non proporzionate (sentenza, punto 62).

2) Causa C-18/23, F.S.A. c. Polonia

LA CORTE DI GIUSTIZIA CONSIDERA UN'ESENZIONE FISCALE DEI FONDI D'INVESTIMENTO, SUBORDINATA ALLA CONDIZIONE DEL GESTORE ESTERNO AL FONDO, INCOMPATIBILE COL MERCATO UNICO IN QUANTO RESTRITTIVA DELLA LIBERTÀ DI INVESTIMENTO

Il 27 febbraio 2025, la Corte di Giustizia ha reso un'importate sentenza nella causa pregiudiziale C-18/23, *F.S.A. c. Polonia*, stabilendo che un'esenzione fiscale a favore dei soli fondi gestiti esternamente, ma non dei fondi gestiti internamente, violava l'articolo 63 TFUE, sulla libera circolazione dei capitali, quale disparità di trattamento ingiustificata.

La domanda di pronuncia pregiudiziale veniva presentata nell'ambito di una controversia tra FSA, una società lussemburghese di gestione del fondo d'investimento F, e l'autorità tributaria polacca, in merito alla tassazione dei redditi da investimento percepiti per la gestione del fondo F. La questione pregiudiziale riguardava l'interpretazione dell'articolo 29, paragrafo 1, della direttiva 2009/65/CE sull'armonizzazione delle legislazioni nazionali in materia di organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari (la direttiva OICVM), alla luce dell'articolo 63 TFUE che vieta restrizioni ingiustificate alla libera circolazione dei capitali.

Il caso

Nel caso oggetto della sentenza in rassegna, il fondo F, con residenza fiscale in Lussemburgo, operava in Polonia con lo status di fondo d'investimento specializzato sottostando direttamente al controllo della Commissione di vigilanza lussemburghese del settore finanziario, CSSF, essendo stato da essa registrato come fondo d'investimento regolamentato ai sensi della direttiva OICVM. Conformemente all'autorizzazione della CSSF, il fondo F investiva in azioni di società quotate in borsa, compresa la Borsa di Varsavia, ed in obbligazioni emesse da società di capitali, comprese quelle polacche, nonché in titoli di Stato, tra cui quelli emessi dalla Polonia.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il fondo F presentava una richiesta di ruling fiscale all'autorità polacca al fine di determinare se i redditi dichiarati a titolo di plusvalenze latenti potevano beneficiare dell'esenzione prevista per i fondi polacchi dalla legge relativa all'imposta sulle persone giuridiche. Col suo ruling fiscale del 2022, l'autorità tributaria rispondeva che, sebbene il fondo F soddisfacesse le condizioni di legge, esso non poteva beneficiare dell'esenzione, in quanto non era gestito da un ente esterno al fondo ma da FSA che operava come gestore interno al fondo.

Il fondo F proponeva ricorso dinanzi al Tribunale amministrativo di Gliwice, giudice del rinvio, al fine di chiedere l'annullamento del ruling a lei sfavorevole, in quanto riteneva discriminatoria la disposizione della legge polacca nella misura in cui portava a concedere l'esenzione unicamente agli OICVM non residenti se gestiti da entità esterne autorizzate dalle autorità competenti, e ad escludere da tale esenzione fondi gestiti internamente.

Coi quesiti posti, il giudice del rinvio precisava che la legge nazionale escludeva l'istituzione di un fondo d'investimento avente una modalità di gestione interna o una struttura analoga al fondo F, avente cioè la forma giuridica di una società di investimento a capitale variabile, e che pertanto un fondo siffatto non sarebbe stato in grado di trasferire la sua sede in Polonia, senza cambiare la propria modalità di gestione in esterno. La separazione interna aveva lo scopo di segregare gli attivi degli investitori da quelli dell'entità di gestione, la quale ha la responsabilità della gestione del fondo d'investimento, cosicché la responsabilità patrimoniale della società di gestione non incide sugli attivi del fondo stesso.

La sentenza

Con la sentenza in rassegna, la Corte ha anzitutto stabilito che il fatto che, nel caso di specie, l'attività di raccolta dei fondi da parte del fondo F non riguardasse la vendita di quote presso il pubblico portava ad escludere l'applicabilità della direttiva OICVM alla situazione di cui si trattava, e che, ai sensi della giurisprudenza (sentenza *Autoridade Tributária e Aduaneira*, causa C-388/19, punto 21), rilevava solo l'articolo 63, contenente una regola specifica di non discriminazione rilevanti nell'ambito della libera circolazione dei capitali.

La Corte ha quindi affermato l'esistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi della giurisprudenza applicabile (sentenza Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, causa C-342/20, punti 50-55). Nel caso di specie, la restrizione risultava dal fatto che la Polonia riservava ai redditi percepiti del fondo F non residente, un trattamento meno favore-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

vole di quello riservato agli organismi di investimento collettivo residenti e pertanto idoneo a dissuadere gli organismi stabiliti in Stati diversi dall'effettuare investimenti in Polonia. Difatti, dalle risposte fornite dalla Corte alle domande poste dal giudice del rinvio, risultava che solo gli organismi di investimento collettivo gestiti da entità che dispongono, per l'esercizio della loro attività, dell'autorizzazione delle autorità competenti per la vigilanza del mercato finanziario dello Stato in cui si trova la loro sede, potevano beneficiare dell'esenzione dei redditi derivanti dalle loro attività di investimento. Tale condizione richiedeva che un organismo di investimento collettivo fosse gestito da un'entità esterna al fine di poter beneficiare dell'esenzione da detta imposta per tali redditi, ed escludeva quindi i fondi come il fondo F. Per la Corte, una tale condizione sebbene indistintamente applicabile agli operatori residenti e agli operatori non residenti costituiva una restrizione alla libera circolazione dei capitali se, di fatto, era capace di sfavorire, come nel caso di specie, le situazioni transfrontaliere (sentenza, punti 57-69).

La Corte ha detto che sebbene il diritto fiscale non sia armonizzato e gli Stati membri restino liberi di determinare le modalità di gestione applicabili ai fondi d'investimento istituiti sul loro territorio, la libera circolazione dei capitali sarebbe stata privata di effetto, se un organismo di investimento collettivo non residente operante conformemente alla normativa dello Stato di stabilimento fosse stato privato di un'esenzione per i redditi derivanti da investimenti in un altro Stato membro, per il solo motivo che la sua modalità di gestione non corrispondeva a quella richiesta per gli organismi di investimento collettivo stabiliti in quest'ultimo Stato (sentenza, punti 70-73).

Ai punti 78-86 della sentenza, la Corte ha valutato che la situazione dei fondi con gestione esterna era comparabile a quella dei fondi con gestione interna, alla luce della necessità di evitare la doppia imposizione dei redditi derivanti dagli investimenti, tra livello del veicolo d'investimento e livello dei detentori delle quote di quest'ultimo e, quindi. trattare separatamente gli investimenti realizzati tramite un organismo di investimento collettivo rispetto agli investimenti effettuati direttamente. Il fatto che il gestore fosse interno al fondo non lo poneva necessariamente in una situazione diversa da quella di un ente esterno. Infatti, l'eliminazione della doppia imposizione poteva ben essere garantita indipendentemente dalle modalità di gestione del veicolo d'investimento. La Corte ha concluso che allo scopo di esentare i redditi degli organismi di investimento era da assimilare il trattamento fiscale degli investimenti effettuati tramite tali organismi agli investimenti effettuati direttamente, un organismo di investimento collet-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tivo con modalità di gestione interna si trovava in una situazione comparabile a quella di un organismo di investimento collettivo avente una modalità di gestione esterna. La disciplina polacca poneva quindi una restrizione esentando solo gli organismi di investimento collettivo gestiti da un'entità esterna.

Secondo la giurisprudenza (sentenza *BA*, causa C-670/21, punto 67), una restrizione alla libera circolazione dei capitali può essere ammessa se giustificata da motivi imperativi di interesse generale, ma solo se idonea a garantire, in modo coerente, il conseguimento dell'obiettivo perseguito senza eccedere quanto necessario per raggiungerlo. La Corte ha riconosciuto che la tutela degli investitori costituiva un obiettivo di interesse generale. Nel caso di specie, il fatto di concedere un'esenzione fiscale ai redditi di un organismo di investimento collettivo con sede in un altro Stato membro non imponeva forme giuridiche particolari ai fondi autorizzati ne obbligava uno Stato membro ad autorizzare l'istituzione di fondi d'investimento gestiti internamente. Di conseguenza, una misura fiscale come quella del caso di specie che rendeva meno attraenti gli investimenti realizzati da un organismo di investimento collettivo, avente sede in un altro Stato membro pure soggetto al controllo delle autorità competenti per la vigilanza del mercato finanziario, ma avente una modalità di gestione interna, non poteva essere considerata idonea a conseguire l'obiettivo di tutela degli investitori perseguito (sentenza, punti 93-103).

PIERPAOLO ROSSI MACCANICO

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

APPROFONDIMENTO

ATTRIBUZIONE AL TRIBUNALE UE DELLA COMPETENZA A STATUIRE SUI QUESITI PREGIUDIZIALI IN MATERIA DI FISCALITÀ ARMONIZZATA

Abstract: *In a landmark reform of the Statute of the Court of Justice, which came into force on 1st October 2024, the General Court is given jurisdiction to settle preliminary questions in six specific areas. Three of these concern indirect taxation, which is therefore a central aspect of the reform. This provides for the creation of specialised chambers of the General Court responsible for dealing with preliminary questions devolved to its jurisdiction in all areas relating to harmonised EU taxation. The reform also provides for changes of indirect interest to the tax sector, including, in particular, the possibility for the Council and the Parliament to submit observations in all preliminary questions submitted to the Court of Justice of the European Union and the automatic publication of the pleadings submitted by the parties in such cases, including the institutions, once a judgment has been rendered.*

Abstract: Con un'epocale riforma dello Statuto della Corte di giustizia, divenuta operativa il 1° ottobre 2024, al Tribunale viene attribuita la competenza a dirimere le questioni pregiudiziali in sei materie specifiche. Tre di queste riguardano la fiscalità indiretta che pertanto rappresenta un aspetto centrale della riforma. Questa prevede la creazione di sezioni specializzate del Tribunale incaricate di trattare le questioni pregiudiziali devolute alla sua competenza in tutte le materie relative alla fiscalità UE armonizzata. La riforma prevede poi modifiche di interesse indiretto per il settore fiscale, che comprendono, in particolare, la possibilità per il Consiglio ed il Parlamento di presentare osservazioni in tutte le questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte di giustizia dell'Unione europea e la pubblicazione automatica delle memorie presentate dalle parti in tali cause comprese le Istituzioni, una volta che una sentenza è resa.

SOMMARIO: 1. La riforma in generale – 2. Modifiche dello Statuto relative al trasferimento parziale della competenza pregiudiziale dalla Corte al Tribunale – 3. Modifiche al regolamento di procedura della Corte relative alla trattazione delle pregiudiziali – 4. Modifiche al regolamento di procedura del Tribunale relative alla trattazione delle pregiudiziali – 5. Modifiche allo Statuto per la trasparenza delle osservazioni presentate nella trattazione delle pregiudiziali – 6. Osservazioni relative all'attribuzione al Tribunale della competenza a statuire sulle questioni pregiudiziali in certe materie tributarie.

1. - *La riforma in generale*

Nel settembre 2024, la Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE) ha portato a termine un'epocale riforma delle regole dello Statuto della Corte di giustizia, con la quale viene attribuita al Tribunale la competenza a dirimere le questioni pregiudiziali in sei materie specifiche, tre delle quali

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

riguardano la fiscalità indiretta che pertanto rappresenta un aspetto centrale della riforma, che e volta ad alleviare il crescente carico di lavoro della Corte di Giustizia (CdG) e ad accelerare la gestione delle pronunce pregiudiziali attribuendole al Tribunale dell'Unione europea (TdUE) (1).

Questa ambiziosa riforma, entrata in vigore il 1° ottobre 2024, vede il trasferimento della giurisdizione su alcune pronunce pregiudiziali alla Corte di giustizia dell'Unione europea (EGC). L'EGC ora presiede i casi che riguardano iva, accise, dogane, classificazioni tariffarie, diritti dei passeggeri e scambio di emissioni di gas serra. Con il nuovo sistema, l'EGC condivide la responsabilità delle pronunce pregiudiziali con la CdG, che mantiene l'autorità sui casi più complessi che incidono sull'unità e la coerenza del diritto dell'Unione. Le richieste di pronunce pregiudiziali devono ancora essere presentate alla CGUE, che valuterà e determinerà quindi il foro appropriato per la gestione di ciascuna richiesta.

Le riforme introducono anche nuove norme procedurali, che impongono che il Parlamento europeo, il Consiglio e la Banca Centrale europea siano informati di tutte le richieste di pronunce pregiudiziali. Nel tentativo di migliorare la trasparenza, le dichiarazioni o le osservazioni scritte presentate dalle parti interessate nei casi di rinvio pregiudiziale saranno pubblicate sul sito web della CGUE.

Inoltre, la riforma amplia il meccanismo della CGUE per la revisione dei ricorsi istituendo sei nuove commissioni di ricorso indipendenti, portando il totale a dieci. Queste modifiche sono progettate per rafforzare l'efficienza salvaguardando al contempo la coerenza del diritto dell'Unione. Queste riforme sono infine lo sforzo concertato di semplificare i pro-

---

(1) L'organizzazione e funzionamento della CGUE ha attratto l'attenzione di pochi autori. Tra le pubblicazioni più significative si segnalano AA.VV., *La Cour de justice des Communautes europeennes 1952-2002, Bilan et perspectives*, Bruxelles, 2004; AA.VV., *Celebration des vingt ans du Tribunal de premiere instance des Communautes europeennes. De 20 ans a l'horizon 2020. Batir le Tribunal de demain sur de solides fondations*, Luxembourg, 2010; AA.VV., *The Court of Justice and the construction of Europe: analyses and perspectives on sixty years of case-law, Den Haag*, 2013; R. Barents, *Remedies and Procedures be/ore the EU Courts*, Alphen aan den Rijn, 2016; R. Barents, H. Von Holstein, R. Plender (eds.), *European Courts Procedure*, London, 2004; P. Biavati, *Diritto processuale dell'Unione europea*, 5° ed., Milano, 2015; J. Boulouis, M. Darmon, J.M. Huglo, *Contentieux communautaire*, Paris, 2004; M. Broberg, N. Fenger, *Preliminary References to the European Court of Justice*, 2nd ed., Oxford, 2014; M. Condinanzi *Il Tribunale di primo grado e la giurisdizione comunitaria*, Milano, 1996; M. Condinanzi, R. Mastroianni, *II contenzioso dell'Unione europea*, Torino, 2009; A. Dashwood, A. Johnston, *The Future of the Judicial System of the European Union*, London, 2001; Bribosia (ed.), *L'avenir du systeme jurisdictionnel de l'Union europeenne*, Bruxelles, 2002.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

cessi giudiziari dell'UE, assicurando che la giustizia non sia solo fatta, ma fatta in modo rapido e trasparente.

In breve, a partire dal 1° ottobre 2024, la competenza a trattare le domande di pronuncia pregiudiziale presentate ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) in sei materie specifiche è stata spostata dalla Corte di giustizia a delle sezioni specializzate del Tribunale instituite a tale scopo.

A questa parziale attribuzione della competenza a statuire sulle questioni pregiudiziali al Tribunale assume carattere epocale sotto molteplici profili. Mentre sinora la Corte aveva mantenuta l'esclusiva competenza a trattare le questioni interpretazione del diritto UE primario e secondario e di validità del diritto secondario, sollecitata dalle questioni sottoposte dalle corti nazionali che sono giudici che in primo luogo sono chiamati ad applicare il diritto UE quale diritto comune, tale competenza viene ora devoluta al Tribunale in certe materie specifiche.

Il trasferimento di competenze si inserisce nelle possibilità di riforma dell'architettura giurisdizionale dell'Unione previste dall'articolo 256, paragrafo 3, primo comma, TFEU. Ai sensi di tali disposizioni, il TdEU può essere dichiarato competente a conoscere delle questioni pregiudiziali in materie specifiche, qualora stabilito dallo Statuto della CGUE (lo Statuto), che costituisce il Protocollo n. 3 allegato ai Trattati UE. Fino alla riforma in rassegna, il trasferimento di competenze pregiudiziali non era avvenuto, per la ingenita ritrosia della CdG a trasferire competenze che costituiscono il tratto maggiormente caratterizzante dell'ordinamento giurisdizionale unionale [2].

Negli ultimi anni tuttavia, il numero e il tempo di trattazione delle cause pregiudiziali pendenti e complessivamente aumentato come la complessità e la delicatezza di un crescente numero di questioni sottoposte alla Corte. Questo ha spinto la CGUE a proporre un trasferimento di competenze come necessario per restituire efficienza alla protezione giurisdizionale dei diritti.

Le necessarie modifiche sono state quindi apportate allo Statuto, col regolamento (UE, Euratom) 2024/2019 dell'11 aprile 2024 nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea (il regolamento di modifica) [3]. Oltre alle modifiche dello Statuto, addizionali modifiche si sono rese necessarie al

---

[2] Ai sensi del parere 2/13 della Corte del 18 dicembre 2014 sull'adesione dell'Unione europea alla CEDU rileva che «la chiave di volta» del sistema istituzionale e giurisdizionale dell'Unione è rappresentata dal rinvio pregiudiziale.

[3] Regolamento (UE, Euratom) 2024/2019 del Parlamento europeo e del Consiglio,

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

regolamento di procedura della Corte di giustizia (il RdP-C) (4), e del Tribunale (il RdP-T) (5), e alle Istruzioni pratiche di esecuzione del suddetto regolamento di procedura della Corte (le Istruzioni pratiche) (6), nonché Norme pratiche di esecuzione del regolamento di procedura del Tribunale (le Norme pratiche) (7).

Sebbene la riforma riguardi poche disposizioni dello Statuto e dell'RdP-C, molte delle disposizioni del RdP-T sono toccate. Queste sono al tempo stesso la conseguenza diretta si adello spostamento di competenze pregiudiziali al Tribunale che ha aggiunto la nuova procedura a tale scopo, che dell'intenzione di migliorare le altre procedure riguardanti il funzionamento a del Tribunale.

Per quanto riguarda il RdP-T, l'obiettivo è stato quello di attribuire al TdUE le regole necessarie ad introdurre una procedura per la trattazione dei rinvii del tutto simile a quella contenuta nel RdP-C, considerato che le competenze sono ora condivise e le procedure diventano simili. Il nuovo RdP-T prevede ora una parte generale, e tante parti specifiche quanti sono i relativi procedimenti, fatte salve le eccezioni che si sono rese necessarie al fine di avviare rapidamente questa riforma.

In particolare, il RdP-T è stato modificato attraverso:

(i) l'aggiunta un nuovo titolo completo (il sesto) che contiene le norme applicabili alla trattazione delle domande di pronuncia pregiudiziale;

(ii) la modifica di talune disposizioni del titolo I (Organizzazione del Tribunale), per introdurre (a) nuove norme relative alla designazione delle sezioni (articoli da 25 a 28), (b) prevedere la formazione di una nuova sezione intermedia agli articoli 11, 15, 14-*bis*, 17, 23, 20-*bis* e 28 RdP-T, (c) introdurre la figura e funzione dell'avvocato generale presso le sezioni specializzate del Tribunale incaricate di statuire sulle questioni pregiudiziali, agli articoli da 30 a 31-*ter* RdP-T, nonché (d) adottare altre modifiche connesse al funzionamento del Tribunale agli articoli 1, 3, 23-24, 27, 42 RdP-T; e

---

dell'11 aprile 2024, recante modifica del Protocollo n. 3 sullo Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, GU L 2024/2019, 12.8.2024.

(4) Modifiche del regolamento di procedura della Corte di giustizia, 2024/2094, GU L, 2024/2094, 12.8.2024.

(5) Modifiche del Regolamento di Procedura del Tribunale, 2024/2095, GU L, 2024/2095, 12.8.2024.

(6) Istruzioni pratiche alle parti, relative alle cause proposte dinanzi alla Corte, 2024/2094, GU L, 2024/2173, 30.8.2024.

(7) Norme pratiche di esecuzione del regolamento di procedura del Tribunale, 2024/2097, GU L, 2024/2097, 12.8.2024.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

(iii) l'integrazione delle modifiche con altre disposizioni del RdP-T, con particolare riferimento agli articoli 45-46, 50, 87 e 191-192.

Nel prosieguo di questa breve esposizione, si procede a descrivere i tratti salienti delle nuove regole relative al trasferimento di competenze pregiudiziali al TdUE prende uno spazio preminente, trattando separatamente le modifiche dello Statuto, quelle del RdP-C e quelle del RdP-T. la materia maggiormente interessata dalla riforma è senz'altro quella della fiscalità europea armonizzata. Altre importanti modifiche che impattano indirettamente il settore fiscale comprendono, in particolare, la possibilità per il Consiglio ed il Parlamento di presentare osservazioni in tutte le questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte di giustizia dell'Unione europea e la pubblicazione automatica delle memorie presentate dalle parti in tali cause comprese le Istituzioni, una volta che una sentenza è resa. Infine, saranno formulate alcune considerazioni conclusive per quanto riguarda le prospettive che si presentano col trasferimento di competenze nella materia tributaria.

2. - *Modifiche dello Statuto relative al trasferimento parziale della competenza pregiudiziale dalla Corte al Tribunale*

È questa senz'altro la più significativa delle riforme introdotte in quanto consiste in un'epocale inversione di rotta riguardo l'elemento maggiormente distintivo dell'ordinamento giuridico dell'Unione, costituito dal meccanismo del rinvio pregiudiziale che è fondamentale ad assicurare l'unicità e la coerenza dell'applicazione decentrata del diritto UE da parte dei giudici nazionali; il vero cuore pulsante costruita dai Trattati.

La riforma mira ad alleggerire il carico di lavoro della Corte di giustizia nel settore pregiudiziale per consentirle di continuare a svolgere, in tempi ragionevoli, il compito assegnatole, e cioè, da una parte, garantire la coerente ed univoca interpretazione del diritto primario e secondario dell'Unione e, dall'altra, proteggere i cittadini lesi dall'attuazione illegittima del diritto UE stabilendo, nel caso, la contrarietà del diritto secondario e degli atti delegati, di esecuzione e di ogni altro atto delle Istituzioni col diritto primario UE.

Già nel 2001, il Trattato di Nizza aveva previsto la possibilità di un coinvolgimento del TdUE nel trattamento di talune domande di pronuncia pregiudiziale, senza che, da allora, lo Statuto venisse modificato a tal fine. Tuttavia, negli ultimi cinque anni si era registrato un aumento strutturale e significativo del numero di questioni pregiudiziali sottoposte. Tale evoluzione è stata accompagnata dal crescere della complessità, del numero e della specificità dei quesiti sottoposti, spesso riguardanti, d'altra parte,

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

questioni di natura costituzionale e/o collegate al rispetto dei diritti fondamentali. L'attribuzione parziale della competenza pregiudiziale al Tribunale crea un nuovo quadro giuridico che consente alla Corte di giustizia di concentrarsi sui suoi compiti di tutela e rafforzamento dell'unità e coerenza del diritto dell'Unione.

In tale quadro complesso, la CGUE ha valutato che il TdUE, che si era ormai dotato di due giudici per ogni Stato membro, ed è era pertanto pronto ad assorbire in parte il carico di lavoro delle pregiudiziali attraverso il trasferimento di competenze previsto dall'articolo 256, paragrafo 3, TFUE, e trattare così le questioni pregiudiziali che gli potevano essere trasmesse, sempre che siano assicurate ai giudici nazionali e agli interessati le stesse garanzie in termini di certezza giuridica che la CdG offre nella trattazione delle questioni pregiudiziali. A tale scopo, sin dalla proposta della CGUE è stato contemplato che il trasferimento riguardasse solo materie chiaramente circoscritte, sufficientemente distinguibili da altre materie, e per le quali la Corte di giustizia aveva già fornito un numero importante di chiarimenti, così da consentire uno sviluppo coerente della giurisprudenza della GdG da parte del TdUE.

Ai sensi del nuovo articolo 50-*ter*, paragrafo 1, dello Statuto, il Tribunale è quindi divenuto competente a conoscere delle domande di pronuncia pregiudiziale proposte ai sensi dell'articolo 267 TFEU che riguardano controversie relative "*esclusivamente*" ad uno o più dei seguenti settori specifici:

(i) il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto;

(ii) le accise;

(iii) il codice doganale;

(iv) la classificazione tariffaria delle merci nella nomenclatura combinata;

(v) le compensazioni pecuniarie per l'assistenza ai passeggeri in caso di negato imbarco, di ritardo o di cancellazione dei servizi di trasporto;

(vi) il sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra.

In deroga alla nuova ripartizione di competenze tra CdG e TdUE, l'articolo 50-*ter*, paragrafo 2, dello Statuto prevede che la CdG conservi la competenza a conoscere delle domande di pronuncia pregiudiziale che sollevano questioni nei settori suddetti che non sono però esclusive, ma che in aggiunta sollevano questioni di interpretazione del diritto primario, del diritto internazionale pubblico, dei principi generali del diritto o della Carta dei diritti fondamentali.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Per evitare incertezze nel trasferimento di giurisdizione, l'articolo 50-*ter*, paragrafo 3, ha disposto che ogni domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFEU sia sottoposta alla CdG. Sarà quindi solo la CdG che, dopo aver verificato, quanto prima possibile e secondo le modalità previste nel suo regolamento di procedura, una domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda esclusivamente le materie di cui sopra, ed in tal caso a trasmette la domanda al TdUE, per assegnazione alle relative sezioni. Il quarto paragrafo dell'articolo 50 dello Statuto prevede a take scopo che le domande di pronuncia pregiudiziale presentate dal TdUE ai sensi dell'articolo 267 TFEU siano attribuite alle sezioni specializzate all'uopo designate secondo le modalità previste dal RdP-T.

Tenuto conto del carattere evolutivo del diritto UE e prevedendo possibili futuri allargamenti delle competenze del TdUE, il legislatore ha scelto di definire le sei materie specifiche che danno luogo al trasferimento di competenze pregiudiziali sulla base di taluni criteri generali, senza elencarle. Ai fini di certezza giuridica, la scelta è stata fatta di elencare nei considerando 9 ([8]) e 10 ([9]) del regolamento che modifica lo Statuto, ma a solo titolo indicativo, gli atti giuridici che, al momento dell'entrata in vigore della riforma erano considerati rientrare nelle materie specifiche. Le materie specifiche che rientrano nell'ambito di applicazione dell'arti-

---

([8]) Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, le accise, il codice doganale e la classificazione tariffaria delle merci nella nomenclatura combinata soddisfano i criteri per essere considerati materie specifiche ai sensi dell'articolo 256, paragrafo 3, primo comma, TFEU. Tali materie riguardano, al momento, settori quali la determinazione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto o le condizioni per l'esenzione dal pagamento di tale imposta; l'interpretazione del regime generale delle accise e del quadro delle imposte sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sul tabacco, sui prodotti energetici e sull'elettricità; gli elementi in base ai quali i dazi all'importazione o all'esportazione sono applicati nell'ambito degli scambi di merci, quali la tariffa doganale comune, l'origine e il valore in dogana delle merci; le procedure di importazione ed esportazione, comprese l'insorgenza, la determinazione e l'estinzione di un'obbligazione doganale; regimi doganali specifici; il regime delle franchigie doganali e l'interpretazione di voci doganali specifiche nonché i criteri di classificazione di talune merci nella nomenclatura combinata di cui all'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio.

([9]) La compensazione pecuniaria e l'assistenza ai passeggeri in caso di ritardo o cancellazione dei servizi di trasporto o di negato imbarco dei passeggeri pure soddisfano i criteri per essere considerati una questione specifica ai sensi dell'articolo 256, paragrafo 3, primo comma, TFUE e riguardano materie che, al momento, sono disciplinate dai regolamenti (CE) n. 261/2004, (UE) n. 1177/2010, (UE) n. 181/2011 e (UE) 2021/782 del Parlamento europeo e del Consiglio. Gli stessi criteri sono soddisfatti anche per quanto riguarda il sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra, disciplinato, al momento, dalla direttiva n. 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e dagli atti adottati sulla base di tale direttiva.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

colo 50-*ter* dello Statuto possono pertanto cambiare nel tempo, senza che sia necessario modificare lo Statuto su questo punto.

La della definizione per criteri delle aree specifiche da attribuire alla giurisdizione del Tribunale resta sulla considerazione che raramente tali materie sollevano questioni di principio che possano incidere sull'unità o sulla coerenza del diritto dell'Unione. Esse beneficiano già di una copiosa giurisprudenza della Corte di giustizia, il che dovrebbe consentire al Tribunale di basarsi sulle sentenze pronunciate dalla Corte in precedenza. Nei calcoli del legislatore, questi settori rappresentano circa il 20% dei rinvii pregiudiziali proposti alla Corte, il che rappresenta un numero di cause sufficiente da prefigurare una riduzione effettiva del carico di lavoro di quest'ultima, in modo da consentirle di concentrarsi sulle altre funzioni di giurisdizione costituzionale e suprema interprete per garantire la coerenza nell'interpretazione e l'applicazione del diritto dell'Unione.

La Corte di giustizia rimarrà quindi competente a statuire sulle domande di pronuncia pregiudiziale che, pur essendo collegate alle materie specifiche summenzionate, riguardino anche altre materie. Essa rimarrà altresì competente a statuire sulle domande che, pur rientrando in una o più delle materie specifiche, sollevano questioni interpretative indipendenti, ed in particolare per quanto riguarda le fonti sovraordinate di diritto dell'Unione, comprendenti (i) il diritto primario dei Trattati UE e la Carta dei diritti fondamentali; (ii) il diritto internazionale pubblico, che ha lo stesso rango del diritto primario; e (iii) i principi generali del diritto dell'Unione riconducibili dagli ordinamenti degli Stati membri.

Ancora difficile, è la questione di definire quando una questione pregiudiziale proposta riguarda esclusivamente una o più delle materie specifiche elencate. I considerando (12) ([10]) e (13) ([11]) del regolamento di

---

([10]) Ai sensi del considerando 12, la Corte di giustizia deve continuare a conoscere delle domande di pronuncia pregiudiziale che, pur riferendosi alle materie specifiche per le quali il presente regolamento attribuisce la competenza a pronunciarsi in via pregiudiziale al Tribunale, riguardano anche altre materie, in quanto l'articolo 256, paragrafo3, primo comma, TFEU non prevede di trasferire al Tribunale la competenza a pronunciarsi in via pregiudiziale su materie diverse da quelle specifiche.

([11]) Ai sensi del considerando 13, il diritto dell'interessato a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge, è un diritto fondamentale garantito dall'articolo 47, secondo comma, della Carta. Pertanto, deve essere chiaro che la Corte di giustizia rimane competente quando la domanda di pronuncia pregiudiziale solleva questioni autonome di interpretazione del diritto primario, del diritto internazionale pubblico, dei principi generali del diritto dell'Unione o della Carta, tenuto conto della loro natura orizzontale, anche qualora il quadro giuridico del procedimento principale rientri in uno o più settori

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

modifica lo Statuto contengono alcuni elementi interpretativi in proposito, ma lasciano aperte alcune questioni e, in particolare, se una domanda di pronuncia pregiudiziale che solleva una questione di validità di un atto rientrante in uno dei settori specifici alla luce del diritto primario (o internazionale) rientri o meno esclusivamente in tale materia specifica. Tale nozione dovrà essere interpretata dall'organo della CdG competente a decidere sul trasferimento individuale dei ricorsi pregiudiziali ricevuti e dalla sezione del Tribunale investita della competenza a trattare il ricorso, che, se del caso, sarebbe tenuta a rinviare una causa alla CdG ai sensi dell'articolo 54, secondo comma, dello Statuto, qualora decida di non essere competente. Ciò può verificarsi, in particolare, qualora il TdUE ritenga, ad esempio sulla base delle osservazioni scritte presentate dalle parti, che le questioni pregiudiziali debbano essere riformulate in modo tale che la domanda di pronuncia pregiudiziale non rientra più esclusivamente in uno dei settori specifici. Ai sensi del considerando 15 del regolamento di modifica, le sentenze rese dalla CdG o dal TdUE su domande pregiudiziali proposte devono contenere una breve motivazione della competenza a conoscere di una questione pregiudiziale.

La CdG dovrà pubblicare esempi di applicazione dell'articolo 50-*ter* dello Statuto e includere un'analisi in una relazione da pubblicare entro quattro anni dall'entrata in vigore della riforma.

Per ragioni di certezza giuridica e per evitare incidenti di attribuzione che pregiudicherebbero la celerità dei procedimenti, ogni domanda di pronuncia pregiudiziale, comprese quelle teoricamente demandate alla competenza del TdUE, dovrà essere proposta dinanzi alla CdG affinché questa determini, secondo le modalità precisate nel suo regolamento di procedura, se la domanda rientra esclusivamente in una o più delle materie specifiche determinate e, pertanto, se tale domanda debba essere trasmessa al TdUE.

Infine, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1 e (2) (d) del regolamento che modifica lo Statuto, il TdUE potrà rinviare alla CdG una causa che rientri nella sua competenza, ma che richieda una decisione di principio che possa incidere sull'unità o sulla coerenza del diritto UE, il che contribuisce a dare agilità al sistema di attribuzione ed alla trattazione delle domande pregiudiziali pervenute.

---

specifici per i quali la competenza a pronunciarsi in via pregiudiziale viene attribuita al Tribunale.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

3. - *Modifiche al regolamento di procedura della Corte relative alla trattazione delle pregiudiziali*

Per quanto riguarda le modifiche al RdP-C, occorre anzitutto richiamare il nuovo articolo 93-*bis* che è stato emendato al fine di attuare l'articolo 50-*ter*, paragrafo 3, dello Statuto al fine di disciplinare l'analisi preliminare delle domande di pronuncia pregiudiziale sottoposte alla CdG al fine di decidere se trasferire o meno le domande di pronuncia pregiudiziale al TdUE. Come anticipato sopra, tutte le domande di pronuncia pregiudiziale sono sottoposte alla CdG. Spetta al Presidente della CdG, sentito il Vicepresidente ed il Primo Avvocato generale, la decisione di chiedere alla cancelleria della CdG di trasmettere alla cancelleria del TdUE le domande trasferite di pronuncia pregiudiziale che a loro giudizio insindacabile rientrano "esclusivamente" in una o più delle materie specifiche previste dall'articolo 50-*ter*, paragrafo 1, dello Statuto. Qualora la questione della competenza appaia più complessa e dipenda dall'interpretazione del criterio di esclusività, tale decisione verrà deferita all'assemblea generale della CdG.

Ai sensi del paragrafo 3 dell'articolo 93-*bis* del RdP-C, se, al termine di tale analisi, il Presidente della CdG ritiene che la domanda di pronuncia pregiudiziale, pur rientrando in una o più delle materie specifiche previste dall'articolo 50-*ter*, primo comma, dello statuto, riguardi anche altre materie o sollevi questioni indipendenti di interpretazione del diritto primario, del diritto internazionale pubblico, dei principi generali del diritto dell'Unione o della Carta dei diritti fondamentali, ai sensi dell'articolo 50 ter, secondo comma, dello Statuto, la domanda è attribuita alla CdG.

Resta fermo che l'attribuzione deve avvenire "*immediatamente*" (paragrafo 2), ovvero "*senza indugio*" (paragrafo 3). Laddove la domanda di pronuncia pregiudiziale è trasmessa alla cancelleria del Tribunale, quest'ultimo ne informa il giudice del rinvio. A loro volta, le parti interessate di cui all'articolo 23 dello Statuto sono informati dell'attribuzione dalla decisione di rinvio che è loro notificata dalla cancelleria del TdUE.

Viene inserito nel Titolo III del RdP-C un nuovo Capo 4 dedicato all'esame preliminare delle domande pregiudiziali, che contiene gli articoli 114-*bis* e 114-*ter*. L'articolo 114-*bis* ha lo scopo di attuare il disposto dell'articolo 256, paragrafo 3, secondo comma, TFUE, per cui il TdUE può, constatata la sua incompetenza a conoscere di una domanda di pronuncia pregiudiziale, rinviare nuovamente alla CdG la domanda di pronuncia pregiudiziale.

Allo stesso tempo, l'articolo 114-*ter* attua il nuovo articolo 54, paragrafo 2, dello Statuto, per cui il Tribunale è tenuto a rivolgersi alla CdG

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

quando accerta che deve statuire su questioni di principio che potrebbero pregiudicare l'unità o la coerenza del diritto UE.

L'articolo 114-*bis* RdP-C prevede che il procedimento prosegua dinanzi alla CdG. Se il Tribunale trova di essere incompetente nel corso del procedimento, alla luce, ad esempio, delle osservazioni scritte delle parti. In tale caso, previsto dall'articolo 54, paragrafo 2, dello Statuto, la causa viene rinviata alla CdG, la quale può nel caso disporre che siano presentate osservazioni sulla portata della causa così modificata, o rivolgere quesiti scritti alle parti del procedimento, fatta salva la possibilità, prevista dall'articolo 24, paragrafo 2, dello Statuto, di sottoporre quesiti alle istituzioni e agli Stati membri che non sono parti del procedimento.

L'articolo 114-*ter* del RdP-C prevede che, una volta rinviata la causa alla CdG, quest'ultima la tratti "*celermente*". Un Giudice relatore e un Avvocato generale devono essere nominati quanto prima e la CdG deve statuire nel più breve tempo possibile. Il paragrafo 3 dell'articolo 114-*ter*, stabilisce che, nel caso la fase scritta del procedimento sia già stata chiusa prima del rinvio al Tribunale, tutte le parti interessate ai sensi dell'articolo 23 dello Statuto, e non solo quelle che sono già state parti nel procedimento dinanzi al Tribunale, possono depositare una memoria complementare entro un termine che non può essere inferiore a 15 giorni.

Il nuovo articolo 193-*bis* RdP-C prevede che, al fine di garantire la trasparenza quanto al fatto che la sentenza del Tribunale in una causa pregiudiziale non è stata oggetto di una proposta di riesame ai sensi dell'articolo 62, secondo paragrafo, dello Statuto entro i termini (un mese dalla pronuncia) e di conseguenza è divenuta definitiva, la cancelleria della CdG ne informi il Tribunale, il giudice del rinvio e gli interessati di cui all'articolo 23 dello Statuto. Un avviso sarà pubblicato sul sito web della CdG in caso di riesame di una sentenza del TdUE.

4. - *Modifiche al regolamento di procedura del Tribunale relative alla trattazione delle pregiudiziali*

Per quanto riguarda alle modifiche al RdP-T relative al trasferimento delle domande di pronuncia pregiudiziale al Tribunale, viene anzitutto in rilievo il nuovo Titolo Sesto, intitolato «Rinvio pregiudiziale», che comprende gli articoli da 196 a 242. Esso raccoglie tutte le norme applicabili al procedimento pregiudiziale, che sono in gran parte tratte riproducendole dal RdP-C. In effetti, le altre disposizioni contenute nel regolamento di modifica del RdP-T sono semplici adattamenti (e.g. per il regime linguistico, i paragrafi 4 e 5 dell'articolo 45 RdP-T) o rinviano in quanto applicabili alle disposizioni pertinenti relative al procedimento pregiudiziale

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

come l'articolo 197 RdP-T, relativo alla rappresentanza delle parti, alla comunicazione tramite e-curia, al calcolo dei termini, all'ordinanza di trattazione delle cause e al rinvio alle istruzioni pratiche per la durata delle memorie.

Dopo una fase transitoria successiva all'entrata in vigore della riforma, le questioni pregiudiziali saranno, in linea di principio, risolte da due sezioni specializzate, composte da 5 giudici ciascuna (articolo 26, paragrafo 1, RdP-T). A seconda delle difficoltà, la causa potrà essere rinviata alla nuova Sezione Intermedia del TdUE, composta da 9 giudici, o alla Grande Sezione con decisione della Conferenza plenaria ad un collegio di 3 giudici con decisione della sezione (articolo 28, paragrafo 6, RdP-T). Conformemente all'articolo 50, paragrafo 4, della Statuto, la causa potrà attribuita alla sezione intermedia su richiesta di uno Stato membro o di un'istituzione (articolo 28, paragrafo 8, RdP-T). Di conseguenza, viene adattato anche l'articolo 192, paragrafo 2, RdP-T, che disciplina la procedura dopo l'attribuzione.

Ai sensi dell'articolo 23 *bis* RdP-T, il quorum di validità per le deliberazioni della Sezione Intermedia è fissato a sette giudici. La presidenza della sezione intermedia spetta al Vicepresidente del TdUE, conformemente all'articolo 11 RdP-T. Pertanto, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 3, RdP-T, il Vicepresidente si trova nell'impossibilità di esercitare le funzioni di Avvocato Generale per le cause relative alle questioni pregiudiziali, i cui giudici sono nominati conformemente agli articoli 31-*bis* e 31-*ter* RdP-T, che stabiliscono in dettaglio le modalità di elezione e di nomina degli Avvocati Generali che si occupano di questioni pregiudiziali.

L'articolo 206 RdP-T reca le disposizioni sulla relazione preliminare che il giudice relatore presenta ai giudici della Sezione giudicante dopo la chiusura della fase scritta. Conformemente al paragrafo 2 dell'articolo 206 RdP-T, la relazione preliminare contiene "*un'analisi delle questioni rilevanti sollevate dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, nonché proposte sul rinvio eventuale della causa alla Corte ai sensi dell'articolo 256, paragrafo 3, paragrafo 2, TFUE*". L'articolo 206 RdP-T si ispira all'articolo 59 RdP-C, ma, a differenza di tale ultima disposizione, precisa che la relazione preliminare deve contenere un'analisi delle questioni pertinenti. Ciò è dovuto al differente modo di funzionamento del TdUE, per cui la relazione preliminare, mentre la relazione elaborata dal giudice relatore della CdG non deve analizzare la pertinenza delle questioni, in quanto non c'è da valutare se riattribuire la causa alla CdG.

L'eventuale decisione di riattruzione è pronunciata successivamente ai sensi dell'articolo 207, paragrafo 3, RdP-T. Tuttavia, la relazione prelimi-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nare non deve analizzare la possibile applicazione dell'articolo 54 dello Statuto in quanto, tale decisione è di competenza del TdUE su proposta del giudice relatore e sentito l'Avvocato Generale, con ordinanza motivata non impugnabile ai sensi dell'articolo 207, paragrafo 2, RdP-T.

La relazione contiene del pari la proposta del giudice relatore sull'eventuale omissione dell'udienza di discussione nonché sull'eventuale omissione delle conclusioni dell'Avvocato Generale, in osservanza dell'articolo 20, paragrafo 5, dello Statuto, nonché sull'opportunità di misure di organizzazione del procedimento, di mezzi istruttori o domande di chiarimenti al giudice del rinvio e sull'eventuale rimessione della causa alla Grande Sezione o alla Sezione Intermedia.

5. - Modifiche allo Statuto per la trasparenza delle osservazioni presentate nella trattazione delle pregiudiziali

Il regolamento (UE, Euratom) 2024/2019 ha aggiunto all'articolo 23 dello Statuto, il paragrafo 5 che prevede un nuovo regime di trasparenza per cui le

"*memorie o le osservazioni scritte presentate da un interessato ai sensi del presente articolo sono pubblicate sul sito Internet della Corte di giustizia dell'Unione europea entro un termine ragionevole successivamente alla chiusura del caso, a meno che tale interessato non si opponga alla pubblicazione delle proprie memorie od osservazioni scritte*".

Peraltro, I nuovi paragrafi 1 e 2 dell'articolo 23 dello Statuto allargano le categorie degli interessati. Essi dispongono che nel termine di due mesi dalla notificazione di una domanda pregiudiziale non solo gli Stati membri, la Commissione nonché l'istituzione, l'organo o l'organismo dell'Unione che ha adottato l'atto di cui si contesta la validità o l'interpretazione, ma anche il Parlamento europeo, il Consiglio, e la Banca centrale europea, possano presentare memorie scritte o osservazioni

"*qualora ritengano di avere un interesse particolare nelle questioni sollevate dalla domanda di pronuncia pregiudiziale*".

Il nuovo articolo 96, paragrafo 3, RdP-C attua la modifica dello Statuto relativa alla pubblicazione delle memorie delle parti nel procedimento pregiudiziale sul sito Internet della CdG, dopo la pronuncia della sentenza e a meno che una parte non vi si opponga. Ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 3, RdP-T, le stesse disposizioni dell'articolo 96, paragrafo 3, citato si applicano per i rinvii pregiudiziali sottoposti alla competenza del TdUE.

L'articolo 96, paragrafo 3, RdP-C, che conviene riportare integralmente, prevede che

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

"*Le memorie o le osservazioni scritte presentate* [...] *sono pubblicate sul sito Internet della Corte di giustizia dell'Unione europea dopo la pronuncia della sentenza o la notifica dell'ordinanza che pone fine al procedimento agli interessati menzionati dall'articolo 23 dello statuto, a meno che uno di tali interessati non si opponga alla pubblicazione della sua memoria o delle sue osservazioni. Tale opposizione, che non deve essere motivata e non è impugnabile dinanzi alla Corte o al Tribunale, deve essere comunicata alla cancelleria, con atto separato, entro tre mesi dalla pronuncia della sentenza o dalla notifica dell'ordinanza che pone fine al procedimento. In tal caso, detta opposizione viene segnalata su tale sito e la memoria o le osservazioni in questione non sono pubblicate, nemmeno parzialmente. Qualora l'interessato revochi successivamente la sua opposizione alla pubblicazione della sua memoria o delle sue osservazioni, tale memoria o tali osservazioni sono pubblicate sul sito a partire dal momento della revoca di detta opposizione. Qualora l'opposizione sia comunicata alla cancelleria dopo la scadenza di tale termine, le memorie o le osservazioni pubblicate sono rimosse dal sito.*".

Pertanto, si applicano i seguenti principi. Anzitutto, la pubblicazione riguarda unicamente le osservazioni scritte presentate ai sensi dell'articolo 23, paragrafo 2, dello Statuto, ad esclusione di tutti gli altri atti processuali, ivi comprese, in particolare, le risposte scritte delle parti ai quesiti posti dalla CdG o dal TdUE.

Non è prevista l'opposizione parziale alla pubblicazione, ad esempio l'accordo a pubblicare versioni redatte delle osservazioni scritte per espungere determinati dati o paragrafi delle memorie presentate considerati sensibili.

L'opposizione non deve essere motivata e non è impugnabile delle altre parti interessate. Essa deve essere comunicata alla cancelleria con atto separato entro tre mesi dopo la pronuncia della sentenza o la notifica dell'ordinanza che chiude il procedimento. Pertanto, nulla vieta che l'opposizione sia comunicata contestualmente alla presentazione della memoria di cui trattasi.

Le opposizioni sono registrate sul sito Internet della CdG e TdUE, e le osservazioni cui si riferiscono non sono pubblicate sul sito Internet della CdG. Tuttavia, se il soggetto interessato ritira successivamente la sua opposizione alla pubblicazione, tale dichiarazione è pubblicata sul sito Internet non appena l'opposizione è stata revocata. Se l'opposizione è comunicata alla cancelleria dopo la scadenza del termine di cui sopra, la memoria pubblicata è cancellata dal sito Internet.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

6. - *Osservazioni relative all'attribuzione al Tribunale della competenza a statuire sulle questioni pregiudiziali in certe materie tributarie*

Come si è detto, la modifica dello Statuto ha rilevanza epocale attraverso l'inedito trasferimento al Tribunale, della competenza a statuire sui quesiti pregiudiziali sottoposti dai giudici nazionali, ai sensi dell'articolo 267 TFEU, in determinati settori specifici che passano all'esclusiva competenza del TdUE, comprendenti in particolare settori che sono d'importanza capitale per i cittadini in quanto afferenti la materia tributaria come il funzionamento del sistema comune dell'iva, l'applicazione dei diritti di accisa, e la regolamentazione doganale.

Proprio in materia doganale, si segnala un'apparente incoerenza strutturale della lista dei settori oggetto di delega, e cioè che nonostante la classificazione doganale rientri nella portata del codice doganale, alla stregua dell'origine doganale e valore doganale, essa viene separatamente menzionata dal legislatore fra le materie i cui rinvii pregiudiziali sono assegnati alla giurisdizione del TdUE.

Aspetto rilevante della riforma è quello per cui sono sottoposte al vaglio della CdG solo le cause che, già esaminate prima internamente e, successivamente, dal TdUE, sollevino una questione importante per l'unità, la coerenza e lo sviluppo del diritto UE. Per garantire la qualità delle pronunce rese in risposta a rinvii pregiudiziali, che costituiscono il fondamentale anello di congiunzione fra il diritto UE e il diritto nazionale, il legislatore ha previsto filtri adeguati.

Anzitutto, la riforma non comporta modifiche vis-à-vis i giudici nazionali. I giudici degli Stati membri continueranno a effettuare i rinvii direttamente alla CdG, che successivamente, se del caso, li trasmetterà al TdUE. Ove il TdUE dovesse constatare la propria incompetenza, sarà tenuto a rinviare la causa alla Corte. È, inoltre, previsto che il TdUE rinvii alla CdG una causa rientrante nella propria competenza che richieda una decisione di principio che potrebbe compromettere l'unità o la coerenza del diritto dell'Unione. D'altra parte, se la CdG dovesse constatare che una domanda di pronuncia pregiudiziale originariamente affidatale rientra invece nella competenza del TdUE, rinvierà tale ricorso a quest'ultimo, che non potrà declinare la propria competenza.

Per quanto attiene ai profili procedurali, la riforma modifica le regole e la composizione dello stesso TdUE, prevedendo regole di procedura equivalenti a quelle applicate dalla CdG e dotando il TdUE di sezioni speciali incaricate di trattare i procedimenti coperti dalla riforma. Inoltre, per garantire la coerenza delle pronunce rese dal TdUE, è stata creata una sezione intermedia tra le sezioni semplici e la grande sezione cui saranno

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

assegnate le nuove cause che comportino l'interpretazione dei Trattati e il giudizio di validità degli atti compiuti dalle Istituzioni UE.

Nonostante la riforma comporti la condivisione fra i due giudici di una delle competenze cruciali per il corretto funzionamento dell'Unione, la struttura risultante dalla riforma continua a mantenere ferma l'organizzazione fortemente gerarchica del sistema giudiziario unionale. La riforma appare inidonea a ridurre in misura sensibile il carico di lavoro della CdG, sollevandola dalla trattazione di rinvii in materie tecniche, in cui la giurisprudenza si è affermata in maniera solida. È altamente auspicabile che il TdUE affini in tempi rapidi la sensibilità e esperienza per trattare materie di grande impatto pratico per tutti gli operatori unionali, come nel caso delle regole sulle esenzioni iva e delle norme relative all'attuazione del Codice Doganale dell'Unione. Si tratta, infatti, di temi che, per quanto specifici, hanno un'influenza diretta sul corretto funzionamento del mercato unionale, rispetto ai quali, pertanto, è essenziale che siano mantenuti i più alti standard di qualità e trattazione delle procedure di rinvio pregiudiziale.

Dal punto di vista della trattazione delle materie tributarie dotate di elevata tecnicità, la riforma indubbiamente va apprezzata in quanto introduce una maggiore specializzazione. Le tre nuove sezioni create dal TdUE andranno ad alleggerire il carico di lavoro della CdG che oramai è investita da troppe cause in un numero crescente di materie eterogenee non solo connesse con quesiti pregiudiziali ma anche gli appelli contro le sentenze del TdUE nelle azioni dirette in materia di concorrenza, aiuti di Stato o misure restrittive, con la conseguenza che per i giudici della CdG è difficile trovare il tempo di leggere i documenti del fascicolo nazionale ed effettuare analisi profonde.

A questo si aggiunge, relate alla materia fiscale, che la stessa è intrinsecamente caratterizzata da un elevato livello di complessità. Quando la materia è complessa, c'è non solo un forte argomento a favore di assicurare l'assistenza di giudici specializzati per dirimere le questioni pregiudiziali, ma anche un bisogno di estendere i confini della materia per includere nella materia il giudizio di bilanciamento che l'applicazione del principio di proporzionalità comporta tra applicazione della regola tributaria che è per sua natura restrittiva e delle altre disposizioni che vengono in rilievo nelle cause principali che saranno sottoposte al giudizio del Tribunale. Sarebbe inappropriato, almeno in materia tributaria, limitare l'attribuzione della competenza del Tribunale a statuire esclusivamente sulle materie specifiche sottoposte alla sua competenza anche quando l'esercizio della

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

competenza richiede un bilanciamento in applicazione del principio generale di proporzionalità.

La riforma non offre dettagli su come la CdG assicurerà concretamente la specializzazione delle nuove sezioni dato che la CdG non ha esperienza nel promuovere le giurisdizioni specializzate. Questo è in primo luogo dovuto al regime di parziale turnazione dei giudici della CdG e del TdUE ogni tre anni, che impedisce di proiettare la permeanza dei giudici e dei gabinetti che li assistano oltre tale limitato orizzonte temporale.

L'altra e più complessa sfida è quella di come la CdG potrà assicurare l'unicità dell'interpretazione del diritto UE nelle materie affidate alla competenza del Tribunale. Anche se le competenze attribuite riguardano materie dove esiste un sufficiente corpus di arresti della CdG nel solco del quale il TdUE potrà muoversi, resta il fatto che il TdUE è dal 1° ottobre il solo competente a rispondere ai quesiti pregiudiziali nelle materie devolute alla sua competenza e per l'applicazione del diritto UE in casi nuovi e situazioni inedite.

Più in generale, il TdUE si troverà comunque nella posizione di essere la giurisdizione chiamata ad interpretare per prima gli emendamenti alle direttive e regolamenti ed i nuovi atti legislativi adottati nelle materie devolute. A queste nuove competenze occorre guardare con fiducia come una responsabilità che offrirà nuove opportunità di chiarire con maggiore specializzazione e quindi precisione, il diritto UE in settori così cruciali come quelli relativi ai tributi armonizzati che ricadono nella competenza del TdUE.

PIERPAOLO ROSSI-MACCANICO

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA, Sez. II, 19 settembre 2024, cause riunite C-555/22 P, C-556/22 P e C-564/22

Pres. A. Prechial – *Rel.* N. Wahl – *Avv. gen.* L. Medina

Poiché la determinazione del quadro di riferimento è il punto di partenza dell'esame comparativo da effettuare nel contesto della valutazione della selettività, un errore commesso durante tale determinazione inficia necessariamente tutta l'analisi della condizione di selettività.

(*Omissis*).

Natura selettiva dell'aiuto di Stato vietato e sovranità fiscale nazionale: l'approccio della Corte di giustizia

Abstract: La Corte di giustizia (Seconda Sezione) è tornata ad occuparsi dell'annosa questione della valutazione della conformità di un aiuto di Stato alla normativa europea, con particolare riferimento al requisito della selettività. Lungi dal limitarsi a ripercorrere i principali connotati dell'aiuto di Stato vietato *ex* art. 107 TFUE, la Corte si è spinta in una disamina dei criteri cui fare riferimento, in primo luogo, nell'individuazione del "regime fiscale normale" da assumere come termine di confronto, ed in secondo luogo, nell'interpretazione delle norme che lo compongono. Significativa è, sul punto, la sua presa di posizione nettamente contraria all'operato della Commissione ed alla decisione impugnata, nel senso della massima valorizzazione del principio di sovranità fiscale dei singoli Stati membri.

SOMMARIO: 1. Note introduttive in tema di aiuti di Stato – 2. Il divieto di aiuti di Stato tra tutela della libera concorrenza e sovranità impositiva degli Stati membri – 3. Il giudizio di primo grado di fronte al Tribunale e l'impugnazione di fronte alla Corte di giustizia dell'Unione europea – 4. L'individuazione del regime fiscale "normale" – 5. L'obbligo per la Commissione di attenersi all'interpretazione del diritto nazionale fornita dallo Stato membro interessato – 6. La necessità di considerare nel suo complesso il sistema normativo di riferimento – 7. Considerazioni conclusive.

1. - *Note introduttive in tema di aiuti di Stato*

Il tema del divieto degli aiuti di Stato rappresenta da sempre un *punctum dolens* della giurisprudenza europea, oggetto di orientamenti scostanti e spesso forieri di letture di segno anche opposto tra loro, solitamente oscillanti tra posizioni più favorevoli alla Commissione e ai suoi poteri di controllo, ed altre maggiormente garantiste e coerenti col principio di sovranità fiscale dei singoli Stati membri. La centralità dell'argo-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

mento nel dibattito sul diritto tributario europeo è tutt'altro che sorprendente: il divieto di aiuti di Stato non costituisce altro che il precipitato dei più generali principi di libera concorrenza e non discriminazione su cui l'Unione europea chiaramente si fonda, e che proprio in tale divieto trovano il loro principale meccanismo di difesa (1).

Esattamente per la sua attitudine a porsi in un punto di pericolosa frizione tra i predetti principi, deve ritenersi che l'argomento debba essere trattato con la massima cautela, sì da evitare che un'enfasi eccessiva sui secondi comporti un'irragionevole erosione del primo, a danno dell'intangibile discrezionalità dei legislatori nazionali nel determinare le proprie politiche fiscali. Un simile attrito diventa tanto più evidente in quei settori, quali quello delle imposte dirette, su cui l'Unione europea non può vantare alcuna competenza, ed in cui si manifesta chiaramente il pericolo che l'attività di controllo della Commissione si traduca in un'indebita ingerenza nella sfera del potere legislativo esclusivo dei singoli Stati membri.

2. - *Il divieto di aiuti di Stato tra tutela della libera concorrenza e sovranità impositiva degli Stati membri*

Prima di addentrarsi nella disamina del caso sottoposto all'attenzione dei Giudici europei e della loro decisione sul merito della questione, una prima considerazione generale si rivela sin d'ora opportuna, se non del tutto necessaria.

In realtà, ogni misura tributaria di carattere agevolativo, che abbia come effetto quello di avvantaggiare determinati soggetti economici, si presta in linea di massima ed in pura teoria ad essere ricondotta, anche solo etimologicamente, al *genus* degli "aiuti di Stato" (2). Sebbene una lettura così radicale e, in un certo senso, *tranchant* di detta nozione si

---

(1) Tra gli altri, A. Quattrocchi, *Gli aiuti di stato nel diritto tributario*, Padova, 2020; P. Pistone, *Diritto Tributario*, Torino, 2022, 193; R. Miceli, *La disciplina degli aiuti di stato nella evoluzione giuridica europea*, in P. Boria (a cura di), *La concorrenza fiscale tra Stati*, Milano, 2018, 173 ss.; C. McMahon, *Selectivity as discrimination: lessons from the case law on fiscal measures for identifying State* aid, in *Yearbook of European Law*, 2024, 00, 1-36.

(2) In linea di pura teoria, come sottolineato da A. Biondi, *Per una teoria della selettività in materia di aiuti fiscali*, in *Liber Amicorum Antonio Tizzano*, Giappichelli, 2018, 128, "*la decisione dello Stato di tassare o non tassare è già di per sé selettiva*"; cfr., sul punto, le ivi richiamate Conclusioni dell'Avvocato Generale Antonio Tizzano presentate l'8 maggio 2001, *Ferring SA e ACOSS*, C-53/00, punto 36, secondo cui "*la difficoltà ed anche la delicatezza della questione nascono dal fatto che qualsiasi contributo istituito a carico di una determinata categoria di operatori economici può in ipotesi essere visto come un vantaggio accordato a tutti gli operatori non assoggettati a tale contributo che si trovino in un rapporto di concorrenza più o meno stretto con i primi*".

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

riveli perfettamente coerente col suo significato letterale, è chiaro che essa finisca per tradire irrimediabilmente la *ratio* stessa del divieto sancito dall'art. 107 TFUE. Lungi dal proibire del tutto agli Stati la possibilità di introdurre misure – anche fiscali – volte ad attribuire un trattamento vantaggioso ai soggetti economici operanti nei rispettivi ordinamenti [3], il divieto in parola si fonda piuttosto sull'esigenza di evitare che, attraverso dette misure, gli Stati conferiscano, a proprie spese, un vantaggio selettivo a determinate imprese, così pregiudicando proprio la corretta espressione della concorrenza e del libero mercato. Si tratta, quindi, di una lettura economica e concorrenziale del più generale principio di eguaglianza, su cui poggia ed a cui si ispira non solo il nostro assetto costituzionale, bensì l'intero ordinamento europeo. La sua declinazione sostanziale richiede non tanto che a tutti spetti il medesimo trattamento, quanto, piuttosto, che a situazioni uguali corrispondano trattamenti uguali e a situazioni diverse trattamenti diversi: in altri termini, una "discriminazione" in tanto è consentita e coerente con detto principio, in quanto essa si riferisca a situazioni tra loro eterogenee, di talché una diversità di trattamento diviene non solo permessa, ma anzi utile e sensata.

Poiché la previsione di una misura fiscale costituisce in ogni caso l'estrinsecazione della sovranità di uno Stato, come tale *superiorem non recognoscens*, è chiaro che la valutazione *ex post* circa la coerenza di detto esercizio con la normativa europea non possa in alcun modo risultare in un sindacato discrezionale da parte delle istituzioni dell'Unione. Essa dovrà, piuttosto, fondarsi su elementi oggettivi e predeterminati, in questo caso direttamente ricavabili dal dettato dell'art. 107 TFUE (ed oggetto di amplissima disamina sia in dottrina [4] che in giurisprudenza) [5], che siano indici sintomatici del contrasto tra l'aiuto di Stato posto in essere e la normativa europea.

---

[3] Cfr. Sentenza della Corte di giustizia del 22 marzo 1977, *Steinike und Weinlig/Repubblica federale di Germania*, punto 8, secondo cui "*il divieto di cui all'art. 92, n. 1*" del trattato CEE, ora previsto all'art. 107 TFUE, "*non è né assoluto né incondizionato*".

[4] Tra gli altri, A. Quattrocchi, *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, cit.

[5] Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 19 settembre 2024, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause riunite C-555/22 P, C-556/22 P e C-564/22 P, punto 91; nello stesso senso, cfr. Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 21 dicembre 2016, *World Duty Free Group SA*, causa T-219/10; Sentenza della Corte di giustizia del 15 giugno 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 e C-41/05).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Segnatamente, dovrà ritenersi vietato ogni aiuto che, contestualmente (6), presenti quattro caratteristiche tipiche: che provenga da un'entità statale, ovvero da un suo ente territoriale o altro ente pubblico; che comporti per questo un sacrificio economico, sia nella forma di una spesa diretta, che di rinuncia ad una porzione di gettito (7); che generi, quale effetto principale, quello di rafforzare la posizione sul mercato delle specifiche imprese cui è rivolto; che, infine, si profili come "selettivo", e cioè destinato ad avvantaggiare alcuni precisi soggetti o categorie di soggetti economici, senza che tale discriminazione rispetto alla generalità degli operatori trovi ragionevole giustificazione nella natura ovvero nello scopo dell'aiuto incriminato (8).

La valorizzazione dell'obiettivo perseguito dalla misura incriminata rappresenta un'operazione tanto essenziale quanto delicata, in quanto legata alle modalità di esercizio della discrezionalità legislativa nella scelta dello strumento attraverso cui perseguire un determinato obiettivo (9).

---

(6) Sentenza della Corte di giustizia (Grande Sezione) dell'1 luglio 2008, *Chronopost SA e La Poste/UFEX*, cause riunite C-341/06 e C-342/06, punto 121.

(7) Sentenza della Corte di giustizia del 16 maggio 2020, *Landbroke Racing Ltd*, C-83/98, punti 48-51; Sentenza della Corte di giustizia del 15 marzo 1994, *Banco Exterior de España SA*, C-387/92, punto 14. Sul punto, cfr. R. Cordeiro Guerra, *Il reshoring di attività economiche*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale – I diritti e i procedimenti*, Pacini Giuridica, 2024, I, 42 ss. e P. Pistone, *Diritto Tributario Europeo*, Torino, 2022, che si focalizza proprio sulla configurabilità di un aiuto di Stato "negativo", nel senso della rinuncia ad una parte di gettito al fine di favorire determinate imprese.

(8) La giurisprudenza sul punto è assolutamente ricchissima; *ex multis*, Sentenza della Corte dell'8 settembre 2011, *Paint Graphos*, cause riunite C-78/08 e C-80/08; Sentenza della Corte di giustizia del 21 dicembre 2016, *World Duty Free Group SA*, cause riunite C-20/15 P e C-21/15 P, punto 54; sentenza della Corte di giustizia dell'8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline*, C-143/99, punti 41 e 42. Trattasi, invero, di questione oggetto di copiosa dottrina: *ex multis*, P. Werner, V. Verouden, *EU State Aid Control: Law and Economics* (Second Edition), Wolters Kluwer, 2024; B. Pérez-Bernabeu, *Refining the Derogation Test on Material Tax Selectivity*, in *European State Aid Law Quarterly*, 2017, 16, 4, 582-597; W. Schön, *State Aid in the Area of Taxation*, in L. Hancher, T. Ottervanger, P.J. Slot, *EU State Aids*, Sweet & Maxwell, 2021, 431-490; R. Szudoczky, *Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms*, in European State Aid Law Quarterly, 2016, 15, 3, 357-380.

(9) Cfr. sul punto Sentenza della Corte di giustizia del 6 settembre 2006, *Portogallo/Commissione*, C-88/03, punto 54; Sentenza della Corte di giustizia del 15 novembre 2011, *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito*, C-106/09 P e C-107/09, punto 75; Sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 22 gennaio 2013, *Salzgitter/Commissione*, T-308/00 RENV; punto 116; Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea dell'8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99 punto 41; Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 29 aprile 2004, *GIL Insurance e a.*, C-308/01, punto 68; Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 3 marzo 2005, *Heiser*, C-172/03, punto 40.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Senza addentrarsi ulteriormente nella definizione di detti requisiti, meritevoli senz'altro di autonoma ed estesa disamina, quel che sin da qui è d'uopo evidenziare, ai fini della presente analisi, è che un aiuto di Stato non potrà e non dovrà essere ritenuto ontologicamente vietato, rivelandosi tale solamente ove presenti tutti i connotati poc'anzi enunciati.

3. - *Il giudizio di primo grado di fronte al Tribunale e l'impugnazione di fronte alla Corte di giustizia dell'Unione europea*

La causa di fronte alla Corte di giustizia trae origine dall'impugnazione, da parte del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, di ITV plc, di *LSEGH (Luxembourg) Ltd* e di London *Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd*, di una sentenza del Tribunale dell'Unione europea, risalente all'8 giugno 2022 [10], con cui questo aveva respinto i ricorsi di queste volti all'annullamento della decisione (UE) 2019/1352 della Commissione, del 2 aprile 2019, relativa all'aiuto di Stato SA.44896 concesso dal Regno Unito e riguardante un'esenzione relativa al finanziamento dei gruppi SEC.

Più precisamente, il quadro normativo in cui la presente vicenda si inserisce è costituito dalle norme relative alla tassazione delle società nel Regno Unito, ai sensi delle quali devono essere ivi tassati solamente gli utili derivanti da attività o da attivi ubicati nel suo territorio. Di tale quadro regolatorio fanno parte, tra le altre, anche le norme applicabili alle società controllate estere – le c.d. *controlled foreign companies*, spesso menzionate con l'acronimo CFC –, che disponevano che gli utili di tali società venissero sottoposti a tassazione mediante l'imposizione di un "onere fiscale" laddove si fosse ritenuto che essi fossero stati artificialmente sottratti alla tassazione da parte del Regno Unito. Proprio in ragione di quest'ultima finalità è ragionevole pensare di trovarsi in presenza non tanto di una norma impositiva in senso stretto, quanto piuttosto di una clausola antielusiva *ad hoc*, volta ad impedire che potessero sottrarsi a tassazione imprese che, pur formalmente controllate da società estere, avessero prodotto utili derivanti da "*attività o attivi*" collocati nel Regno Unito.

Come accennato, la questione verteva sulla specifica previsione di un sistema di esenzioni, parziali o totali e relative al predetto "onere fiscale", con la precisa finalità di escluderne l'imposizione in tutti i casi in cui, pur di fronte a società controllate estere che avessero prodotto utili, non vi

---

[10] Sentenza del Tribunale dell'Unione europea dell'8 giugno 2022, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause riunite T-363/19 e T-456/19.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

fosse, in concreto, il rischio che gli stessi fossero stati abusivamente sottratti alla potestà impositiva britannica.

Se ne deduce che, quantomeno sul piano teleologico, le misure incriminate non fossero nate dall'intento precipuo di attribuire un vantaggio economico diretto a determinate imprese, quanto piuttosto dall'esigenza di scongiurare un'applicazione formalistica ed incoerente della norma antiabuso anche a situazioni del tutto genuine nella sostanza; d'altra parte, l'eventuale contrasto di una norma nazionale col divieto di aiuti di Stato raramente si pone in termini evidenti, potendo piuttosto essere apprezzato solamente a seguito di un'attenta opera di ponderazione quale quella demandata in materia alla Commissione europea. E proprio ad avviso della Commissione, nel caso che ci occupa, le disposizioni che prevedevano tali esenzioni dovevano ritenersi integranti un aiuto di Stato illegittimo ed incompatibile con il mercato interno, quantomeno fino al 1° gennaio 2019, data a partire dalla quale sono state espunte dalla disciplina nazionale inglese delle *controlled foreign companies* (11).

Avverso tale sfavorevole decisione interponevano ricorso, contestando *in toto* la ricostruzione sostenuta dalla Commissione, sia il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, che ITV plc, *LSEGH (Luxembourg) Ltd* e *London Stock Exchange Group Holdings (Italy) Ltd.* I predetti ricorsi non trovavano tuttavia accoglimento presso il Tribunale europeo (12), che riteneva di respingerli accogliendo al contrario la versione propugnata dalla Commissione, e facendo perno sul fatto che, ai fini della valutazione del requisito della selettività dell'aiuto, il quadro normativo di riferimento – cioè il "*benchmark* normativo" per tale valutazione – fosse rappresentato "*non già dal sistema generale dell'imposta sulle società nel Regno Unito* [...] *bensì unicamente nelle norme applicabili alle SEC*" (13). In altri termini, ad avviso del giudice di prima istanza, la selettività della misura appariva da un confronto non tanto con il sistema generale di imposizione nel Regno Unito, bensì con lo specifico apparato di norme predisposte per le società controllate estere. Tuttavia, come si avrà modo di apprezzare *infra*, mentre

---

(11) Data in cui ha trovato effettivo recepimento, nell'ordinamento tributario inglese, la Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (*Anti-Tax Avoidance Directive*, c.d. Direttiva ATAD).

(12) Sentenza del Tribunale dell'Unione europea dell'8 giugno 2022, *Regno Unito e ITV/Commissione*, T-363/19 e T-456/19.

(13) Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 19 settembre 2024, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause riunite C-555/22 P, C-556/22 P e C-564/22 P, punto 31.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

rispetto a quest'ultimo le norme potevano effettivamente apparire come selettive, in quanto volte ad attribuire un trattamento vantaggioso – nei termini dell'esenzione dall'imposizione – a determinati soggetti, ciò non avveniva raffrontandole con il regime di tassazione per la generalità delle imprese nel Regno Unito, essendo l'onere fiscale l'eccezione e la sua esenzione il "ritorno alla regola" (14).

Proprio su tale ultima scelta di campo si fonda la critica mossa dai ricorrenti in primo grado, ivi rimasti soccombenti, alla sentenza del Tribunale, avverso la quale decidevano di ricorrere in appello di fronte alla Corte di giustizia dell'Unione Europea, domandandone l'annullamento. In punto di ricevibilità, la Corte ha ritenuto innanzitutto che i ricorsi fossero ammissibili, in quanto volti a far valere di fronte a lei una questione di diritto, segnatamente consistente nell'errata determinazione, da parte del Tribunale, del quadro normativo di riferimento e, di conseguenza, nell'errata interpretazione delle norme che lo componevano.

Tali valutazioni, infatti, a differenza di quanto asserito dalla Commissione, non potevano essere considerate questioni di fatto, giacché l'analisi di selettività di un aiuto di Stato "*deriva da una qualificazione del diritto nazionale sulla base di una disposizione del diritto dell'Unione*" (15), e come tale non può sfuggire al sindacato attribuito alla Corte ai sensi dell'art. 256, par. 1 TFUE. Né – a tal riguardo – vale ad escludere la competenza la circostanza che le misure fiscali in questione si riferissero a settori non oggetto di armonizzazione da parte del diritto dell'Unione: i principi che il divieto di aiuti di Stato mira a difendere si pongono infatti come trasversali nell'ordinamento europeo, di talché perde ogni senso sostenere che esso trovi applicazione solamente con riferimento ai limitati ambiti in cui è ammesso un intervento diretto da parte dell'Unione in materia fiscale (16).

---

(14) Cfr. Conclusioni dell'Avvocato Generale Laila Medina, presentate l'11 aprile 2024, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause riunite C-555/22 P, C-556/22 P e C-564/22 P, punto 92, ad avviso della quale "*dalla sentenza della Corte nella stessa causa si evince che il quadro di riferimento non dovrebbe essere una norma che costituisce un'eccezione alla regola generale, quando la valutazione del contenuto integrale di tutte le disposizioni consente di concludere che la misura fiscale in questione aveva l'effetto di definire una situazione rientrante nella norma generale*"; cfr. sul punto Sentenza della Corte di giustizia del 28 giugno 2018, *Dirk Andres (Fallimento Heitkamp BauHolding)/Commissione*, C-203/16, punti da 101 a 103.

(15) Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 19 settembre 2024, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause riunite C-555/22 P, C-556/22 P e C-564/22 P, punto 59.

(16) Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 19 settembre 2024, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause riunite C-555/22 P, C-556/22 P e C-564/22 P, punto 90 che, richiamando la Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea dell'8

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

4. - *L'individuazione del regime fiscale "normale"*

L'*iter* logico-argomentativo seguito dalla Corte di giustizia per giungere all'annullamento della decisione del Tribunale si articola in una sequenza trifasica (17), concentrando inizialmente il *focus* sulla selezione e sull'interpretazione del quadro normativo di riferimento. Per tale motivo, è opportuno ripercorrere i singoli passaggi di tale percorso, onde evidenziare gli specifici elementi su cui la decisione finale si fonda.

Da una lettura teleologicamente orientata delle norme europee sugli aiuti di Stato, da cui emerge la preminente *ratio* di tutela della concorrenza e del libero mercato, appare chiaramente come la principale caratteristica dell'aiuto vietato risieda proprio nel carattere della selettività, consistente nella previsione di un vantaggio di carattere discriminatorio, e cioè arbitrariamente attribuito soltanto ad uno ovvero soltanto ad alcuni attori economici.

Ora, poiché la valutazione della selettività di un aiuto postula una verifica di carattere comparativo, i cui fattori sono la misura incriminata, da un lato, ed il sistema normativo in cui questa si inserisce, dall'altro, proprio l'individuazione di quest'ultimo rappresenta un presupposto indefettibile di tale operazione. Tale esigenza si pone pertanto quale corollario della natura medesima del concetto di "favore" e, più specificamente, di "selettività", che non si manifesta quale valore assoluto, bensì come dato relazionale, che emerge solo dal confronto con il regime normativo generale di volta in volta applicabile (18).

---

novembre 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione*, C-885/19 P e C-898/19 P, afferma che "*secondo una costante giurisprudenza, gli interventi degli Stati membri nei settori che non sono stati oggetto di armonizzazione nel diritto dell'Unione non sono esclusi dall'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato FUE relative al controllo degli aiuti di Stato. Gli Stati membri devono quindi astenersi dall'adottare qualsiasi misura fiscale che possa costituire un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno*".

(17) La procedura trifasica di valutazione della selettività di un aiuto è stata proposta per la prima volta nella Sentenza della Corte di giustizia del 6 settembre 2006, *Azzorre (Portogallo)/Commissione*, C-88/03, vertente su una questione di selettività c.d. regionale.

(18) Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 19 settembre 2024, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause riunite C-555/22 P, C-556/22 P e C-564/22 P, punto 94: "*la determinazione dell'ambito di riferimento assume un'importanza maggiore nel caso di misure fiscali, dato che l'esistenza di un vantaggio economico, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, può essere accertata solo con riferimento a un livello di tassazione definito «normale». Pertanto, l'individuazione di tutte le imprese che si trovino in una situazione materiale e giuridica analoga dipende dalla definizione preliminare del regime giuridico alla luce del cui obiettivo deve, se del caso, essere esaminata la comparabilità della situazione materiale e giuridica, rispettivamente, delle imprese favorite dalla misura di cui trattasi e di quelle che non lo sono*"; sul punto, cfr. anche Sentenza della Corte di giustizia dell'8

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Una volta individuato il sistema di riferimento, che costituisce il "regime fiscale «normale» applicabile allo Stato membro interessato", sarà effettivamente possibile verificare se una misura introduca una deroga al medesimo (19) e, in caso di risposta positiva, se detta deroga possa o meno trovare ragionevole giustificazione nella sua natura ovvero nella fisionomia del sistema in cui questa venga ad inserirsi (20). Si tratta, a ben vedere, di un'applicazione contestuale e combinata del c.d. *advantage test*, volto a valutare se una data misura rechi un trattamento più favorevole rispetto a quello genericamente applicabile, e del c.d. *selectivity test*, finalizzato invece a constatare se una misura sia destinata a trovare applicazione ad un circoscritto novero di soggetti (21). Tale ultima valutazione non potrà esaurirsi sul piano puramente teorico e normativo, dovendo piuttosto spingersi a considerare eventuali elementi fattuali che connotino una determinata situazione, sì da far apparire giustificata una misura *prima facie* selettiva (22), non diversamente da quanto avviene laddove si voglia verificare

---

novembre 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione*, C-885/19 P e C-898/19 P, punto 69.

(19) Senz'altro significativo, sul punto, l'orientamento espresso nella Sentenza della Corte di giustizia del 18 maggio 1994, *Codorniu/Consiglio*, C-309/89, punto 19, secondo cui "*benché sia vero che, in relazione ai criteri di cui all'art. 173, secondo comma, del Trattato, la disposizione controversa ha, per sua natura e portata, un carattere normativo, in quanto si applica alla generalità degli operatori economici interessati, non può per questo escludersi che essa possa concernere individualmente alcuni di loro*".

(20) Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato, di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, C-2016/2946; dello stesso avviso appare la Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 19 settembre 2024, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause riunite C-555/22 P, C-556/22 P e C-564/22 P, punto 93. Cfr. M. Lang, *State aid and taxation: recent trends in the case law of the EC*, in *Eur State Aid Law Q* 11(2), 418; N. Bayón Fernández, *The Selective Advantage Criterion in Tax Rulings: The Path Towards a More Coherent and Thorough Analysis of Selectivity*, in *Journal of European Competition Law & Practice*, 2021, 12, 3, 200-216; P. Nicolaides, I.E. Rusu, *The Concept of Selectivity*, in *European State Aid Law Quarterly*, 11, 4, 2012, 791-804; B. Pérez-Bernabeu, *Refining the Derogation Test on Material Tax Selectivity: The Equality Test*, in European State Aid Law Quarterly, 2017, 16(4), 582-597.

(21) V. sul punto P. Santin, *La selettività e il sistema impositivo di riferimento nella più recente giurisprudenza europea sugli aiuti di Stato fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, 47, secondo cui i due test si configurerebbero quali "*passaggi collegati di un più ampio «discrimination test»*"; per una visione critica di tale approccio, F. Pepe, "*How to dismantle an atomic bomb: osservazioni sul caso Apple e sulla prima giurisprudenza europea in materia di rulings fiscali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 2, 333; L. Lovdahl Gormsen, *Has the Commission Taken Too Big a Bite of the Apple?*, in *European Papers*, 2016, 1, 3, 1139.

(22) Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 21 dicembre 2016, *World Duty Free Group SA*, C-20/15 P, pronunciata nel giudizio di impugnazione della Sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 7 novembre 2014, *Autogrill España/Commissione*, T-219/10 e della Sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 7 novembre 2014, *Banco*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il rispetto di una norma al principio di eguaglianza sostanziale di cui all'art. 3, comma 2 Cost. (23).

Specularmente, e per le medesime ragioni, un'interpretazione sostanzialistica del requisito di selettività condurrà a ritenere inevitabilmente selettiva quella misura che, pur formalmente applicabile alla generalità dei soggetti, trovi invece effettiva applicazione solamente nei confronti di alcuni di loro (24).

È su queste basi che la Corte ritiene di valorizzare massimamente il primo passaggio della valutazione, consistente proprio nell'individuazione del sistema fiscale di riferimento: e ciò perché tale fase costituisce il presupposto – logico, ancor prima che giuridico – delle successive, motivo per cui "*un errore commesso durante tale determinazione inficia necessariamente tutta l'analisi della condizione di selettività*" (25). Si tratta, in altri termini, di un caso di "*vitiatur et vitiat*": dal momento che dalla correttezza di tale operazione dipende, a cascata, la correttezza di tutte le successive, il vizio da cui la prima sia eventualmente inficiata è per sua natura, inevitabilmente destinato a riverberarsi su tutte le altre e, di conseguenza, sul risultato finale.

5. - *L'obbligo per la Commissione di attenersi all'interpretazione del diritto nazionale fornita dallo Stato membro interessato*

La potestà legislativa di uno Stato in materia fiscale si esplica nella determinazione delle caratteristiche costitutive e strutturali dell'imposta, in cui si sostanzia, di fatto, il quadro normativo di riferimento. Esso non si esaurisce nella norma impositiva in senso stretto, dovendo ricomprendersi all'interno del suo perimetro tutte le disposizioni ulteriori che la integrino, limitandone, estendendone ovvero modificandone l'operatività: si annoverano tra queste, a maggior ragione, tutte quelle che contribuiscano a determinare la fisionomia dell'imposta, quali "la determinazione della base imponibile, del suo fatto generatore e delle eventuali esenzioni dell'impo-

---

Santander e Santusa/Commissione, T-399/11; cfr. anche Sentenza della Corte di giustizia dell'8 settembre 2011, *Paint Graphos*, cause riunite da C-78/08 a C-80/08.

(23) R. Cordeiro Guerra, *Il reshoring di attività economiche*, cit.

(24) Sentenza della Corte di giustizia del 15 novembre 2011, *Gibilterra*, cause riunite C-106/09 e C-107/09, punto 101; Sentenza della Corte di giustizia del 21 dicembre 2016, *World Duty Free Group SA*, cause riunite C-20/15 P e C-21/15 P.

(25) Sentenza della Corte di giustizia del 19 settembre 2024, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause riunite C-555/22 P, C-556/22 P e C-564/22 P, punto 136.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sta". È lo stesso principio di legalità, immanente all'intero ordinamento europeo, ad imporre che sia il legislatore, per mezzo della legge, a determinare le caratteristiche dell'imposta, poiché da ciò dipende l'effettiva possibilità per il contribuente di conoscere e adempiere gli obblighi fiscali a lui imposti (26).

Tale considerazione, valida sul piano della discrezionalità puramente legislativa, appare tanto più cogente sul piano giurisdizionale: ed infatti, muovendo dall'assunto giusrealistico per cui il diritto sia ciò che viene concretamente applicato nelle aule di giustizia, e non ciò che viene teoricamente espresso nei testi delle leggi, esso potrà essere studiato e compreso in maniera efficace solo attraverso una scrupolosa analisi del modo in cui trovi attuazione presso le Corti, essendo queste a renderlo vivente ed effettivo nelle loro pronunce.

Ne consegue, in punto di valutazione di un aiuto di Stato, che alla Commissione sarà preclusa la possibilità di fornire, a sostegno della propria tesi, una lettura delle norme nazionali che si discosti sostanzialmente da quella vivente nella giurisprudenza dello Stato membro interessato. Onde evitare di delimitare in maniera eccessivamente netta il potere della Commissione, la Corte stessa si premura di precisare come tale regola trovi invero una duplice eccezione nella pratica: dovrà ritenersi motivato lo scostamento della Commissione laddove la medesima dimostri, "*sulla base di precisi e specifici elementi probatori*", che nella giurisprudenza o nella prassi di detto Stato non solo esista, ma anzi risulti prevalente un'interpretazione di segno differente; ovvero, residualmente, che l'interpretazione fornita dallo Stato si appalesi del tutto incoerente con la portata letterale della norma di riferimento (27).

Ora, è chiaro che la prima di tali eccezioni non sia altro che la logica conseguenza della regola fissata, giacché nel momento in cui la Corte afferma che la Commissione non possa discostarsi dall'interpretazione

---

(26) Cfr. Conclusioni dell'Avvocato Generale Laila Medina, presentate l'11 aprile 2024, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause riunite C-555/22 P, C-556/22 P e C-564/22 P, punto 59, che richiama a sua volta la Sentenza della Corte di giustizia (Grande Sezione) del 5 dicembre 2023, *Lussemburgo e Engie/Commissione*, cause riunite C-451/21 P e C-454/21 P, punti 76 e 77.

(27) Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 19 settembre 2024, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause riunite C-555/22 P, C.556/22 P e C-564/22 P, punti 97 e 98; Sentenza della Corte di giustizia (Grande Sezione) del 5 dicembre 2023, *Lussemburgo e Engie/Commissione*, cause riunite C-451/21 P e C-454/21 P.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

fornita dal giudice statale, essa non può che fare riferimento all'orientamento giurisprudenziale prevalente. Piuttosto, deve ritenersi che, con tale precisazione, si sia voluto ribadire come ricada proprio in capo alla Commissione l'onere di provare l'esistenza e la prevalenza di orientamenti di diverso segno, evitando che sia lo Stato a dover dimostrare che una determinata interpretazione sia a tutti gli effetti quella attualmente maggioritaria. Ben più pregnante, e senz'altro meritevole di autonoma attenzione è, invece, la seconda eccezione. Nell'ammettere che la Commissione possa discostarsi da una determinata lettura di una norma anche laddove questa si mostri incoerente rispetto alla portata letterale della norma medesima, il Giudice europeo persegue un duplice intento: da un lato, a monte, far sì che uno Stato non possa aggirare il divieto di aiuti illegali mediante interpretazioni del tutto strumentali delle norme fiscali; dall'altra, a valle, impedire che, anche laddove ciò si verifichi, la Commissione rimanga di fatto vincolata alla lettura proposta dalle Corti nazionali, senza poter portare proficuamente a termine il suo operato di verifica.

6. - *La necessità di considerare nel suo complesso il sistema normativo di riferimento*

È evidente che le riflessioni sin qui svolte abbiano carattere prettamente generale, trascendendo il caso di specie e applicandosi, nel momento in cui dettano regole puntuali ai fini dell'individuazione del contesto normativo di riferimento e dell'interpretazione delle norme che lo compongono, ad ogni possibile ipotesi di verifica su di un aiuto di Stato. Ciò che preme evidenziare è, in questa sede, il modo in cui il Giudice ne faccia applicazione, così pervenendo alla decisione di accogliere le impugnazioni proposte annullando la pronuncia del Tribunale.

La terza parte della sentenza si apre con un ammonimento alla Commissione da parte della Corte, che le ricorda come, nella determinazione del sistema fiscale normale, essa non possa decidere di fare riferimento ad alcune sole disposizioni, "*estrapolate artificiosamente da un quadro normativo più ampio*", poiché "*quando la misura fiscale di cui trattasi si presenta come inscindibile dal sistema fiscale complessivo dello Stato membro interessato è a tale sistema che occorre fare riferimento*". In altri termini, non le è dato selezionare *à la carte* le norme cui ancorare la valutazione di selettività di un aiuto, essendo essa tenuta a prendere in considerazione il sistema nel suo complesso. Ciò è possibile, semmai e se proprio, solamente nell'ipotesi in cui "*una siffatta misura sia chiaramente separabile da tale sistema generale*", ponendosi come autonoma rispetto a

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

quest'ultimo, ovvero nel non trascurabile caso in cui detto sistema generale "*si identifichi con la misura stessa, qualora essa si presenti come una norma dotata di una logica giuridica autonoma e sia impossibile identificare un insieme normativo coerente al di fuori di tale misura*" ([28]). Eventualità, quelle poc'anzi descritte, indiscutibilmente non applicabili al caso di specie: non foss'altro perché lo stesso Tribunale, al punto 83 della decisione impugnata, aveva pacificamente affermato come le norme relative alle società estere controllate "*non costitui[vano] un'eccezione al[lo SGIS], in quanto esse po[teva]no essere considerate piuttosto come una sua estensione*", come tale difficilmente separabile, ed evidentemente non autonoma, rispetto al sistema generale dell'imposta sulle società nel Regno Unito (il c.d. SGIS) ([29]).

Facendo un passo indietro, è dato rilevare come il sistema di esenzioni sottoposto all'attenzione del giudice europeo, e asseritamente costituente aiuto di Stato vietato, facesse parte del sistema di imposizione delle società controllate estere nel Regno Unito, e si riferisse all'imposizione del predetto onere fiscale in presenza di utili che, per le loro caratteristiche, si prestassero ad essere artificiosamente sottratti alle casse dell'erario inglese. Dette esenzioni non introducevano dunque alcuna deroga arbitraria alla regola, essendo piuttosto mirate ad escludere tale forma di imposizione a fronte di utili che, al contrario, non presentassero un simile rischio, e rispetto ai quali essa si manifestasse non solo superflua, bensì del tutto irragionevole. Con ciò, diveniva palese come le stesse non fossero volte a – né avessero l'effetto di – attribuire alcun vantaggio, men che mai selettivo, a talune imprese, limitandosi soltanto ad assicurare la coerenza intrinseca del sistema ([30]).

Ne consegue, ad avviso della Corte, che dal momento che il sistema generale dell'imposta sulle società nel Regno Unito si fonda sul principio

---

([28]) Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 19 settembre 2024, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause riunite C-555/22 P, C-556/22 P e C-564/22 P, punto 95; Sentenza della Corte di giustizia del 6 ottobre 2021, *World Duty Free Group SA e Spagna/Commissione*, C-51/19 P e C-64/19 P.

([29]) Sentenza del Tribunale dell'Unione europea dell'8 giugno 2022, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause T-363/19 e T-456/19, punto 93.

([30]) Conclusioni dell'Avvocato Generale Laila Medina, presentate l'11 aprile 2024, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause riunite C-555/22 P, C-556/22 P e C-564/22 P, che richiama la Sentenza della Corte di giustizia del 21 dicembre 2016, *World Duty Free Group SA*, cause riunite C-20/15 P e C-21/15 P, punto 63.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

di territorialità, in virtù del quale devono essere tassati sul suo territorio solamente gli utili derivanti da attività o da attivi ivi ubicati, l'imposizione di un onere fiscale doveva essere in esclusa in radice a fronte di utili "che non presentano un nesso territoriale sufficiente con il Regno Unito e che non costituiscono pertanto utili artificialmente sottratti o un'erosione della base imponibile dell'imposta sulle società del Regno Unito" (31), come tali palesemente non rispondenti alla *ratio* che aveva portato il legislatore inglese, in primo luogo, a prevedere un siffatto regime anti-elusivo (32).

In realtà, quella in oggetto non potrebbe, almeno tecnicamente, nemmeno essere definita come una vera e propria "esenzione": essa implica, etimologicamente ancor prima che giuridicamente, una scelta valoriale ed intenzionale, in forza della quale si ritenga di escludere dall'ambito applicativo di una determinata disposizione un'ipotesi che, almeno a regola, sarebbe fisiologicamente destinata a ricadervi. Qui ci si trova, più semplicemente, di fronte ad un caso che, in concreto, si colloca al di fuori della fattispecie impositiva, e come tale automaticamente rimane e deve rimanere del tutto estraneo alle sue vicende. In altri termini, volendo instaurare un parallelismo con uno dei concetti portanti del nostro ordinamento, potrebbe dirsi che a tale conclusione si giunga sulla base delle stesse ragioni su cui si fonda il divieto di analogia in materia tributaria: essa presuppone infatti una lacuna, e cioè la mancata disciplina di un fatto giuridicamente rilevante, che non è dato invece ravvisare in mancanza di una norma impositiva, evenienza in cui trova applicazione la regola della generale intangibilità della sfera patrimoniale del privato rispetto a obblighi non espressamente previsti dalla legge (33).

---

(31) Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 19 settembre 2024, *Regno Unito e ITV/Commissione*, cause riunite C-555/22 P, C-556/22 P e C-564/22 P, punto 122.

(32) Cfr. Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, in cui la Corte precisa proprio come "*gli artt. 43 CE e 48 CE vanno interpretati nel senso che ostano all'inclusione, nella base imponibile di una società residente in uno Stato membro, degli utili realizzati da una SEC stabilita in un altro Stato allorché tali utili sono ivi soggetti ad un livello impositivo inferiore a quello applicabile nel primo Stato, a meno che tale inclusione non riguardi costruzioni di puro artificio destinate a eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta*", motivo per cui "*l'applicazione di una misura impositiva siffatta deve perciò essere esclusa ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la SEC è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive*".

(33) R. Cordeiro Guerra, *Corso di Diritto Tributario*, Giappichelli, Torino, 2024, 90 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

7. - *Considerazioni conclusive*

Ricostruiti in questi termini i nodi nevralgici della questione ed il ragionamento seguito dalla Corte per scioglierli, è dato trarre alcune pregnanti conclusioni, non solo e non tanto sulle modalità e sui criteri di valutazione della selettività di un aiuto di Stato, quanto piuttosto sulla necessaria valorizzazione della sovranità fiscale nazionale quale limite intangibile dei poteri della Commissione.

Sin da una prima lettura, *fil rouge* dell'intera pronuncia sembra essere una costante ma salutare preoccupazione circa la necessità di scongiurare che l'operato della Commissione, sacrosanto nella misura in cui garantisca l'effettivo rispetto della normativa concorrenziale europea, non ceda alla propria "*vis espansiva*" ([34]), travalicando il suo ambito di competenza ed invadendo inaccettabilmente quello dei legislatori nazionali. Si tratta, a ben vedere, della stessa attitudine che la Corte ha manifestato, peraltro con un'espressione di singolare efficacia, in occasione del celebre caso Fiat, affermando niente meno che "*l'autonomia di uno Stato membro in materia di imposte dirette, quale riconosciuta dalla giurisprudenza costante ricordata al punto 73 della presente sentenza non può essere pienamente garantita se, al di fuori di qualsiasi misura di ravvicinamento di tale tipo, l'esame effettuato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE non è esclusivamente fondato sulle norme fiscali normali stabilite dal legislatore dello Stato membro interessato*" ([35]).

Nel momento in cui la Corte si premura di precisare, in modo tanto scrupoloso quanto pragmatico, che la valutazione di selettività di un aiuto debba imprescindibilmente passare dalle tre fasi poc'anzi delineate, essa non si limita a dettare alcune *istruzioni per l'uso*: dietro a queste si cela, piuttosto, quel delicatissimo compromesso tra tutela del libero mercato e intangibilità della sovranità fiscale, che si sostanzia proprio nella previsione di puntuali criteri cui deve rimanere ancorata la valutazione circa la compatibilità di un aiuto di Stato con il diritto unionale.

([34]) Efficacissima, ad avviso di chi scrive, l'espressione utilizzata da P. Santin, *La selettività e il sistema impositivo di riferimento nella più recente giurisprudenza europea sugli aiuti di Stato fiscali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2023, 2, 37, che proprio con riferimento al concetto di sistema normativo di riferimento parla di vera e propria "vis espansiva *che la Commissione sembra attribuirgli*";

([35]) Sentenza della Corte di giustizia Europea (Grande Sezione) dell'8 novembre 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe e Irlanda/Granducato di Lussemburgo e Commissione europea*, cause riunite C-998/19 P e C-898/19 P, punto 94.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Diversamente opinando, e cioè ritenendo che tale verifica possa essere condotta in termini "assoluti", si finirebbe per attribuire alla Commissione un potere estremamente incisivo, consistente in un sindacato, nel merito ed *ex post*, sull'operato dei legislatori nazionali: facoltà, questa, che non solo evidentemente non gli spetta, ma che si appalesa comunque del tutto incompatibile con il principio di sovranità fiscale, su cui si fonda la ripartizione dei poteri tra Istituzioni europee e singoli Stati membri. D'altra parte, la stessa previsione della regola dell'unanimità in materia di armonizzazione fiscale *ex* art. 113 TFUE e del conseguente potere di veto spettante a ciascuno sul punto, sembra perseguire proprio l'esigenza di evitare che l'espansione delle competenze legislative dell'Unione, invero auspicabile in determinati settori, non ecceda i propri limiti fisiologici, comportando un'indebita compressione della discrezionalità dei legislatori nazionali (36).

Né, ragionando *a contrario*, appare condivisibile l'opinione per cui il divieto di aiuti di Stato si ponga quale "limite" a tale potere: lungi dal costringerlo, esso ne assicura, piuttosto, il genuino esercizio, garantendo che esso, divenendo arbitrio, non possa concretamente esplicarsi in pregiudizio ai succitati valori di concorrenza e di libero mercato (37), pilastri fondamentali dell'intero ordinamento europeo. Ne è la riprova, d'altro canto, il fatto che proprio la Corte di giustizia, in altre occasioni, abbia accordato una certa qual fiducia alla Commissione nel ricorrere al divieto di aiuti di Stato anche per finalità ulteriori e diverse da quelle originarie, e segnatamente quale strumento di contrasto alle pratiche di *harmful tax competition*, secondo quella che è stata definita al tempo come la "Dottrina Vestager" (38).

---

(36) Non appare quindi sorprendente che sia stata proprio la Commissione, a partire dalla COM/2003/0548 final, "*Communication from the Commission – A Constitution for the Union – Opinion of the Commission, pursuant to Article 48 of the Treaty on European Union, on the Conference of representatives of the Member States' governments convened to revise the Treaties*", a proporre il passaggio ad un sistema di maggioranza qualificata, ritenendo il requisito dell'unanimità un limite alla effettiva attuazione delle politiche unionali in materia fiscale.

(37) Cfr. C. Peters, *Tax Policy Convergence and EU Fiscal State Aid Control: in Search of Rationality*, in *EC Tax Review*, 2019, 1, 6.

(38) La *case law* sul punto è ricca di esempi: emblematici, *in primis*, i casi Apple, Amazon, Starbucks e Fiat, in cui la Corte ha fatto proprie le argomentazioni della Commissione, confermando come anche un *ruling*, concesso da un'Amministrazione finanziaria, pur non costituendo una vera e propria misura fiscale possa comunque costituire un aiuto di Stato vietato.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Al contempo, non è trascurabile né meramente potenziale il rischio insito in letture eccessivamente ampie degli artt. 107 e 108 TFUE ([39]): e ciò perché la tutela dei valori che le norme in parola mirano a difendere e promuovere non può surrettiziamente tramutarsi in un'occasione per limitare oltremisura il potere legislativo dei singoli Stati membri, tanto più inaccettabile in ambiti – quali quello delle imposte dirette – che ricadono completamente al di fuori della sfera di competenza dell'Unione europea in materia fiscale.

Tutto ciò a maggior ragione ove si consideri che il potere della Commissione non si esprime solamente a valle, mediante un controllo su misure già attuate, ma anche e soprattutto a monte, nel momento in cui il comma 3 dell'art. 108 TFUE richiede che siano comunicati alla Commissione, "*in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti*", e che "*se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato interno a norma dell'articolo 107, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente*".

Così, se l'esperienza più recente testimonia inequivocabilmente numerose applicazioni "estensive" del divieto di aiuti di Stato da parte della Commissione, a maggior ragione dovrà essere salutato con sincero favore il richiamo della Corte alla prudenza, tanto più urgente in un'epoca in cui l'affermarsi di istituzioni sovranazionali e l'ampliamento dell'ambito di operatività dell'Unione europea sembrano erodere irrimediabilmente la sovrana discrezionalità dei legislatori nazionali nel determinare le proprie politiche fiscali.

GIORGIO ANTONIO AUTUORI (*)
Dottorando di Ricerca, Università degli Studi di Brescia

([39]) C. McMahon, *Selectivity as discrimination: lessons from the case law on fiscal measures for identifying State* aid, in *Yearbook of European Law*, 2024, 00, 1-36; *Excessive Widening of the Concept of Selectivity*, in *European State Aid Law Quarterly*, 2017, 16, 1, 62-72; R.H.C. Luja, *Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty?*, in *EC Tax Review*, 2016, 25, 5/6, 312-324; R. Mason, *Tax competition and state aid*, in *Yearbook of European Law*, 2023, 42, 262-285.

(*) Contributo elaborato nell'ambito dell'attività del Centro di Ricerca IFE – *Ius Fiscale Europaeum*, Università degli Studi Suor Orsola Benincasa.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Sez. X, 13 giugno 2024, C-533/22

Pres. M. Ilešič – *Rel*. I. Jarukaitis – *Avv. gen*. J. Kokott

L'articolo 44 della direttiva 2006/112 e l'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 devono essere interpretati nel senso che non si può ritenere che una società indipendente che ha la sede della propria attività economica in uno Stato membro, destinataria di servizi forniti da una società stabilita in un altro Stato membro, disponga in quest'ultimo Stato di una stabile organizzazione, ai fini della determinazione del luogo della prestazione di tali servizi, per il solo fatto che le due società appartengano a uno stesso gruppo o che tali società siano legate tra loro da un contratto di prestazione di servizi. Né può rilevare la circostanza che la società non residente, destinataria dei servizi, disponga nello Stato membro di una parte della struttura organizzativa della prestatrice con funzioni di partecipazione a operazioni di cessione dei prodotti finiti risultanti da tali servizi di lavorazione. Né rileva, altresì, il fatto che tali operazioni di cessione siano effettuate per la maggior parte al di fuori di detto Stato membro o che quelle in esso effettuate siano soggette all'iva. infine, la società destinataria dei servizi non possiede una stabile organizzazione nello Stato membro della prestatrice, se i mezzi umani e tecnici di cui la prima dispone in detto Stato membro non sono distinti da quelli mediante i quali le sono forniti i servizi o se tali mezzi umani e tecnici svolgono soltanto attività preparatorie o ausiliarie.

(*Omissis*).

La stabile organizzazione occulta iva tra esigenze di dualità soggettiva e oggettività dei presupposti

Abstract: La sentenza in commento (causa C-533/22, Adient) definisce, a utile compendio della giurisprudenza stratificatasi nel tempo, i presupposti per riqualificare un'autonoma e indipendente società prestatrice di servizi in una stabile organizzazione di una società non residente destinataria dei servizi medesimi e appartenente al medesimo gruppo della prestatrice. I mezzi umani e tecnici devono essere diversi da quelli con cui la società prestatrice esegue le prestazioni erogate e devono essere funzionalmente destinati a ricevere detti servizi (oltre che eventualmente a svolgere altre attività). Deve esservi, dunque, una separazione (di fatto o di diritto) tra parti organizzative della prestatrice, affinché quella, tra dette parti, funzionalmente e oggettivamente destinata a ricevere i servizi possa determinare l'esistenza di una stabile organizzazione passiva della committente non residente. Non configura tale stabile organizzazione il mero fatto della partecipazione a uno stesso gruppo delle società coinvolte, né un rapporto di controllo tra di esse. Neppure è rilevante l'esistenza del rapporto contrattualizzato per la prestazione di servizi, dovendo piuttosto essere accertata la disponibilità come proprietario (per diritto o in fatto) dei mezzi organizzativi da parte della società destinataria non residente. Neppure rileva l'eventuale attività di cessione dei beni risultanti dalla prestazione del servizio da parte della destinataria non residente, trattandosi di una tipologia di operazioni collegate a un concetto di stabile organizzazione attiva irrilevante ai fini della individuazione del luogo delle prestazioni di servizi forniti a monte.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

SOMMARIO: 1. La fattispecie di causa e le questioni pregiudiziali – 2. La stabile organizzazione in materia di iva – 3. La necessaria e prodromica dualità soggettiva (e aziendale) per la qualificazione della stabile organizzazione – 4. Circostanze non rilevanti per la qualificazione di una stabile organizzazione: il rapporto di controllo o di compartecipazione al gruppo – 4.1. L'insufficienza del contratto di servizi tra le società del gruppo – 4.2. Le cessioni di beni a valle sono irrilevanti ai fini della identificazione della stabile organizzazione funzionale alle prestazioni a monte– 5. Considerazioni conclusive: la stabile organizzazione occulta tra errore, abuso o frode.

1. - *La fattispecie di causa e le questioni pregiudiziali*

Con la sentenza in commento [1] (causa C-533/22, *Adient*) la Corte di Giustizia torna nuovamente a esaminare la problematica della stabile organizzazione occulta infragruppo, stabilendo i limiti e i criteri in ragione dei quali un soggetto passivo iva formalmente indipendente possa generare una stabile organizzazione di un altro soggetto passivo, facente parte del medesimo gruppo societario, ma stabilito in un diverso Stato membro.

L'occasione offerta dalle plurime questioni esplicitate con il rinvio pregiudiziale consente alla Corte di offrire una guida interpretativa più sicura a favore dei giudici nazionali e delle Agenzie fiscali, compendiando, e in parte revisionando in senso sistematico, i principi di diritto esposti nelle molteplici pronunce precedenti sul tema – tutte assai ravvicinate nel tempo recente e foriere di una ricerca affannosa di stabili organizzazioni occulte da parte delle Amministrazioni fiscali, come precisamente ricostruito dall'Avvocato Generale [2].

---

[1] La sentenza è già stata oggetto di primi commenti dottrinali che hanno evidenziato la rilevanza in chiave ricostruttiva e sistematica delle statuizioni in quella contenute. In particolare, G. Foglia, F. Capogrossi, *Stabile organizzazione IVA occulta in caso di servizi prestati in esclusiva a committente dello stesso gruppo?*, in *Corr. trib.*, 2024, 997 ss.; M. Sirri, R. Zavatta, *Caccia alle stabili organizzazioni occulte da allineare alle indicazioni della giustizia europea*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2024, 741 ss.; G. Beretta, *Per la configurabilità della stabile organizzazione ai fini IVA non rileva la mera presenza di legami societari e/o contrattuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, V, 141 ss. il quale, pur non rilevando profili di novità nella pronuncia, ne evidenzia la funzione di definitivo compendio sistematico dei criteri di risoluzione della problematica in oggetto. Sulla recente riforma del concetto di sede delle società ai fini reddituali e sui conseguenti rapporti con la figura della stabile organizzazione *cfr.* P. Arginelli, S.M. Ronco, *Cenni di inquadramento sulla riforma della residenza di società ed enti*, *Retro*, 2024, 548 ss.

[2] Chiarisce l'Avvocato Generale Juliane Kokott – più volte intervenuto con le proprie Conclusioni in molte delle sentenze di seguito citate, rappresentando una linea ricostruttiva stabile sulla problematica in oggetto – che dal 2018 vi sono state altre quattro pronunce, tutte meglio esaminate nel prosieguo, sul tema della stabile organizzazione occulta infragruppo: sentenza del 7 maggio 2020, *Dong Yang Electronics*, causa C-547/18; del 3 giugno 2021, *Titanium*, causa C-931/19; del 7 aprile 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20 e del 29 giugno 2023, *Cabot Plastics Belgium*, causa C-232/22. A riprova degli effetti del

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il rinvio pregiudiziale origina dal rapporto intervenuto tra due società del medesimo gruppo – fornitore globale di sedili, moduli e componenti per auto – nessuna delle quali, va precisato, pare essere (sulla base della motivazione della sentenza) la controllante diretta dell'altra. Elemento che distingue in parte la presente pronuncia da altre precedenti, che avevano ad oggetto tale rapporto diretto di controllo e non di compartecipazione al gruppo.

Una società tedesca (nel prosieguo, anche Adient DE) aveva stipulato accordi con la consociata romena (Adient RO) affinché quest'ultima svolgesse plurime fasi del processo produttivo dei sedili per auto, realizzando il prodotto finito, nonché ricevendo, stoccando e gestendo quest'ultimo e le materie prime necessarie alla sua realizzazione. La società romena doveva inoltre fornire servizi di supporto nella gestione degli ordini di acquisto dei prodotti finiti della società tedesca, che venivano spediti direttamente dalla Romania ai clienti finali.

La società tedesca manteneva la proprietà delle materie prime e dei prodotti finiti durante tutto il processo produttivo svolto in Romania, con la conseguenza che le attività rese dalla società romena dovevano necessariamente qualificarsi come prestazioni di servizi e non cessione di beni. Anche il procacciamento delle vendite ai clienti finali e la stipulazione degli ordini di acquisto erano attribuiti alla società tedesca cessionaria dei beni prodotti in Romania (seppur sul punto affiori dalla motivazione un contrasto tra contribuente e amministrazione romena).

La società tedesca possedeva, oltre al proprio numero di partita iva nazionale, anche un numero identificativo romeno. Tuttavia, essa utilizzava quest'ultimo solo per l'acquisto (nazionale e intracomunitario) delle materie prime e degli altri beni necessari alle lavorazioni e alle prestazioni di servizi della società romena, nonché per la cessione dei prodotti finiti ai propri clienti finali. Al contrario, le prestazioni di servizi rese dalla società romena venivano fatturate al numero di partita iva tedesco della società committente, risultando imponibili in Germania.

---

recente incremento dell'attività di accertamento delle Amministrazioni fiscali, l'Avvocato Generale ricorda che prima di quella data vi erano state solo altre sei sentenze della Corte di Giustizia sul tema: del 16 ottobre 2014, *Welmory*, causa C-605/12; del 7 maggio 1998, *Lease Plan*, causa C-390/96; del 17 luglio 1997, *ARO Lease*, causa C-190/95; del 20 febbraio 1997, *DFDS*, causa C-260/95; del 2 maggio 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, causa C-231/94 e del 4 luglio 1985, *Berkholz*, causa C-168/84 – con l'aggiunta di altre due sentenze, seppure relative all'ottava direttiva iva, del 25 ottobre 2012, *Daimler*, cause C-318/11 e C-319/11e del 28 giugno 2007, *Planzer Luxembourg*, causa C-73/06.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La società prestatrice, infine, aveva due unità secondarie locali, situate in altrettante diverse località romene, attraverso le quali veniva svolta parte dell'attività descritta.

Sulla base di tali elementi, l'Amministrazione fiscale romena aveva contestato alla società tedesca l'esistenza di una stabile organizzazione individuata nelle due unità locali della società romena, in quanto rappresentative di mezzi umani e tecnici in Romania a stabile disposizione della società tedesca. L'Amministrazione aveva altresì contestato alla società tedesca un abusivo utilizzo del numero di partita iva nazionale in luogo di quello rumeno, funzionale a evitare il versamento dell'iva in Romania sulle prestazioni di servizi ricevute.

Nel giudizio seguitone, il giudice del rinvio ha sollevato alla Corte ben otto questioni pregiudiziali al fine di stabilire in quali condizioni una società indipendente (o parte di essa) possa considerarsi una stabile organizzazione di un diverso soggetto giuridico. Le questioni sono state aggregate dall'Avvocato generale prima, e dalla Corte poi, in tre gruppi fondamentali, che tuttavia non coincidono perfettamente tra loro e che qui si analizzano seguendo, tra le due, per chiarezza d'esposizione, la categorizzazione contenuta nelle conclusioni dell'Avvocato generale.

Il primo gruppo è rappresentato dalla domanda pregiudiziale (n. 8) con cui il giudice del rinvio ha chiesto, in sostanza, se la (ri)qualificazione in termini di stabile organizzazione della struttura che ha prestato i servizi alla società tedesca determini (o meno) la perdita della dualità soggettiva tra chi presta il servizio e chi lo riceve con il conseguente venire meno del concetto stesso di operazione rilevante ai fini iva: in altre parole, se sia possibile che una stessa struttura organizzativa sia riferibile a un soggetto autonomo e a una stabile organizzazione.

Con altre quattro questioni (1, 2, 3 e 7), il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte, nella sostanza, di stabilire i criteri in forza dei quali possa effettivamente determinarsi la citata riqualificazione in termini di stabile organizzazione all'interno di un gruppo, trasferendo il luogo della prestazione del servizio dalla sede della consociata (casa madre) estera che riceve i servizi allo Stato della sua stabile organizzazione. In particolar modo, il giudice del rinvio chiede (nonostante i molti precedenti giurisprudenziali della Corte avessero già chiarito e risolto la questione) se possano risultare fatti sufficienti alla identificazione della stabile organizzazione la mera partecipazione delle società coinvolte a un medesimo gruppo, oppure l'esistenza tra le stesse di un contratto di prestazioni di servizi o, ancora, l'esistenza e gli effetti iva di operazioni di cessione dei beni risultanti dai servizi prestati effettuate dal destinatario non residente.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Con le ultime tre questioni (4, 5 e 6), infine, il giudice *a quo* ha chiesto alla Corte di chiarire se circostanze eventualmente rilevanti ai sensi dell'art. 192*bis*, lettera b) della direttiva iva n. 2006/112/CE (nel prosieguo, anche solo Direttiva) e dell'art. 53 del regolamento n. 282/2011 (anche solo Regolamento) possano influire sulla qualificazione di stabile organizzazione, in particolare con riferimento al fatto che una parte della struttura della società prestatrice dei servizi supporti la società destinataria estera nel realizzare le citate operazioni di cessione dei beni finiti a valle.

L'ampio perimetro descritto dalle questioni pregiudiziali abbraccia nella sostanza quasi tutte le problematiche ricostruttive della fattispecie della stabile occulta infragruppo, che la Corte risolve in parte direttamente, sulla base della lettera e della *ratio* della normativa unionale, e in parte indirettamente, introducendo elementi che permettono all'interprete un possibile componimento di alcuni profili d'incertezza, ad esempio, sulla natura abusiva o antigiuridica della riqualificazione in discorso.

2. - *La stabile organizzazione in materia di iva*

Gli elementi caratterizzanti il concetto di stabile organizzazione ai fini iva che la Corte pone a base della propria decisione sono noti e da lungo tempo esplorati, anche in rapporto a quelli qualificanti il sempre meno coincidente istituto nell'ambito delle imposte reddituali (3).

Per quanto qui interessa occorre solo ricordare che la stabile organizzazione si caratterizza – seppure con numerose criticità legate al concetto di soggettività (4) – per un'assenza di autonomia soggettiva. Ne consegue una diversità, sotto il profilo soggettivo, rispetto a una tipica società giuridicamente autonoma e indipendente.

Una diversità di principio che è riscontrabile anche nella disciplina unionale ai fini iva (5), seppur in presenza di altrettanti e peculiari elementi

---

(3) Nell'estremamente ampio panorama dottrinale che si è occupato della figura, anche ai fini reddituali, oltre ai contributi di cui alle note seguenti, si segnala, senza pretesa di completezza: E. Della Valle, *La soggettività tributaria della stabile organizzazione*, in *Libro dell'anno 2012*, diretto da R. Garofoli, T. Treu, *Treccani*, 580. In tema di stabile organizzazione reddituale occulta *cfr.* P. Valente, L. Vinciguerra, *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestore le verifiche fiscali*, Milano, 2018, 15 ss.

(4) Nel contesto della stabile organizzazione ai fini reddituali si veda l'analisi sulla soggettività (anche in una prospettiva processuale) svolta da C. Corrado Oliva, *Soggettività della stabile organizzazione e soggezione all'attività accertativa*, *Retro*, 2017, 704 ss.

(5) Il richiamo, fatto anche dall'Avvocato generale al punto 35 delle proprie Conclusioni, è alla sentenza del 23 marzo 2006, *FCE Bank*, causa C-210/04 con cui la Corte di Giustizia ha affermato che le stabili organizzazioni sono soltanto parti non autonome di un unico soggetto passivo. In senso conforme, A. Comelli, *I rapporti, sotto il profilo dell'iva, tra*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

di complessità ricostruttiva (6) che hanno consentito di affermare (7), seppur in un orientamento interpretativo circoscritto per effetti pratici ed estensione dottrinale, l'esistenza di una forma peculiare di autonomia soggettiva (intesa quale autonomo centro d'imputazione di diritti e obblighi), ma con assenza d'indipendenza. Elementi di complessità che sono collegati, da un lato – in mancanza di un espresso riferimento alla stabile organizzazione come soggetto passivo iva nella disciplina unionale e nazionale – alla rilevanza sostanziale del concetto di stabile organizzazione ai fini della individuazione del luogo di tassazione dei servizi (ai sensi degli artt. 44 e 45 della Direttiva iva n. 2006/112) o del soggetto debitore d'imposta (che ai sensi dell'art. 192*bis* della Direttiva può essere, a determinate condizioni, anche la stabile organizzazione); dall'altro, agli obblighi formali per l'esercizio del diritto di detrazione e rivalsa per le operazioni poste in essere dalla (o, per meglio dire, attraverso la) stabile organizzazione.

Nel complesso quadro ricostruttivo, come noto, la definizione di stabile organizzazione ai fini iva è contenuta nell'art. 11 del Regolamento n. 282/2011, che considera tale "qualsiasi organizzazione... caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici". Elementi umani e tecnici che, per inciso, devono essere intesi in senso di compresenza e coesistenza, avendo la Corte di Giustizia (8) in più occasioni considerato entrambi gli elementi imprescindibili per la qualificazione della stabile organizzazione iva, in tal modo differenziando sensibilmente la definizione della figura rispetto a quella rilevante in materia d'imposta reddituale, che tale compresenza non richie-

---

stabile organizzazione, casa madre e terzi, in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, 704, afferma che il quadro normativo iva, come meglio descritto nel testo, permette di escludere, in via di principio, che la stabile organizzazione iva configuri "un'autonoma entità, caratterizzata da una propria soggettività passiva, separata e distinta nettamente da quella della propria casa madre stabilita in un altro Stato membro (ovvero in uno Stato terzo). In altre parole, non è previsto espressamente un diaframma, vale a dire un vero e proprio elemento di discontinuità, suscettibile di separare nettamente la stabile organizzazione dalla relativa casa madre, sul piano della soggettività passiva, operando, sotto questo profilo, una prospettiva di continuità". *Cfr.* anche F. Cannas, *Brevissime riflessioni in tema di soggettività tributaria della stabile organizzazione ai fini iva e conseguenze pratiche ad essa connesse*, *Retro*, 2018, 1198 ss.

(6) Si veda sul punto la precisa ricostruzione dei caratteri della stabile organizzazione, quale entità giuridica non soggettivamente autonoma di A. Comelli, *op. loc. cit.*, *passim*.

(7) A titolo d'esempio (seppur in ambito di prassi nazionale), si rinvia alla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 327/E del 30 luglio 2008, che ha considerato soggetto passivo iva la stabile organizzazione cui sia imputabile lo svolgimento di un'attività commerciale.

(8) Sul punto *cfr.* le sentenze *ARO Lease* e *Titanium* già citate.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

de e che, oltretutto, ha progressivamente escluso rilevanza alla materialità dei mezzi.

Sempre sulla base del primo comma dell'art. 11 del Regolamento, perché possa qualificarsi come "stabile" l'organizzazione di mezzi deve essere "diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento". L'articolo 10 del Regolamento collega l'elemento della sede a un soggetto passivo e al suo conseguente *status*, che di per sé, fisiologicamente, richiede una soggettività giuridica propria, con una capacità di essere titolare di diritti e obblighi giuridici e una conseguente autonomia e indipendenza, anche ai fini dello svolgimento dell'attività economica. Lo stesso articolo definisce la sede, collegandola a una realtà gestionale e organizzativa sostanziale: il luogo dell'amministrazione, ovvero quello dove vengono prese le decisioni dell'impresa, ecc. Si comprende, dunque, come la diversità tra la stabile organizzazione e la sede dell'attività economica risiede, per quanto qui interessa, nell'aspetto materiale e organizzativo societario e nel collegamento di quest'ultimo con uno *status* soggettivo sostanziale: autonomo, nel caso della sede del soggetto passivo; privo di un'autonomia soggettiva completa e, comunque, d'indipendenza, nella stabile organizzazione.

L'art. 11 (in rapporto con l'art. 53 del Regolamento e 44 e 192-*bis* della Direttiva n. 2006/112) definisce, e collega tra loro, anche diverse funzioni e tipologie della stabile organizzazione. Distingue, anzitutto tra quella passiva, funzionale a ricevere delle prestazioni di servizi, e la stabile organizzazione attiva, funzionale a prestare servizi (o cedere beni). Collega la prima tipologia alla necessitata individuazione del luogo di prestazione del servizio (destinatario del quale è il soggetto della cui stabile organizzazione si discute) ai sensi dell'art. 44 della Direttiva. E collega la seconda (la stabile attiva) ad altre disposizioni normative, tra cui, per quanto qui interessa, al combinato disposto del citato art. 192*bis* della Direttiva e dell'art. 53 del Regolamento. L'art. 192-*bis* disciplina i criteri per l'individuazione del debitore d'imposta, mentre l'art. 53 precisa che possa considerarsi debitore ai sensi della norma citata la stabile organizzazione (come definita dall'art. 11) che, indifferentemente, presti servizi o ceda beni.

In definitiva, dunque, come evidenziato nel considerando 18 del citato Regolamento n. 282/2011, la corretta applicazione delle norme che disciplinano il luogo delle prestazioni di servizi (che qui maggiormente rilevano) dipende principalmente dallo *status* del destinatario, rispetto alla sua natura prodromica e imprescindibile di soggetto passivo o meno. Conseguentemente, occorre individuare e determinare lo *status* di (e del) soggetto passivo destinatario delle prestazioni sulla base di un approccio non

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

formale, ma basato sulla sostanza economica della fattispecie concreta [9]. Il che comporta, altresì, un onere in capo al prestatore del servizio di ottenimento e di verifica (seppur mai assimilabile, per poteri istruttori e perimetro d'approfondimento, a quella delle Autorità fiscali) delle informazioni e degli elementi di fatto relativi alla soggettività del committente.

Nel contesto normativo sommariamente descritto, di necessaria verifica della qualificazione della stabile organizzazione in capo al destinatario del servizio, la sentenza in commento svolge, come di seguito meglio precisato, la propria preziosa opera ermeneutico/normativa di sempre più affinata e precisa determinazione dei limiti entro cui possa considerarsi esistente una stabile organizzazione occulta infragruppo.

3. - *La necessaria e prodromica dualità soggettiva (e aziendale) per la qualificazione della stabile organizzazione*

La sentenza in commento, in concordanza con la ricostruzione giuridica proposta dall'Avvocato generale (salva qualche sfumatura, di cui si dirà) e con la propria giurisprudenza precedente [10], nel rispondere all'ottava domanda pregiudiziale, pone un primo argine logico alla possibilità che una società dotata di autonomia soggettiva venga riqualificata in termini di stabile organizzazione di un'altra società del gruppo cui entrambe appartengono.

Va esclusa tale possibilità quando la riqualificazione della prestatrice in stabile organizzazione estera del committente infragruppo, determini la

---

[9] L'approccio della "sostanza economica", ricordato come imprescindibile dall'Avvocato Generale nelle proprie conclusioni, è stato approfondito da A. Comelli, *La "realtà economica e commerciale" quale "criterio fondamentale" per l'applicazione della disciplina dell'iva*, *Retro*, 2022, 99 ss. Sulla distinzione tra sostanza e forma, *cfr.* F. Montanari, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Milano, 2019, *passim*.

[10] Il richiamo, contenuto anche nella pronuncia in commento, è alle citate sentenze: *Berlin Chemie A.Menarini*, causa C-333/20, punto 54, annotata da M.G. De Flora, *La rilevanza dei mezzi umani e tecnici ai fini della sussistenza della stabile organizzazione iva*, *Retro*, 2023, 193, e da D. Avolio, B. Santacroce, *Per la stabile organizzazione IVA rileva il controllo dei "mezzi umani"*, in *Corr. trib*., 2022, 654; *Cabot Plastics Belgium*, causa C-232/22, punto 41, annotata da D. Avolio, *Non c'è stabile organizzazione IVA anche se il* toll manufacturer *lavora in esclusiva per altra società del gruppo*, in *Corr. trib*., 2023, 831. Entrambe le pronunce presentano una fattispecie sostanzialmente coincidente (anche sotto il profilo delle principali questioni pregiudiziali qui esaminate) con quella oggetto di commento. In particolare, la seconda, che riguarda una prestazione di servizi tra due società, non legate da un rapporto di controllo diretto, facenti parte di un medesimo gruppo, una svizzera e una belga. La seconda forniva servizi di realizzazioni di beni e servizi accessori che poi la società proprietaria svizzera cedeva ai propri clienti finali, al pari di quanto accaduto nella fattispecie in commento.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

conseguenza che la prima diventi, al contempo, anche il destinatario del servizio. In altre parole, i mezzi organizzativi della società autonoma infragruppo (la *legal entity*) con cui viene prestato il servizio non possono al contempo rappresentare una stabile organizzazione destinata funzionalmente a ricevere i medesimi servizi. Per tradurre il principio nel caso concreto, come affermato dalla Corte e dall'Avvocato generale, va escluso che la Adient RO, possa veder riqualificata l'intera sua struttura in stabile organizzazione della consociata Adient DE, poiché in tal modo vi sarebbe coincidenza soggettiva tra chi presta i servizi e chi li riceve.

Come affermato dall'Avvocato generale al punto 35 delle proprie conclusioni, richiamato espressamente dalla sentenza in commento (con una statuizione non presente nei più recenti precedenti), la descritta perdita della dualità soggettiva incide sull'esistenza stessa della operazione imponibile, la quale può sussistere solo quando la prestazione o la cessione intervengano tra due soggetti giuridici diversi, almeno uno dei quali possa qualificarsi come soggetto passivo. Ne consegue che le attività che uno stesso soggetto effettua all'interno della propria organizzazione non possono dar luogo a una "operazione imponibile", salvo in quei casi d'eccezione espressamente previsti dalla Direttiva (come nella fattispecie dell'autoconsumo), ma in cui non rientra la fattispecie in discorso.

Dunque, la perdita di dualità soggettiva, secondo la Corte, non è una lesione di logica giuridica che impedisce di per sé e in astratto la riqualificazione in discorso (con spostamento del luogo di prestazione del servizio), ma in quanto elemento giuridico che impatta sul presupposto oggettivo dell'operazione.

L'impossibilità di una riqualificazione integrale di un'entità aziendale soggettivamente autonoma (Adient RO, nel caso) in una stabile organizzazione di un altro soggetto giuridico (Adient DE) a causa della perdita della dualità soggettiva necessaria a costituire un'operazione imponibile iva, del resto, è coerente con l'orientamento della Corte di Giustizia in tema di operazioni iva che intercorrono tra la stabile organizzazione e la propria società madre. È noto come tali operazioni – a partire dalla citata sentenza *FCE Bank* (11), e salvo il caso peculiare del gruppo iva (12) – vengano considerate "fuori campo" iva proprio in ragione dell'assenza di dualità soggettiva, essendo la stabile solo una parte (soggettivamente

(11) Si veda, più recentemente, la sentenza del 24 gennaio 2019, *Morgan Stanley & Co International*, causa C-165/17, punti 37 e 38.

(12) Approfondisce l'eccezione G. Scifoni, *Transazioni casa madre*-branch *sempre imponibili se una delle due appartiene ad un gruppo IVA*, in *Corr. trib.*, 2021, 642.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dipendente) della propria "casa-madre". Per concordanza, dunque, l'assenza di imponibilità dell'operazione iva affermata dalla Corte nel caso in commento ritengo debba essere intesa nel senso di qualificazione dell'operazione natura come "fuori campo" iva. E ciò sia quando venga riqualificata l'intera organizzazione della società autonoma (Adient RO, nel caso), sia quando venga riqualificata – solo quella parte dell'organizzazione che materialmente consente di rendere (ma non di ricevere) il servizio – per le ragioni antiabuso/antifrode meglio specificate nel prosieguo.

Dal principio della necessaria dualità soggettiva consegue, in sostanza, che affinché un'entità autonoma (una *legal entity*) possa essere riqualificata in stabile organizzazione è necessario che i mezzi e il personale della prima siano distinti e precisamente individuabili rispetto a quelli che compongono la seconda. Occorre cioè una separazione in termini organizzativo-aziendali tra l'entità autonoma riqualificata e la stabile. Una "scissione" della collegata o controllata da intendersi in senso atecnico, quale separazione funzionale dell'azienda del soggetto che presta il servizio, che si sostanzia, a mio parere, in una cessione o in un affitto (di diritto o di fatto) di un ramo dell'azienda della citata prestatrice a favore della consociata non residente che il medesimo servizio riceve.

Per completezza di prospettiva, occorre ricordare che in presenza della descritta, legittima riqualificazione per scissione soggettiva, l'effetto ai fini iva che ne deriva è lo spostamento del luogo d'imponibilità del servizio dalla sede (estera) del destinatario alla sua stabile organizzazione (riqualificata per separazione organizzativa): nel caso di specie, ad esempio astratto, dalla formale sede tedesca della Adient DE (con applicazione dell'iva tedesca) alla stabile organizzazione romena identificata nelle due unità locali dell'Adient RO, con altrettanto conseguente applicazione della (disciplina) iva romena e recupero dell'imposta non applicata sui servizi prestati, degli interessi e delle sanzioni. Ed è pur vero, come affermato dall'Avvocato Generale nelle proprie conclusioni, che da una prospettiva statuale di acquisizione del gettito, stante la neutralità dell'imposizione e il diritto di detrazione della destinataria dei servizi, lo spostamento della territorialità interessa lo Stato membro favorito dalla riqualificazione, da un punto di vista economico, solo per le sanzioni e per gli interessi. Tuttavia, questa prospettiva non coincide con (e non incide su) quella, propriamente normativa e d'orientamento anche per l'interprete, che obbliga comunque il contribuente a dover porre in essere la correzione dell'operazione nei due Stati, con conseguenti esborsi finanziari e oneri formali per la neutralizzazione dell'imposizione.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Oltre al limite ricostruttivo rappresentato dalla dualità soggettiva, la sentenza, ancora una volta al pari delle precedenti, ne pone un secondo, di portata generale e sistematica, rappresentato dal principio di certezza del diritto. Nella prospettiva di una coerente ricostruzione dell'art. 44 della Direttiva n. 2006/112, la certezza del diritto si pone come elemento ermeneutico per determinare la *ratio* della norma, la quale si sostanzia, ai fini dell'individuazione del luogo di prestazione dei servizi, nella prevalenza della sede societaria (in quanto "criterio oggettivo, semplice e pratico" ([13])) sul criterio residuale e sussidiario della stabile organizzazione, che evidenzia un collegamento tra territorio e soggetto "di importanza secondaria che deroga alla regola generale" ([14]). Una prevalenza cui corrisponde quella della personalità giuridica autonoma e indipendente del soggetto passivo, sulla assenza di autonomia della stabile organizzazione. Una prevalenza che si giustifica, per l'appunto, per la necessaria tutela della certezza del diritto, in quanto il criterio di stabilimento rappresentato dall'elemento della sede societaria è più agevolmente verificabile (quantomeno nella fisiologia del primo comma dell'art. 10 del Regolamento n. 282/2011) e maggiormente tutelante per la stabilità dei rapporti economici. Conseguendone che, come evidenziato dalla Corte, il criterio secondario d'individuazione del luogo di prestazione del servizio attraverso la stabile organizzazione trova ragion d'essere quando quello principale genera (sotto il profilo dell'individuazione della sede) una situazione di conflitto con uno Stato membro o porta a una soluzione non razionale.

Il principio di certezza del diritto, dunque, non impedisce la riqualificazione in stabile organizzazione della (frazione organizzativa di una) entità giuridica autonoma, ma ne evidenzia indirettamente il carattere d'eccezione, da ricondurre a casi peculiari, da analizzare concretamente caso per caso e che, comunque, non può mai portare a una coincidenza soggettiva delle due entità.

([13]) Così precisamente la sentenza in commento al punto 39.

([14]) La locuzione è riferita nel già citato punto 39 della sentenza in commento. La natura di collegamento di secondaria importanza e di natura derogatoria della stabile organizzazione rispetto alla individuazione del luogo di prestazione del servizio era già stata evidenziata anche nelle sentenze *Welmory*, causa C-605/12, punti da 53 a 56, oltre che nelle sentenze *Berlin Chemie A.Menarini* e *Cabot Palstics Belgium*.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

4. - *Circostanze non rilevanti per la qualificazione di una stabile organizzazione: il rapporto di controllo o di compartecipazione al gruppo*

L'impossibilità di una perfetta coesistenza e coincidenza soggettiva tra la società autonoma prestatrice del servizio e la (eventuale) stabile organizzazione, impone, come detto, che la prima metta a disposizione (di diritto o di fatto) una parte precisamente individuata o individuabile dei propri mezzi umani e tecnici a favore della seconda affinché questa ne disponga come se ne fosse proprietaria al fine di ricevere il servizio. La stabile occulta di cui si discute, dunque, ai sensi dell'art. 44 della Direttiva iva è solo e necessariamente di tipo passivo, riferibile come tale al solo soggetto che riceve il servizio.

Come ribadito dalla sentenza e dall'Avvocato generale (in conformità a tutta la giurisprudenza finora citata), elementi diversi da quelli appena indicati non sono rilevanti, né tantomeno di per sé sufficienti, a riqualificare in stabile organizzazione l'organizzazione della prestatrice del servizio (la Adiento RO, nella fattispecie).

Va esclusa, in primo luogo, la rilevanza della mera partecipazione a un gruppo di entrambe le società autonome, dovendosi piuttosto (e necessariamente) verificare l'esistenza di un accordo giuridico di messa a disposizione di una specifica universalità di mezzi umani e tecnici a favore di chi riceve il servizio.

Tale esclusione deriva dalla costante statuizione della Corte [15] che impone – in ottemperanza agli articoli 44 e 11 della Direttiva e dall'articolo 11 del Regolamento – di non determinare la stabile organizzazione esclusivamente sulla base di uno *status* formale del soggetto giuridico, ma, come già evidenziato, ponendo in essere una verifica fattuale basata sulla realtà economica e commerciale dell'organizzazione del soggetto.

L'affermata e condivisibile irrilevanza (o, per meglio dire, di una non sufficienza costitutiva) del rapporto infragruppo, pare ormai sufficiente a considerare definitivamente superato l'apparente contrasto ricostruttivo con alcuni, più risalenti, precedenti della Corte. L'Avvocato generale, che di tale incongruenza di principi dà evidenza nelle proprie conclusioni (rappresentando la propria contrarietà ai precedenti introducendoli con un significativo "sfortunatamente"), tenta di ricondurla a una soluzione

---

[15] La statuizione è contenuta, oltre che nella sentenza in commento (al punto 43), nelle più recenti pronunce della Corte. In particolare, si segnala il punto 36 della sentenza *Cabot Plastics Belgium* e i punti 38 e 40 della sentenza *Berlin Chemie A. Menarini*, oltre alla giurisprudenza più risalente ivi citata.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

coerente. Anzitutto, limitando e ricalibrando l'ambito di applicazione di due precedenti specifici, le sentenze *DFDS* (16) e *Dong Yang* (17), i quali avevano affermato, seppur in forma di asserzione generica, un'astratta possibilità che una società del gruppo potesse costituire una stabile organizzazione della società controllante, proprio in ragione del rapporto di controllo a cui la prima era sottoposta.

La prima pronuncia, secondo l'Avvocato generale, riguardava un ambito di applicazione iva peculiare – sottoposto a un regime d'eccezione (in tema di organizzazione di viaggi turistici) – ed atteneva a una (eventuale) stabile organizzazione che forniva servizi e non li riceveva. La seconda pronuncia, invece, presentava un carattere di ambiguità e mancanza di precisione nell'affermazione di principio ad aveva riferito quest'ultimo a un contesto (potenzialmente abusivo) di una controllante *extra*-UE impossibilitata ad operare direttamente nel mercato unionale.

Nel confermare la natura d'eccezione del criterio della stabile organizzazione, ai fini dell'elemento di territorialità iva, la Corte a sua volta sembra comporre, con un'accurata sfumatura ermeneutica, il contrasto giudiziale evidenziato dall'Avvocato Generale, rendendolo definitivamente irrilevante, nella prospettiva evolutiva della giurisprudenza unionale. La Corte conferma, sebbene solo in termini astratti e generici, la possibilità che una filiale (che presta un servizio) possa qualificarsi come stabile organizzazione della capogruppo estera, salvo stabilire, non solo che tale possibilità può concretizzarsi, come già evidenziato, solo attraverso la "scissione" dell'organizzazione della filiale e la messa a disposizione della capogruppo (o della consociata) di specifici e sufficienti elementi aziendali, ma altresì escludendo, in concordanza con l'analisi finora effettuata, che la compartecipazione al gruppo possa essere di per sé un elemento di qualificazione e riconoscimento della stabile organizzazione derivante dalla separazione.

---

(16) Al punto 26 della citata sentenza, la Corte aveva ritenuto di poter qualificare una società controllata, come stabile organizzazione della controllante in ragione del fatto che la prima agiva come "semplice ausiliaria di quest'ultima".

(17) Le questioni pregiudiziali sollevate nella causa in discorso riguardavano, al pari di quelle di cui alla sentenza in commento, la sufficienza del rapporto societario di controllo o di quello contrattuale di servizio, intercorrenti tra una società coreana e una sua *legal entity* polacca, al fine di poter considerare quest'ultima una stabile organizzazione della prima in quanto destinataria di servizi prestati da un'altra consociata. Al punto 30 della citata sentenza la Corte afferma che non si possa escludere che "la società controllata detenuta per una siffatta attività...possa costituire una stabile organizzazione di tale società controllante".

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

4.1. - *L'insufficienza del contratto di servizi tra le società del gruppo*

In coerenza con le statuizioni prodromiche sopra esaminate e sempre concordemente con quanto evidenziato dall'Avvocato generale, la sentenza, nel rispondere alla seconda questione pregiudiziale, ribadisce nuovamente che neppure l'esistenza del contratto di prestazione dei servizi tra le due società del gruppo può essere un elemento di per sé rilevante per riqualificare in termini di stabile organizzazione la filiale estera prestatrice.

L'affermazione, pacifica nel generale panorama giurisprudenziale citato, è necessariamente consequenziale alla esclusiva rilevanza attribuita alla esistenza di un contratto (o a uno stato di fatto) di affidamento/disponibilità a favore della società committente di una parte della struttura organizzativa della società prestatrice, per tutte le considerazioni già evidenziate. Un contratto di servizi, dunque, non è in quanto tale rilevante ai fini in discorso, salvo che in esso non emergano anche elementi e clausole contrattuali che si sostanzino nella messa a disposizione dei mezzi ai fini della ricezione del servizio stesso – ma non della sua prestazione, ricadendosi in tal caso in una delle due situazioni già descritte di effettuazione di un'operazione "fuori campo".

La sentenza nell'esaminare il punto approfondisce, in conformità ad alcuni precedenti citati, quando possa dirsi esistente una messa a disposizione dei mezzi umani e tecnici, evidenziando, ancora una volta in via preliminare, come sia un presupposto tipico (oltre che logico) della citata disciplina unionale che una persona giuridica formalmente autonoma agisca in nome proprio e per le proprie esigenze e interessi, anche economici, a titolo di "parte indipendente". Con la conseguenza di dover presuppore (anzitutto da parte del giudice nazionale) che l'organizzazione aziendale tramite cui la società prestatrice realizza i servizi contrattualizzati, quand'anche nel contesto di una mono-committenza, sia nella esclusiva titolarità di quella e non nella disponibilità della controparte committente i servizi. Ciò salvo che non vi sia la prova del fatto, soggetta all'esame e alla valutazione del giudice nazionale, che, ad esempio, i dipendenti siano sottoposti al potere datoriale del committente o, più in generale, del fatto che il prestatore "non rimane responsabile dei propri mezzi e non fornisce le proprie prestazioni a suo proprio rischio", come evidenziato al punto 49 della sentenza, a richiamo del precedente *Cabot Plastics Belgium* (punto 39).

I citati riferimenti specifici della sentenza sia alla fornitura delle prestazioni, sia all'assenza di rischio economico d'impresa unito (tramite la congiunzione "e") alla titolarità solo apparente dei mezzi aziendali, tuttavia, sembrano riportare la Corte su una strada d'incoerenza logica dei propri precetti e richiedono una precisazione.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Poiché entrambe le citate condizioni (titolarità apparente "e" assenza di rischio d'impresa) riguardano i mezzi organizzativi necessari alla prestazione del servizio contrattualizzato, se s'intende che la loro presenza congiunta determina la riqualificazione di tali mezzi organizzativi in una stabile organizzazione della committente estera, si ricade, alternativamente, nella violazione del disposto dell'art. 44, che si riferisce alla stabile organizzazione passiva (ossia a quei mezzi che sono funzionali a ricevere le prestazioni) del soggetto destinatario dei beni, oppure nella non accettabile incongruenza di affermare che il soggetto che presta il servizio è lo stesso che lo riceve. In questo secondo caso, con inesistenza di una prestazione di servizio (imponibile, perché fuori campo) e irrilevanza ai fini iva dell'intera operazione; con buona pace, si crede, dell'accertamento di una maggiore iva nazionale.

Al contrario, tale incongruenza non sussiste, o quantomeno può essere più facilmente composta, se questi due elementi vengono tenuti separati e riportati nell'alveo di fattispecie diverse. Anzitutto, il fatto di non "rimanere responsabile dei propri mezzi" da parte della prestatrice andrebbe riferito non alla parte della struttura aziendale di quest'ultima utilizzata per fornire il servizio alla consociata estera, ma a quella (eventuale) parte organizzativo/aziendale che non è coinvolta nello svolgimento effettivo di tali prestazioni. Così intesa, tale frazione aziendale può qualificarsi come stabile organizzazione della consociata estera – attraverso cui quest'ultima riceve il servizio e/o, eventualmente, svolge ulteriori e diverse attività – e coesistere con la residua organizzazione aziendale della prestatrice.

Il riferimento alla mancanza di rischio d'impresa *della prestatrice* dei servizi e *per l'attività di prestazione dei servizi* (enfasi mie) – ultroneo e criticabile ma pure "sfortunatamente" esistente e ribadito anche in pronunce precedenti – potrebbe essere armonizzato al contesto logico attraverso la sua riconduzione all'ipotesi di una pattuizione contrattuale simulatoria tra le consociate infragruppo e, quindi, ricondotto a ipotesi (alquanto improbabili a verificarsi) di frode in cui la società prestatrice sia, in realtà, la stabile organizzazione di quella che appare come la destinataria dei servizi, e quest'ultimo sia un terzo.

Questa differente chiave di lettura pare trovare sostegno nel punto 50 della sentenza (immediatamente successivo a quello sopra riportato) in cui la Corte ha rinviato al giudice nazionale per verificare se i mezzi umani e tecnici delle due unità locali della società prestatrice romena (Adient RO) siano stati messi a disposizione della collegata tedesca (Adient DE) e abbiano un sufficiente grado di permanenza per consentire a tale (riqualificata) stabile organizzazione di "*ricevere*" (enfasi mia) le prestazioni di servizi di lavorazione fornite dalla Adient Romania. Un inciso dal quale si

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

evidenzia chiaramente come la (riqualificata) stabile organizzazione della committente estera debba essere funzionale a ricevere i servizi dalla prestatrice infragruppo (ed eventualmente svolgere altre attività od operazioni), con la conseguenza che la verifica della disponibilità in capo alla prima (la committente) non può che essere riferita a mezzi organizzativi diversi e soggettivamente scindibili (quelli di due unità locali) rispetto a quelli utilizzati dalla prestatrice per fornire il servizio.

Sempre con riferimento alla verifica in discorso, la sentenza individua opportunamente alcune circostanze in fatto che consentono di determinare la disponibilità dei mezzi organizzativi a favore della committente.

Non costituiscono, dunque, elementi probatori di una disponibilità di mezzi idonei a ricevere i servizi e a svolgere altre operazioni specifiche (quale stabile organizzazione della committente) quando i dipendenti (delle unità locali, nel caso) hanno libero accesso al sistema elettronico del gruppo per effettuare operazioni di contabilizzazione collegate alla prestazione di servizi. Così come non rileva l'esistenza di un locale di stoccaggio di prodotti (materie prime, semilavorati e prodotti finiti) collegati alla prestazione del servizio reso dalla consociata indipendente.

4.2. - *Le cessioni di beni a valle sono irrilevanti ai fini della identificazione della stabile organizzazione funzionale alle prestazioni a monte*

Rispondendo alle domande tre e sette del giudice del rinvio, la Corte precisa ulteriormente i criteri per la riqualificazione infragruppo di una stabile organizzazione, escludendo che possa considerarsi tale quella parte dell'organizzazione aziendale della prestatrice che partecipa alle operazioni di cessione dei beni, risultanti dalla prestazione del servizio stesso, effettuate dalla committente non residente. Così come neppure rileva che tali operazioni di cessione siano imponibili ai fini iva e che i beni ceduti siano inviati in uno Stato membro diverso da quello in cui si trova l'organizzazione.

Nell'escludere la rilevanza di tali elementi la Corte richiama nuovamente il rapporto tra la stabile organizzazione passiva o attiva e l'ambito di applicazione degli articoli 44 e 192-*bis* della Direttiva iva, riconducendo i primi al solo articolo 192-*bis*. Come già evidenziato, tale norma (in combinato disposto con l'art. 53 del Regolamento) disciplina, a differenza dell'art. 44, i criteri per individuare il soggetto passivo debitore dell'imposta e richiama il concetto di stabile organizzazione attiva con riferimento al soggetto che, indifferentemente, presta un servizio o che cede dei beni.

Da tale diversità deriva la sostanziale autonomia delle due figure di stabile organizzazione (attiva e passiva) richiamate, a cui la Corte fa seguire (al punto 73) l'affermazione secondo cui quand'anche esistesse una stabile

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

organizzazione passiva del committente (nel caso, Adient DE) destinatario dei servizi della collegata estera (Adient RO) e contestualmente la prima partecipasse a operazioni di cessioni di beni della medesima società madre (Adient DE), ciò non permetterebbe di considerare quest'ultima automaticamente debitrice d'imposta nel territorio della stabile.

Affermazione cui consegue quella speculare (esplicitata nella sentenza al punto 74 e al punto 2 del dispositivo) che non attribuisce all'esistenza di un'eventuale stabile organizzazione attiva (romena, nel caso) per la cessione di beni della società madre (Adient DE) un automatico effetto di qualificazione di quella stessa struttura organizzativa in termini di stabile organizzazione ai fini della individuazione del luogo in cui sono prestati i servizi della consociata (Adient RO) cui afferisce (formalmente) tale struttura, dovendo piuttosto stabilirsi se quest'ultima sia funzionalmente destinata alla ricezione dei servizi medesimi.

Quest'ultima affermazione, pur basandosi su una interpretazione coerente col dato letterale e sistematico delle norme citate, va implementata con le implicite conseguenze in termini di analisi del fatto demandata al giudice nazionale. Se è pur vero, infatti, che la struttura organizzativa della società nazionale (Adient RO, per proseguire nell'esempio offerto dalla sentenza) che riceve i servizi resi dalla stessa società a favore della consociata estera (Adient DE) non può considerarsi una stabile organizzazione di quest'ultima per il solo fatto che la stessa struttura partecipa anche a cessioni di beni sempre della consociata estera (Adient DE), rimane il fatto che se questa struttura separata rispetto all'attività di partecipazione di cessione di beni può considerarsi (seppur solo ai sensi dell'art. 192-*bis*) come una stabile organizzazione appare difficile non considerarla tale anche ai fini della ricezione dei servizi preordinati alle cessioni.

In altri termini, facendo applicazione degli stessi principi indicati dalla giurisprudenza unionale, se tale struttura aziendale può essere precisamente distinta dal resto dell'organizzazione della società nazionale – ad esempio, in quanto riferibile a una precisa unità locale della società nazionale (Adient RO) – ed è altresì composta da mezzi umani e tecnici nella effettiva e piena disponibilità (per contratto o di fatto) della consociata estera che realizza le cessioni cede i beni (Adient DE) e, ancora, se tali mezzi umani e tecnici intervengono e partecipano significativamente alla realizzazione di tali cessioni, tale struttura dovrebbe essere considerata, con riferimento alle cessioni di beni, una stabile organizzazione della casa madre estera (Adiente DE) ai fini dell'art. 192bis. Tuttavia, se tale struttura è al contempo destinata funzionalmente anche a ricevere i servizi prestati dalla (restante e separata organizzazione) della consociata nazio-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nale cui essa stessa afferisce (Adient RO), appare difficile immaginare che possa sottrarsi alla medesima qualificazione in termini di stabile organizzazione ai sensi dell'art. 44, seppur nel contesto della verifica di fatto da parte del giudice nazionale.

5. - *Considerazioni conclusive: la stabile organizzazione occulta tra errore, abuso o frode*

L'approccio ricostruttivo seguito dalla Corte nella sentenza in commento è l'elemento di maggiore pregio e, sotto un certo aspetto, di novità. Esso è fondato sulla lettera del dato normativo e sui principi di "meccanica" fisiologica dell'imposta. Dal complesso della motivazione della sentenza emerge chiaramente che a rilevare, ai fini della qualificazione della stabile organizzazione, sono solo le circostanze fattuali e la loro incidenza sui requisiti oggettivo e soggettivo d'imponibilità dell'operazione. Se i permanenti mezzi, per le evidenze della "realtà economica", vi sono, se sono segregati da una residua struttura aziendale della società autonoma prestatrice del servizio e se sono funzionali a ricevere quest'ultimo, essi formano una stabile organizzazione attribuibile al soggetto passivo estero che è parte committente di una operazione imponibile; altrimenti, l'autonomia soggettiva prevale, non sussiste un'operazione imponibile iva e non esiste una stabile organizzazione occulta.

Ne consegue la sostanziale irrilevanza di elementi legati ad aspetti intenzionali – dolosi – dei soggetti coinvolti, così come di eventuali vantaggi fiscali. In particolare – come la Corte e lo stesso Avvocato generale hanno escluso implicitamente, ma non per questo con meno forza ermeneutica – non è un vantaggio fiscale e comunque non rileva ai fini della individuazione della stabile, l'imponibilità e la territorialità dell'operazione nello Stato del committente (nel caso, la Germania), invece che nello Stato del prestatore (qui, romeno).

In altre parole, l'eventuale vantaggio che possa derivare alla destinataria del servizio dall'applicare la propria iva nazionale e non quella del luogo della (eventuale) stabile organizzazione estera viene reso irrilevante dalla garanzia di neutralità del tributo, dalla prevalenza del principio di certezza del diritto e dalla necessaria dualità soggettiva per l'esistenza della prestazione imponibile. Il che incide (o dovrebbe incidere) significativamente anche sulla gradazione della sanzione applicabile in caso di riqualificazione.

Tale prospettiva giurisprudenziale, evidentemente, riconduce la riqualificazione citata a fattispecie in cui la patologia (l'occultamento della stabile) si determina per errata sussunzione del fatto nella norma (nel caso, la definizione di cui all'art. 11 del Regolamento e la disciplina dell'art. 44

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

della Direttiva), con irrilevanza di requisiti propri della frode o dell'abuso di diritto (18).

Tuttavia, in questa stessa prospettiva, occorre stabilire se rimane, ed entro che limiti, uno spazio residuo per la contestazione di fattispecie di stabile organizzazione occulta non da "errore", ma da abuso o da frode. Ed è questo spazio che, mi pare, genera quella anticipata sfumatura di approccio dell'Avvocato generale – più rigido nel limitare tali ipotesi – rispetto a quello della Corte, che mantiene (con un inciso al punto 44, già esplicitato nei precedenti) una generica possibilità che la (sottinteso, intera organizzazione della) "filiale che fornisce servizi ... costituisca la stabile organizzazione della società madre". Tale inciso – che consente implicitamente una riqualificazione integrale dell'azienda della consociata prestatrice del servizio verosimilmente, conserva la possibilità per la Corte di contestare la riqualificazione unitaria della stabile quando la forma autonoma e indipendente sia esclusivamente frutto di una ipotesi patologica, di abuso o di frode, funzionale ad ottenere vantaggi indebiti o illeciti.

Occorre tuttavia evidenziare come tali fattispecie possano difficilmente verificarsi nel contesto della prospettiva descritta. In primo luogo, mi sembra che gli spazi per la contestazione dell'abuso del diritto siano sostanzialmente nulli, per mancanza di un vantaggio fiscale indebito diverso da quello (che tale non è, secondo la Corte) derivante dallo spostamento del luogo di imposizione del servizio.

L'abuso, come noto, presuppone un aggiramento del presupposto impositivo attraverso la realizzazione di una fattispecie diversa da quella tipica, portante un vantaggio fiscale indebito rispetto alla *ratio* della disciplina impositiva. Tenendo conto che, al di fuori dalla fattispecie non abusiva di stabile organizzazione occulta descritta dalla Corte, l'effetto della riqualificazione della intera organizzazione della società prestatrice autonoma determina un'operazione fuori campo iva, risulta difficile individuare un vantaggio fiscale diretto in capo alle parti dell'operazione che possa considerarsi indebito sulla base delle norme unionali.

Inoltre, tali ipotesi patologiche residuali, anche in presenza di un vantaggio fiscale illecito, dovrebbero dar luogo piuttosto a contestazioni d'evasione, ossia di frode (per usare la terminologia unionale iva) per un aspetto strutturale. Ricondurre la disponibilità (come proprietario) di un'organizzazione di mezzi a un soggetto rispetto a un altro presuppone

---

(18) Attribuisce, al contrario, una certa rilevanza ricostruttiva a tali elementi una parte della dottrina. *Cfr.* F. Roccatagliata, *La "stabile organizzazione" nell'Unione Europea: un'espressione dai molti volti*, in *G.T. – Riv. Giur. trib.*, 2022, 574.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

necessariamente, nella patologia, che vi sia una simulazione, e quindi un dolo, intendendo il soggetto nell'effettiva disponibilità dell'organizzazione far apparire il contrario. Tale fattispecie di simulazione rientra più tipicamente nella figura della illiceità e della violazione diretta di norme, piuttosto che in quella d'abuso, e come tale andrebbe trattata.

Al pregio della sentenza già evidenziato possono affiancarsene altri due: quello di aver offerto all'interprete una *summa* degli elementi necessari all'individuazione di una stabile organizzazione occulta infragruppo, e quello di aver ricostruito più precisamente il collegamento tra la necessaria dualità soggettiva e l'esistenza di una prestazione imponibile.

Entrambi gli aspetti sono ora sottoposti alla prova del recepimento da parte dei giudici nazionali e, soprattutto, delle Amministrazioni fiscali. I primi, per quanto attiene all'ambito italiano, hanno un orientamento di vertice adesivo alle conclusioni della Corte di Giustizia, come evidenziato da un recente arresto [19]. Orientamento che, tuttavia, non può dirsi ancora pienamente stabilizzato, posto che l'approfondimento svolto negli ultimi anni dalla Corte di Giustizia ha prodotto un contenzioso fiscale ancora sottoposto (salvo casi isolati) all'attenzione dei giudici di merito. I quali ultimi non sembrano aver sempre recepito i principi descritti [20]. Non può che auspicarsi, pertanto, che l'Amministrazione anticipi l'adattamento della giurisprudenza interna e applichi con opportuna cautela ed approfondimento in fatto i criteri descritti.

LORENZO BIANCHI (*)
Dottore di ricerca in diritto processuale tributario,
Università di Parma

---

[19] Cass. civ., Sez. V, Sentenza del 18 marzo 2024, n. 7200. La pronuncia richiama i principi della giurisprudenza unionale, la cui rilevanza rispetto alla decisione, tuttavia, è stata ridotta dal limite posto dalla "doppia conforme".

[20] Afferma l'esistenza di una stabile organizzazione occulta, in una prospettiva d'elusione, in ragione della relazione di controllo tra destinataria e prestatrice, la sentenza del 27 novembre 2023 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, Sez. XII, n. 1069, in *One FISCALE*, Ipsoa.

(*) Componente del Centro di ricerca di diritto tributario europeo, *Ius Fiscale Europeaum* – IFE Suor Orsola Benincasa.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Sez. IX, 12 dicembre 2024, C-331/23

Pres.e Rel. C. Lycourgos – Giudici S. Rodin, O. Spineanu-Matei – Avv. gen. J. Kokott

L'art. 205 della Direttiva 2006/112/CE, letto alla luce del principio di proporzionalità, non osta a una disposizione nazionale che prevede la responsabilità in solido oggettiva di un soggetto passivo diverso dal debitore-legale, senza tuttavia che il giudice competente possa esercitare un potere di valutazione in funzione della partecipazione delle diverse persone coinvolte in una frode fiscale, purché tale soggetto abbia la possibilità, almeno in astratto, di dimostrare di aver adottato ogni accortezza che può essergli ragionevolmente richiesta per garantire che le operazioni da esso realizzate non facessero parte di tale frode. L'articolo 205 della Direttiva, letto alla luce del principio di neutralità fiscale, non osta a una disposizione nazionale che impone di assolvere l'iva a un soggetto passivo diverso da quello che sarebbe di norma debitore di tale imposta, senza che si tenga conto del diritto di quest'ultimo alla detrazione dell'iva dovuta o assolta a monte. L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea non osta a una normativa nazionale che consente un cumulo di sanzioni penali e amministrative (di natura penale), derivanti da diversi procedimenti, per fatti della stessa natura, che tuttavia hanno avuto luogo nel corso di esercizi fiscali successivi e che costituiscono oggetto di procedimenti amministrativi di natura penale per un esercizio fiscale e di procedimenti penali per un altro (e diverso) esercizio fiscale.

(*Omissis*).

Responsabilità solidale in ambito iva: il contrasto alle frodi *whatever the cost* può adombrare i principi di proporzionalità e neutralità del tributo armonizzato?

Abstract: La Corte di Giustizia UE ha sottoposto a scrutinio i profili ed i limiti all'applicazione della disciplina belga inerente alla responsabilità solidale ai fini iva del terzo in rapporto a possibili violazioni dell'art. 205 della Direttiva utilizzando, come chiave di interpretazione dell'ordito normativo, il richiamo ai principi di proporzionalità e neutralità dell'iva. L'analisi spazia altresì sui profili di inammissibilità di una responsabilità oggettiva e sull'eventuale graduazione della reazione ordinamentale nell'ottica della colpevolezza del terzo in rapporto alla gravità della sua condotta omissiva o commissiva. Ancora, alla Corte è stata sottoposto il vaglio critico circa la compatibilità della disciplina interna belga con l'art. 50 della Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea disciplinante il divieto di *bis in idem* laddove l'ordinamento giuridico del paese membro preveda, a fronte dei medesimi fatti, l'applicabilità sia di sanzioni amministrative che, di fatto, assumono natura para-penalistica per il loro ampio grado di afflittività, sia di quelle *stricto sensu* penali in assenza di meccanismi normativi atti ad operare una complessiva e proporzionata graduazione del carico sanzionatorio complessivo.

Sommario: 1. Note introduttive – 2. Inquadramento fattuale e cenni alla disciplina antifrode prevista dallo Stato belga – 2.1 La disciplina antifrode prevista dalla legislazione belga – 2.2. L'antefatto e le "questioni parallele" di rilievo per scrutare la violazione del prin-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

cipio di *ne bis in idem* – 2.3 Primi punti fermi – 3. Le questioni pregiudiziali sottoposte al vaglio della Corte di giustizia UE – 4. Le (disattese) Conclusioni dell'Avvocato generale – 4.1 Sulla presunta violazione del principio di *ne bis in idem* – 4.2 L'esame circa l'applicabilità del parametro *ex* art. 205 della Direttiva alla solidarietà tributaria perseguita nel caso *de quo*. – 4.3 Un supplemento d'indagine: l'esame della fattispecie alla luce dell'art. 273 della Direttiva – 4.4 L'esame della solidarietà tributaria ai fini iva sotto la lente dei principi di proporzionalità e neutralità – 5. La parola alla Corte – 6. Considerazioni conclusive.

1. - *Note introduttive*

"All'approccio secondo cui il fine giustifica i mezzi, Karl Marx (filosofo tedesco, 1818-1883) ha replicato quanto segue: «Ma un fine che ha bisogno di mezzi ingiusti non è un fine giusto [1](...)».".

Esordisce così l'Avvocato generale Juliane Kokott nelle sue Conclusioni avanti alla causa C-331/23 che vede la *Dranken Van Eetvelde NV* contro lo *Belgische Staat.* La cornice nella quale si sviluppa il giudizio è quello delle frodi [2] iva [3] il cui "contrasto", tuttavia, in uno Stato di Diritto non deve avvenire, nelle sue condivisibili indicazioni, con qualsiasi mezzo [4].

La sentenza in commento consente di ampliare lo spazio di riflessione ed analisi sui temi della corretta applicazione della misura adottata dallo

---

[1] Punto 1 delle Conclusioni dell'Avvocato generale di data 5 settembre 2024 (nel seguito, Conclusioni AG).

[2] Su tale concetto, K. Guarini, *La negazione del diritto alla detrazione nelle incerte fattispecie di abuso del diritto ed evasione*, *retro*, 2023, 266-267 ed in particolare in nota 13 e nota 14.

[3] Per quanto, come si vedrà, di limitata complessità, tale frode coinvolge due soggetti perfettamente consapevoli cui non possono ricercarsi esimenti afferenti alla "buona fede". Sulle crescenti problematiche delle frodi iva, sia di matrice elusiva che evasiva, P. Pistone, *Diritto tributario internazionale*, Giappichelli, 2024, 171-172.

[4] Punto 9 Conclusioni AG. Se queste parole dell'Avvocato sono rivolte ai Legislatori dei Paesi aderenti ed alla Corte, giova quivi riportare il passaggio di una etica e risalente missiva rivolta ai propri Collaboratori dall'*ex* Direttore dell'Agenzia delle Entrate Attilio Befera che palesa, lato controlli, quale debba essere l'auspicabile atteggiamento dei Funzionari anche avanti alle più decettive condotte dei Contribuenti: "*[...] E se esigiamo serietà e coerenza dai contribuenti, dobbiamo noi per primi dare prova di serietà e coerenza nel rispetto dei principi cui diciamo di ispirare la nostra azione. Da qualunque parte affrontiamo il discorso, arriviamo così sempre alla conclusione che le ragioni dell'etica e quelle della convenienza dimostrano la loro fondatezza solo se le vediamo alla fine convergere. I comportamenti vessatori sono eticamente scorretti e in quanto tali sono anche controproducenti. Come qualunque altra azione immorale, quella di evadere le imposte – continuando però a fruire dei servizi che gli altri concorrono a finanziare pagandole, invece, le imposte – cerca sempre una giustificazione morale, e ama trovarla, se gliene viene offerta l'opportunità, nella scorrettezza di chi avrebbe il compito, con la trasparenza e la linearità della propria condotta, di indurre al rispetto degli obblighi fiscali. [...]*".

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Stato belga avente ad oggetto la responsabilità solidale "*di una persona diversa dal debitore dell'imposta*" *ex* art. 205 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e sulla efficacia di tale previsione al contrasto alle frodi nell'ambito dei principi enucleati dal legislatore unionale e dalla medesima Corte di giustizia.

Responsabilità solidale dal lato passivo che anche in ambito tributario, come mutuato dal diritto civile, rinviene il proprio fondamento nell'idea di rafforzare le garanzie di riscossione del credito tributario da parte del creditore-Erario (5).

Non solo, la reiterata e pervicace condotta, perpetrata con identiche modalità in più periodi di imposta dalla ricorrente *Dranken Van Eetvelde NV* impongono anche una seria e critica riflessione in ordine all'effettività ed all'efficacia deterrente di una misura che forse, più che contrastare il fenomeno, mira tuttalpiù a "limitare i danni" una volta che questi si siano verificati e giungendo, introducendo una misura abnormemente riparatoria del danno, a risultati paradossali e finanche controproducenti: se infatti la (misura della) solidarietà tributaria per debito iva altrui supera la linea di demarcazione di ciò che è proporzionale, ecco che "Ad un esame più attento, siffatto importo inadeguato della sanzione applicata ad un soggetto partecipante ad una frode fiscale di un terzo è nocivo anche per la prevenzione di frodi in materia di iva (6)". Detta solidarietà del terzo viene inoltre estesa anche al comparto sanzionatorio e con un'intensità molto accentuata. Ancora, si indugerà, seppur con minore raggio d'azione per i motivi *infra* esposti, sulla compatibilità di una doppia reazione, una di carattere amministrativo ed una di carattere penale, di tipo sanzionatorio da parte dello Stato belga, avendo a riguardo il divieto di *bis in idem ex* art. 50 della Carta dei diritti fondamentali (7).

Sia consentito un parallelismo sportivo, quivi proposto per delineare l'approccio ed anticipare le considerazioni finali del presente contributo. Negli sport di squadra, tutti i giocatori sono certamente importanti ma ogni epoca storica ha avuto, almeno, un fuoriclasse. Ebbene questi giuocatori, come determinate frodi, difficilmente possono essere "contrastati" nella corretta accezione sportiva del termine: accettare il contrasto, accettare "l'uno contro uno" con tali talenti, dalle qualità evidentemente superiori

---

(5) F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, III ed., 2023, 205 ss.

(6) Punto 61 Conclusioni AG.

(7) Sul punto, G. Cataldi, M. Pedrazzi, *La tutela dei diritti umani in Europa*, (a cura di) A. Caligiuri, G. Cataldi, Nicola Napolitano, Cedam, 2010, rispettivamente 565 ss. e 595 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

alla media, sarebbe sciocco ed improduttivo. Anche perché, nel trilatero rapporto iva ed a differenza di altre imposte, affinché si realizzi un'evasione vi deve essere, almeno in linea di principio, anche un altro soggetto posto alternativamente a monte ovvero a valle dell'evasore e da ciò consegue che tale talento, aspetto come noto non scontato e frequente, "sa anche giocare di squadra" (8). Pur tuttavia v'è prova che detti fuoriclasse non sempre riescono a marcare una rete e ciò avviene quando, *de iure condendo*, il difendente gioca "d'anticipo" o difende, anch'egli, "di squadra". Pare chiaro l'intento di non paragonare l'eccellenza sportiva di taluni all'eccellenza criminale di altri: ciò che in questa prospettiva maggiormente interessa è quale debba essere il più corretto approccio difensivo per opporsi, ovvero per ottenere una possibile ed efficace deterrenza preventiva.

Ecco, a me pare che, al netto di altre ulteriori criticità, che nel proseguo verranno esposte, l'operare il richiamo alla responsabilità solidale di tutti i soggetti partecipanti, a diverso titolo, all'operazione economica per ampliare le garanzie di introito del gettito iva non sia una strategia vincente. Certamente, la fase della riscossione non può essere trascurata ma non dovrebbe essere ad essa affidato il contrasto vero e proprio alle frodi iva; contrasto che non può che essere *ex-post* e quindi indiretto, quale misura deterrente (per un operatore consapevole, competente ed accorto). Anche perché, tale scelta può aprire ad interpretazioni in chiave opportunistica quale quella che si è qui adottata da parte dello Stato e dell'Amministrazione belga e volte ad un – sostanziale e totale – disinteresse nei confronti dei reali evasori che hanno economicamente beneficiato del crimine: i celati-cessionari.

L'Italia, criticabile per molti aspetti, sul fronte del contrasto alle frodi iva, ha nel recente passato adottato una scelta diversa con una serrata *roadmap* che, in meno di un decennio, ha portato all'introduzione diffusa della fatturazione elettronica e dello *split payment* ed all'estensione dei meccanismi di conflitto di interesse cedente/cessionario oltre che del *reverse charge* interno (9); il principio della solidarietà tributaria in ambito iva

---

(8) Si riportano le parole del compianto P. Centore, *Responsabilità del soggetto passivo: effetti delle frodi IVA*, in *Fisc. & comm. int.*, 2015, 3, 6-7, "*A differenza di altre imposte l'evasione dell'IVA non può essere totalmente relegata nella sfera di un unico soggetto passivo, e deve coinvolgere, almeno in linea di principio, anche un altro soggetto, posto, alternativamente, "a monte" ovvero "a valle" dell'evasore. Il coinvolgimento di un altro soggetto è la conseguenza del rapporto trilaterale che contraddistingue questa imposta, nel quale il fornitore che addebita l'imposta al cliente diviene debitore dell'imposta nei confronti dell'Amministrazione fiscale, verso la quale il cliente, se, soggetto passivo, aziona il diritto di credito.*".

(9) Sull'utilità della scissione dei pagamenti e dell'inversione contabile, nel contrasto

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

è, infatti, nel nostro Paese limitato (10), dunque invocato ed applicato *cum grano salis*, a specifici settori ed operazioni di finanza straordinaria (11) e comunque sottoposta a particolari condizioni. Nonostante ciò, anche grazie alle azioni *supra* indicate il legislatore italiano, è riuscito, solo nell'ultimo quinquennio, a dimezzare il *tax gap* in ambito iva (12) che quindi, in valori nominali, è passato da 35.579 milioni di euro (2017) a 17.817 milioni di euro (2021).

In ultimo ed in rapporto all'interesse domestico sulle possibili ripercussioni della pronuncia che si va ad esaminare, devesi rilevare come essa lambisca, principalmente, due principi di carattere generale – *ex* art. 1 co. 3-*bis* dello Statuto – in materia tributaria (13) e peraltro, in positivo, di nuovo conio legislativo quali il *divieto del bis in idem* (14) ed *il principio di*

---

alle frodi in determinati settori, S.M. Messina, *Le imposte indirette sui trasferimenti onerosi e gratuiti*, in AA.VV., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2024, Cedam, 279; conforme, ma con considerazioni *ratione temporis* limitate al *reverse charge*, P. de' Capitani di Vimercate, *Le disposizioni fiscali nel diritto dell'Unione Europea*, in V. Uckmar, G. Corasaniti, P. de' Capitani di Vimercate, C. Corrado Oliva, *Diritto tributario internazionale*, 2012, II ed., Cedam, 193.

(10) Il riferimento è all'art. 60-*bis* del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633; con riferimento alla sua disciplina, in dottrina, M. Dallapina, *La solidarietà tributaria nella sfera IVA: luci ed ombre dell'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972*, in *L'iva*, 2023, 2, 52 ss.; F. Falcone, *Responsabilità solidale: i presupposti per l'applicazione dell'art. 60-bis secondo la Cassazione*, in *L'iva*, 2022, 11-12, 22 ss.; F. Falcone, *Per la Cassazione non sussiste l'obbligo del preventivo contradditorio in caso di responsabilità solidale*, in *L'iva*, 2022, 10, 29 ss.; A. Giovanardi, *Le frodi iva – profili ricostruttivi*, 2013, Giappichelli, 216 ss.; E. Covino, R. Lupi, *Frodi carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, in *Dialoghi trib*., 2012, 4, 394 ss.; M. Basilavecchia, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in *Corr. trib*., 2007, 20, 1625 ss.; A. Mondini, *La nuova responsabilità solidale del cessionario iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in *Rass. trib*., 2005, 3, 755 ss.

(11) Vi è per il vero anche la responsabilità solidale prevista per le società partecipanti all'operazione di scissione, anche totale *ex* art. 16 comma 12 della l. 24 dicembre 1993, n. 537. Sia concesso il rinvio a A. Borghetti, *L'immensurabile "responsabilità" fiscale delle società partecipanti all'operazione di scissione societaria: tra interesse fiscale e capacità contributiva*, in *I principi in tema di sanzioni amministrative tributarie*, (a cura di D. Coppa, D. Mazzagreco), 2024, 139 ss.

(12) I dati sono riferiti al quinquennio 2017-2021 e rinvenibili nella *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva – anno 2024, ex* art. 10-*bis*.1 co. 3 della L. 31 dicembre 2009, n. 196, 5.

(13) Sul rapporto tra i principi costituzionali e quelli sovranazionali che (i) grazie ad essa trovano accesso nel nostro sistema giuridico e (ii) per mezzo dello Statuto dei diritti del contribuente possono raggiungere la loro *attuazione* in quello tributario si veda J. Kokott, *Brevi riflessioni sui rapporti tra principi costituzionali e principi del diritto internazionale in materia tributaria*, *retro*, 2022, 2, 588 ss.

(14) Con riferimento a tale principio va tuttavia evidenziata la particolare "portata" della novella. Tra i primi contributi, F. Dami, *L'unicità dell'accertamento*, in AA.VV., *Adempimento collaborativo, accertamento e contenzioso*, 2024, II, 105-118; G. Consolo, *Il divieto di bis in idem nel procedimento tributario*, in *La riforma fiscale – I diritti e i proce-*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

proporzionalità nel procedimento tributario; principi peraltro meritevoli, secondo la condivisibile scelta del legislatore, di articolati a sé, rispettivamente, espressi negli artt. 9-*bis* e 10-*ter* della Carta fondamentale del Contribuente. Principi, ancora, il cui ingresso nel nostro ordinamento si deve anche e soprattutto alle plurime sollecitazioni di fonte unionale (15).

2. - *Inquadramento fattuale e cenni alla disciplina antifrode prevista dallo Stato belga*

Occorre anzitutto esaminare con attenzione le circostanze fattuali ed il contesto normativo che assume specifico rilievo nella fattispecie (16).

La ricorrente *Dranken Van Eetvelde NV* è una società belga che opera sin dal 2000 nel settore del commercio all'ingrosso ed al dettaglio (17) di bevande. La locale Amministrazione finanziaria procede ad una verifica fiscale con riferimento al periodo di imposta 2011; da detta verifica emergono rilievi in materia di iva che vengono riepilogati nel verbale del 6 dicembre 2018, cui segue l'impugnata ingiunzione del 10 dicembre 2018, dichiarata esecutiva l'11 dicembre 2018.

La violazione contestata è l'emissione di fatture soggettivamente false per la fornitura di bevande; i documenti fiscali individuavano quali cessionari dei soggetti privati – non soggetti passivi iva – in luogo dei reali cessionari di *Dranken* che, nella ricostruzione operata dai verificatori, erano dei soggetti passivi iva che svolgevano attività di impresa nel settore della gestione di strutture alberghiere, ristoranti e bar. L'*id quod plerumque accidit* emergente dal settore commerciale consente di supporre che questi ultimi, operando con consumatori finali, avessero facilità ad omet-

---

dimenti, (a cura di A. Giovannini), 2024, Pacini, 63-82 e P. Pistone, *L'europeizzazione del diritto tributario e la riforma fiscale italiana: dall'adattamento all'adeguamento al diritto europeo*, in *retro*, 2024, 353 ss.

(15) Per tutti, si veda l'ampia e recente opera di P. Pistone, *L'europeizzazione [...]*, *passim*. Le (necessariamente) ampie dimensioni di tale opera sono figlie del recepimento, di una sorta di *Rezeption* dei nostri tempi, da parte del legislatore italiano, di molteplici principi di fonte UE.

(16) Per un primissimo commento, B. Ruscio, *Responsabilità solidale IVA conforme ai principi di neutralità e proporzionalità*, in DB online 21 gennaio 2025, M. Dellapina, *Responsabilità solidale in caso di frode IVA e stop alla detrazione*, in *QuotidianoPiù*, 13 dicembre 2024 e M. Peirolo, *Responsabilità solidale per i debiti fiscali di un terzo*, in *L'iva*, 2025, 2, 55-56.

(17) Non pare superfluo precisare che mentre la Sentenza (punto 8) si riferisca anche all'esercizio di commercio al dettaglio, tale precisazione viene obliterata dall'Avvocato generale (punto 17) che si limita, nella descrizione dei fatti, ad indicare una generica attività di impresa di "commercio di bevande".

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tere la registrazione dei propri ricavi i quali, una volta incassati, venivano in parte "reinvestiti", grazie anche al fattivo supporto del fornitore-cedente *Dranken*, acquisendo "in nero" parte dei propri fattori produttivi. È dato acquisito e dunque non controverso che la cedente-*Dranken* abbia (i) emesso delle fatture (ii) per cessioni realmente effettuate (iii) a soggetti diversi da quelli indicati nei documenti fiscali ed ai quali ha consegnato le merci ed (iv) abbia assolto, in qualità di cedente debitore d'imposta, il proprio debito iva: la ricorrente quindi, non ha evaso nulla ma ha certamente e consapevolmente coadiuvato i propri simulati cessionari nell'operare una frode al fisco. Frode avente impatto, rimanendo in ambito tributario, certamente, in ambito iva ma (forse) soprattutto ai fini dell'imposizione diretta sul reddito d'impresa.

Assumerà particolare rilievo l'ulteriore aspetto, più volte richiamato nella pronuncia, secondo il quale l'identità dei reali cessionari sia "*apparentemente sconosciuta*" con ciò evidenziandosi come l'unico, *rectius*, l'ultimo soggetto passivo iva noto di questa catena commerciale sia la ricorrente *Dranken*; sfugge invece il ruolo dei cartolari cessionari indicati nelle fatture emesse da quest'ultima. È curiosa e pruriginosa la totale assenza di approfondimenti in ordine (i) ai cessionari indicati in fattura ed anche e soprattutto a quelli (ii) cui sono state consegnate le merci.

Come sia possibile non essere stati in grado di identificare, in particolare, questi ultimi appare ignoto avuto riguardo al fatto che è acclarato e non contestato che le merci siano state, nelle varie accezioni, "consegnate [18]" o "fornite [19]" ai celati soggetti passivi iva: se vi è traccia e certezza della consegna ad un terzo, *a fortiori* questo dovrebbe poter essere stato individuato!

Per quanto attiene il tributo armonizzato qui in esame, l'effettiva "evasione", la perdita di gettito, dovrebbe quindi ricercarsi nel *value-added* scaturente dalla differenza tra l'iva obbligatoriamente esposta (e da questa assolta) in rivalsa [20] da *Dranken* e quella indeterminata e celata dai reali cessionari delle forniture della ricorrente. Ciò posto, non deve sfuggire come, pur nella farraginosa ed articolata vicenda qui commentata, vi siano due elementi indiscutibili: l'iva addebitata in rivalsa da *Dranken* rappresenta l'iva che i celati cessionari, se fossero stati *compliant* alla normativa iva avrebbero potuto detrarre in quanto pacificamente inerente alla loro atti-

---

[18] Punto 10 della Sentenza.

[19] Punti 17 e 22, Conclusioni AG.

[20] S. Mencarelli, R.R. Scalesse, G. Tinelli, *Introduzione allo studio giuridico dell'Imposta sul Valore Aggiungo*, Giappichelli, 2012, 103-105.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

vità d'impresa. Il fatto ignoto è quindi rappresentato dall'iva che i celati cessionari di *Dranken* avrebbero dovuto applicare in rivalsa ai propri clienti consumatori-finali degli esercizi commerciali da questi condotti e quindi il danno erariale (21) dovrebbe, al massimo, essere quantificato in detto differenziale ed ogni maggior importo richiesto non potrà che essere ricondotto ad una sanzione impropria (22) ed *extra ordinem*.

Detta indeterminatezza ha un peso rimarchevole nella vicenda che ci occupa e riflette le gravi distorsioni del mercato che le frodi iva possono generare; questo anche considerando le difficoltà a smentire la seguente tesi: "Un normale soggetto passivo lavorerebbe tuttavia con un margine di profitto. Un soggetto passivo fraudolento potrebbe offrire un prezzo più basso, poiché «risparmia» a sé stesso l'imposta sul reddito e ai suoi clienti l'iva (23)". Ecco quindi che anche peritarsi nel determinare il reale "valore aggiunto" generato dall'attività d'impresa dei celati cessionari potrebbe essere tempo mal riposto se, come spesso accade nelle frodi, questo "differenziale" potrebbe essere negativo con ciò manifestando il successo dell'intento criminoso. Occorre dunque chiedersi se per assicurare il rispetto del principio di neutralità, si possa, anche in tale sede dare accesso ad un procedimento volto alla ricerca del più verosimile "valore aggiunto" che i celati cessionari avrebbero realizzato nel settore di riferimento qualora avessero operato secondo corretti criteri economici (24).

Nella vicenda sottostante alla pronuncia della Corte, lo Stato belga impone alla società ricorrente il pagamento di complessivi euro 173.512,56 (di cui 141.665,30 per omesso versamento ed euro 31.847,26 per rimborso iva su note di credito emesse erroneamente) a titolo di responsabilità in

---

(21) Sulla gravità, in particolare, delle frodi iva di maggiori dimensioni e "respiro" transnazionale, S.M. Ronco, *Frodi "gravi" IVA e tutela degli interessi finanziari dell'unione europea: quali ricadute nell'ordinamento interno alla luce della Direttiva 2017/1371 del 5 luglio 2017*, in *archiviopenale.it*.

(22) In argomento, L. Del Federico, *Sanzioni improprie e imposizione tributaria*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. Perrone, C. Berliri), 2006, ESI, 518 ss.

(23) Punto 40, Conclusioni AG.

(24) Si pensi, alle ricostruzioni di tipo induttivo ed anche, di recente, di carattere analitico-induttivo ai fini delle imposte sul reddito d'impresa ove, ad ogni buon conto, si deve tendere alla ricerca di una "vera" capacità contributiva del soggetto. Sul punto, il rilievo della sentenza 31 gennaio 2023, n.10 della Corte costituzionale e le osservazioni di P. Boria, *Nell'accertamento analitico-induttivo il contribuente può opporre l'incidenza percentuale dei costi*, in *GT – Riv. di giur trib.*, 2024, 1, 48 ss. a commento del recepimento, da parte della Suprema Corte, delle indicazioni fornite dalla Corte costituzionale e, con riferimento a questa, Id., *La Consulta riconosce al contribuente la presunzione di incidenza dei costi sui ricavi occulti*, *GT – Riv. di giur trib.*, 2023, 4, 301 ss. e S. Zagà, *Prelevamenti bancari e metodi di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 3, 981 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

solido dell'iva con il debitore legale (art. 51-*bis*), di una sanzione pecuniaria di Euro 283.320,00 (141.665,30 x 200%) dovuta al mancato pagamento dell'iva (art. 70 par. 1) e di una ulteriore sanzione pecuniaria pari al 200% del tributo e quindi di Euro 347.000 per le menzioni errate sulle fatture emesse (art. 70 par. 2). "*Non è parimenti chiaro se una tassazione quasi cinque volte più elevata di quella effettivamente prevista possa essere considerata una tassazione proporzionata (e rispettivamente una sanzione proporzionata al di fuori del diritto penale)*" (25).

Il tutto a fronte di (i) alcun omesso versamento da parte di *Dranken* e di (ii) alcuna prova (e nemmeno asserzione) relativa alla compartecipazione economica alla "spartizione" del bottino rinveniente dal perpetrato illecito vantaggio fiscale tra questa ed i celati cessionari. Nulla si dice con riferimento ai cessionari-cartolari, menzionati nelle fatture emesse in punto di collegamento con i celati cessionari e/o consapevolezza del meccanismo frodatorio.

2.1 - *La disciplina antifrode prevista dalla legislazione belga*

L'articolo 51-*bis*, paragrafo 4, della legge del 3 luglio 1969 (26) che disciplina l'imposta sul valore aggiunto nello stato belga prevede un particolare regime di responsabilità solidale passiva e di natura dipendente: "*I soggetti passivi sono responsabili in solido con la persona debitrice dell'imposta ai sensi dell'articolo 51, paragrafi 1 e 2, per il pagamento dell'imposta, qualora essi, nel momento in cui hanno effettuato un'operazione, sapevano o avrebbero dovuto sapere che il mancato pagamento dell'imposta nella catena di operazioni era o sarebbe avvenuto con l'intenzione di evadere l'imposta*". Questa formulazione, nella prospettiva del superiore, generale ed ampio dettato *ex* art. 205 della Direttiva, consente, senza dubbio, un'ampia discrezionalità nei verificatori che possono liberamente coinvolgere, previa l'acquisizione della prova della consapevolezza (anche nella forma presuntiva e del "non poteva non sapere..."), un soggetto passivo iva intervenienti nella "catena" commerciale ove si verifichi una frode al fisco. Se raffrontata all'art. 60-*bis* del nostro decreto iva, detta ampiezza si accentua ulteriormente. Ivi, non essendo necessaria la sussistenza di una frode, la responsabilità può estendersi solo unidirezionalmente dal cedente (debitore legale) al cessionario – e quindi riferirsi (i) esclusivamente a soggetti passivi iva – qualora (ii) la cessione di beni avvenga a prezzi (sospetti e)

(25) Punto 8, Conclusioni AG.

(26) *Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde*, nel seguito WBTW.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

inferiori al valore normale, (iii) il cedente abbia omesso il versamento del relativo debito iva e (iv) la transazione si riferisca ad un bene rientrante in una ristretta e normativamente predeterminata categoria di beni [27].

In ordine all'apparato sanzionatorio, per quanto qui rileva, la relativa disciplina si rinviene nell'art. 70 paragrafi 1 e 2: ivi sono previste e regolamentate (i) una sanzione pecuniaria connessa e conseguente all'omesso o ritardato versamento (par.1), individualmente dovuta da ogni persona obbligata al pagamento (tra cui anche chi vi è chiamato in solidarietà) e pari al doppio dell'imposta non versata (200%) ed (ii) un'ulteriore importo (par. 2), di identico *quantum* e quindi anch'essa pari al doppio dell'imposta (200%) per l'inesatta redazione delle fatture anche in punto di identificazione delle reali parti dell'operazione, con esimenti previste solo per errori di carattere formale [28].

Si abbia riguardo al fatto che, anche considerando – aspetto comunque non apparente né dalle Conclusioni dell'Avvocato generale, né dalla Sentenza – la possibile disapplicazione della prima sanzione o suo eventuale assorbimento nella sanzione "maggiore" in una sorta di cumulo giuridico (par. 1), ci troveremmo ad ogni modo innanzi ad importi ragguardevoli e pertanto, anche in tale ipotesi, i termini e le considerazioni che seguono non verrebbero, si ritiene, di per sé inficiati o condizionati da tale aspetto inerente al diritto interno [29].

---

[27] E segnatamente autoveicoli, motoveicoli, rimorchi, prodotti di telefonia e loro accessori, personal computer, componenti ed accessori, animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche, pneumatici nuovi, di gomma, pneumatici rigenerati o usati, di gomma, gomme piene o semipiene, battistrada per pneumatici e protettori ("*flaps*"), di gomma, benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori. L'individuazione di dette categorie, sopra riportate nell'attuale formulazione, è stata rimessa ad atto di fonte secondaria a mente del comma 1 dell'art. 60-*bis*. Tale elenco è stato nel tempo esteso rispetto all'originario disegno del d.m. 22.12.2005 del Ministero dell'Economia e delle finanze ad opera del d.m. 31.10.2012 e, di recente, del d.m. 10.1.2018. In ordine a tali categorie di beni, la stratificazione normativa e la spinta comunitaria all'adozione del *reverse charge* interno ha poi indotto il legislatore italiano a prevedere e privilegiare l'utilizzo di tale ultimo meccanismo anche per taluni beni rientranti nell'elencazione ministeriale (si pensi, ad esempio, ai telefoni cellulari ed ai *computer* (*tablet PC e laptop*) *ex* art. 17 del decreto iva).

[28] L'esimente prevista dalla normativa belga si esprime nei seguenti termini: "*Tuttavia, essa non verrà applicata qualora le irregolarità debbano essere considerate meramente occasionali, in particolare a causa del numero e del valore delle operazioni per le quali non è stato emesso un regolare documento, rispetto al numero e al valore delle operazioni che erano oggetto di regolari documenti, oppure qualora il fornitore o il prestatore non avesse seri motivi per dubitare della qualità di soggetto passivo della controparte contrattuale*". Termini evidentemente non sussumibili nel caso che ci occupa.

[29] Il riferimento è all'ultimo periodo del paragrafo 2 dell'art. 70 del WBTW che prevede: "*Laddove, a causa della stessa infrazione, ad una persona venga inflitta sia la san-*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2.2. - *L'antefatto e le "questioni parallele" di rilievo per scrutare la violazione del principio di* ne bis in idem.

Albert Einstein ammoniva come fosse più facile scindere un atomo che abolire un pregiudizio e l'esibizione muscolare della Corte che, come vedremo, sovrasterà anche le Conclusioni dell'Avvocato generale, è lì a dimostrarlo.

Vengono all'uopo più volte rimarcati dalla Corte i "precedenti" di *Dranken*, *rea* di aver posto in essere le medesime infrazioni qui contestate anche per i periodi di imposta dal 2000 al 2004 ed in relazione ai quali, con sentenze del 10 aprile 2008 e del 17 novembre 2008, passate in giudicato, *è stato riconosciuto che detta società aveva organizzato un sistema di emissione di fatture false nell'ambito del quale le merci menzionate sulle fatture venivano consegnate non ai clienti menzionati nelle fatture stesse, bensì a clienti soggetti d'imposta, gestori di caffè, di hotel o di ristoranti* (30).

In seguito a tali condotte (31), le autorità belghe avviavano un diverso ed ulteriore procedimento penale nei confronti della ricorrente e dei suoi amministratori vertente sui periodi di imposta 2012, 2013 e 2014. Con sentenza del Tribunale di primo grado delle Fiandre Orientali, sede di Dendermonde, del 18 giugno 2019, la ricorrente è stata condannata ad una sanzione pecuniaria pari ad Euro 20.000. Ivi le autorità giudicanti hanno appurato le responsabilità della *Dranken* quale soggetto giuridico apportante un contributo sostanziale ed essenziale ad un sistema fraudolento di relativa semplicità ma che aveva consentito, sempre a mezzo dell'emissione di fatture fittiziamente intestate a terzi, ai suoi clienti professionali di cedere bevande "in nero" a consumatori finali.

Nel disegno fraudolento *Dranken* era protagonista assoluta, non certo per la non contestata e non accertata compartecipazione agli eventuali benefici economici dei celati cessionari, quanto per l'essenzialità del suo intervento consistente nell'emettere consapevolmente fatture soggettivamente inesistenti. Qui s'interseca l'illegittimo – ma non giudizialmente accertato – vantaggio iva con l'altrettanto, e si ritiene più sostanziale, vantaggio ai fini delle imposte dirette. Tale intersezione (32) non può qui

---

zione pecuniaria prevista al paragrafo 1 sia la sanzione pecuniaria prevista al paragrafo 2, è applicabile solo quest'ultima".

(30) Punto 10 della Sentenza.

(31) Punto 23 della Sentenza.

(32) In argomento, M. Interdonato, *Il principio di neutralità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia e i casi di operazioni IVA in malafede*", in *Dir. e proc. trib.*, 1, 2022, 29. L'autore, condivisibilmente, evidenzia che determinate frodi iva abbiano in realtà quale

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

trovare adeguato spazio argomentativo ma certamente assume rilievo nell'impostazione delle misure di contrasto che debbono tenere in debita e reciproca considerazione gli effetti pratici dei congegni proposti al fine di evitare che la loro efficacia ai fini delle imposte dirette ingeneri una falla in ambito iva e viceversa.

Questa condotta, ripetuta nel tempo pur a fronte della dimostrazione di un'Amministrazione attenta nell'applicazione della rigorosa legislazione domestica ed avanti a plurime condanne giudiziali induce a riflettere, senza certamente volerne fornire un adeguato alibi, sulle strategie commerciali che potrebbero aver spinto la *Dranken* ad operare in tal senso. Non si vuole certamente invadere il campo di altre discipline che indugiano sulle motivazioni dei comportamenti dell'*homo oeconomicus* ma si ritiene che il tributarista debba, *a fortiori* avanti a palesi reiterazioni, sempre intercettate e sanzionate, chiedersi se le misure adottate dal legislatore belga siano idonee, effettive ed efficaci al raggiungimento dello scopo in un'ottica, *de iure condendo*, di miglioramento del sistema.

2.3 - Primi punti fermi

Un dato è certo ed inerisce alla sussistenza da parte della ricorrente, del requisito della consapevolezza: *Dranken* era a conoscenza della frode dei propri cessionari. Più correttamente, *Dranken*, non poteva non essere a conoscenza della frode dei propri cessionari avuto riguardo al fatto che la violazione riguarda proprio una condotta attiva (cooperazione collusiva) della ricorrente: l'emissione di fatture soggettivamente intestate a prestanome in luogo dei reali cessionari-soggetti iva. Gli elementi probatori acquisiti durante le verifiche del quadriennio 2001-2004 e del triennio 2012-2014, accertate positivamente anche in giudizio – ed ivi sanzionate – vanno nella medesima direzione ed a supporto delle contestazioni qui commentate e riferite al periodo di imposta 2011.

Ancora, la ricostruzione operata fa comunque apparire, *a contrario*, ovvero induttivamente, l'estrema incertezza in ordine al *quantum debeatur* e potenzialmente ritratto dai celati cessionari-soggetti iva (bar, ristoranti e hotel): questi ultimi, nemmeno individuati dalle autorità inquirenti, potrebbero sì aver generato "valore aggiunto", ma non necessariamente. Come già sostenuto nei precedenti paragrafi allorché si è provveduto ad operare una ricostruzione della "prassi commerciale" del settore, risponde

---

ricercato obiettivo il risparmio, non tanto dell'iva, quanto piuttosto delle imposte sul reddito.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

a ragionevolezza e buon senso esperire quanto meno un tentativo volto alla ricostruzione delle operazioni imponibili svolte dai reali cessionari di *Dranken*, e ciò per il precipuo fine di individuare comunque un presumibile e realistico "valore aggiunto" al quale ancorare la commisurazione dell'imposta illuminati in tale – necessariamente incerto – peregrinare dalla stella polare della neutralità. In ciò, infatti, è possibile sostanziare quel possibile e vero danno erariale che si genera in concreto nella fattispecie e che, l'ordinamento tributario, dovrebbe mirare a ripristinare senza necessariamente volgersi alla ricerca, sia consentito, di un indebito arricchimento statuale, istituendo, *sic et simpliciter*, una responsabilità di posizione. Il tutto, sia chiaro, fatta salva l'opportuna previsione di meccanismi sanzionatori il cui telaio sia adeguato, necessario ed idoneo; afflittivo sì, ma non sproporzionato.

3. - *Le questioni pregiudiziali sottoposte al vaglio della Corte di giustizia UE*

Il Tribunale di primo grado delle Fiandre Orientali, sede di Gent, rinvia quindi, *ex* art. 267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, alla Corte di giustizia quattro questioni pregiudiziali; le prime due attengono alla responsabilità solidale per il tributo mentre la terza e la quarta problematica afferiscono agli aspetti sanzionatori. In estrema sintesi, la prima attiene al potenziale contrasto del sopra riportato articolo 51-*bis*, paragrafo 4, del codice iva belga in rapporto all'articolo 205 della Direttiva ed al fondamentale principio di proporzionalità. Sotto tale profilo, il rimettente individua nella norma interna l'introduzione di una surrettizia forma "*responsabilità generale incondizionata*" (responsabilità oggettiva) tale da generare, in concreto, l'impossibilità di individuare, e poi consentire, una graduazione della risposta statuale sul terzo "*in funzione del contributo di ciascuno alla frode fiscale*".

Il secondo profilo di disamina verte sui medesimi articoli della norma interna e della Direttiva appena richiamati ma mutando l'ottica di osservazione degli effetti della norma ed in particolare sottoponendola al vaglio dell'altrettanto fondamentale principio di neutralità del tributo armonizzato. Qui il rimettente sottopone alla Corte il quesito in ordine alla correttezza della richiesta, al responsabile solidale del pagamento dell'intera iva a da questo addebitata al debitore legale, e ciò senza considerare il diritto di quest'ultimo alla possibile detrazione (33) (del medesimo impor-

(33) S. Mencarelli, R.R. Scalesse, G. Tinelli, *Introduzione [...]*, 105 ss.].

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

to) dell'iva a credito sugli acquisti lui spettante in qualità di cessionario. Nella sostanza, avuto riguardo alla rilevanza del principio di neutralità per i soggetti passivi iva, l'interrogativo muove dalla verifica della evidenziata incoerenza sistematica – confliggente con il detto principio di neutralità – che, in applicazione dell'ordito normativo statuale, ne conseguirebbe laddove venga richiesta un "iva lorda" senza considerare che, ove si fosse operato correttamente, si sarebbe esclusivamente richiesto l'iva netta rappresentata dal valore aggiunto della fase finale da determinarsi, dunque sottraendo dall'iva dovuta (iva a debito) quella detraibile (iva a credito). È chiaro che una tale questione, avendosi qui un solo dato certo ed acclarato (l'iva a debito del cedente, che è necessariamente pari all'imposto dell'iva a credito del cessionario) non è né di poco momento, né di facile soluzione.

La terza e la quarta questione pregiudiziale – quest'ultima, nemmeno compiutamente affrontata dalla Corte in quanto ritenuta assorbita dall'esame e dalla soluzione della terza – attengono al rispetto del parametro rappresentato dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea sotto il profilo della eccessiva e sproporzionata reazione sanzionatorio-afflittiva prevista dall'ordinamento belga. Carta che, come noto, è stata proclamata solo nel 2000 e non è diventata giuridicamente vincolante fino al 2009 (34). Il diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso fatto viene sottoposto alla Corte di giustizia con riferimento alla legittimità, o meno, *del cumulo di sanzioni (amministrative e penali) di carattere penale derivanti da procedimenti diversi, per fatti identici sotto il profilo fattuale, commessi tuttavia in anni successivi*. Assume rilevanza il fatto che secondo il rimettente i fatti contestati siano i medesimi e quindi riconducibili ad un reato in realtà continuato in quanto modulato all'interno di un unico disegno criminoso perseguito dall'autore. La scansione temporale, come si vedrà, assumerà carattere dirimente per una decisione di senso opposto.

La quarta questione, come detto non compiutamente affrontata, attiene alla compatibilità con il divieto di *bis in idem* della normativa belga che prevede una totale indipendenza tra il procedimento di irrogazione di una sanzione tributaria amministrativa (ma con tratti di afflittività tali da ricondurla alla natura di norma sostanzialmente penale) e quello per l'accertamento di una sanzione penale che l'anticipa ed è già passata in giudicato. La totale autonomia del procedimento amministrativo di accertamento ha come riflesso la conseguenza che il *grado di severità dell'insieme*

(34) In termini, J. Kokott, *Brevi riflessioni [...]*, 588.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

delle sanzioni inflitte non consente, in concreto, la verifica ed il controllo di proporzionalità tra il cumulo sanzionatorio che si ingenera e l'effettiva gravità dell'infrazione del terzo da parte del giudice tributario. Questo, in detto sistema, non potendo tenere conto delle già comminate sanzioni penali, non è quindi posto nelle condizioni di poter contemperare il complessivo carico sanzionatorio.

Si ritiene utile, antecedentemente alla disamina delle argomentazioni svolte dalla Corte di giustizia UE a sostegno delle proprie decisioni sulle questioni pregiudiziali sollevate dal giudice del rinvio operare un breve richiamo alle Conclusioni formulate dall'Avvocato generale Kokott sul caso *de quo*. Tale esame, sempre utile, appare quivi particolarmente pregnante anche per la ricognizione dell'evidente contrasto tra quanto assunto dall'Avvocatura generale e quanto poi sancito dalla Corte, dunque anche al fine di evidenziare il travaglio ermeneutico sottostante alle questioni pregiudiziali esaminate.

Dopo aver anticipato l'esistenza di tale divergenza di approdi, il presente lavoro esaminerà quindi gli assunti posti a fondamento delle argomentazioni svolte dall'Avvocato generale dell'Unione Europea nelle proprie Conclusioni e, successivamente, darà l'evidenza dei diversi approdi cui è giunta la sentenza del Giudice europeo.

La sostanziale discrasia tra talune delle Conclusioni e delle decisioni della pronuncia darà poi accesso all'esame ragionato delle principali motivazioni ad esse sottostanti, indugiando anche sulle possibili conseguenze ed i possibili correttivi della disciplina in commento.

4. - *Le (disattese) Conclusioni dell'Avvocato generale*

In ossequio al proposto piano di lavoro, devesi quindi preliminarmente sottoporre a disamina le interessanti, equilibrate, asettiche e condivisibili Conclusioni cui perviene l'Avvocato generale della UE. Che il compito affidato alla Corte dal Giudice del rinvio non sia affatto facile e debba muoversi sul filo dell'equilibrista appare chiaro *in apicibus* di dette Conclusioni "*la Corte viene nuovamente chiamata a stabilire dove si situino i limiti di un contrasto efficace alle frodi nella normativa in materia di IVA per poter ancora parlare al contempo di un modus operandi proporzionato* [35]". Occorre quindi chiarire se la Direttiva consenta agli Stati membri di "*imporre una responsabilità per i debiti d'imposta stimati di un terzo nel*

---

[35] Punto 2, Conclusioni AG.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dubbio sconosciuto, la quale raggiunge il triplo del debito d'imposta stimato di tale terzo" (36).

Si ritiene significativo il richiamo (37) dell'Avvocato generale ai principi dello Stato di diritto *ex* art. 2 del Trattato sull'Unione Europea. Principio che permea, o dovrebbe permeare, tutti gli ambiti del diritto unionale e della normativa dei Paesi membri ed altresì richiamato nel preambolo da quella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che quivi viene invocata (art. 50) in rapporto alla scomposta e smisurata reazione sanzionatoria dello stato belga.

Altresì, l'Avvocato generale dà conto della competenza della Corte UE a riformulare le questioni sottopostole dal Giudice nazionale esaminando quindi, laddove ne ravveda l'opportunità, altre disposizioni del diritto unionale da questo non espressamente richiamate a prescindere dalla motivazione sottostante alla mancata invocazione. Nella sostanza, una volta superato il vaglio di ricevibilità ed ammissibilità, il Giudice europeo non è affatto vincolato ad attenersi al controllo del rispetto della normativa nazionale ai soli parametri invocati dal Giudice nazionale ma può estenderlo e quindi anche modificarne il punto di osservazione (38).

Invertendo l'ordine delle questioni pregiudiziali l'Avvocato generale riunisce quelle attinenti al rispetto dell'apparato sanzionatorio *ex* art. 50 della Carta e le risolve in maniera compiuta e risoluta prima di passare al più approfondito esame del rispetto della normativa interna ai canoni pervisti dal principio di proporzionalità e di neutralità dell'iva.

Si ritiene di seguire il medesimo ordine argomentativo assunto dall'Avvocato generale.

4.1 - *Sulla presunta violazione del principio di* ne bis in idem

Come anticipato, il dettaglio fornito nell'esame del fatto assume specifica rilevanza nella comprensione delle argomentazioni seguite dall'Avvocatura Generale. Ebbene, quand'anche si ammettesse che nelle sanzioni ammnistrativo-tributarie disciplinate dallo stato belga – nell'art. 70 del WBTW – possano ravvedersi i crismi dell'afflittività tipici della sanzione penale (i noti criteri *Engel*), *ab ovo,* il tema della violazione del *ne bis in idem* nemmeno viene a porsi. Invero, il principio del *ne bis in idem* ha

(36) Punto 6, Conclusioni AG.
(37) Punto 9, Conclusioni AG.
(38) U. Villani, *Istituzioni di Diritto dell'Unione europea*, Cacucci, 2017, 406 e le richiamate cause da C-578/10 a C-580/10.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

come presupposto il soddisfacimento di determinati – tutti necessari – requisiti e nello specifico esso consta nel divieto di un cumulo di: (i) procedimenti e (ii) sanzioni con natura penale per (iii) gli stessi fatti (iv) nei confronti della stessa persona.

L'esame fattuale tuttavia ha rilevato, in maniera inequivocabile, che i suesposti requisiti non siano stati – tutti – soddisfatti attenendo il procedimento in esame a fatti riferiti al periodo di imposta 2011 mentre le sanzioni penali inflitte e vagliate dal competente Giudice penale belga attengono al triennio successivo (2012-2014). Nessun cenno circa la sussistenza di un effetto di trascinamento, nella specie, del "reato continuato con un unico disegno criminoso" invocato dal Giudice del rinvio nella terza questione pregiudiziale.

Difettando l'identità dei fatti [39], l'Avvocato generale ritiene quindi inapplicabile il principio contenuto nell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali.

4.2 - *L'esame circa l'applicabilità del parametro* ex *art. 205 della Direttiva alla solidarietà tributaria perseguita nel caso* de quo

Con ciò anticipandone le conclusioni, l'Avvocato generale si interroga, *in primis*, sul fatto che sia precipuamente l'art. 205 della Direttiva la disposizione da porre a sostegno e copertura della norma nazionale di cui si richiede l'avallo unionale. E la risposta è negativa. Premesso il ridotto numero di pronunce giurisprudenziali sul tema della responsabilità solidale del terzo [40], l'art. 205, preannunciato dal considerando 44 [41] della Direttiva non trasferisce il debito d'imposta ad un'altra persona ma prevede solo, accanto al soggetto passivo iva-debitore legale, la possibilità di prevedere che al suo fianco vi siano uno o più altri soggetti passivi iva

---

[39] Si vedano le conformi cause C-524/15, punto 25 e C-617/10, punto 34. L'identità dei fatti assumerà centrale rilievo anche in ambito interno posto che la Riforma fiscale ha introdotto, con l'art. 1, co. 1, lett. m) del d. lgs. 14 giugno 2024, n. 87, il nuovo art. 21-*quater* nel d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 ove si prevede che "Quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva".

[40] Ove si richiamano le recenti cause C-1/21 e C-4/20 e le più risalenti C-499/10, punti 19 ss., C-384/04, punti 25 ss. e C-499/13.

[41] Che recita: "È opportuno che gli Stati membri possano adottare disposizioni secondo le quali una persona diversa dal debitore dell'imposta è responsabile in solido per il pagamento della stessa.".

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

che debbano rispondere in solido e ciò nell'ottica, chiara, di meglio tutelare le esigenze di gettito erariale e dissuadere i potenziali coobbligati *ex lege* dal porre in essere condotte che potrebbero arrecar loro diretto nocumento. Il perimetro dell'art. 205 della Direttiva peraltro, nonostante recenti arresti (42) della Corte di segno contrario, si deve riferire e limitare al tributo senza estendersi ad interessi e sanzioni spettanti al debitore legale. Altresì, dovrebbe riferirsi solo a soggetti passivi iva senza potersi estendere a chi soggetto passivo (seppur in senso formale) non è (43).

Tuttavia il fulcro attorno al quale ruota la questione è qui rappresentato dal presupposto stesso per l'insorgenza della responsabilità solidale: il debito iva che il terzo può essere chiamato a pagare, non può essere un "*debito d'imposta probabile di un terzo*", non può riferirsi "*ad un debito d'imposta presunto dell'acquirente*"; peraltro, "*Si tratta di una presunzione estremamente improbabile* (44)".

Se non sono certe – e non lo sono – (i) se ed a quali condizioni il celato cessionario abbia rivenduto le merci, (ii) a chi le abbia cedute (iii) ed a quale prezzo, l'obbligo sussidiario che ci occupa presenta un alone di indeterminatezza e vaghezza tali da non corrispondere ad un concreto debito d'imposta di un terzo, facendosi grossolanamente ricorso per il calcolo del *quantum debeatur*, all'iva indicata dalla stessa *Dranken* nelle fatture da essa emesse.

Su questo profilo si incentra il nodo principale del ragionamento dell'Avvocato generale: l'art. 205 della Direttiva presuppone che il debito d'imposta (debito principale) sia certo e possa pertanto anche essere in concreto accertato; occorre pertanto, per comprendere la correttezza del telaio normativo impostato dal legislatore belga, muovere da altra e differente prospettiva e segnatamente dall'art. 203 della Direttiva, non invocato

---

(42) Si pensi alla causa C-4/20 ove, relativamente agli interessi di mora è stato previsto che "*L'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letto alla luce del principio di proporzionalità, deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale in forza della quale la persona ritenuta responsabile in solido ai sensi di tale articolo deve pagare, oltre all'importo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) non pagato dal debitore di tale imposta, gli interessi di mora dovuti da quest'ultimo su tale importo, qualora sia accertato che, nell'esercitare essa stessa il suo diritto a detrazione, tale persona sapeva o avrebbe dovuto sapere che detto debitore non avrebbe assolto tale imposta*".

(43) Il riferimento è alla causa C-1/21, punto 47. In tale sentenza, tuttavia, la Corte si è peritata nell'estendere la responsabilità solidale iva ad un soggetto non iva (nella specie, il legale rappresentante) appellandosi all'art. 273 della Direttiva.

(44) Punto 40, Conclusioni AG.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dal Giudice del rinvio, che dà rilevanza, questo sì, all'iva "indicata" in fattura: "*L'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura*".

4.3 - *Un supplemento d'indagine: l'esame della fattispecie alla luce dell'art. 273 della Direttiva*

L'Avvocato generale procede quindi a verificare la sussistenza di un addentellato che consenta di giustificare la normativa nazionale vagliando quella generica e quasi residuale disposizione che è l'art. 273 della Direttiva. Essa prevede, *inter alia*, che "*Gli Stati membri possono stabilire [...] altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni [...]*". Se si concorda con l'approdo di cui al precedente punto 4.2, ovvero sul fatto che la pretesa chiamata in solidarietà nel caso *de quo* non attiene al tributo iva del cessionario, nel senso che non si riferisce, *rectius* non si può riferire, ad un'iva netta determinata dalla differenza tra l'iva addebitata in rivalsa e l'iva detratta in quanto non è stato possibile determinare la prima, allora deve riferirsi a qualcosa di altro: una sanzione parametrata all'importo indicato in fattura (45). Ne segue che, riconducendo le somme ascritte alla *Dranken* alla natura di sanzione, queste ultime potrebbero rinvenire la loro giustificazione nella prospettiva dell'art. 273 della Direttiva a condizione, tuttavia, che queste, siano, in ogni caso, proporzionate. La condizione qui introdotta non è di poca significatività, se si considera che gli Stati membri hanno, con riferimento all'impianto sanzionatorio – anche riferito al contrasto delle frodi iva –, piena competenza e questa ripartizione di competenze, come si dirà nelle conclusioni, forse potrebbe essere questione da porre, *de iure condendo*, alla disamina degli operatori del diritto e del legislatore europeo. Ciò in quanto, la mancata armonizzazione (46) degli aspetti sanzionatori dell'iva dà luogo all'emersione di tendenze nazionali completamente disarmoniche in Paesi che dovrebbero, all'opposto, concorrere a realizzare un mercato interno *ex* art. 26 TFUE nel quale un'imposta sul consumo ha necessariamente carattere centrale (47).

---

(45) Al punto 45 delle Conclusioni AG è scritto: "*Peraltro, a voler essere precisi, l'importo richiesto nel caso di specie non rappresenta una responsabilità per debiti d'imposta di un terzo, bensì una sanzione forfettaria per una presunta perdita di gettito fiscale [...]*".

(46) In argomento si vedano le cause C-712/17, punto 38, C-564/15, punto 59, C-424/12, punto 50 e C-213/99, punto 20.

(47) Non per niente, il quarto Considerando della Direttiva dispone che: "*La realizzazione dell'obiettivo di instaurare un mercato interno presuppone l'applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'attivo coinvolgimento nella frode da parte della ricorrente può quindi dare accesso ad un regime sanzionatorio della sua condotta a patto, lo si ripete, che la sanzione sia comunque proporzionale al fatto censurato (48). Ancora, la condotta proattiva e la consapevolezza (49) depongono, per costante giurisprudenza (50), per il diniego del diritto a detrazione che con fatica può trasferirsi dal debitore legale cui spetta, al soggetto passivo solidalmente chiamato a rispondere del versamento iva salvo quanto *infra* al paragrafo 4.4. in relazione alla neutralità.

Requisito necessario affinché la responsabilità solidale non si configuri quale responsabilità surrettiziamente oggettiva (senza colpa) è che sia prevista, almeno in astratto, la possibilità per il terzo di dimostrare la propria "buona fede"; sul punto non occorre quivi indugiare oltre quanto segue: (i) la norma belga (art. 51-*bis*) prevede l'esimente rappresentata dalla mancata consapevolezza ("*sapevano o avrebbero dovuto sapere*") ma (ii) *la ricorrente sapeva addirittura per certo, nel caso di specie, che il destinatario della prestazione intende evadere l'IVA dovuta sulle sue operazioni a valle con le merci acquistate e vi ha partecipato attivamente (tramite la redazione di fatture false)* (51). Non siamo quindi avanti ad una responsabilità di tipo oggettivo.

4.4 - *L'esame della solidarietà tributaria ai fini iva sotto la lente dei principi di proporzionalità e neutralità*

L'esame del principio di proporzionalità (52) e di quello di neutralità rappresentano l'alveo in cui poggiano le Conclusioni dell'Avvocato generale che, in maniera convincente e scrupolosa, argomenta le proprie de-

---

necessario realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante un sistema d'imposta sul valore aggiunto (IVA), al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario".

(48) Punto 47 Conclusioni AG.

(49) G. Moschetti, *"Diniego di detrazione per consapevolezza" nel contrasto alle frodi iva – alla luce dei principi di certezza del diritto e proporzionalità*, 2013, Cedam, *passim*.

(50) C-108/17, punto 94, C-277/14, punti 47-48, C-18/13, punti 26-27, C-273/11, punto 54, C-285/11, punti 37-39, C-439/04 e C-440/04, punto 56 e 61, C-131/13, C-163/13 e C-164/13, punto 62, C-107/13, punto 40; C-80/11 e C-142/11, punto 42.

(51) Punto 54 Conclusioni AG.

(52) Sul rilievo, nell'ambito del diritto tributario europeo, di tale fondamentale principio, P. Pistone, *L'europeizzazione [...]*, 358 ss. e P. Boria, *European tax law – Institutions and principles*, Giuffrè, 2014, 208 ss. Specificamente in ambito iva, A. Mondini, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità del sistema dell'iva europea*, Pisa, 2012, *passim*. In generale, per una ricostruzione storica, G. Moschetti, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere tributario – Premesse generali*, Cedam, 2017, *passim*, e la recente

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

terminazioni con lucida razionalità e consequenzialità. Se da un lato l'art. 273 della Direttiva lascia ampio margine ai legislatori nazionali nel prevedere *altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'iva* tuttavia tale discrezionalità concessa non può essere talmente indeterminata o illimitata da sconfinare in arbitrio: essi trovano nei fondamentali principi di proporzionalità e neutralità dell'iva argini invalicabili. È un secco no al contrasto alle frodi *whatever the cost*: uno Stato di diritto (53) ha delle regole e dei principi che vanno applicati anche avanti a reiterate condotte riprovevoli e deteriori dei privati-Contribuenti. Il "costo", insostenibile per uno Stato (o una Unione) fondata sulla *rule of law*, è qui inteso nel senso di accantonamento di dette regole e principi di civiltà giuridica cui si è approdati dopo un'evoluzione storica faticosa e non trascurabile e di cui l'Unione ha peraltro saputo, negli anni, essere maestra e valida esportatrice in una sorta di programmato e graduale *transplant* volto, nel tempo, ad uniformare i sistemi giuridici dei diversi Paesi aderenti che all'uopo hanno espressamente abdicato a molte prerogative della sovranità, anche a talune di matrice tributaria, proprio per uniformarsi a determinati principi-comuni. La recente e sostanziale riforma dello Statuto dei diritti del contribuente ne è la più recente prova.

Nel caso esaminato i due postulati, neutralità e proporzionalità, necessariamente si intersecano posto che l'inapplicabilità del primo innesca un'irreversibile violazione del secondo. A questo punto, può apparire utile invertire qui l'impostazione dell'Avvocato generale e, quindi, muovere dal principio di neutralità e dalla quantificazione del (massimo) potenziale ammanco per l'Erario ingeneratosi dalle condotte qui esaminate: "*[...] l'Erario ha al massimo subito un danno fiscale pari all'importo del valore aggiunto risultante dalla rivendita (ossia alla differenza tra prezzo di vendita e di acquisto)* (54)".

Essendo oscuro il *quantum* dell'iva sull'importo del prezzo di rivendita, lo Stato belga ritiene corretto parametrarsi, *sic et simpliciter*, all'imposta indicata in fattura dalla cedente-*Dranken* (i) sia per quanto attiene alla solidarietà tributaria a titolo di imposta (ii) che per quanto riguarda la quantificazione delle correlative sanzioni amministrativo-tributarie. La misura della responsabilità a titolo di tributo e di dette sanzioni, come evidenziato dai valori in discussione, però, esorbita – e non di poco – i tratti

---

opera di G. Mercuri, *Il principio di proporzionalità nel diritto tributario*, Milano, 2024, *passim*.

(53) Sul punto, U. Villani, *op. cit.*, 36.

(54) Punto 49, Conclusioni AG.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

caratteristici della proporzionalità: "*Una «responsabilità» per l'ammontare di tale imposta ed una sanzione pari al 200% di tale imposta danno luogo ad una tassazione quasi quintuplicata di un'unica operazione, cosicché la perdita di gettito fiscale a livello dell'acquirente – nella misura in cui essa possa in generale essere quantificata – è oggetto di una sovracompensazione quasi quadrupla*". Ecco allora che *ad "un siffatto modus operandi osta il principio di neutralità dell'IVA".*

L'effetto pernicioso di sanzioni di tale portata potrebbe poi, nelle argomentazioni dell'Avvocato generale, dare accesso, come *supra* accennato, ad atteggiamenti opportunistici o distorsivi dell'Amministrazione finanziaria volti a perseguire non già chi (sicuramente) beneficia della frode quanto il soggetto più patrimonializzato tra coloro che, a monte o a valle della catena commerciale "non poteva non sapere".

Sono parole molto forti quelle che si leggono nelle Conclusioni ove si dà conto del fatto che reazioni smisurate non solo possono portare a risultati inferiori a quelli attesi, ma persino indurre a farne conseguire di, nel complesso, negativi (55): "*Ad un esame più attento, siffatto importo inadeguato della sanzione applicata ad un soggetto partecipante ad una frode fiscale di un terzo è nocivo anche per la prevenzione di frodi in materia di IVA. Nella prassi, l'amministrazione finanziaria può limitarsi (e si limiterà) a perseguire i terzi coinvolti in una frode in materia di IVA, cosicché gli effettivi autori dell'infrazione non vengono per lo più individuati né perseguiti*".

In tale passaggio risalta l'aspetto forse più singolare della vicenda: il totale disinteresse dell'Amministrazione finanziaria belga (e del Giudice del rinvio) per i celati-cessionari di *Dranken* cui le merci sono state, per quanto emerge dagli atti, *fornite* e *consegnate* Disinteresse che, come si dirà nelle considerazioni finali, ad avviso dello scrivente va anche ad ingenerare un intollerabile pregiudizio per i diritti patrimoniali di *Dranken*.

La proposta fornita alla Corte è pertanto quella di riqualificare (parzialmente) le questioni pregiudiziali e di risolverle nei seguenti termini. *In primis* (56), l'art. 205 della Direttiva può trovare applicazione solo qualora

---

(55) In tal senso, P. Centore, *op. cit.*, 8, che sostiene: "*D'altro lato, non può negarsi l'esistenza del danno erariale e, quindi, sociale, derivante dalla frode che, trattandosi di IVA, diviene ancora più grave in quanto determini una distorsione del mercato: cioè un risultato esattamente contrario allo scopo per il quale l'IVA è stata pensata ed introdotta nel sistema fiscale europeo*".

(56) Questi, gli esatti termini dell'AG (punto 64): "*2) L'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso consente una responsabilità per debiti d'imposta di un terzo solo nella*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

(i) il debitore legale sia individuato e (ii) l'importo del suo debito iva sia noto, determinato. Il terzo coobbligato, a mente dell'art. 205, non può essere chiamato a garantire solidalmente l'Erario per un debito meramente "stimato" o meglio, apparente dalle fatture emesse dal cedente (stesso); a tutto concedere, tale coinvolgimento può tuttalpiù essere ricondotto nell'alveo dell'art. 273 della Direttiva.

In secondo luogo [57], accertata l'inapplicabilità al caso di specie dell'art. 205 della Direttiva, l'Avvocato generale ricerca in essa le più opportune chiavi di lettura e le rinviene negli artt. 203 e 273 della medesima. Tuttavia, anche qui, le due disposizioni, alla luce dei principi di neutralità dell'iva e di proporzionalità non consentono (i) acché il terzo garante possa essere chiamato a rispondere della "mera" iva indicata in fattura senza possibilità di rettifica di tale importo e (ii) sia altresì esposto ad una sanzione pecuniaria pari al 200% di detto importo "lordo".

Il dettagliato esame in fatto ed in diritto, nel solco delle chiavi ermeneutiche fornite dall'Avvocato generale per la risoluzione della potenziale divergenza della normativa belga con la Direttiva ed i principi unionali, consente ora di poter agilmente analizzare le decisioni della Corte che appresso verranno sintetizzate. Solo in un secondo momento, al termine di tale esposizione, verranno fornite le considerazioni conclusive volte a tentare una sistematizzazione ragionata degli argomenti e dei temi sinora esposti.

5. - *La parola alla Corte*

Sia consentito, preliminarmente, ricordare che, a mente del co. 2 dell'art. 252 TFUE l'Avvocato generale deve attenersi, nel suo operare, a criteri di *assoluta imparzialità* ed *in piena indipendenza*. Esso rappresenta una sorta di *amicus curiae* che non persegue null'altro che l'interesse al rispetto del diritto (dell'Unione). Il suo intervento, nel rito unionale, è oggi

---

misura in cui il debitore dell'imposta e il suo debito d'imposta siano noti. Una responsabilità per un debito d'imposta meramente stimato di un terzo sconosciuto non può essere fondata sull'articolo 205 della direttiva IVA, bensì tutt'al più sull'articolo 273 di tale direttiva.".

[57] Questi i termini dell'AG con riferimento alla seconda soluzione:"*3) L'articolo 203 in combinato disposto con l'articolo 273 della direttiva IVA deve essere interpretato, in combinato disposto con i principi di proporzionalità e di neutralità dell'IVA, nel senso che esso osta ad una disposizione nazionale ai sensi della quale l'IVA indicata in una fattura falsa nel contesto della partecipazione ad una frode in materia di IVA di un terzo senza possibilità di rettifica viene determinata come obbligazione sussidiaria ed integrata in via supplementare – accanto alle possibilità offerte dal diritto penale – da una sanzione pecuniaria pari ad un ulteriore 200% dell'importo indicato.*".

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

eventuale e disciplinato dallo Statuto della Corte; purtuttavia egli è membro dell'Istituzione giudiziaria e partecipe con questa, a differenza – ad esempio – del Pubblico ministero nell'ordinamento italiano, dell'esercizio della funzione giurisdizionale ([58]). Con tale *incipit* si intende rispettosamente censurare l'approdo cui perviene la Corte che, non espressamente confutando e considerando dette Conclusioni, dunque chiaramente rappresentando una sorta di prevaricante *dissenting opinion*, giunge ad ergersi ad invalicabile baluardo nel contrasto delle frodi iva *whatever the cost* con ciò rischiando di esporre il sistema a gravi compromissioni dei suoi equilibri derivanti dal repentino sbiadimento dei pregressi traguardi di civiltà giuridica raggiunti che hanno consentito una crescita costante, su spinta UE, degli ordinamenti interni.

La Corte affronta le questioni pregiudiziali sottopostole dal Giudice del rinvio senza mutarne ordine e parametri di riferimento; nulla viene esposto in rapporto alla mutata parametrazione operata dall'Avvocato generale che ha investito della questione anche gli artt. 203 e 273 della Direttiva. Con riferimento al primo tema, svolta una ricognizione in ordine alla funzione ed al ruolo riservato all'art. 205, la Corte si riporta, in più passaggi, alla sentenza *Alti*, e muove la propria disamina, dapprima, sull'eventuale sussistenza di una responsabilità oggettiva dell'apparato previsto dal legislatore belga ed in un secondo momento sulla necessità – o meno – che il Giudice possa o debba graduare il perimetro di responsabilità patrimoniale dei coobbligati in ragione del loro peso specifico nell'ordito schema criminale.

In riferimento al primo aspetto, la Corte rileva che la solidarietà tributaria in materia di iva può essere invocata anche qualora la "consapevolezza" venga sussunta per presunzioni, *purché queste ultime non siano formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo rovesciarle fornendo la prova contraria, pena il sorgere di un sistema di responsabilità oggettiva, che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario* ([59]). Nel presente lavoro si è già dato rilievo alla circostanza che la norma belga effettivamente preveda la possibilità di un esimente (che nel caso di specie chiaramente nemmeno si pone stante la pacifica condotta attiva della ricorrente). Al contrario, non viene per nulla evidenziato il fatto che l'importo richiesto non è l'iva astrattamente dovuta dal debitore legale ma (mera-

([58]) U. Villani, *op. cit.*, 204-205; si veda l'ordinanza della ivi richiamata causa C-17/98.
([59]) Punto 26 della Sentenza.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

mente) quella indicata in fattura dalla stessa cedente-*Dranken* (e da questa, peraltro, incassata e versata). Nella sostanza, come già evidenziato, si va a chiedere a *Dranken* l'iva che sarebbe stata detraibile al suo cessionario qualora questo si fosse correttamente palesato come soggetto passivo iva rendendola, *de facto*, indetraibile alla stessa ricorrente che ne diviene così il (secondo) soggetto inciso (dopo i cessionari (non soggetti passivi iva) indicati nelle fatture).

Sotto altro punto di vista, sempre relativamente alla prima questione pregiudiziale, si scrutina la pretesa graduazione delle conseguenze in relazione alle responsabilità ed all'effettivo contributo dei soggetti compartecipi "per consapevolezza" della frode. La Corte dirime la problematica con due distinte argomentazioni. Con la prima – quasi avallando e così legittimando una sorta di deresponsabilizzazione dell'Amministrazione (e del Giudice) nella fase istruttoria amministrativa (e giudiziale) – ritiene che, operativamente, "*potrebbe risultare particolarmente difficile in caso di artifici fiscali fraudolenti complessi, caratterizzati da una grande opacità*" (60). Peraltro, secondo il giudicante una tale indagine esula ed anzi si contrappone alla *ratio* della solidarietà tributaria che, attenendo alla fase della riscossione ha come precipuo scopo quello di perseguire una più ampia garanzia di pagamento dell'obbligo tributario e trasla quindi la ricerca e l'attribuzione delle singole responsabilità sul privato (ed al diritto privato) per mezzo dell'esercizio della (incerta) azione di regresso. Il coobbligato è quindi "*tenuto a pagare da solo la totalità dell'importo di quest'ultima qualunque sia il grado di partecipazione di tale soggetto passivo alla frode fiscale* (61)". Per l'effetto di tali riflessioni, in ordine alla prima questione pregiudiziale (62), negli intendimenti della Corte l'art. 205 della Direttiva, letto alla luce del principio di proporzionalità, non osta a una disposizione nazionale che preveda una responsabilità solidale di un terzo (i) senza la necessità che si svolga alcun tipo di indagine circa l'effettivo

(60) Punto 35 della Sentenza.

(61) Punto 36 della Sentenza.

(62) I termini della Corte sono i seguenti: "*L'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letto alla luce del principio di proporzionalità, dev'essere interpretato nel senso che: esso non osta a una disposizione nazionale che, per garantire la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, prevede la responsabilità in solido oggettiva di un soggetto passivo diverso da quello che sarebbe di norma debitore di tale imposta, senza tuttavia che il giudice competente possa esercitare un potere di valutazione in funzione della partecipazione delle diverse persone coinvolte in una frode fiscale, purché tale soggetto abbia la possibilità di dimostrare di aver adottato ogni misura che può essergli ragionevolmente richiesta per garantire che le operazioni da esso realizzate non facessero parte di tale frode.*".

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

apporto concreto alla frode (ii) purché tale soggetto terzo abbia, almeno in astratto, la possibilità di dimostrare la propria inconsapevolezza.

La seconda questione pregiudiziale attiene strettamente al principio di neutralità, avuto riguardo al fatto che il coobbligato non può opporre e decurtare dall'importo dovuto l'iva astrattamente detraibile per i celati-cessionari soggetti iva: un'iva "a credito" che pertanto viene dilapidata nelle maglie dell'impianto frodatorio e che nessuno, *de facto*, detrae. La Corte, rammentata l'essenzialità dei requisiti formali e sostanziali previsti dalla Direttiva e dai paesi membri per poter invocare l'esercizio del – ad essi subordinato – diritto a detrazione assume qui un atteggiamento di totale chiusura. La volontà pare quella di colpire chiunque venga lambito, *rectius* "sapeva o avrebbe potuto sapere", dalla frode al fisco; detto intento emerge in tutta la sua potenza deflagrante (63): *il beneficio del diritto alla detrazione deve essere negato non solamente quando un'evasione sia commessa dal soggetto passivo stesso, ma anche qualora si dimostri che il soggetto passivo, al quale sono stati ceduti i beni o prestati i servizi posti a fondamento del diritto alla detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto di tali beni e servizi, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione all'IVA, o perlomeno la agevolava. Infatti, un soggetto passivo siffatto deve essere considerato, ai fini della direttiva IVA, partecipante all'evasione, e ciò indipendentemente dalla circostanza di trarre o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da esso effettuate a valle, dal momento che in una tale situazione detto soggetto passivo collabora con gli autori dell'evasione e ne diviene complice.*

L'*iter* logico giuridico (64) seguito dalla Corte è dipoi il seguente: se in caso di frode l'iva diviene indetraibile per il debitore legale, *a fortiori* non v'è stata gemmazione di alcun diritto a detrazione che si possa trasferire dal primo al coobbligato solidale. Una aberrante considerazione che emerge è qui rappresentata dal fatto che nulla si dice con riferimento alla particolarità del caso di specie ove il (vero) debitore legale (e relativo debito, *supra*) nemmeno sono stati individuati. Ciò nonostante, la Corte

---

(63) Conforme la C-596/21, punto 35.

(64) Punto 45 della sentenza "*Orbene, in siffatti casi di frode, conformemente alla giurisprudenza menzionata ai punti 42 e 43 della presente sentenza, il diritto alla detrazione dell'IVA deve essere negato al soggetto passivo, debitore dell'IVA. Di conseguenza, nella misura in cui tale soggetto non possa far valere alcun diritto alla detrazione di tale imposta, un diritto siffatto alla detrazione non può, a fortiori, essere trasferito al soggetto passivo solidalmente tenuto al pagamento di detta imposta, in forza della disposizione nazionale che recepisce l'articolo 205 della direttiva IVA*".

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

stabilisce (65) che l'art. 205 della Direttiva, in rapporto con il principio di neutralità, ganglio fondamentale ed informante il sistema iva – non è violato qualora la disciplina nazionale non consenta al coobbligato-*complice* di tener conto del diritto a detrazione del reale debitore legale; in sostanza, la partecipazione, a prescindere dalla più o meno elevata intensità del coinvolgimento, alla frode fa caducare il (subordinato) diritto alla detrazione dell'iva.

Le ultime due questioni pregiudiziali attengono, come già visto, al divieto di *bis in idem ex* art. 50 della Carta dei diritti fondamentali della UE; su tale aspetto la Corte *de facto* condivide l'impostazione dell'Avvocato generale e ne determina per l'effetto l'inapplicabilità al caso *de quo*. Rimarca altresì come detto principio trovi ragione ed applicazione solo qualora vengano soddisfatte due condizioni (66): (i) *che vi sia una decisione definitiva anteriore (condizione «bis»)* e (ii) *che gli stessi fatti siano oggetto tanto della decisione anteriore quanto del procedimento o della decisione successivi (condizione «idem»).*

Per quanto sopra e stante (i) l'alterità dei periodi di imposta (2012-2014) oggetto della (ii) pronuncia giurisdizionale definitiva che ha inflitto la sanzione (per altri fatti), rimangono insoddisfatte, rispettivamente, tanto la condizione *idem* e quanto la condizione *bis* avuto riguardo all'irrilevanza del reato continuato evocato dal Giudice del rinvio.

6. - *Considerazioni conclusive*

Il caso attiene ad una conclamata frode cui la ricorrente ha attivamente partecipato emettendo (67) consapevolmente fatture con l'indicazione di

---

(65) Precisamente, i termini del Giudice europeo sono quelli appresso riportati: "*L'articolo 205 della direttiva 2006/112, letto alla luce del principio di neutralità fiscale, dev'essere interpretato nel senso che: esso non osta a una disposizione nazionale che impone l'obbligazione solidale di assolvere l'imposta sul valore aggiunto (IVA) a un soggetto passivo diverso da quello che sarebbe di norma debitore di tale imposta, senza che si tenga conto del diritto di quest'ultimo alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte.*".

(66) Si veda il punto 50 della Sentenza. In termini anche la causa C-117/20, punto 28.

(67) Sulla gravità della condotta dell'emittente che, come nel caso che ci occupa, potrebbe non aver avuto alcun beneficio dall'operato contegno, basti esaminare le conseguenze penal-tributarie in ambito interno. Nell'(almeno) trilatero rapporto iva, l'emittente dà avvio alla frode che senza la sua condotta non potrebbe quindi gemmare. Si veda quindi il reato tributario previsto per l'*emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex* art. 8 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 ed anche, dal 2019 ed a seguito del d.l. 26 ottobre 2019, (conv. con mod. dalla l. 19 dicembre 2019, n. 157), la responsabilità "amministrativa" dell'ente *ex* d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231 sanzionata, a mente del co. 1 lettere d) ed e) dell'art. 25 *quinquiesdecies*, con sanzione pecuniaria, rispettivamente, sino a 500 e 400 quote.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

un cessionario diverso da quello reale. Tuttavia, si ritiene che anche a fronte di un tale decettivo contegno perpetratosi per più annualità, l'ambizione di potersi fregiare dello *status* di *Stato di diritto*, osta a che si possano ammettere reazioni scomposte e fuori-misura da parte dello Stato-apparato: "*Die polizie soll nicht mit Kanonen auf Spatzen schieāen*" ([68]). Richiamando quanto sin qui esaminato si possono ora rassegnare le seguenti considerazioni conclusive.

L'arresto che ci occupa non rappresenta affatto un punto di partenza quanto piuttosto un passaggio importante di una chiara *escalation* del contrasto alle frodi iva *whatever the cost* il che, da una determinata visuale è condivisibile e meritevole di sostegno per i molteplici e pregiudizievoli effetti nocivi che queste ingenerano agli Stati, all'Unione ed al Mercato. Ciò che non è affatto accettabile è la fonte: che detta esibizione muscolare provenga dal Giudice europeo che, distorcendo l'interpretazione delle norme contenute nella Direttiva pare violare la, per quanto ivi applicabile, tripartizione dei poteri di montesquieuiana memoria non pare ammissibile.

L'aspetto che si opina con questo contributo è quindi connesso al ruolo in un ultimo assunto dal Giudice europeo nella lotta alle frodi iva, il quale, nel momento del sindacato sugli strumenti individuati dai singoli legislatori, giunge a ratificare l'impostazione dello Stato belga attraverso una sostanziale distorsione interpretativa dipoi non operando un corretto bilanciamento dei diversi principi unionali esaminati.

Solo nel recente passato, sul tema, si rinvengono infatti delle pronunce della Corte difficilmente conciliabili con i canoni dei principi unionali ed il contenuto della Direttiva: si pensi all'estensione della responsabilità solidale iva del terzo anche agli interessi di mora ([69]) e persino il coinvolgimento, sempre in via solidale, di un terzo non soggetto passivo iva ([70]).

Si potrebbe obiettare che tanto allarme sia eccessivo dato che la pronuncia dovrebbe avere un ridotto impatto sulla (più attinente) disciplina nazionale di riferimento (art. 60-*bis* del decreto iva) eppur tuttavia il noto e

---

([68]) "La polizia non deve sparare con i cannoni ai canarini", così, l'emblematica locuzione di F. Fleiner, *Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts*, Tübingen, 1912, p. 354.

([69]) Causa Alti (C-4/20), con condivisibile nota critica di A. Purpura, *Omesso versamento iva e responsabilità in solido: alcune considerazioni a margine di una recente (e non del tutto convincente) sentenza della CGUE*, *retro*, 2021, 1829 ss.

([70]) Causa MC (C-1/21), con altrettanto condivisibile nota critica di A. Fazio, *Contrasto alle frodi iva ed eterogenesi dei fini: note critiche a margine di una "sorprendente" sentenza della Corte di giustizia dell'unione Europea*, *retro*, 2023, 669 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

crescente rilievo che assume la cd. integrazione negativa (71) promanante dalle sentenze del Giudice europeo depone in senso contrario e quindi per disattendere l'obiezione e non circoscrivere la portata della pronuncia. Quanto appresso vale *a fortiori* considerando che, tra i positivi ed impattanti innesti apportati allo Statuto dei diritti del Contribuente con la Riforma fiscale si rinviene, con intervento semi-rivoluzionario, un ulteriore rafforzamento di tale fonte del diritto UE: *limitatamente ai tributi unionali* è previsto che *non sono altresì dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria* siano *conformi alla giurisprudenza unionale* (72).

Ecco allora che si palesano, in tutta la loro potenziale gravità, le conseguenze potenzialmente ritraibili dalla pronuncia in commento, la cui marcia, essendo confermativa di un ormai consolidato *trend*, rende persino difficilmente prevedibile il suo arresto.

Si è detto, abusando di un parallelismo sportivo, che non sarebbe opportuno ed efficace parlare di "contrasto" alle frodi perché il contrasto presuppone l'accettazione della sfida. Sfida che, peraltro, i soggetti passivi iva – necessariamente – non giocano in solitaria essendo coessenziale e strutturale, nelle frodi, il coinvolgimento di almeno due soggetti: ne consegue che, se la frode è un "gioco di squadra" non vi può essere adeguata difesa se questa viene impostata – in solitaria – dai singoli Stati (e loro apparati) e se, tale singolare difesa, viene poi, *de facto*, ratificata dalla Corte senza dare, ancora una volta, alcun rilievo alle Conclusioni tecniche dell'Avvocato generale. Ancora, l'ottica preventiva dovrebbe prevalere – e l'Italia sotto questo profilo ne ha dato buona prova profittando degli spazi della Direttiva (73) – ed informare anche la Direttiva e ciò rispetto a misure *ex post* come il diniego di detrazione e la solidarietà nell'obbligo di versa-

---

(71) G. Corasaniti, *La fiscalità europea e internazionale*, in AA.VV. *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2024, Cedam, 325 ss. e G. D'Angelo, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Cedam, 2013, *passim*.

(72) Si veda, E. della Valle, *La "valorizzazione" dell'affidamento del contribuente*, in *La riforma fiscale – I diritti e i procedimenti*, (a cura di A. Giovannini), 2024, II, 11 e P. Pistone, *L'europeizzazione [...]*, 365 ss.

(73) Tale azione non è certamente ultimata ed a mero titolo esemplificativo valga quanto segue. Per fronteggiare le numerose frodi ivi registrate nel recente passato nel settore della logistica, il nostro Paese ha inoltrato, o meglio reiterato, una specifica richiesta al Consiglio dell'Unione europea volta ad estendere ulteriormente il *reverse charge* interno (art. 1 co. 57-63 della l. 30 dicembre 2024, n. 207). è evidente quindi che la focalizzazione del legislatore domestico, come noto storicamente afflitto dalle frodi iva, si sta incentrando, sempre più, nella fase preventiva, o meglio inibitoria, nell'ottica di evitare *ab origine* la genesi di una frode iva.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

mento che dovrebbero rappresentare (solo) l'*extrema ratio*. Tale prospettiva dovrebbe necessariamente essere assunta dall'Unione, unica struttura sovraordinata atta ad individuare il percorso comune (i) sia nel contrasto alle frodi che (ii) nell'adozione di un (non eccessivamente) modulare telaio disciplinante misure sanzionatorie comuni (74) (iii) anche e nello specifico, ossequiose del rispetto del principio di *ne bis in idem* (75). Ulteriormente, una possibile forma di graduazione della responsabilità del terzo coobbligato potrebbe essere rappresentata, con tutti i limiti di tale metodo, dalla previsione di una (o più) predeterminazione normativa della sanzione, di misura inferiore rispetto a quella gravante sul debitore legale. La mancata graduazione di siffatto confine, nel caso oggetto del presente contributo, ha in ultimo portato la Corte di giustizia ad avallare sanzioni (i) della misura pari al 200% da applicarsi su una (ii) "base imponibile" rappresentata, a tutto concedere, da un'iva lorda.

In tale e più ampia prospettiva di osservazione e trattazione del fenomeno frodatorio iva, in una prospettiva *de iure condendo*, non paiono sussistere valide e efficienti ragioni a sostegno della rimessione quasi esclusiva di tali aspetti alla disciplina interna degli stati membri. Ritengo invece che "competa" alla Direttiva stessa identificare i possibili percorsi e schemi volti a reprimere *ab origine* le frodi prevedendo anche metro e misura delle reazioni sanzionatorie (non penali) oggi, come rappresentato, (quasi) completamente rimesse ai Paesi aderenti con la deteriore conseguenza di rinvenire, di bel nuovo, sanzioni dell'entità pari a quelle previste dall'art. 70 del WBTW. Dette azioni poi, dovranno avere l'accortezza di evitare un *profit shifting* dall'iva alle imposte dirette. Dovranno altresì considerare la disomogenea dimensione-media dei soggetti passivi iva europei; dimensio-

---

(74) In ordine alle perduranti problematiche connesse all'assenza di una "base comune" in materia sanzionatoria, si veda il recente contributo di K. Guarini, *Quando la sanzione non è conforme al principio di proporzionalità e neutralità fiscale*, *retro*, 2023, 1421 ss. avente ad oggetto misure afflittive in larga misura inferiori rispetto a quelle inflitte a *Dranken*. Si vedano anche E. Traversa, *Analisi sistematica di quarant'anni di giurisprudenza tributaria italiana della Corte di giustizia (1983-2023)*, *retro*, 554 ss. e A. Turina, *Evasione e principio di neutralità nell'Imposta sul Valore Aggiunto. Percorsi giurisprudenziali tra conferme e questioni aperte*, *retro*, 2022, in particolare 465-466.

(75) Sul punto, E. Traversa, *op. cit.*, 561 ss. e F. Cannas, La *Corte di giustizia si pronuncia sulla "proporzionalità del cumulo sanzionatorio" in ambito iva*, *retro*, 2023, 1369-1375, A. Giovannini, *Diritto punitivo tributario: residualità applicativa del* ne bis in idem *e rapporti tributari*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 5 settembre 2024. Si segnala che l'ambito di efficacia dell'art. 21-*bis* del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, introdotto con la riforma tributaria in corso per mezzo dell'art. 1, co. 1, lett. m) del d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, è stato rimesso, con ordinanza interlocutoria del 4 marzo 2025, n. 5714 della sezione tributaria della Suprema Corte, alla Prima Presidente affinché questa valuti l'assegnazione alle sezioni unite.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ne che, come noto, secondo la lupiana teoria di tassazione attraverso le aziende ha un proprio peso anche nella propensione all'evasione fiscale. Si mira quindi a sostenere che, in particolare per il tessuto economico italiano, come noto caratterizzato, rispetto ad altri Paesi UE, da piccole e medie imprese (e da piccole e medie realtà professionali), l'attuale previsione giurisprudenziale importerebbe, per il soddisfacimento dell'esimente un'insostenibile (76) esecuzione quotidiana, fornitore per fornitore, cessionario per cessionario, di una elaborata e dedicata *tax due diligence* (77) . Viepiù ciò, oltre a non costituire un – e questo è dimostrato – adeguato argine alle frodi iva potrebbe non rappresentare, se mai lo abbia fatto, la misura più attuale ed idonea per contrastare il fenomeno delle frodi: con le odierne tecnologie, le numerose banche dati e la loro interoperabilità (78) lo scenario è ora completamente distinto e diverso rispetto al passato. Proseguendo nel ragionamento, l'implementazione e seguente adozione di un'esimente *ex ante* porterebbe certezza del diritto senza andare ad ostacolare, in alcun modo, le transazioni ed il Mercato. Un *rating* di affidabilità tributaria, prontamente verificabile consentirebbe di generare un circolo virtuoso tra gli operatori che, spontaneamente, andrebbero ad estromettere ed isolare i soggetti passivi iva malaccorti. Occupandoci del tributo più dispendioso e procedimentalizzato in termini di adempimenti, dichiarazioni e versamenti periodici, l'implementazione di un tale presidio, che consenta di conoscere con immediatezza e senza il sostenimento di particolari costi, la serietà fiscale di una qualsiasi controparte europea non sembra, oggi, un miraggio.

Una tale strategia, che in altri settori (79) ha già fornito fattive soddisfazioni, consentirebbe infatti di giocare d'anticipo e "di squadra", mal-

---

(76) Anche per i connessi costi diretti ed indiretti in termini di ostacolo, rallentamento e finanche riduzione delle transazioni del Mercato interno.

(77) Si veda, ancora, P. Centore, *op. cit*., 9: "*La reazione all'attuale impostazione si manifesta in tre diversi comportamenti. Per il primo, l'operatore economico si sente costretto ad effettuare delle indagini che non gli competono riguardo alle controparti commerciali per poter essere considerato diligente e in buona fede con un notevole sforzo economico. [...]*".

(78) Sia concesso il rinvio a A. Borghetti, *L'Intelligenza artificiale nei controlli tributari*, in *Sinappsi*, 2023, 3, 98 ss. e valgano le difficilmente contrastabili considerazioni di F. Paparella, *L'ausilio delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, 155-174 "*[...] la straordinaria disponibilità di informazioni provenienti da fonti sempre più numerose, da un lato, ed i numerosi obblighi a carico del contribuente, dall'altro, rendono quasi inspiegabile il perdurare e la dimensione di un fenomeno patologico come l'evasione fiscale*".

(79) Il riferimento è al noto Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC) con il quale, in modalità telematica e in tempo reale, indicando esclusivamente il codice fiscale dell'impresa verificare, si attesta la regolarità contributiva nei confronti di INPS, INAIL e,

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

levando da responsabilità tributaria per fatto altrui il soggetto passivo iva che operi, sulla scorta di una positiva attestazione di serietà fiscale, con la propria controparte contrattuale. Se già oggi un soggetto passivo iva accorto ha l'interesse ad operare con controparti connotate dalla medesima etica tributaria, con l'implementazione di un tale congegno il primo potrà (finalmente) avere la base informativa necessaria (e limitatamente a quanto di suo interesse) per assumere decisioni consapevoli in ordine alla selezione dei propri *stakeholders* relegando, finalmente, al dimenticatoio l'evanescente cantilena "non poteva non sapere".

Se si potesse realizzare con successo ed a livello unionale un siffatto meccanismo, esso consentirebbe ai verificatori di concentrare [80] attenzione e sforzi in determinati settori ed in particolari "fasi" del ciclo produttivo o commerciale tra le quali, in ogni caso, quelle più prossime al consumatore finale. Il caso *Dranken* da questo punto di vista è emblematico. Perché mai la società si è determinata ad assecondare, senza il conseguimento di alcun apparente vantaggio, le richieste dei celati-cessionari soggetti passivi iva di fittiziamente intestare i documenti fiscali a terzi (non soggetti passivi iva)? La risposta, credo, sia di natura squisitamente commerciale: se *Dranken*, *obtorto collo*, non si fosse prestata a tale condotta i celati-cessionari avrebbero facilmente sostituito tale fornitore (di beni deperibili) "all'ingrosso" rivolgendosi ad uno "al dettaglio" ed ivi non identificandosi, con maggiore facilità, quali soggetti passivi iva. L'esame del caso concreto consente inoltre di dubitare sull'efficacia deterrente delle draconiane sanzioni belghe, già inflitte nel recente passato alla ricorrente; la loro efficacia è stata, ancora una volta, disattesa in ciò palesandosi la

---

per le imprese tenute ad applicare i contratti del settore dell'edilizia, delle Casse edili. Tale documento è *conditio sine qua non* per operare in determinati settori, in determinate fasi della catena produttiva o commerciale ed anche per ottenere l'adempimento delle obbligazioni di pagamento spettanti ed a carico della Pubblica amministrazione. Sovente, anche a fronte di conclamate frodi iva perpetrate da imprese che hanno obliterato il rispetto di qualsiasi norma di carattere civilistico, contabile e fiscale, esse presentano, fiere, il proprio "*durc regolare*". Sul punto, pertanto, appare poco comprensibile la strategia del legislatore tributario in punto di ridottissima latitudine riservata al cd. DURF (certificato di sussistenza dei requisiti previsti dall'articolo 17-*bis*, co. 5 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241) introdotto nell'ordinamento dall'art. 4 del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124.

[80] Su una tale impellente necessità, almeno nel nostro Paese, si veda Relazione sul rendiconto generale dello Stato al 31 dicembre 2022 della Corte dei conti ove si evidenzia e stigmatizza il fatto che la probabilità di subire un controllo fiscale sostanziale sia solo del 4% (era il 2% nel 2021). Tale dato, viene rilevato, rappresenta una percentuale così bassa che da un lato, *ex se*, palesa un'inefficienza organizzativa dell'apparato statuale e dall'altro elide, *ab origine*, l'effetto deterrente dei controlli sostanziali sui contribuenti, di fatto disincentivati a incrementare la propria fedeltà fiscale.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

necessità di ricercare altre e differenti misure che non pongano i soggetti passivi iva nelle condizioni di dover scegliere, come accaduto a *Dranken*, tra l'agevolare l'altrui evasione o rinunciare alla transazione: nell'un caso si *falsificano le condizioni di concorrenza* del Mercato interno, nell'altro si ostacola *la libera circolazione delle merci e dei servizi* (81).

In sintesi, limitare le azioni di contrasto alle frodi al disconoscimento del diritto a detrazione od a meccanismi di solidarietà tributaria (82) ci colloca, in ogni caso, in un lasso temporale (anche di molto) successivo al momento di effettuazione dell'operazione. Tra i congegni già noti e collaudati, lo strumento dell'inversione contabile (83), certamente impedisce un utilizzo distorto dell'obbligo di rivalsa e del diritto a detrazione ma, sempre per restare al caso di specie, non sarebbe, probabilmente comunque stato in grado di disinnescare completamente la frode *Dranken*. Questo perché oltre al gettito iva (che il *reverse charge* avrebbe consentito di tutelare) occorre sempre avere riguardo ai riflessi ai fini delle imposte dirette: i celati cessionari infatti, ricercavano "l'anonimato" fiscale principalmente per poter reinvestire il nero in vendita senza far gravare i libri contabili di costi o rimanenze finali. Per tale ragione, un cambio di paradigma, da un approccio repressivo ad uno preventivo pare maggiormente appropriato alla dimensione ed estensione del fenomeno. Un approccio che, come più volte auspicato, deve considerare l'impatto delle singole azioni sia nel contrasto all'evasione iva ma anche ai fini delle imposte sul reddito.

Sulla solidarietà. La fattispecie atteneva alla fase della riscossione in ambito domestico (84) senza alcuna complessità di carattere intracomunitario ed una delle particolarità emerse e che merita adeguata censura è la pretesa applicabilità della responsabilità solidale al terzo per un (i) obbligazione dal *quantum* indefinito (esclusa la palese violazione del principio di neutralità avallata dalla Corte) tanto in quanto (ii) indefinito era il debitore principale.

---

(81) In corsivo, il Considerando 4 della Direttiva.

(82) Si veda la completa ed ancora attuale analisi di A. Mondini, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in *Rass. trib*., 2014, 3, 453 ss.

(83) In tale direzione anche, M. Bernardo e G. Sbaraglia, *Contrasto alle frodi IVA: misure alternative alla solidarietà dell'imposta*, in *Fisco*, 2018, 3. 240.

(84) Per i profili *crossborder*, M. Basilavecchia, *La riscossione internazionale: analisi di recenti casi giurisprudenziali*, in *L'evoluzione della fiscalità internazionale – Le venti "primavere di Napoli*, Atti del XIX Simposio di fiscalità internazionale e comunitaria *Spring in Naples* (a cura di) C. Buccico, S. Ducceschi, S. Tramontano, Cedam, 2020, 49 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Da ciò ne segue che, mancando, *rectius* non essendo stato individuato il debitore legale e rappresentandosi tale lacuna istruttoria persino nel procedimento e nel giudizio, il nocumento per il coobbligato è stato duplice perché da un lato non ha, di fatto, alcun condebitore con il cui patrimonio condividere il rischio di aggressione da parte del fisco belga e dall'altra tale assenza gli inibirà (o comunque ostacolerà grandemente) eventuali azioni civili in regresso, ammesso e non concesso che possa essere legittima, nei diversi ordinamenti, la possibilità di richiedere la ripetizione del pagamento delle sanzioni. Quanto sopra non può che aver generato un intollerabile pregiudizio per i diritti patrimoniali di *Dranken* che, lo si ricorda ancora una volta, non ha evaso nulla. Tale perfido effetto è l'ulteriore riprova del fatto che il meccanismo della solidarietà non possa che rappresentare l'*extrema ratio* avuto riguardo all'ulteriore e indesiderata conseguenza connessa alla patente deresponsabilizzazione istruttoria degli apparati pubblici che, pur a fronte di merci *consegnate* e *fornite,* non hanno avuto, comprensibilmente, interesse alcuno alla compiuta ricerca ed identificazione dei veri protagonisti della frode.

La pedagogica sentenza commentata, unitamente alle altre sussumibili nel medesimo filone interpretativo, volto ad avallare la scelta di quegli Stati che, mirano a contrastare le frodi con un estensione smodata e non graduata della responsabilità "di posizione dei soggetti coinvolti nella frode", confligge in rapporto alle più recenti vette che, internamente – ed in esecuzione dell'ambiziosa riforma tributaria – lo Statuto dei diritti del Contribuente ci ha fatto toccare con mano. Con la legge delega al Governo per la riforma fiscale (85) la portata espansiva dell'art. 1, co. 1 dello Statuto, va valutata in relazione all'effetto di europeizzazione da esso prodotto: la scelta legislativa intende andare al di là degli obblighi di adattamento, assicurando quindi che nell'ordinamento tributario italiano sussistano gli stessi livelli di protezione dei diritti che sono riscontrabili in quello dell'Unione Europea (86).

---

(85) L. 9 agosto 2023, n. 111.

(86) Adattamento di P. Pistone, *L'europeizzazione [...]*, 322. è evidente che, la presente Sentenza non può che rappresentare, a fronte di dette condividibili osservazioni, un passaggio a vuoto.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In particolare, ma non solo, l'innesto nella Carta del contribuente dell'art. 10-*ter* (87) deve essere, a mente del comma 3, parametro e misura da rispettare anche nel contrasto all'evasione fiscale ed alla relativa risposta sanzionatoria (88); tale opportuno innesto è stato salutato con favore per aver il legislatore domestico (finalmente) recepito e codificato in positivo un principio di civiltà giuridica non succedaneo a quello di ragionevolezza ex art. 3 Cost. Ecco che, alla luce della novella succintamente richiamata, assistere ora, ad una siffatta disaffezione da parte della Corte di giustizia UE che, a contrario, è stata tra i protagonisti nel valorizzare ed esportarne l'applicazione lascia fortemente perplessi.

Perplessità che non significa abdicazione all'applicazione ed all'impegno volto alla diffusione del principio di proporzionalità e del tradizionale (89) triplice test (o indagine trifasica) che lo connota: (i) idoneità del mezzo impiegato rispetto all'obiettivo perseguito, (ii) necessarietà, intesa come assenza di un qualsiasi altro mezzo idoneo che comporti il minor

---

(87) Per le prime riflessioni sulla novella, M. Nussi, *Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario*, in *La riforma fiscale – I diritti e i procedimenti*, (a cura di) A. Giovannini), 2024, II, 55-58 (per quanto attiene il contrasto all'evasione), p. 58-61 (per quanto attiene le sanzioni). Rileva l'Autore, per quanto qui di maggiore interesse, che con l'espressione *attuazione del tributo* l'art. 10-*ter* abbia a cuore non solo il procedimento ma "sembra ricomprendere anche la fase della riscossione, ove l'azione amministrativa gestisce molteplici poteri [...] i quali inevitabilmente si possono scontare con i diritti del contribuente, pur se inadempiente: la necessità del bilanciamento è analoga alle precedenti fasi procedimentali." R. Cordeiro Guerra, *L'attuazione del principio di proporzionalità: luci ed ombre*, in *L'attuazione della riforma tributaria* (a cura di) M. Logozzo, 2024, Pacini, 223-234; C. Are, E. della Valle, *Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario*, in *Fisco*, 44, 2024, 4063 ss.

(88) G. Mercuri, *Il principio [...]*, 403 ss.; G. Melis, *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie e il principio di proporzionalità*, in *Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023* (a cura di) E. Manzon, G. Melis, *Giustiziainsieme*, Pisa, 2024, 227 ss.; L. Peverini, *Il principio di proporzionalità nelle sanzioni amministrative*, in *Fisco*, 22, 2023, 2130 ss.; R. Cordeiro Guerra, *Sanzioni amministrative tributarie e principio di proporzionalità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 3, 2023, 527. Si veda anche C. Farella, *Proporzionalità delle sanzioni: la "manifesta sproporzione" è la panacea di tutti i mali?*, in *Fisco*, 26, 2023, 2535, ove l'Autrice evidenzia come anche nella non perseguita riforma del Governo Draghi la sproporzione di talune sanzioni-amministrative tributarie fosse all'ordine del giorno: "Ebbene, in tale prospettiva, in realtà, si era orientato già il disegno di Legge n. 2651 del 22 giugno 2022, il cui art. 1, comma 1, lett. f), prevedeva la necessità di provvedere ad una razionalizzazione delle sanzioni amministrative, di cui doveva garantirsi la gradualità e la proporzionalità rispetto alla gravità delle violazioni commesse.".

(89) G. Moschetti, *op. ult. cit.*, 48; l'impostazione proposta da G. Mercuri, *op. cit.*, 97, traendo sempre spunto dall'impostazione germanica, ne individua cinque: legittimità dello scopo, legittimità del mezzo, idoneità, necessità, adeguatezza o proporzionalità in senso stretto.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sacrificio al privato e (iii) adeguatezza dell'esercizio del potere rispetto agli interessi in giuoco.

Si auspica, che l'ostensione – per cenni – degli elementi fondanti il principio di proporzionalità – nella fattispecie gravemente manomesso dalla Corte – e volutamente proposta solo *in limine* del presente contributo risulti, per i contenuti che in esso si è inteso ivi gradualmente instillare, del tutto ultroneo ad una corretta ermeneutica della sentenza commentata.

ANTONIO BORGHETTI (*)

(*) Dottorando di ricerca nell'Università degli Studi di Brescia. Componente del Centro di ricerca di diritto tributario europeo, *Ius Fiscale Europeaum* – IFE Suor Orsola Benincasa.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

CORTE DI CASSAZIONE, Sez. V, 1° marzo 2024, n. 5524

Pres. Cirillo – *Rel.* Giudicepietro

Il contribuente italiano che presta la propria attività lavorativa all'estero deve presentare la dichiarazione dei redditi anche in Italia, ferma la possibilità di portare in detrazione le imposte corrisposte all'estero.

(*Omissis*).

La Corte di Cassazione torna a pronunciarsi sulla disciplina convenzionale del reddito da lavoro dipendente: riflessioni critiche, anche alla luce della nuova nozione di residenza fiscale (introdotta dall'art. 1, d.lgs. n. 209/2023)

Abstract: Con la sentenza n. 5524 del 2024 la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi sulla disciplina convenzionale del reddito da lavoro dipendente, enunciando un principio di diritto che appare di grande rilievo esegetico e che ribalta il suo precedente orientamento, imponendo al contribuente italiano che presta la propria attività lavorativa all'estero di presentare la dichiarazione dei redditi anche in Italia, ferma la possibilità di portare in detrazione le imposte corrisposte all'estero.

SOMMARIO: 1. La questione controversa – 2. L'individuazione della residenza fiscale e l'impatto del "nuovo domicilio" introdotto dall'art. 1, d.lgs. n. 209/2023 – 3. Una condivisibile interpretazione dell'art. 15, par. 1, della Convenzione Italia-Kazakistan – 4. La spettanza del credito per le imposte corrisposte all'estero anche in caso di omessa presentazione della dichiarazione in Italia – 5. Conclusioni.

1. - *La questione controversa*

La vicenda oggetto della sentenza in commento trae origine da una contestazione in materia di irpef da parte dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Taranto, nei confronti di un contribuente italiano che nel periodo di imposta 2001 ha dichiarato di aver soggiornato per più di 183 giorni in Kazakistan prestando la propria opera per un'azienda del territorio. Secondo l'Ufficio, il contribuente, poiché fiscalmente residente in Italia, non si sarebbe dovuto limitare al pagamento delle imposte in Kazakistan, ma avrebbe dovuto presentare la dichiarazione dei redditi ivi prodotti anche in Italia. L'Ufficio, inoltre, riteneva che al contribuente non spettasse alcun credito di imposta pari all'ammontare delle imposte pagate all'estero a titolo definitivo, giacché lo stesso ha omesso di presentare la dichiarazione dei redditi.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il contribuente proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento, lamentando l'infondatezza di tale interpretazione fondamentalmente per due motivi: *in primis*, in quanto avendo prestato la propria opera come lavoratore dipendente, sotto il profilo fiscale, il suo reddito era già stato assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo di imposta in Kazakistan, non avendo quindi alcun obbligo di dichiarazione in Italia; *in secundis*, giacché nell'eventualità in cui sussistesse tale obbligo, secondo l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria egli non avrebbe potuto nemmeno godere del credito per le imposte già versate all'estero, causando il fenomeno della doppia imposizione.

La Commissione Tributaria Provinciale di Taranto, dopo aver analizzato attentamente la questione, ha ritenuto di non poter condividere la posizione dell'Agenzia delle Entrate. Difatti, secondo i giudici di primo grado il ricorrente ha prestato la sua opera in Kazakistan quale lavoratore alle dipendenze di una società straniera che, secondo la legge Kazaka, in sede di pagamento delle prestazioni eseguite, ha legittimamente trattenuto un importo quale ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito prodotto, motivo per cui il ricorrente non aveva alcun obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi in Italia. In secondo luogo, essi hanno chiarito che affermare che il contribuente possa godere del credito per le imposte pagate all'estero solo in caso di presentazione della dichiarazione vorrebbe dire disconoscere uno dei principi cardine dell'ordinamento tributario, ammettendo che un reddito possa essere assoggettato ad imposizione una sola volta.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello avverso la sentenza di primo grado, evidenziando come il contribuente fosse a tutti gli effetti residente fiscalmente in Italia, dove aveva i propri legami familiari e il centro dei propri interessi patrimoniali e sociali; di conseguenza, l'importo percepito a titolo di retribuzione dall'azienda estera era imponibile sia in Italia che in Kazakistan ai sensi dell'art. 15 della Convenzione.

Non è stato però dello stesso avviso il giudice di appello, il quale ha ritenuto che il contribuente avesse correttamente pagato le imposte in Kazakistan, dove era anche residente fiscalmente (in quanto aveva dimostrato di aver ivi soggiornato per più di 183 giorni), non avendo pertanto alcun obbligo di dichiarazione in Italia.

L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso dinanzi alla Corte di Cassazione.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2. - L'individuazione della residenza fiscale e l'impatto del "nuovo domicilio" introdotto dall'art. 1, d.lgs. n. 209/2023

La prima questione affrontata dalla Corte di Cassazione attiene alla nozione di residenza fiscale, che riveste un ruolo fondamentale ai fini della determinazione dell'*an* e del *quantum* del prelievo tributario. La Suprema Corte ha, innanzitutto, richiamato l'art. 2, comma 2, del t.u.i.r. nella versione applicabile *ratione temporis*, ossia prima della novella introdotta dall'art. 1, d.lgs. n. 209 del 2023, a norma del quale "*ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*".

Come noto, i tre criteri individuati dalla suddetta disposizione sono tra loro alternativi, ciò significa che è sufficiente la sussistenza di almeno uno di essi affinché il contribuente possa essere considerato a tutti gli effetti residente fiscalmente in Italia, e, di conseguenza, sia tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi. Il primo requisito, di natura formale, è rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, mentre gli altri due requisiti, di natura fattuale, attengono alla residenza o al domicilio nello Stato ai sensi del codice civile, con quest'ultimo da intendersi quale sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle relazioni personali.

La Corte, in secondo luogo, ha fatto espresso richiamo alla disciplina convenzionale, in particolare all'art. 4, paragrafo 1, della Convenzione Italia-Kazakistan, secondo cui la condizione di "*residente di uno Stato contraente*" è integrata da ogni persona che, sulla base della normativa di tale Stato, è ivi soggetta ad imposizione fiscale, a motivo della sua residenza, della sua direzione, della sua costituzione o di ogni altro criterio di natura analoga, attribuendo agli Stati (come spesso accade) piena libertà sulla definizione del concetto di residenza fiscale sul piano domestico.

Venendo al caso in esame, l'Amministrazione finanziaria aveva rilevato diversi elementi dai quali si evinceva chiaramente che il contribuente avesse il proprio domicilio in Italia, quali la stabile residenza della sua famiglia in Italia, la proprietà dell'unico immobile adibito a residenza familiare in Italia e l'accredito dei compensi derivanti dall'attività lavorativa prestata all'estero su conti correnti accesi presso istituti bancari italiani.

Orbene, gli ermellini, accogliendo le richieste dell'Ufficio hanno affermato che la permanenza del contribuente in Kazakistan per un periodo superiore a 183 giorni non valesse di per sé ad escludere la sua residenza in

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Italia, tenendo conto in particolar modo dei criteri enunciati dall'art. 4 della Convenzione.

Tale decisione appare certamente condividibile, giacché non vi è alcun dubbio sul fatto che l'Italia fosse il centro degli interessi economici e delle relazioni familiari del contribuente. Ciò che invece non appare condivisibile è il motivo per cui il giudice di appello abbia stabilito che il contribuente non fosse residente fiscalmente in Italia: *in primis*, in quanto in realtà il contribuente non ha mai negato di essere ivi residente; *in secundis*, dacché è lo stesso giudice ad aver dichiarato che la sussistenza di anche uno dei criteri previsti dall'art. 2, comma 2, del t.u.i.r. fosse sufficiente a radicare la residenza fiscale in Italia. Sembra che il giudice di appello abbia voluto attribuire maggiore rilevanza al criterio del distacco per più di 183 giorni, non tenendo conto, erroneamente, dei criteri alternativi.

La definizione di residenza fiscale ha, di recente, subito delle profonde modifiche a seguito dell'attuazione della Legge Delega n. 111/2023, che si è posta come obiettivo quello di rendere tale definizione coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni contro la doppia imposizione stipulate dall'Italia. L'art. 1, d.lgs. n. 209/2023, che ha dato attuazione alla delega [1], ha apportato delle importanti novità soprattutto con riferimento alla nozione di domicilio (rilevante ai fini che qui ci occupano), che ora deve essere inteso quale "*luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona*".

Tra i primi e più autorevoli commentatori c'è chi ha sostenuto che, sul piano sostanziale, tale novità contribuirà a realizzare un quadro di maggiore coerenza con lo spirito di collegamento personale all'imposizione; al contempo, l'eliminazione dei profili economici renderà la disciplina della residenza fiscale meno complessa, dacché non sarà più necessaria una loro ponderazione con gli interessi personali del contribuente [2]. In effetti, guardando al futuro, in casi simili a quello che qui si commenta, le indagini dell'Amministrazione finanziaria saranno più agevoli, dovendo quest'ulti-

---

[1] Il nuovo art. 2, comma 2 del t.u.i.r. *considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente*.

[2] È quanto osserva P. Pistone, *La nuova disciplina sulla residenza fiscale delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 3, 886-887.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ma "semplicemente" dimostrare la prevalenza in Italia delle relazioni personali e familiari del contribuente [3].

Se è vero che in molti casi la novella legislativa consentirà di ridurre notevolmente il contenzioso, è anche vero che assisteremo a dei casi di particolare complessità in cui il rapporto fisco-contribuente potrebbe inasprirsi. Basti pensare, ad esempio, al caso di un contribuente che vive all'estero con la propria moglie (dove entrambi prestano la propria opera per un'impresa del territorio), con figli e parenti che vivono in Italia; ovvero di un contribuente divorziato che vive all'estero con la propria compagna, ma con ex moglie e figli che vivono in Italia; o ancora, un caso molto più frequente, di quei ragazzi con famiglia e parenti in Italia che, una volta finiti gli studi, decidono di trasferirsi all'estero per maggiori opportunità di crescita professionale.

La Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 20/E del 4 novembre 2024, oltre ad essere molto sintetica, non mi pare che fornisca maggiori chiarimenti sulla corretta interpretazione della nuova definizione di domicilio. Dopo aver chiarito che all'interno delle "relazioni personali e familiari" rientrano sia i rapporti tipici disciplinati dalle vigenti disposizioni normative (come ad esempio il rapporto di coniugio o il rapporto di unione civile), sia le relazioni personali connotate da un carattere di stabilità che esprimono un radicamento con il territorio dello Stato (come il caso delle coppie conviventi), la stessa prevede che si debba tener conto anche delle "condotte con le quali una persona manifesti con atti concreti la volontà di mantenere un legame effettivo con il territorio italiano".

L'esempio illustrato è quello di un contribuente che si iscrive nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) e inizia a lavorare all'estero, mantenendo una casa a propria disposizione in Italia, dove egli ritorna nei fine settimana o nei periodi in cui non lavora. La posizione dell'Agenzia delle entrate non mi pare condivisibile, giacché, in buona sostanza, si limita a ricollegare le relazioni personali e familiari alla disponibilità di un

---

[3] Sempre secondo Pistone, *op. cit.*, 889, "*Non si deve però ritenere che il contenimento del domicilio entro i confini delle relazioni personali e familiari delle persona comporti un indebolimento del collegamento personale all'imposizione reddituale italiana. Piuttosto, determina un ridimensionamento del domicilio entro i confini che sono più coerenti con tale funzione e che risolveranno, tra i tanti problemi, anche quelli delle persone fisiche che svolgono la propria attività economica stabilmente in un altro Paese mantenendo le proprie relazioni personali e familiari esclusivamente in Italia*".

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

immobile (4), senza tener conto dell'elemento più importante, ossia lo sviluppo di tali relazioni in Italia (5).

È facile immaginare che in un tale contesto di incertezza l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti propenderanno per interpretazioni contrastanti, con questi ultimi che, in casi simili a quello illustrato nella Circolare, potranno, a mio avviso, legittimamente lamentare la violazione dell'art. 53 della Costituzione, in quanto non manifestano (potenzialmente) in Italia alcuna capacità contributiva che giustifichi il concorso alle spese pubbliche (6).

La scelta del legislatore desta alcune perplessità, anche perché si pone in controtendenza rispetto al più recente orientamento della Corte di Cassazione, che negli ultimi anni ha attribuito una maggiore rilevanza agli affari e agli interessi economici del contribuente rispetto alle sue relazioni familiari (7).

---

(4) Cfr. Circolare n. 20/E del 4 novembre 2024, 11, dove si chiarisce che "*Tali circostanze possono rappresentare elementi sintomatici del mantenimento di un legame stretto con il nostro Stato e potrebbero dar luogo alla configurazione del domicilio nel nostro Paese*".

(5) Sulla critica alla Circolare n. 20/E del 2024, si veda G. Marini, *Residenza con il rompicapo di relazioni personali e presenza*, in *Ilsole24ore*, 6 novembre 2024, il quale ritiene che "*Il considerare un determinato soggetto residente in un Paese solo per il fatto di essere ivi proprietario di immobili o averne la disponibilità appare in contrasto con i principi della libera circolazione delle persone e dei capitali. Trattasi all'evidenza comunque di un criterio di collegamento (quello del nuovo domicilio) discutibile e di difficile attuazione. Discutibile perché manca la giustificazione logico giuridica del principio di tassazione su base mondiale che dovrebbe essere individuato nell'appartenenza economica del consociato alla comunità stato. Di difficile (se non impossibile) applicazione perché implica una misurazione e comparazione qualitativa (anche quantitativa?) delle relazioni personali e familiari del contribuente (non è indicata la gerarchia tra le due relazioni né tantomeno se debba prevalere l'una o l'altra) e anche sotto tale profilo potrebbe integrare una violazione dell'articolo 53 della Costituzione (la difficoltà di accertamento conseguente al nuovo criterio lede l'interesse alla riscossione dei tributi)*".

(6) È certamente condivisibile quanto osservato da C. Sacchetto, L. Pennesi, *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma,* in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 4, 897, i quali affermano che "*è palese che i legami affettivi non permettano – su di un piano razionale – di allocare la capacità contributiva in Italia, ove il contribuente viva esclusivamente all'estero, ivi detenendo i propri asset ed esercitando la propria attività lavorativa*".

Per un'ampia riflessione sul tema, si rinvia a S. Dorigo, *La "nuova" residenza fiscale delle persone fisiche e la prevalenza della presenza fisica in Italia: primi spunti critici,* in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 2, 538-542.

(7) Si vedano Cass. civ., sez. V, n. 16954/2022; Cass. civ., sez. V, n. 11620/2021; Cass. civ, sez. V, n. 15314/2021; Cass. civ, sez. V, n. 15314/2021; Cass. civ., sez. V, n. 32992/2018.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Un'ultima questione che deve essere necessariamente affrontata in questa sede riguarda il rapporto tra le convenzioni contro la doppia imposizione stipulate dall'Italia e la nuova definizione di domicilio, con particolare riferimento alla sua coerenza o meno con la migliore prassi internazionale (8).

Com'è noto, nei casi in cui si dovesse verificare una doppia residenza è necessario ricorrere alle cosiddette *tie breaker rules*, che hanno il compito di dirimere eventuali conflitti tra i due Stati contraenti. Più precisamente, l'art. 4, par. 2, lett. a), del Modello OCSE prevede che la prima *tie breaker rule* sia rappresentata dall'abitazione permanente; se, però, il contribuente dovesse disporre di una abitazione permanente in entrambi gli Stati, allora il secondo criterio da adottare è quello degli interessi vitali, da intendersi, secondo quanto previsto dal Commentario al Modello OCSE, quali relazioni personali ed economiche del contribuente che devono essere valutate nel loro insieme (9).

Mi pare che il legislatore, nel tentativo di attuare i principi di cui all'art. 3, lett. c), della Legge Delega, abbia voluto attribuire maggiore rilevanza all'adeguamento della definizione interna di domicilio fiscale con quella adottata negli ordinamenti di altri Paesi, trascurando però il

---

(8) Rendere la normativa nazionale coerente con la migliore prassi internazionale e le convenzioni stipulate dall'Italia era uno degli obiettivi del legislatore delegante, di cui all'art. 3, lettera c), della Legge Delega n. 111/2023.

(9) Secondo l'art. 4, par. 15, del Commentario OCSE, "*If the individual has a permanent home in both Contracting States, it is necessary to look at the facts in order to ascertain with which of the two States his personal and economic relations are closer. Thus, regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc. The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention*".

Il Commentario al Modello OCSE non chiarisce però se le relazioni personali ed economiche abbiano la stessa rilevanza al fine di determinare lo Stato di residenza del contribuente, limitandosi ad affermare che "*it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention*". Questa affermazione ha diviso la dottrina tra chi ritiene che i "*personal acts*" implichino anche la presenza di profili economici – P. Baker *The expression of "Centre of Vital Interests" in Art. 4(2) of the OECD Model Convention*, in *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law* (G. Maisto a cura di), IBFD, 2010, sez. 8.3.7., secondo cui "*Personal acts could, however, either relate to economic activities – seeking employment in a particular country – or personal relations – retaining one's family home in a particular country, for example*"– e chi, invece, sostiene che prevalgano gli interessi personali, P. Pistone, *op. cit.*, 908, il quale afferma che "*dall'analisi del Commentario OCSE emerge in ogni caso la prevalenza, quanto meno a livello interpretativo, degli interessi personali su quelli economici, che si fonda sulla loro normale preminenza nelle decisioni della persona fisica in merito al luogo in cui stabilire il centro dei propri interessi vitali*".

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

contenuto del Commentario al Modello OCSE che, come detto, nelle ipotesi di doppia residenza sembra prediligere una valutazione globale dei vari elementi che legano un soggetto ad un determinato territorio, motivo per cui appare dubbia la coerenza della nuova definizione di domicilio con la migliore prassi internazionale (10).

Ad ogni modo, è invece indubbio che l'esito del conflitto di residenza dipenderà dal peso che le amministrazioni fiscali dei due Stati contraenti decideranno di attribuire ai profili economici e agli interessi personali. Come è stato osservato (11), a mio avviso correttamente, se i due Stati riterranno prevalenti gli interessi personali non assisteremo ad alcun conflitto, a meno che, aggiungerei, tali interessi siano rinvenibili in più di uno Stato (in quel caso si potrà risolvere il conflitto tenendo conto della dimensione economica (12), anche se la soluzione prospettata dalla Circolare dell'Agenzia delle entrate appare differente (13)); al contrario, se lo Stato estero dovesse attribuire una maggiore rilevanza agli interessi economici il conflitto non si risolverebbe, di conseguenza si dovrà ricorrere al criterio della dimora abituale.

Ciò che è certo, è che un corretto utilizzo delle *tie breaker rules* sarà imprescindibile per poter limitare le future controversie.

3. - *Una condivisibile interpretazione dell'art. 15, par. 1, della Convenzione Italia-Kazakistan*

Una volta appurato che il contribuente fosse residente in Italia, la Suprema Corte ha correttamente evidenziato che venisse in rilievo la disciplina convenzionale prevista dall'art. 15 per i lavoratori dipendenti, residenti in Italia, ma che svolgono l'attività lavorativa all'estero. La disposizione che rileva ai fini che qui ci occupano è il paragrafo 1 dell'art. 15

---

(10) Sulla critica alla mancata coerenza con la migliore prassi internazionale, si vedano S. Dorigo, *op. cit.*, 542-545; P. Selicato, *La residenza fiscale delle persone fisiche,* in *La riforma fiscale – I diritti e i procedimenti*, (a cura di) A. Giovannini, 2024, I, 17-18.

(11) Così F. Nicolosi, *Il punto su ... la nuova residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 2024, 6.

(12) P. Pistone, *op. cit.*, 884-885, nota 9. Secondo l'autore, "*La rilevanza degli interessi economici unitamente a quelli personali ai fini del concetto convenzionale di centro di interessi vitali non implica necessariamente che ai primi debba essere riconosciuto un rilievo primario dalla normativa di fonte interna ai fini di stabilire il collegamento personale all'imposizione. Comporta invece che la considerazione degli interessi economici possano aggiungersi al momento di risolvere i casi di doppia residenza in cui gli interessi personali e familiari del contribuente siano rinvenibili in più di uno Stato*".

(13) Cfr. pagina. 11, dove si ritiene che un utile criterio possa essere individuato nel periodo di permanenza fisica sul territorio dello Stato.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

della Convenzione Italia-Kazakistan, a norma del quale "*Salve le disposizioni degli articoli 16, 18, 19 e 20, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato*".

In buona sostanza, gli stipendi percepiti da un contribuente sono imponibili "soltanto" nello Stato in cui egli risiede (Italia), salvo che tale attività sia svolta nell'altro Stato (Kazakistan). Qualora l'attività venisse svolta in Kazakistan (come nel nostro caso), i redditi sono "imponibili" in tale ultimo Stato.

Si tratta, dunque, di capire quale sia il corretto significato da attribuire alla parola "imponibile". La questione era già stata affrontata in due occasioni dalla Corte di Cassazione: dapprima, con la sentenza n. 23984 del 2016, dove ha avuto modo di affermare che, in tema di interpretazione dell'art. 17 della Convenzione Italia-Francia, la presenza della parola "soltanto" non fosse affatto casuale, pertanto in assenza di tale avverbio la potestà impositiva degli Stati contraenti doveva ritenersi concorrente; successivamente, con la sentenza n. 9725 del 2021, dove superando il suo precedente orientamento stabilì che la disciplina convenzionale fosse chiara "nell'ancorare la potestà impositiva allo Stato di residenza solo se coincidente con quello in cui il lavoro viene esercitato", e che la parola "soltanto" di cui al primo periodo fosse implicita anche nel secondo.

Nella sentenza in commento la Suprema Corte è tornata a pronunciarsi sul tema, ribaltando ancora una volta il suo più recente orientamento. In primo luogo, i giudici hanno richiamato il contenuto dell'art. 31, par. 1, della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (14), per poi concentrarsi sulla versione della convenzione redatta in lingua inglese, evidenziando come la parola "soltanto" è sostituita dalle parole "*shall be taxable only*" nel primo periodo, mentre la frase "è imponibile in tale ultimo Stato" è sostituita dalle parole "*may be taxable only*".

La Corte ha poi osservato che nonostante l'art. 15 del Commentario al Modello OCSE del 2017 non faccia alcun cenno alla tassazione concorrente, la soluzione sul piano interpretativo viene comunque fornita dall'art.

---

(14) A norma del quale "un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo".

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

23, parr. 6 e 7, i quali prevedono che l'assenza dell'avverbio soltanto determini una tassazione concorrente (15).

Sulla base di tali elementi ha quindi enunciato il seguente principio di diritto: "*In materia di imposte sul reddito, l'art. 15 della Convenzione Italia-Repubblica del Kazakhstan contro le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, sottoscritta a Roma il 22 settembre 1994, ratificata con legge n. 174 del 12 marzo 1996 ed entrata in vigore il 26 febbraio 1997, non esclude che il reddito percepito da un soggetto residente in Italia per il lavoro svolto in Kazakhstan, quale dipendente di una società di diritto kazako, pur essendo stato già tassato attraverso ritenute alla fonte nel Paese dove viene svolta la prestazione lavorativa, sia imponibile anche nello Stato di residenza del lavoratore e debba essere dichiarato, ferma la possibilità per il contribuente di portare in detrazione le imposte corrisposte all'estero, nella specie mediante il meccanismo del credito di imposta previsto dall'art. 165 T.u.i.r.*".

Il processo ermeneutico che ha condotto la Corte di Cassazione ad enunciare tale principio mi pare condivisibile. In prima battuta, è certamente apprezzabile il richiamo all'art. 31, par. 1, della Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati, secondo cui un trattato deve essere interpretato in buona fede, da intendersi quale buona fede delle parti del trattato che non dovrebbero trarre dei benefici da un'espressione ambigua dello stesso o da un errore che si sia manifestato al momento della sua redazione (16). Nel nostro caso l'ambiguità non riguarda una singola espressione, bensì il rapporto tra il primo e il secondo periodo, e quindi se il "soltanto" di cui al primo periodo sia implicito anche nel secondo

---

(15) Par. 6: "*For some items of income or capital, an exclusive right to tax is given to one of the Contracting States, and the relevant Article states that the income or capital in question "shall be taxable only" in a Contracting State.1 The words "shall be taxable only" in a Contracting State preclude the other Contracting State from taxing, thus double taxation is avoided. The State to which the exclusive right to tax is given is normally the State of which the taxpayer is a resident within the meaning of Article 4, that is State R, but in Article 192 the exclusive right may be given to the other Contracting State (S) of which the taxpayer is not a resident within the meaning of Article 4*".

Par. 7: "*For other items of income or capital, the attribution of the right to tax is not exclusive, and the relevant Article then states that the income or capital in question "may be taxed" in the Contracting State (S or E) of which the taxpayer is not a resident within the meaning of Article 4. In such case the State of residence (R) must give relief so as to avoid the double taxation. Paragraphs 1 and 2 of Article 23 A and paragraph 1 of Article 23 B are designed to give the necessary relief*".

(16) È quanto osserva G. Melis, *L'interpretazione delle convenzioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e il problema delle qualificazioni* (Sez. II), in *Princìpi di diritto tributario europeo e internazionale* (a cura di) C. Sacchetto, Torino, Giappichelli, 2016, 30.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ovvero se l'assenza di tale avverbio determini una potestà impositiva concorrente.

Come osservato dagli ermellini, è corretto ricercare la risposta nel contenuto del Commentario al Modello OCSE, giacché è indubbio che gli Stati contraenti, quando hanno stipulato la convenzione, si sono ispirati ad esso. Viene quindi riconosciuto ancora una volta rilievo interpretativo al Commentario, che a tutti gli effetti dovrebbe rientrare tra i mezzi primari di interpretazione di un trattato.

Ciò detto, non si può che apprezzare la decisione della Suprema Corte, in quanto è evidente che gli Stati quando hanno voluto, nel sottoscrivere la Convenzione, hanno previsto espressamente una tassazione esclusiva, non essendo quindi in alcun modo condivisibile il precedente orientamento secondo cui il "soltanto" del primo periodo sia implicito anche nel secondo. Per avere una conferma di quanto detto basterebbe semplicemente leggere le varie convenzioni stipulate dall'Italia e notare che, con riferimento alle medesime categorie di reddito, in alcune di esse viene utilizzata la parola "soltanto", mentre in altre viene volontariamente esclusa.

Quello enunciato dagli ermellini è un principio che troverà applicazione nella quasi totalità delle convenzioni stipulate dall'Italia e sarà di ampia portata, giacché si estende anche ad altre categorie di redditi: si pensi, ad esempio, ai redditi immobiliari ovvero ai redditi di artisti e sportivi.

Rimanendo nella categoria dei redditi da lavoro dipendente, mi pare doveroso sottolineare come tale principio debba necessariamente estendersi anche al paragrafo 3 dell'art. 15, che disciplina la tassazione dei redditi di quei soggetti che prestano la propria opera a bordo di navi o aeromobili, a norma del quale "Nonostante le precedenti disposizioni del presente articolo le remunerazioni ricevute in corrispettivo di un'attività dipendente svolta a bordo di navi o aeromobili utilizzati in traffico internazionale sono imponibili nello Stato contraente in cui è situata la sede di direzione effettiva" ([17]).

Il motivo per cui ho ritenuto opportuno richiamare il paragrafo 3 è dettato dal fatto che negli ultimi anni stiamo assistendo a delle prime pronunce da parte delle Corti di Giustizia Tributarie secondo le quali il paragrafo 3 andrebbe letto unitamente al paragrafo 1 e non disgiuntamen-

---

([17]) Si tratta del contenuto del paragrafo 3 che ritroviamo nella quasi totalità delle convenzioni contro la doppia imposizione stipulate dall'Italia, salvo alcuni rari casi in cui sia prevista una tassazione esclusiva.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

te da esso, con l'eccezione (e questo è l'aspetto più rilevante di tali decisioni) che riguarderebbe soltanto l'individuazione del criterio di collegamento con lo Stato impositore, non anche il principio della tassazione esclusiva in uno dei due Stati contraenti (18).

Ciò che vorrei dire, tralasciando la questione che attiene al rapporto tra i paragrafi 1 e 3 (19), che esula dalla nostra indagine, è che se anche i due paragrafi venissero letti unitamente il lavoratore dipendente residente in Italia che lavora per una compagnia aerea con sede di direzione effettiva in un altro Stato sarà sempre tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi in Italia, salvo che la convenzione preveda espressamente una tassazione esclusiva nello Stato in cui l'impresa ha la propria sede di direzione effettiva (20).

4. - *La spettanza del credito per le imposte corrisposte all'estero anche in caso di omessa presentazione della dichiarazione in Italia*

Un ultimo profilo sul quale appare doveroso soffermarsi attiene alla questione legata alla spettanza o meno del credito per le imposte corrisposte all'estero in caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia.

Come già detto, nel nostro caso l'Amministrazione finanziaria, oltre aver contestato la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia, riteneva che, ai sensi dell'art. 165, comma 8 del t.u.i.r., tale condotta comportasse per il contribuente la non spettanza del credito pari all'ammontare delle imposte pagate all'estero a titolo definitivo.

Nonostante la Corte di Cassazione abbia accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate, confermando, correttamente, che il reddito prodotto all'estero sia imponibile anche nello Stato di residenza, non si può trascurare l'ultima parte dell'enunciato principio di diritto, secondo cui "resta ferma la possibilità per il contribuente di portare in detrazione le imposte corrisposte all'estero, nella specie mediante il meccanismo del credito di imposta previsto dall'art. 165 del t.u.i.r".

---

(18) Tra le tante, si vedano in particolare: CTG I Grado Pordenone, sent. n. 57/2023; CGT I Grado Torino, sent. n. 181/2023; CGT I Grado Cuneo, sent. n. 155/2022.

(19) Sul punto, mi sia permesso rinviare a F. Cocco, *Spunti di riflessione sulla tassazione degli assistenti di volo e sulle difficoltà interpretative dell'art. 15 della Convenzione Italia-Germania*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 4.

(20) Quanto detto vale per tutte le convenzioni che si ispirano alle vecchie versioni del Modello OCSE. Difatti, la versione aggiornata del Modello OCSE (2017) non lascia più spazio ad interpretazioni, prevedendo una tassazione esclusiva nello Stato di residenza del dipendente.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Mi pare evidente, contrariamente a quanto affermato in dottrina [21], che la Suprema Corte aderisca a quel suo orientamento che negli ultimi anni si sta consolidando [22], anche se non mancano pronunce di senso contrario [23], ovverosia che l'omessa presentazione della dichiarazione non preclude al contribuente la possibilità di usufruire del credito per le imposte pagate all'estero.

Prima di procedere con alcune osservazioni in merito alla decisione della Corte di Cassazione è necessario comprendere le ragioni delle numerose controversie instauratesi in materia di credito di imposta.

Con la Circolare n. 9/E del 5 marzo 2015, intitolata "Disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero – Articolo 165 del t.u.i.r. – Chiarimenti", l'Agenzia delle entrate ha fornito delle importanti indicazioni anche sulla corretta interpretazione del comma 8, a norma del quale "La detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata".

Secondo l'Agenzia delle entrate, tale disposizione va letta nel senso che il contribuente non può fruire del credito di cui all'articolo 165 del t.u.i.r. qualora la dichiarazione relativa all'annualità oggetto di controllo sia omessa ovvero il reddito estero non sia stato dichiarato; al contempo, essa deve essere coordinata con l'articolo 2, commi 7 e 8, d.p.r. n. 322/1998, i quali prevedono rispettivamente: 1) che nel caso di omessa presentazione della dichiarazione si considerano omesse le dichiarazioni presentate con un ritardo superiore a novanta giorni, di conseguenza al contribuente spetterebbe il credito di imposta solo nel caso in cui la presentazione tardiva della dichiarazione avvenga entro i novanta giorni successivi al termine ordinario; 2) nel caso in cui la dichiarazione sia stata presentata, la possibilità per il contribuente di integrarla per correggere errori od omissioni mediante una successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini stabiliti per l'accertamento (egli avrebbe quindi l'opportunità di dichiarare un reddito estero non indicato nella dichiarazione originaria e di sanare la violazione commessa) [24].

---

[21] A. Vannini, *I redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero dal residente italiano sono soggetti a tassazione concorrente*, in *Fisco*, 2024, 13, 1256. Non sono condivisibili le osservazioni dell'autore, il quale afferma che "La Corte ha poi precisato che, trattandosi di redditi prodotti all'estero, il rimedio contro la doppia imposizione avrebbe dovuto essere il credito d'imposta, alle condizioni recate dall'art. 165 del t.u.i.r., così aderendo verosimilmente all'orientamento secondo cui tale credito non spetta in caso di omessa dichiarazione".

[22] Di recente Cass., sez. V, sent. n. 24160 del 9 settembre 2024.

[23] Cfr. Cass., sez. V, ord. n. 23190 del 31 luglio 2023.

[24] Cfr. Circolare n. 9/E, 30-31.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

È quindi facilmente intuibile il motivo dei numerosi avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle entrate, oltre a contestare la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi prodotti all'estero, continui a negare ai contribuenti la possibilità di portare in detrazione le imposte già versate all'estero. Ad avviso di chi scrive, si tratta di una posizione non condivisibile.

In primo luogo, giova ricordare che quando hanno stipulato le convenzioni gli Stati si sono obbligati a limitare la propria sovranità fiscale, e con ciò intendo dire che l'Italia si è obbligata ad assicurare ai contribuenti residenti che pagano le imposte in Kazakistan che i redditi ivi prodotti non vengano assoggettati ad imposizione anche in Italia, così evitando una doppia imposizione.

Quanto detto lo si evince dalla lettura del Commentario all'art. 23B del Modello OCSE del 1977 (ossia quello esistente alla data in cui è stata stipulata la Convenzione), secondo cui lo Stato di residenza deve ammettere in deduzione dalla propria imposta sul reddito o sul patrimonio del proprio residente un importo pari all'imposta pagata nell'altro Stato [25]. Per essere precisi, è bene evidenziare che la parola deduzione è stata utilizzata impropriamente, giacché per evitare la doppia imposizione è necessario adottare il meccanismo non tanto della deduzione dalla base imponibile quanto della detrazione delle imposte pagate all'estero da quelle complessivamente dovute in Italia.

Ad ogni modo, quello che emerge dalla disciplina convenzionale è che, a differenza di quanto previsto dal nostro ordinamento, il contribuente può beneficiare del credito per le imposte versate all'estero indipendentemente dal fatto che egli abbia presentato la dichiarazione dei redditi, non essendo quindi soggetto ad alcun adempimento formale [26].

Orbene, le differenze esistenti in materia di credito di imposta tra quanto stabilito dal diritto tributario internazionale e il comma 8 dell'art. 165 del t.u.i.r. pongono tale disposizione in contrasto con alcuni dei principi fondamentali sanciti dalla Costituzione: da un lato, assistiamo a un fenomeno di doppia imposizione, con una evidente violazione della norma pattizia, che, secondo quanto previsto dall'art. 117 Cost., prevale sulla

---

[25] Cfr. *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital* (1977), *Commentary on the Provision of article 23B (credit method)*, paragrafo 1, punto 57, 157.

[26] Va chiarito che, affinché il contribuente possa godere del credito di imposta, devono essere comunque rispettati due requisiti: 1) la definitività delle imposte estere; 2) e che la deduzione non ecceda la quota di imposta italiana proporzionalmente attribuibile agli elementi di reddito.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

normativa interna (salvo che quest'ultima sia più favorevole al contribuente); dall'altro, assistiamo anche a una violazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva. Difatti, è innegabile che a situazioni sostanzialmente uguali – per esempio due soggetti, entrambi residenti in Italia, che lavorano all'estero e dichiarano il medesimo reddito nello Stato in cui svolgono l'attività lavorativa – corrisponderebbero dei trattamenti fiscali diversi per il solo fatto di aver o meno presentato la dichiarazione dei redditi anche in Italia, attribuendo in questo modo maggiore rilevanza alla forma piuttosto che alla sostanza (27).

Come osservato in passato dalla migliore dottrina, il legislatore, al fine di tutelare l'interesse erariale in presenza di redditi facilmente occultabili (e, quindi, che si prestano a facili forme di evasione del prelievo), con il comma 8 dell'art. 165 t.u.i.r. ha inteso sanzionare, seppur impropriamente, i contribuenti che occultano redditi di fonte estera ripresi poi a tassazione mediante accertamento (28); sanzioni improprie che, secondo altra autorevole dottrina, vanno intese quali "strumenti di reazione alla violazione del precetto, non qualificati ne disciplinati dal legislatore come sanzioni, e purtuttavia aventi funzione afflittiva-punitiva, concorrente con altre funzioni e non prevalente" (29).

Sul punto, mi pare doveroso richiamare la sentenza n. 103 del 1967 della Corte Costituzionale, con la quale è stata affrontata per la prima volta la tematica delle sanzioni improprie. Più precisamente, la questione di legittimità che è stata sollevata, incentrata sugli artt. 3 e 53 Cost., concerneva l'art. 22, comma 1, d.p.r. n. 573/1951, a norma del quale, in caso di omessa dichiarazione dei redditi continuavano ad essere iscritti a ruolo i redditi accertati per l'anno precedente aumentati del 10%, salve eventuali rettifiche da parte dell'Ufficio.

In merito al principio di uguaglianza, la Corte ritenne che non fosse ravvisabile "una identità di situazione tra il contribuente che ha ottemperato al dovere dell'annuale dichiarazione dei redditi e quello che non lo ha compiuto", giacché quest'ultimo, a differenza del primo, versava in una posizione antigiuridica.

---

(27) Tutto ciò si pone in contrasto con il corretto esercizio della potestà impositiva, che deve sempre svolgersi nel quadro delle garanzie costituzionali. Cfr. P. Pistone, *Diritto tributario internazionale*, III Ed., Giappichelli, 2021, 93-107.

(28) A. Contrino, *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Giappichelli, Torino, 2012, 70.

(29) È quanto osserva L. Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Giuffrè, 1993, 276 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Quanto invece alla violazione del principio di capacità contributiva, che è quello che ci interessa più da vicino e che mi consente di concludere il ragionamento, la Corte dichiarò la illegittimità costituzionale dell'art. 22, primo comma, limitatamente alla parte in cui disponeva l'aumento del 10%, affermando espressamente che "la pura e semplice considerazione di un presumibile ulteriore sviluppo dell'attività del contribuente con conseguente aumento del reddito è inidonea a legittimare la maggiorazione in esame poiché nessun elemento concreto o indice positivo può essere posto a suo fondamento".

Inoltre, proseguiva la Corte, tale disposizione "preclude al contribuente di dimostrare di aver realizzato un reddito inferiore a quello iscritto a ruolo ed è del tutto irrazionale estendere tale preclusione all'aumento del 10 per cento".

Tra il caso appena richiamato e quello in commento, per quanto diversi, vi è, a mio avviso, un importante *fil rouge*, poiché in entrambi i casi assistiamo a una disparità di trattamento fra i contribuenti che omettono di presentare la dichiarazione dei redditi e gli altri contribuenti che presentano la dichiarazione ma che realizzano i medesimi redditi; in questo modo viene violato il principio di capacità contributiva, in quanto il contribuente che omette di presentare la dichiarazione non è tassato in ragione della sua situazione reddituale effettiva.

Da non dimenticare, infine, l'art. 169 del t.u.i.r., che nell'attribuire generale prevalenza agli accordi internazionali contro la doppia imposizione fa salva l'applicazione delle norme dello stesso t.u.i.r. solo se concretamente più favorevoli al contribuente. Ebbene, nel nostro caso, è indubbio che la disciplina convenzionale sia quella più favorevole al contribuente, in quanto essa, a differenza del comma 8 del 165 t.u.i.r., garantisce che lo stesso reddito non sia assoggettato ad imposizione più di una volta.

5. - *Conclusioni*

L'interpretazione della disciplina convenzionale del reddito da lavoro dipendente che emerge dalla sentenza in commento mi pare convincente.

Con l'enunciato principio di diritto, che ribalta il precedente orientamento, la Corte di Cassazione adotta finalmente delle scelte ermeneutiche coerenti con quanto stabilito dal diritto tributario internazionale. È infatti corretto affermare che un soggetto residente che presta la propria attività lavorativa all'estero debba dichiarare i redditi ivi prodotti anche in Italia, salvo che la convenzione preveda espressamente una tassazione esclusiva.

I giudici di merito sembrano non aver ancora compreso a pieno la questione, motivo per cui ritengo che tale sentenza possa a tutti gli effetti

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

rappresentare una guida per gli stessi; ciò limiterebbe notevolmente il contenzioso, evitando la notifica di numerosi avvisi di accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate che, ormai da anni, lamenta la violazione della norma pattizia.

Quanto alla spettanza del credito per le imposte corrisposte all'estero, il sommesso avviso di chi scrive è che i tempi siano ormai maturi per una modifica del comma 8 dell'art. 165 del t.u.i.r., al fine di renderlo coerente con la disciplina convenzionale e con alcuni dei principi fondamentali sanciti dalla Costituzione applicabili alla materia tributaria.

In attesa di un intervento da parte del nostro legislatore, è auspicabile che l'Agenzia delle entrate non contesti più la spettanza del credito di imposta pari all'ammontare delle imposte pagate all'estero a titolo definitivo, discostandosi quindi dal contenuto della Circolare n. 9/E del 5 marzo 2015.

Se è pur vero che la decisione della Suprema Corte sia certamente apprezzabile, è anche vero però che rimane aperta la questione legata all'individuazione della residenza fiscale, soprattutto a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, d.lgs. n. 209/2023, alla nozione di domicilio. Nutro dei dubbi sul fatto che l'eliminazione dei requisiti economici possa sempre garantire maggiore certezza; al contrario, come ho già avuto modo di osservare, potrebbero essere numerose le controversie instaurate dall'amministrazione finanziaria nei confronti di quei contribuenti che, seppur privi di alcun legame economico, possiedono i propri legami familiari e personali in Italia, con questi ultimi che con ogni probabilità lamenteranno la violazione dell'art. 53 della Costituzione, in quanto non manifestano in Italia alcuna capacità contributiva che giustifichi il loro concorso alle spese pubbliche. Inoltre, appare incerta la coerenza della nuova definizione di domicilio con la migliore prassi internazionale.

In un tale contesto di incertezza l'attesissima Circolare dell'Agenzia delle entrate, che avrebbe dovuto chiarire quantomeno le questioni che destano maggiori perplessità, non mi pare convincente.

Dunque, non ci resta che attendere cosa ci riserverà il futuro, con la prassi giurisprudenziale che, come osservato dalla migliore dottrina, cercherà di riequilibrare alcuni dei profili fortemente problematici [30].

FABIO COCCO
Dottorando di ricerca, Università di Pisa

---

[30] Così S. Dorigo, *op. cit.*, 547. Tuttavia, l'autore ritiene che non si sarebbe dovuta lasciare troppa ampiezza di intervento alle fonti subordinate o alla prassi, che hanno spesso avuto un impatto negativo sulla tenuta del sistema.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sez. IX, 13 giugno 2024, C-696/2022

Pres. O. Spineanu-Matei – *Rel.* J.C. Bonichot – *Giud.* S. Rodin

L'articolo 64 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/117/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, deve essere interpretato nel senso che rientrano nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 di tale articolo le prestazioni di servizi fornite in modo continuativo per un determinato periodo, come quelle effettuate, ai sensi del diritto rumeno, dagli amministratori e dai liquidatori giudiziari a favore delle imprese sottoposte a procedure di insolvenza, nei limiti in cui, fatte salve le verifiche incombenti al giudice del rinvio, tali prestazioni comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi.

L'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2008/117, deve essere interpretato nel senso che nell'ipotesi in cui il pagamento del corrispettivo per prestazioni rientranti nell'ambito di applicazione di tale disposizione non possa essere effettuato a causa dell'insufficienza di liquidità sui conti del debitore, detta disposizione non consente di ritenere che l'imposta sul valore aggiunto diventi esigibile solo al momento dell'effettivo incasso del corrispettivo.

L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2008/117, deve essere interpretato nel senso che al fine di accertare l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra, da un lato, una specifica operazione a monte e, dall'altro, operazioni a valle che danno diritto a detrazione, occorre determinare il contenuto oggettivo di tali operazioni, il che implica che siano prese in considerazione tutte le circostanze in cui si sono svolte dette operazioni, vale a dire, in particolare, l'uso effettivo dei beni e dei servizi acquistati a monte dal soggetto passivo e la causa esclusiva di tale acquisto, senza che l'aumento del fatturato o del volume delle operazioni imponibili costituisca un elemento pertinente al riguardo.

Il principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito di un procedimento amministrativo di reclamo avverso un avviso di accertamento che determina l'imposta sul valore aggiunto, qualora l'autorità competente adotti una decisione fondata su elementi di fatto e di diritto nuovi, in merito ai quali l'interessato non ha potuto prendere posizione, si richiede che la decisione adottata al termine di detto procedimento sia annullata se, in assenza di tale irregolarità, detto procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso, ancorché, su domanda dell'interessato, sia stata disposta la sospensione dell'esecuzione di tale avviso di accertamento parallelamente al ricorso giurisdizionale proposto avverso detta decisione.

(*Omissis*).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

I principi generali del diritto dell'unione impongono rispetto del diritto di detrazione e del diritto di difesa. Piena efficacia del diritto dell'unione tra esigibilità dell'imposta, detrazione e diritto di difesa

Abstract: La Corte di giustizia, nella causa C-696/22, interviene sull'interpretazione degli articoli 63, 64, 66 e 168 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché del principio del rispetto dei diritti della difesa. Diversi sono i principi espressi. Non è consentito subordinare l'insorgenza dell'imposta e la sua esigibilità ad una condizione relativa all'incasso effettivo del corrispettivo dovuto per i servizi forniti in un determinato periodo. Al contrario, alla data in cui il pagamento di tale corrispettivo è normalmente dovuto, l'imposta diventa invariabilmente esigibile, sebbene tale pagamento non sia stato incassato per qualsivoglia ragione, anche a causa della mancanza di liquidità sul conto del debitore. Parimenti il diritto a detrazione è ammesso a beneficio del soggetto passivo, anche in mancanza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte degli elementi di costo generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo. Il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante. Quindi, ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione.

SOMMARIO: 1. La fattispecie all'origine della controversia – 2. L'esigibilità e il fatto generatore dell'iva – 3. I limiti al diritto di detrazione – 4. L'approccio anti-formalistico nel diritto interno – 5. L'esercizio del diritto di difesa – 6. La decisione della Corte – 7. Riflessi della pronuncia in ambito domestico – 8. Considerazioni conclusive.

1. - *La fattispecie all'origine della controversia*

Con la sentenza del 13 giugno 2022, resa nella causa C-696/2022, la Corte di giustizia è intervenuta in merito a questioni di particolare interesse come: il momento di esigibilità dell'imposta, l'esercizio del diritto a detrazione e del diritto di difesa.

Una società di diritto rumeno, nella quale operavano amministratori e liquidatori giudiziari, forniva servizi, soggetti ad iva, alle imprese sottoposte a procedure d'insolvenza. Con avviso di accertamento, parzialmente confermato da una decisione successiva, adottata a seguito di un reclamo presentato dalla società, l'Amministrazione tributaria rumena constatava alcune irregolarità, in particolare per quanto riguarda l'esigibilità dell'imposta e il diritto a detrazioni di alcuni costi.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La Società ricorreva dinanzi alla Corte d'appello di Cluj: detto giudice riteneva che tale ricorso sollevasse alcune questioni relative all'interpretazione della direttiva iva.

La prima riguarda alcune fatture riferite a servi resi in un periodo di circa 6 mesi tra il 17 marzo 2011 e il 31 agosto 2011. La relativa fattura veniva emessa solamente al termine di tale periodo.

La seconda riguardava i servizi forniti nel periodo compreso tra il novembre 2010 e l'ottobre 2011, in relazione ai quali la società aveva emesso un'unica fattura il 3 ottobre 2011, data del pagamento della fattura, sulla base dell'accordo, raggiunto tra le parti, che ne prevedeva il pagamento solo nel momento in cui il debitore avesse avuto la necessaria liquidità.

La terza questione riguardava la deducibilità dell'iva relativa a fatture ricevute da una società tra avvocati, che aveva accordato un aiuto finanziario e concesso alla società, a scopo pubblicitario, l'utilizzo del proprio nome e del proprio logo.

Peraltro, il giudice del rinvio rilevava che, oltre alle tre questioni relative all'interpretazione della direttiva 2006/112, la controversia di cui era stato investito sollevasse un'ulteriore questione relativa al legittimo esercizio del diritto di difesa. Infatti, nell'ambito del procedimento di reclamo avverso l'avviso di accertamento, l'Amministrazione finanziaria rumena aveva addotto nuovi argomenti di fatto e di diritto, su cui si era poi basata la decisione del giudicante, senza che la società avesse avuto la possibilità di prendere posizione su tali argomenti.

Ciò premesso, la Corte d'appello sospende il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

1) se gli articoli 63, 64 e 66 della direttiva iva ostino a una prassi amministrativa di un organo tributario – come quella del caso di specie, che ha imposto obblighi di pagamento supplementari al soggetto passivo, una società professionale a responsabilità limitata (Sprl) tramite cui gli amministratori di procedure di insolvenza possono esercitare la loro professione – consistente nel determinare il fatto generatore dell'imposta e l'esigibilità nel momento in cui sono stati prestati i servizi nell'ambito di una procedura di insolvenza, laddove l'onorario dell'amministratore delle procedure di insolvenza era stato determinato dal giudice fallimentare o dall'assemblea dei creditori, con conseguente obbligo a carico del soggetto passivo di emettere le fatture entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui è sorto il fatto generatore dell'iva.

2) Se gli articoli 63, 64 e 66 della direttiva iva ostino a una prassi amministrativa di un organo tributario, come quella del caso di specie,

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

consistente nell'imporre obblighi di pagamento supplementari al soggetto passivo – una società professionale a responsabilità limitata (Sprl) tramite cui gli amministratori di procedure di insolvenza possono esercitare la loro professione – in quanto esso ha emesso fatture e riscosso l'iva solo alla data dell'incasso dei pagamenti per i servizi forniti nell'ambito della procedura d'insolvenza, anche se l'assemblea dei creditori ha stabilito che il pagamento dell'onorario dell'amministratore di procedure di insolvenza è subordinato alla disponibilità di liquidità nei conti dei debitori.

3) Se, nel caso di un accordo di cooperazione tra marchi tra uno studio legale ed il soggetto passivo, al fine di concedere il diritto a detrazione sia sufficiente che il soggetto passivo, nel provare l'esistenza di un collegamento diretto e immediato tra gli acquisti effettuati dal soggetto passivo a monte e le operazioni a valle, dimostri, dopo l'accordo, un aumento del fatturato/valore delle operazioni imponibili, senza ulteriore documentazione giustificativa. In caso di risposta affermativa, quali siano i criteri che devono essere presi in considerazione per determinare l'effettiva portata del diritto a detrazione.

4) Se il principio generale di diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa debba essere interpretato nel senso che, qualora, nel corso di un procedimento amministrativo nazionale per la decisione su un reclamo avverso un avviso di accertamento che ha stabilito il pagamento di iva supplementare, siano accolti argomenti di fatto e di diritto nuovi rispetto a quelli contenuti nel rapporto sulla verifica fiscale su cui si basa la decisione di emettere detto avviso, e al soggetto passivo siano state concesse misure giurisdizionali di tutela provvisoria, in attesa della decisione del giudice di merito, mediante la sospensione del titolo di credito, il giudice adito nel merito possa considerare che tale principio non è stato violato senza verificare se il procedimento avrebbe potuto sfociare in un esito diverso in assenza di tale irregolarità.

2. - *L'esigibilità e il fatto generatore dell'iva*

Nella sentenza in commento, la Corte affronta primariamente la questione se le prestazioni di servizi fornite in modo continuativo per un determinato periodo, rientrino nell'ambito di applicazione dell'art. 64 della Direttiva.

A tal fine, rileva come tale articolo, paragrafo 1, debba essere interpretato alla luce dell'articolo 63 della stessa direttiva, dal momento che la prima disposizione è intrinsecamente connessa alla seconda.

Dall'applicazione combinata di queste due disposizioni, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

cessione di beni o della prestazione di servizi. Tuttavia, qualora tali prestazioni prevedano «pagamenti successivi», il fatto generatore dell'imposta e l'esigibilità della stessa viene differito al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali pagamenti (1).

La locuzione «prestazione che comporta pagamenti successivi», presuppone un nesso tra la natura delle prestazioni di cui trattasi (una tantum o continuativa) e la rateizzazione dei pagamenti, cosicché tale disposizione non può riguardare una prestazione resa una tantum, neppure nell'ipotesi in cui dovesse essere remunerata mediante pagamenti rateali (2). Tale considerazione deriva dalla circostanza che l'applicazione dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, mirante alla facilitazione della riscossione dell'imposta, non può essere condizionata né dalla scelta della modalità (rateizzata) del pagamento, né dalla mancanza di liquidità sui conti del debitore. In altri termini, detta disposizione non consente di ritenere che l'iva diventi esigibile solo al momento dell'effettivo incasso del corrispettivo.

Tuttavia, va considerato che l'articolo 64, paragrafo 2, secondo comma, di detta direttiva – che conferisce agli Stati membri il potere di considerare effettuate al termine dell'anno le prestazioni continuative, che prevedono il versamento di acconti – stabilisce un regime la cui attuazione è esclusivamente facoltativa. Tale disposizione si limita a prevedere che la sua applicazione possa essere prevista «in taluni casi» con la sola precisazione relativa alla natura continuativa delle prestazioni.

A prescindere dall'attuazione di detta disposizione nel diritto rumeno, appare chiaro il principio espresso sul punto dalla Corte, in base al quale, il fatto generatore dell'imposta e l'esigibilità della stessa possono essere differiti alla scadenza dei singoli pagamenti solo qualora si tratti di prestazioni continuative.

Di conseguenza, al fine di stabilire se le prestazioni di cui trattasi nel procedimento principale rientrino nell'ambito di applicazione dell'articolo 64, paragrafo 1, o dell'articolo 64, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, come trasposti nel diritto rumeno, spetta al giudice del rinvio valutare la natura di tali prestazioni, vale a dire se le stesse siano effettivamente

---

(1) Sentenza del 29 novembre 2018, Baumgarten Sports & More, C-548/17, punto 28.

(2) Il principio era già stato espresso in passato dalla Corte: sul punto si veda la sentenza resa nella causa C-324/20 del 28.10.22. In tale sentenza, la Corte aveva escluso l'abbinabilità dell'art. 64, comma 1, proprio in ragione della tipologia di servizio una tantum offerto dalla società, benché caratterizzato da una modalità di pagamento dilazionato.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

eseguite in modo continuativo per un determinato periodo e, in particolare, se comportino versamenti di acconti o pagamenti successivi.

In linea generale, va rilevata la coincidenza del momento in cui si realizza il fatto generatore e il momento in cui si realizza l'esigibilità dell'imposta. È tuttavia necessario definire cosa si intenda con tali locuzioni.

È l'art. 62 della Direttiva 2006/112, a definire il fatto generatore quale "fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta" ed esigibilità dell'imposta quale "diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore, per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito".

Concettualmente, tuttavia, trattasi di due momenti che non sempre coincidono: il "momento" di esigibilità dell'iva, rileva come momento fondamentale ai fini della riscossione dell'imposta da parte dell'Erario. Nei casi di esigibilità differita, il momento della riscossione da parte dell'Erario è posticipato all'atto del pagamento della fattura. Nel caso di esigibilità immediata (regola generale), invece, al momento di effettuazione dell'operazione.

Il "fatto generatore" attiene, invece, all'imponibilità di una operazione, cui si ricollegano gli effetti previsti dalla disciplina del tributo. Il fatto generatore dell'imposta è legato all'effettuazione dell'operazione.

Si può pertanto affermare che il pagamento del corrispettivo, identifica il momento di esigibilità dell'imposta e non il momento in cui si realizza il "fatto generatore".

3. - *I limiti al diritto di detrazione*

Il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'iva e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Detto diritto si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Il sistema delle detrazioni, infatti, è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'iva dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'iva garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché tali attività siano, in linea di principio, di per sé soggette all'iva.

Il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'iva dovuta o versata per i beni o servizi acquistati quando questi, agendo in quanto tale nel momento dell'acquisto di detti beni o servizi, li impieghi ai fini di sue operazioni soggette ad imposta [3].

---

[3] Sentenza del 25 novembre 2021, Amper Metal, C-334/20, punto 23.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ai sensi dell'articolo 168, lettera a) della direttiva 2006/112, nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore l'iva dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo.

A tal fine, è, in linea di principio, necessaria la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione (4).

Tuttavia, trattasi di una condizione non essenziale, essendo tale diritto parimenti ammesso a beneficio del soggetto passivo, anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte degli elementi di costo generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo (5).

Tale valutazione, rileva la Corte in un importante passaggio, prescinde da un eventuale aumento di fatturato o del volume d'affari.

Questo in quanto l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112, non subordina affatto l'esercizio del diritto a detrazione a un criterio relativo all'aumento del fatturato del soggetto passivo né, in termini più generali, a un criterio di redditività economica dell'operazione effettuata a monte. In particolare, l'assenza di aumento del fatturato del soggetto passivo non può incidere sull'esercizio del diritto a detrazione.

Infatti, il sistema comune dell'iva garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché tali attività siano, in linea di principio, di per sé soggette all'iva. Pertanto, il diritto a detrazione, una volta sorto, rimane acquisito anche se, successivamente, l'attività economica prevista non è stata realizzata e, perciò, non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta o se il soggetto passivo non ha potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà (6).

---

(4) Sentenza dell'8 settembre 2022, Finanzamt R, C-98/21, punto 45.
(5) sentenza dell'8 settembre 2022, Finanzamt R, C-98/21, punto 46.
(6) sentenza del 25 novembre 2021, Amper Metal, C-334/20, punti 30 e 35.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Conseguentemente, l'esclusione del suddetto nesso diretto, può conseguire solo all'accertamento che un'operazione non sia stata effettuata ai fini delle attività imponibili del soggetto passivo.

Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, la Corte rileva che ai fini di determinare l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra, una specifica operazione a monte e operazioni a valle che danno diritto a detrazione, occorre determinare il contenuto oggettivo di tali operazioni, il che implica che siano prese in considerazione tutte le circostanze in cui si sono svolte dette operazioni, vale a dire, in particolare, l'uso effettivo dei beni e dei servizi acquistati a monte dal soggetto passivo e la causa esclusiva di tale acquisto, senza che l'aumento del fatturato o del volume delle operazioni imponibili costituisca un elemento pertinente al riguardo.

Conformemente, già in passato la Corte (7) aveva rilevato, con un approccio anti-formalistico, come il diritto a detrazione rimanesse acquisito dal soggetto passivo anche se l'attività economica prevista non aveva dato luogo a successive operazioni imponibili. Allo stesso modo, il diritto a detrazione deve considerarsi acquisito qualora il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà (8).

Su questo specifico aspetto, si ricorda la sentenza Faxworld (29.4.2004, causa C-137/02), in cui la Corte, in applicazione del principio di neutralità dell'iva, aveva rilevato come un soggetto passivo, il cui unico scopo sociale sia quello di predisporre l'attività economica di un altro soggetto passivo e che non abbia effettuato alcuna operazione imponibile,

---

(7) Sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94; Sentenza 15 gennaio 1998, causa C-37/95.

(8) Il legame tra le operazioni passive ed attive viene ripreso nella sentenza dell'1.3.2012, causa C-280/10, Polski Trawertyn, nella quale si discute della detrazione dell'iva da parte di una società, in relazione ad acquisti effettuati personalmente dai soci prima della sua costituzione. Il fatto che i soci abbiano effettuato, prima della registrazione e dell'identificazione della loro società ai fini dell'iva, investimenti necessari per lo sfruttamento futuro del bene immobile da parte della società, non esclude la loro soggettività ai fini iva e li legittima, in linea di principio, ad avvalersi della detraibilità dell'iva versata a monte". Ed aggiunge (punto 43) che "la Corte ha affermato che il principio fondamentale di neutralità dell'iva esige che la sua detraibilità a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi. Dal momento che l'Amministrazione finanziaria dispone delle informazioni necessarie per accertare che il soggetto passivo, in quanto destinatario delle transazioni di cui trattasi, è debitore dell'iva, essa non può imporre, con riguardo al diritto di quest'ultimo alla detraibilità dell'imposta, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso".

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

può far valere il diritto alla detrazione in relazione ad operazioni imponibili realizzate dal secondo soggetto passivo.

4. - *L'approccio anti-formalistico nel diritto interno.*

Il diritto a detrazione presuppone la sussistenza di condizioni sostanziali, tra le quali l'inerenza dell'operazione rispetto all'attività d'impresa.

Va subito rilevata l'unicità del principio, sia in ambito di imposte dirette sia in ambito iva [9].

In riferimento alle prime, il principio di inerenza, è stato dapprima ricondotto dalla Corte di cassazione, alla nozione di reddito d'impresa (e non all'art. 109, comma 5, d.p.r. n. 917 del 198, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili, come invece sostenuto dall'Amministrazione finanziaria) e definito come "la necessità di riferire i costi sostenti all'esercizio dell'attività imprenditoriale", senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità, essendo configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico senza alcuna rilevanza in termini di congruità delle spese, trattandosi di un concetto qualitativo e non quantitativo [10].

Se tale definizione, era molto affine ai principi espressi dalla Giurisprudenza Unionale, successivamente la giurisprudenza domestica ha tuttavia evidenziato come l'antieconomicità e l'incongruità della spesa possano tuttavia rappresentare indici rivelatori della mancanza di inerenza, così collegando la nozione di inerenza a quella di congruità [11].

Parimenti, anche in ambito iva, l'art. 19 del d.p.r. n. 633 del 1972, comma 1, evoca il principio di inerenza, ancorando il diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta assolta o dovuta o a lui addebitata a titolo di rivalsa ad una correlazione con i beni e i servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Appare evidente la divergenza di vedute tra la giurisprudenza unionale e quella domestica.

Per la prima, la sussistenza di nessi tra operazioni deve essere valutata alla luce del contenuto oggettivo delle medesime, tenendo conto della connessione oggettiva con l'attività imponibile del soggetto passivo anche se l'attività economica prevista non sia stata realizzata, con ciò riducendo

---

[9] P. Centore, *La revisione in chiave europea dell'inerenza IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 3, 126.

[10] Cass. n. 450/2018.

[11] Cass. n. 14579/2018, n. 22938/2018, n. 13596/2018.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'onere del contribuente ad una mera ricognizione sostanziale. In ambito domestico, la prova deve investire i fatti costitutivi dell'operazione. In altri termini il contribuente è tenuto a provarne e documentarne l'esistenza e la natura, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa in correlazione con cessa (12).

In tema di onere della prova, recentemente la cassazione (13) ricordando come il concetto di inerenza sia di particolare rilievo in relazione al diritto di detrazione iva, rileva come l'esercizio di tale dritto presupponga la sussistenza di condizioni sostanziali, tra cui l'inerenza dell'operazione rispetto all'attività d'impresa. Di conseguenza, in ipotesi di contestazione da parte dell'Ammirazione il contribuente dovrà provarne e documentarne l'esistenza, la natura e la sua inerenza con l'attività d'impresa, al fine di poter beneficiare del diritto alla detrazione. All'Amministrazione invece spetterà la prova della maggior pretesa tributaria e, se ritenga gli elementi dedotti dal contribuente non meritevoli di considerazione, ovvero riscontri ulteriori circostanze di fatto che possano privare di rilevanza gli elementi addotto, potrà contestarne l'inerenza.

In siffatta ricostruzione si inserisce la sentenza in commento, in cui la Corte esclude, il nesso diretto tra operazioni a monte ed operazioni a valle, richiesto ai fini dell'esercizio del diritto, solo all'esito dell'accertamento che un'operazione non sia stata effettuata ai fini delle attività imponibili del soggetto passivo, negando all'Amministrazione finanziaria di imporre, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto di detrazione.

5. - *L'esercizio del diritto di difesa*

Il giudice del rinvio è investito di un ricorso avverso una decisione amministrativa adottata sulla base di elementi di fatto e di diritto nuovi, in merito ai quali l'interessato non aveva potuto prendere posizione, e conseguentemente in violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa.

Sul punto si rileva come la Corte abbia più volte affermato che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante (14). In altri termini, secondo la giurispru-

---

(12) Cass. n. 24880/2022.

(13) Cass. n. 26985/2024.

(14) Sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, punto 28 e punto 29: il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

denza consolidata della Corte di giustizia europea, il diritto al contraddittorio (15) va inteso come componente necessaria del diritto di difesa, che a sua volta costituisce un principio generale del diritto dell'Unione, riconosciuto anche all'art. 47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea.

Se tuttavia tali principi sono sempre stati scanditi a chiare lettere dal diritto europeo, così non è in ambito domestico, ove il principio del contraddittorio ha trovato attuazione soltanto con l'art. 6 *bis* introdotto nello Statuto dei diritti del contribuente dal d.lgs. n. 219 del 2023 (16).

Attraverso l'introduzione di tale norma, è iniziato il lungo procedimento di adeguamento della disciplina domestica agli standards di protezione del diritto europeo, perlomeno a livello normativo.

Come osservato da illustre e condivisibile dottrina, si tratta di una delle più attese e importanti tra le modifiche volte a perfezionare l'adattamento del diritto domestico ai principi generali del diritto dell'Unione Europea (17).

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo. In forza di tale principio, che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo (sentenza Sopropé, punto 36), i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione (sentenza Sopropé, punto 37). Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità (v. sentenze Sopropé, punto 38; M., punto 86, nonché G. e R., C-383/13 PPU, punto 32).

(15) Sul contraddittorio endoprocedimentale si vedano, per tutti: G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009 e F. Tundo, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, entrambi *passim*; S. Muleo, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, – Studi in onore del Prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 406 ss.; G. Corasaniti, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, retro, 2016, 1575 ss.; A. Colli Vignarelli, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'"idea" di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 21 ss.; Id., *Anche la Corte costituzionale (sent. 21 marzo 2023, n. 47) si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 99 ss.; V. Mastroiacovo, *La Corte riconosce il diritto al contraddittorio preventivo del contribuente, ma per l'attuazione cede il passo al legislatore*, in *Giur. cost.*, 2023, 604 ss.; A. Viotto, *Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 578 ss.

(16) Sul punto va osservato come norme di collegamento con l'art. 6-*bis* siano contenute anche nel d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13.

(17) L'europeizzazione del diritto tributario e la riforma fiscale italiana: dall'adattamen-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Occorre tuttavia chiedersi se tale introduzione assicuri, o meno, il rispetto del principio del contraddittorio all'interno del procedimento tributario italiano per come interpretato dal diritto dell'Unione Europea.

Per consentire il contraddittorio, la neo introdotta norma prevede che l'Amministrazione finanziaria comunichi al contribuente, in riferimento ad una determinata tipologia di atti, lo schema d'atto che intende adottare nei confronti del contribuente, assegnandogli un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto adottato all'esito del contraddittorio dovrà tenere conto delle osservazioni del contribuente e dovrà indicare le ragioni per le quali l'Amministrazione ritiene di non accogliere tali osservazioni.

Benché la legge delega facesse presagire un più ampio e specifico intervento normativo (anche in ambito di diritto di accesso) la norma, ha sicuramente alcuni pregi.

Innanzitutto, amplia sia la disciplina previgente che lo ammetteva esclusivamente in casi espressamente determinati, sia l'orientamento giurisprudenziale che lo estendeva alle imposte armonizzate.

Inoltre ha il pregio di normare, un obbligo di motivazione in merito alle ragioni per le quali l'ufficio non intenda accogliere le difese del contribuente, con ciò realizzando un collegamento tra il diritto di difesa e il diritto di buona amministrazione, la cui matrice comune dovrebbe essere comune [18].

Anche il tema dell'accesso al fascicolo, riveste profili di discussione.

---

to all'adeguamento al diritto europeo, in Commento alla normativa di P. Pistone in *Dir. prat. trib. int.*, 2, 2024. L'autore rileva come la prospettiva dell'adeguamento renda opportuno un approfondimento dei profili relativi alla dimensione che il diritto al contraddittorio riveste all'interno della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE). Infatti, quest'ultima si occupa di tale diritto non solo nel citato art. 47 CDFUE, ma anche all'interno dell'art. 41 CDFUE, nel cui comma 2 lo configura (alla lett. a), insieme al diritto di accesso (lett. b) e a quello alla motivazione (lett. c), come parte integrante del diritto alla buona amministrazione. L'espresso riferimento, contenuto nell'art. 41, co. 1 della Carta, "alle istituzioni, agli organi e agli organismi dell'Unione" non fa venire meno lo stretto collegamento di questi due articoli della Carta in quanto espressioni del collegamento tra diritto alla buona amministrazione e diritto a un rimedio effettivo, che caratterizzano il principio generale di diritto dell'Unione Europea relativo al diritto di difesa. In questo senso anche cfr. P. Craig, *Article 41*, in S. Peers, T. Hervey, J. Kenner, A. Ward, (eds.), *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, Bloomsbury, Londra, 2021, 1126.

[18] M.G. De Flora, *La tutela dei diritti del contribuente nel procedimento tributario: tra fattispecie interne e transnazionali*, Napoli, 2022, 89 ss.; A. Guidara, *I rapporti tra diritto tributario e diritto amministrativo: impressioni che muovono dall'esperienza della codificazione latino-americana*, in *Dir. prat. trib. int*., 2021, 3, I, 1095 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il riferimento normativo "primario" a tale diritto era contenuto nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione, che, nell'occuparsi della "buona amministrazione", riconosceva (e riconosce) la garanzia di un trattamento equo e imparziale da parte della Pubblica Amministrazione, prevedendo il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda. Inizialmente, la giurisprudenza della Corte di giustizia aveva dato alla norma una interpretazione letterale, circoscrivendone l'applicabilità agli organismi dell'Unione ed escludendola in via diretta all'interno degli Stati membri. Tale interpretazione aveva rappresentato un ostacolo al pieno sviluppo del principio del contraddittorio. Successivamente, grazie al un ruolo fondamentale delle sentenze della Corte di giustizia [19] è stato elaborato un orientamento sempre più garantista nei confronti del contribuente [20], in base al quale l'esercizio del diritto di difesa può considerarsi assicurato se, in via preliminare, sia possibile per il soggetto interessato avere contezza degli elementi che la Pubblica Amministrazione ha ritenuto significativi ai fini della formazione dell'atto finale del procedimento.

Grazie al neo intervento normativo operato all'interno dello Statuto, oggi, l'accesso viene inquadrato come elemento funzionale alla realizzazione di un contraddittorio endo-procedimentale, "informato ed effettivo", anche in ambito domestico. Tale intervento tuttavia, non consente di comprendere le modalità di esercizio del diritto da parte del contribuente, le modalità in cui dovrebbe essere sanzionato un eventuale diniego, né i termini entro i quali sarà eventualmente possibili proporre delle controdeduzioni.

6. - *La decisione della Corte*

La Corte rileva, come limitazioni al diritto del contraddittorio possano certamente essere previste dal diritto nazionale.

Conseguentemente, non ogni violazione dei diritti della difesa, in un procedimento amministrativo, deve necessariamente comportare l'annullamento della decisione adottata al termine di quest'ultimo.

---

[19] Cfr. En. Traversa, Ed. Traversa, *La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della corte di giustizia dell'unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, 1366 ss.

[20] Nella sentenza Glencore del 2019, la Corte ha inequivocabilmente chiarito che il diritto di accesso al fascicolo, oltre a rappresentare il corollario di tutti i diritti della difesa, è preliminare all'esercizio del diritto al contraddittorio e, pertanto, l'accesso al fascicolo deve essere autorizzato nel corso del procedimento amministrativo.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il diritto dell'Unione non fissa infatti né le condizioni alle quali deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa né le conseguenze della violazione di tali diritti, questo in quanto tali condizioni e tali conseguenze rientrano nella sfera del diritto nazionali, nel rispetto del principio di equivalenza e di effettività (21).

Tuttavia, le modalità secondo le quali gli Stati membri consentono l'esercizio dei diritti della difesa devono essere conformi al diritto dell'Unione e, in particolare, non compromettere l'effetto utile della direttiva 2006/112.

Pertanto, l'obbligo che incombe al giudice nazionale di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione ha come conseguenza l'annullamento di un provvedimento, laddove quest'ultimo sia stato adottato in violazione dei diritti della difesa se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso (22).

Tenuto conto di tali considerazioni la Corte risponde alla quarta questione dichiarando che il principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito di un procedimento amministrativo di reclamo avverso un avviso di accertamento che determina l'iva, qualora l'autorità competente adotti una decisione fondata su elementi di fatto e di diritto nuovi, in merito ai quali l'interessato non ha potuto prendere posizione, si richiede che la decisione adottata al termine di detto procedimento sia annullata se, in assenza di tale irregolarità, detto procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso, ancorché, su domanda dell'interessato, sia stata disposta la sospensione dell'esecuzione di tale avviso di accertamento parallelamente al ricorso giurisdizionale proposto avverso detta decisione.

7. - *Riflessi della pronuncia in ambito domestico*

Il giudice del rinvio, nel caso oggetto della presente pronuncia, nella quarta questione, è investito di un ricorso avverso una decisione amministrativa adottata sulla base di elementi di fatto e di diritto nuovi, rispetto a quelli indicati nell'originario atto di accertamento, in riferimento ai quali, non è stata data al contribuente la possibilità di validamente esperire le

---

(21) Sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, punto 75.

(22) Sentenze del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, punti 78 e 79; del 20 dicembre 2017, Prequ' Italia, C-276/16, punto 62, nonché del 4 giugno 2020, C.F. (Verifica fiscale), C-430/19, punto 35.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

proprie difese. In altri termini, il contribuente si sarebbe trovato di fronte ad un (nuovo) accertamento, fondato su ragioni differenti rispetto a quelle originarie.

Ci si chiede pertanto se siffatta circostanza possa integrare una sorta di atto di autotutela dell'Amministrazione o piuttosto un nuovo accertamento (integrativo). Mentre la prima riguarda solo le ipotesi in cui la pretesa originaria resti identica o venga diminuita, la seconda ha riguardo ad una pretesa fiscale accresciuta rispetto alla precedente, possibile solo in presenza delle condizioni di cui all'art. 43, quarto comma (ora terzo comma), d.p.r. n. 600 del 1973 e 57, quarto comma, d.p.r. n. 633 del 1972, ossia per "la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi" ([23]).

L'ipotesi oggetto della pronuncia della Corte appare forse più affine alla seconda delle ipotesi, trattandosi, come pare di rilevare dai fatti indicati nella sentenza, non certo di rettifica di elementi formali, bensì dell'introduzione di differenti elementi in fatto e diritto, fondanti la pretesa, non precedentemente posti all'attenzione del contribuente, che integrano una nuova motivazione. Non è dato sapere se la pretesa sia, in conseguenza a tali "novità" effettivamente aumentata oppure semplicemente diversamente motivata.

La Corte, con la sentenza in commento con un approccio cautelaristico, volto a rispettare il diritto domestico, si propone di fare chiarezza sul

---

([23]) Recentemente le SS.UU. della Corte di cassazione con la sentenza n. 30051/2024, hanno affrontato la questione afferente ai limiti per l'esercizio della autotutela tributaria quanto alla natura dei vizi dell'atto impositivo, all'ammissibilità di provvedimenti di annullamento e sostituzione dell'atto viziato in *malam partem* per il contribuente, nonché ai rapporti tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo. Rileva la Corte come "Il tratto qualificante dell'autotutela sostitutiva è costituito dalla valutazione di un atto illegittimo, che viene posto nel nulla e sostituito sulla base dei medesimi elementi già considerati. Il tratto qualificante dell'accertamento integrativo, invece, è la sopravvenienza di nuovi non conosciuti elementi rispetto all'originario accertamento, che permettono l'adozione di un nuovo atto accertativo che si affianca e si aggiunge a quello primitivo. Nonostante le apparenti affinità, pertanto, le due situazioni sono strutturalmente e funzionalmente differenti e tale differenza emerge ulteriormente rispetto al principio di unicità dell'accertamento. L'accertamento integrativo, infatti, costituisce una deroga al principio di unicità dell'accertamento, consentita dal legislatore in quanto l'attività sia giustificata dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. L'autotutela sostitutiva, per contro, non deroga al principio di unicità dell'accertamento – di cui, anzi, si presenta come espressione –posto che l'azione è stata esercitata un'unica volta e unico resta l'atto impositivo". La sentenza, pur affrontando la tutela del contribuente a fronte di un "nuovo atto", esamina esclusivamente il legittimo affidamento del contribuente, senza spingere l'analisi alla differente e forse più importante violazione commessa dagli Uffici, ben più lesiva del primo: la violazione del diritto ad esse ascoltati, a fronti di nuove contestazioni mosse nei suoi confronti, siano esse frutto di una autotutela ovvero di un accertamento integrativo.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

punto, rilevando come la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata, abbia lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Tale regola ha in particolare l'obiettivo di consentire in primis alle Amministrazioni di correggere un errore e, in secondo luogo di permettere al contribuente di far valere elementi tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro. Tale principio è valido, a maggior ragione, nel caso in cui l'Ammirazione modifichi gli elementi di fatto e diritto posti a fondamento della propria pretesa, in corso di giudizio. Diversamente opinando, ci si troverebbe ad una ingiustificata contrazione del diritto di difesa che non trova giustificazione in alcuna norma giuridica, né in alcun superiore interesse meritevole di tutela. È pur vero che il diritto di difesa non è una prerogativa assoluta, ben potendo soggiacere a delle restrizioni, ma solo a condizione che queste ultime rispondano ad interessi generali e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile.

8. - *Considerazioni conclusive*

La sentenza in commento, da accogliere con assoluto favore, offre l'occasione per esprimere importanti principi, tra i quali, di maggiore interesse, sicuramente il diritto a detrazione a beneficio del soggetto passivo, anche in mancanza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle. Condizione necessaria, non l'aumento del fatturato, come vorrebbe l'Amministrazione finanziaria, considerato irrilevante dalla Corte, bensì la connessione dei costi dei servizi con gli elementi di costo generali del soggetto passivo.

Il generalissimo, tendenzialmente assoluto, principio di neutralità dell'imposta deve sempre guidare la risoluzione delle questioni giuridiche controverse, posto che dominante deve essere ritenuta la neutralità fiscale.

La sussistenza di nessi tra operazioni passive ed attive deve essere valutata alla luce del contenuto oggettivo delle medesime. Sulla scia di tali insegnamenti, le amministrazioni tributarie e i giudici nazionali dovrebbero prendere in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si sono svolte le operazioni in questione, non focalizzandosi esclusivamente sulla marginalità dei relativi ricavi, bensì della oggettiva connessione all'attività imponibile del soggetto passivo.

In altri termini, deve essere valorizzato, l'uso effettivo dei beni e dei servizi acquistati a monte dal soggetto passivo e della causa esclusiva di

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tale acquisto. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso immediato e diretto non con una singola operazione di vendita, ma con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo.

Ulteriore aspetto di interesse, il necessario rispetto dei diritti della difesa quale principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio costituisce parte integrante (24).

L'opportunità, nel caso di nuovi elementi di fatto e di diritto, in merito ai quali l'interessato non abbia potuto prendere posizione, di un contraddittorio con il contribuente, consente una corretta dinamica di interazione tra il contribuente e le autorità fiscali, troppo spesso esclusa da una prassi amministrativa poco orientata allo spirito e all'inquadramento unisonale, tesa piuttosto al raggiungimento di un risultato correlato alle entrate e non al rispetto dei principi di buona amministrazione.

KATIA GUARINI

(24) Per un approfondimento sul principio del contraddittorio, si veda "Il principio del contraddittorio endoprocedimentale tra vecchie e nuove (in)certezze applicative" idi A. Comelli, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6, 1 novembre 2024, p. 1943, in cui l'autore, esamina alcune problematiche che emergono alla luce del principio del contraddittorio endoprocedimentale, nella prospettiva delle interrelazioni tra il diritto dell'Unione europea e la disciplina tributaria nazionale, anche in considerazione dell'art. 6-*bis* dello Statuto del contribuente. Il diritto di essere ascoltati prima che l'autorità amministrativa emetta un atto potenzialmente lesivo rispetto alla sfera giuridica del destinatario è considerato un principio generale del diritto dell'Unione europea anche, ma non solo, nella materia tributaria. Il suo ambito di applicazione dev'essere considerato in senso estensivo, anche se non previsto espressamente da una disposizione nazionale.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA, Sez. IX 18 gennaio 2024, C-791/22

Pres. J.C. Bonichot e L.S. Rossi – *Rel*. O. Spineanu-Matei – *Avv. gen.* T. Ćapeta

Gli articoli 30, c. 1, 60 e 71, par. 1, c. 2, Dir. Cons. 2006/112/CE devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che individua il luogo di determinazione del presupposto in materia di iva all'importazione alla stregua dell'art. 215, par. 4, CDC.

(*Omissis*).

Il luogo in cui sorge il presupposto dell'iva all'importazione e dei dazi doganali: stato dell'arte e prospettive evolutive

Abstract: Con la sentenza C-791/22 la Corte di giustizia ha stabilito che l'art. 215, c. 4 CDC non è applicabile in materia di iva all'importazione. Questo perché il rinvio contenuto nell'art. 71, par. 1, c. 2 della Direttiva iva alla normativa doganale si riferisce esclusivamente al "momento" in cui sorge il presupposto impositivo. Il "luogo" in cui sorge il presupposto dell'iva all'importazione è definito dall'art. 60 della Direttiva iva il quale prevede che "l'importazione di beni è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nella Comunità". Si precisa anche che, nel caso di introduzione irregolare di beni nel territorio dell'Unione, il presupposto dell'iva all'importazione si verifica nello Stato membro in cui il bene è destinato al consumo, che può essere diverso da quello in cui il bene è stato introdotto. Anche se la pronuncia riguarda fatti avvenuti durante l'applicazione del CDC, alle medesime conclusioni deve giungersi in seguito all'introduzione del CDU.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il luogo in cui sorgeva il presupposto dei dazi doganali di valore inferiore a 5.000 euro nel CDC – 3. Il luogo in cui sorge il presupposto dell'iva all'importazione ed il rapporto con la disciplina dei dazi doganali – 4. La sentenza C-791/22 – 5. Conclusioni – 5.1. La nuova disciplina contenuta nel CDU ed il suo rapporto con l'iva – 5.2. L'opportunità di collegare la disciplina iva a quella dei dazi doganali in taluni casi di introduzione irregolare di beni – 5.3. La normativa interna.

1. - *Premessa*

Con la sentenza C-791/22 [1], la Corte di giustizia dell'Unione europea ha affrontato il tema del "luogo" in cui sorge l'obbligazione relativa all'iva all'importazione. La questione pregiudiziale è stata sollevata nell'ambito di un procedimento nel quale l'Agenzia delle Dogane tedesca contestava a un

[1] CGUE, sent. 18 gennaio 2024, causa C-791/22, *G.A.* contro *Hauptzollamt Braunschweig* (di seguito *H.B.*).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

individuo l'introduzione irregolare di sigarette, richiedendo il pagamento dell'iva e dei dazi doganali.

Nello specifico, erano state acquistate in Polonia delle sigarette con contrassegni fiscali ucraini e bielorussi ed erano state, poi, trasportate in Germania, dove sono state vendute (2). L'Agenzia delle Dogane ha considerato tale introduzione irregolare, ritenendo che in Germania (e non in Polonia) fosse sorta sia l'obbligazione doganale (3) (dato che il valore del dazio era inferiore a 5.000 euro) sia il presupposto dell'iva all'importazione. Questo perché la norma iva interna rinviava alla disciplina doganale (4).

L'avviso di accertamento iva è stato impugnato dinanzi al Tribunale Tributario di Amburgo (5). Questo giudice ha ritenuto che la norma nazionale iva fosse in contrasto con la Direttiva iva, poiché determinava il luogo dell'importazione basandosi sui criteri del CDC (art. 21, par. 2 della legge tedesca sull'iva) (6).

In particolare, mentre la normativa iva tedesca conteneva un rinvio generico al CDC, il richiamo della Direttiva iva appare più limitato, includendo solo la disposizione relativa al "momento" in cui sorge il presupposto, ma non quella che determina il "luogo" in cui esso sorge. L'articolo 60 della Direttiva iva specifica, invece, il luogo in cui si genera l'iva all'importazione.

Pertanto, il Tribunale Tributario tedesco ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, la seguente questione pregiudiziale: se sia contraria alla Direttiva iva, in particolare agli articoli 30 e 60, una disposizione nazionale di uno Stato membro che dichiari l'articolo 215, par. 4, CDC applicabile *mutatis mutandis* all'iva all'importazione.

La Corte di giustizia ha ritenuto la norma interna contraria alla disciplina europea in quanto la Direttiva iva prevede una norma specifica sull'individuazione del luogo del presupposto dell'iva all'importazione diversa da quanto previsto nel CDC.

---

(2) G.A. è stato arrestato e le sigarette sono state sequestrate e successivamente distrutte.

(3) Ai sensi dell'art. 202, par. 1, lett. *a)*, del Reg. CEE n. 2913/92.

(4) Si tratta dell'art. 21, par. 2, dell'*Umsatzsteuergesetz* (legge relativa all'imposta sula cifra d'affari) nella versione pubblicata il 21 febbraio 2005.

(5) *Finanzgericht Hamburg*.

(6) Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il presente contributo intende analizzare il modo in cui la direttiva Iva e la normativa doganale considerano il luogo in cui viene ad esistenza il presupposto dell'Iva all'importazione. Inoltre, nelle conclusioni, verranno formulate alcune riflessioni in relazione al Codice doganale dell'Unione (CDU) che ha sostituito il CDC posto a fondamento della decisione della Corte di giustizia.

Verranno, infine, espresse alcune considerazioni in ordine all'opportunità di introdurre una deroga alla determinazione del luogo dove sorge il presupposto dell'iva all'importazione, che permetta agli Stati di accertare e riscuotere questo tributo in un altro Stato membro se l'importo non supera una certa soglia, similmente a quanto avviene per i dazi doganali. Infine, si esaminerà brevemente la normativa interna italiana per verificare l'eventuale esistenza di disposizioni che rinviino alla disciplina doganale per determinare il luogo in cui sorge il presupposto dell'iva all'importazione.

2. - *Il luogo in cui sorgeva il presupposto dei dazi doganali di valore inferiore a 5.000 euro nel CDC*

L'art. 215 CDC prevedeva, come regola generale, che l'obbligazione doganale (7) sorgeva nel luogo in cui si produceva il fatto generatore del tributo. Se il dazio doganale era inferiore a 5.000 euro, l'obbligazione sorgeva nel territorio dello Stato membro in cui avveniva l'eventuale constatazione (8), anche se l'introduzione irregolare era avvenuta in un altro Stato membro.

Questa disposizione, introdotta dall'art. 1, punto 15 del Regolamento 2700/2000/CE (9), creava una sorta di *fictio iuris* che, probabilmente, mirava a semplificare il recupero del dazio non versato.

---

(7) In dottrina, sul presupposto dei dazi doganali si v. F. Vismara, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione europea*, Giappichelli, 2020; C. Corrado Oliva, *Il presupposto di accise e dazi doganali*, Wolters Kluwer, Cedam, 2018; F. Cerioni, *Gli elementi caratteristici dell'obbligazione doganale*, in *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, (a cura di) M. Scuffi, G. Albenzio, M. Miccinesi, Ipsoa, 2014, 177; V. Uckmar, G. Corasaniti, P. de'Capitani di Vimercate, C. Corrado Oliva, *Diritto tributario internazionale. Manuale*, II ed., 2012, 133; P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2010, 333. Nella dottrina estera si v. J.M. Xavier Rico, *Direito Aduaneiro da União Europeia. Notas de enquadramento normativo, diutrinário e jurisprudencial*, II ed., Almedina, 2024, 525; J.L. Albert, *Le droit douanier de l'Union européenne*, 2020, 417; T. Carvalhais Pereira, *Direito Aduaneiro Europeu*, 2020; T.J. Lyons, *EC Customs Law*, Oxford EC Law Library, 2001, 386.

(8) V. art. 202 CDC.

(9) Detto regolamento è stato pubblicato nella G.U.C.E. 12 dicembre 2000, n. l. 311

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Infatti, se l'accertamento fosse stato effettuato nel paese di prima introduzione, avrebbe senza dubbio comportato una diseconomia nell'azione amministrativa, poiché lo Stato in fase di contestazione avrebbe dovuto inviare gli atti allo Stato competente per l'accertamento dei dazi secondo la regola generale.

3. - *Il luogo in cui sorge il presupposto dell'iva all'importazione ed il rapporto con la disciplina dei dazi doganali*

Il Titolo V della Direttiva iva disciplina il "luogo" in cui sorgono le operazioni imponibili. Questo Titolo si articola in diversi capi, tra cui il IV che disciplina il "luogo" in cui sorge il presupposto delle importazioni [10].

---

ed è entrato in vigore il 19 dicembre 2000. Il decimo considerando prevede che "le disposizioni relative al luogo in cui sorge un'obbligazione doganale devono prevedere norme specifiche per casi particolari in cui l'importo in questione è inferiore ad una determinata soglia". Prima dell'introduzione della deroga in questione, la giurisprudenza comunitaria si era pronunciata sull'individuazione del luogo in cui sorge l'obbligazione doganale, in particolare nei casi di sottrazione al controllo doganale. È stato affermato che, in ipotesi di frode, caratterizzata dalla commissione di infrazioni o irregolarità, il luogo d'insorgenza dell'obbligazione doganale è quello della sottrazione della merce al controllo doganale (CGUE, sent. 3 aprile 2008, causa C-230/06, *Militzer & Münch GmbH* contro *Ministero delle Finanze* (di seguito M.F.), punto 25). È stato anche affermato che qualsiasi ritiro non autorizzato dall'autorità doganale competente di una merce sottoposta alla vigilanza doganale dal luogo di custodia autorizzato costituisce una sottrazione ai sensi dell'art. 203, n. 1 CDC e fa sorgere un'obbligazione doganale all'importazione (CGUE, sent. 1° febbraio 2001, causa C-66/99, *Wandel GmbH* contro *Hauptzollamt Bremen*, punto 50). È stato anche specificato che "in caso di perpetrazione, nel territorio di Stati membri differenti, di varie infrazioni o irregolarità, lo Stato membro competente a riscuotere i dazi doganali è quello nel cui territorio è stata commessa la prima infrazione o irregolarità" (CGUE, sent. 3 aprile 2008, causa C-230/06, *Militzer & Münch GmbH* contro *M.F.*, punto 28). La Corte di giustizia, in un caso relativo a un transito comunitario esterno ha affermato che "il momento e il luogo in cui si verifica lo svincolo dal regime di transito comunitario esterno sono necessariamente il momento e il luogo in cui è stata commessa la prima irregolarità che possa essere qualificata come sottrazione alla sorveglianza doganale" (CGUE, sent. 11 luglio 2002, causa C-371/99, *Liberexim BV* contro *Staatssecretaris van Financiën*, punto 53).

[10] Gli altri capi si riferiscono al "luogo delle cessioni di beni", al "luogo degli acquisti intracomunitari" e al "luogo delle prestazioni di servizi". In dottrina, sul luogo in cui sorge il presupposto dell'iva, v. P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, 2025, 327. In dottrina, sul presupposto dell'iva, v. G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2024, 791; A. Carinci, T. Tassani, *Manuale di diritto tributario*, 2024, 161; A. Contrino, G. Corasaniti, E. Della Valle, A. Marcheselli, E. Marello, *Fondamenti di diritto tributario*, Wolters Kluwer, 2024, 263 ss.; F. Randazzo, *Diritto tributario*, Giappichelli, 2024, 147; L. Tosi, R. Baggio, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, VII ed., Cedam 2022, 289; P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, 2022, 324; M. Beghin, F. Tundo, *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2022, 498; L. Salvini, *Diritto tributario delle attività economiche*, Giappichelli, 2022, 273; M. Basilavecchia, *Corso di diritto tributario*, 2022, 271 ss.; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Wolters Kluwer, 2021,

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'art. 60 stabilisce che "l'importazione di beni è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nella Comunità".

L'articolo successivo, ossia l'art. 61 (11), prevede che in presenza di particolari regimi il luogo in cui sorge il presupposto dell'iva è individuato nel luogo in cui il bene viene svincolato. Ciò implica che un bene, pur entrando nel territorio doganale di uno Stato membro, possa essere considerato importato ai fini iva in un altro Stato membro.

Escludendo l'art. 61, che non è oggetto dell'analisi giurisprudenziale in esame, la Corte di giustizia si è pronunciata più volte riguardo all'individuazione del luogo in cui sorge il presupposto dell'iva all'importazione di veicoli (12) introdotti irregolarmente nel territorio dell'Unione, dopo aver transitato in uno o più Stati membri diversi da quelli di destinazione.

Il problema è sorto perché i giudici che hanno rinviato la questione alla Corte si sono chiesti se il tragitto costituisse un utilizzo sufficiente a far sorgere il presupposto Iva nel primo Stato membro in cui il veicolo è stato introdotto. A tal riguardo, la Corte di Lussemburgo ha affermato che, ai fini dell'iva, il luogo dell'importazione di un veicolo immatricolato in uno Stato terzo e introdotto nell'Unione in violazione della normativa doganale si trova nello Stato membro in cui l'autore della violazione risiede e utilizza effettivamente e in modo durevole il veicolo (13).

848; R. Miceli, *La territorialità iva nelle operazioni telematiche*, *Rass. trib.*, 2004, 580; A. Comelli, *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Cedam, 2000, 357; M. Greggi, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Cedam, 2013; S. Sammartino, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Giuffrè, 1975; A. Fantozzi, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto,* in *Dir. prat. trib.*, 1972, 725.

(11) In deroga all'art. 60, l'art. 61 prevede che se un bene non è in libera pratica ma è vincolato, al momento della sua entrata nel territorio unionale, ad alcuni particolari regimi (quali il regime di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione o di transito esterno) l'importazione del bene è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene è svincolato da tali regimi. Analogamente, se un bene che è in libera pratica è vincolato al momento della sua entrata nel territorio unionale ad alcuni regimi quali quello di transito interno, l'importazione del bene è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene è svincolato da tali regimi.

(12) Veicoli immatricolati in paesi non unionali.

(13) CGUE, sent. 8 settembre 2022, causa C-368/21, *R.T.* contro *H.H.*, punto 34 e 35. Nel caso di specie l'auto era immatricolata in Georgia. In occasione del suo tragitto dalla Georgia verso la Germania, avvenuto nel mese di marzo 2019, il trasgressore aveva guidato l'auto attraverso la Bulgaria, la Sergia, l'Ungheria e l'Austria. Il veicolo è stato poi utilizzato in Germania dal mese di marzo 2019 sino al mese di ottobre 2020 (v. punto 30). Si v. anche la CGUE, sent. 3 marzo 2021, causa C-7/20, *V.S. contro H.M.*, punto 35. Anche in questo caso il soggetto che ha posto in essere gli illeciti tributari era residente in Germania e,

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In questo contesto, vi sono stati numerosi rinvii pregiudiziali in ordine al rapporto tra la disciplina europea sul fatto generatore dell'obbligazione doganale e quella dell'iva, in quanto l'art. 71, par. 1, c. 2 della Direttiva iva (14) consente agli Stati membri di collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'iva all'importazione a quelli dei dazi doganali (15). In merito, la

---

passando per la Bulgaria, la Serbia, l'Ungheria e l'Austria, aveva portato in Germania un'auto immatricolata in Turchia. L'importazione irregolare del veicolo era stata contestata in Germania in occasione di un controllo della polizia. I giudici unionali, rilevando che il veicolo è stato utilizzato effettivamente in Germania, Stato membro di residenza di VS e, di conseguenza, poiché il veicolo è entrato nel circuito economico dell'Unione in Germania, è in quest'ultimo Stato membro che l'iva all'importazione è sorta.

Nella CGUE, sent. 8 settembre 2022, causa C-368/21, *R.T.* contro *H.H.*, punto 34 i giudici osservano che la residenza dell'utilizzatore costituisce un indizio del luogo di utilizzo. Quindi, implicitamente parrebbe che i giudici lascino intendere che possa essere fornita la prova contraria. In effetti, il trasgressore potrebbe utilizzare prevalentemente il veicolo, per esempio, in un Paese membro dove non è residente. Si potrebbe ipotizzare, per esempio, che il soggetto che importi irregolarmente un veicolo porti lo stesso in altro Paese membro dove non è residente ma dove possiede un altro immobile e trascorre parte della propria vita durante le vacanze. Il veicolo potrebbe rimanere fermo nell'arco di diversi mesi e poi essere utilizzato esclusivamente durante le ferie. Un discorso simile potrebbe farsi se nel Paese membro dove non risiede intende destinare il veicolo in quanto in quest'ultimo vi è una sede di una propria attività.

Altra considerazione che si può fare, a mio avviso, consiste nel fatto che la valutazione del luogo dove il veicolo è stato effettivamente e durevolmente utilizzato presuppone che la constatazione dell'illecito sia avvenuta in un momento successivo all'irregolare introduzione del veicolo. Nel caso in cui la constatazione venga effettuata durante il tragitto o all'atto dell'introduzione nel territorio unionale, l'elemento dell'utilizzo effettivo e durevole non può ancora essersi concretizzato. In questo caso, la residenza dell'autore dell'illecito potrebbe rilevare al fine di presumere il luogo in cui il bene sarebbe "destinato" al consumo.

(14) Nel Titolo VI "fatto generatore ed esigibilità dell'imposta" vi è il Capo IV riguardante le "importazioni di beni", composto da due articoli. L'art. 70 prevede che "il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione di beni". L'art. 71, comma secondo, prevede che "quando i beni importati sono assoggettati a dazi doganali [...] il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei predetti dazi [...]".

(15) L'art. 201, par. 1, CDC prevedeva, come principio generale, che l'obbligazione doganale all'importazione sorgeva in seguito "all'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione" oppure in seguito "al vincolo di tale merce al regime dell'ammissione temporanea con parziale esonero dei dazi all'importazione". Inoltre, nel CDC la nascita dell'obbligazione doganale veniva fatta coincidere sia con l'accettazione della dichiarazione in dogana (art. 201, c. 2, CDC) sia all'atto dell'irregolare introduzione nel territorio doganale della Comunità di una merce soggetta a dazi all'importazione (art. 202 CDC). L'art. 202, c. 2 CDC specificava che per introduzione irregolare s'intende "qualsiasi introduzione effettuata in violazione degli articoli dal 38 al 41 e dell'articolo 177, secondo trattino". Da questi articoli si può evincere che una merce veniva considerata introdotta regolarmente nel territorio doganale della Comunità quando, fin dal suo arrivo, veniva condotta ad un ufficio doganale o in una zona franca e veniva presentata in dogana. La Corte di giustizia ha affermato che "l'introduzione irregolare [delle merci nel territorio

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Corte (16) ha ripetutamente sottolineato che la disciplina dell'iva all'importazione e quella dei dazi doganali presentano caratteristiche strutturali simili, poiché entrambe derivano dall'introduzione di beni nel mercato degli Stati membri (17). Inoltre, la giurisprudenza ha chiarito che l'introduzione irregolare di beni nel territorio unionale può comportare l'applicazione sia dell'iva che dei dazi doganali (18).

Nonostante il forte legame tra i due tributi, la giurisprudenza dell'Unione, inclusa quella in esame, ha stabilito che l'individuazione del luogo

---

doganale della Comunità viene] consumata nel momento in cui queste ultime superano il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio doganale della Comunità senza esservi state presentate (CGUE, sent. 2 aprile 2009, causa C-459/07, Elshani, punto 25; CGUE, sent. 29 aprile 2010, causa C-230/08, Dansk Transport og Logistik, punto 48). In dottrina, relativamente alla nascita dell'obbligazione doganale in seguito all'irregolare introduzione di merci nel territorio unionale, v. C.G. Herrera Orozco, *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea*, Bosch Editor, 2016, 144; A.G. Heredia, *Las deudas aduaneras nacidas por incumplimeiento*, in *Revista española de Derecho Financiero*, 2014, 162, 1; V. Uckmar, G. Corasaniti, P. de'Capitani di Vimercate, C. Corrado Oliva, *Diritto tributario internazionale. Manuale*, II ed., 2012, 137.

(16) V. CGUE, sent. 18 gennaio 2024, causa C-791/22, *G.A.* contro *H.B.*, punto 23, CGUE, sent. 8 settembre 2022, causa C-368/21, *R.T.* contro *Hauptzollamt Hamburg* (di seguito *H.H.*), punto 25; CGUE, sent. 3 marzo 2021, causa C-7/20, *V.S. contro Hauptzollamt Münster* (di seguito *H.M.*), punto 29; CGUE, sent. 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (di seguito *FedEx*) contro *Hauptzollamt Frankfurt am Main* (di seguito *H.F.M.*), C-26/18, punto 41; CGUE, sent. 28 febbraio 1984, *Einberger*, C-294/82, EU:C:1984:81, punto 18; CGUE, sent. 11 luglio 2013, *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, punto 41. Per un commento della causa C-7/20 si v. *Nevia Čičin-Šain*, *Place of Taxable Supply*, in *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2021. Series on International Tax Law,* (a cura di) G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, Linde, 2023, 206. Si v. anche A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne,* III ed., 2022, nota 206, 2106.

(17) Lo stretto legame tra l'iva all'importazione e i dazi doganali si evince anche dall'art. 85 della Direttiva iva la quale prevede, per le importazioni di beni, che la base imponibile è costituita dal valore definito come valore in dogana.

Inoltre, altro importante collegamento tra le due tipologie di tributi si evince dall'art. 30, primo comma, di tale Direttiva il quale prevede che "si considera importazione di beni l'ingresso nella Comunità di un bene che non è in libera pratica ai sensi dell'art. 24 del trattato [oggi art. 29 TFUE]". L'art. 29 TFUE prevede che "sono considerati in libera pratica in uno Stato membro i prodotti provenienti da paesi terzi per i quali sono state adempiute in tale Stato le formalità di importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili e che non abbiano beneficiato di un ristorno totale o parziale di tali dazi e tasse".

(18) CGUE, sent. 18 gennaio 2024, causa C-791/22, *G.A.* contro *H.B.*, punto 30 e 31; CGUE, sent. 8 settembre 2022, causa C-368/21, *R.T.* contro *H.H.*, punto 26 e 27; CGUE, sent. 3 marzo 2021, causa C-7/20, *V.S. contro H.M.*, punto 30 e 31; CGUE, sent. 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* contro *Hauptzollamt Frankfurt am Main* (di seguito *H.F.M.*), C-26/18, punto 44.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

in cui sorge il presupposto dell'iva all'importazione non dipende dal luogo in cui si genera l'obbligazione doganale.

Inoltre, sebbene l'articolo 60 stabilisca in generale che "l'importazione di beni è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nella Comunità", la giurisprudenza ha statuito che, per i beni introdotti irregolarmente, il luogo in cui sorge il presupposto dell'iva all'importazione non coincide con quello dello Stato membro in cui il bene è stato introdotto, se il consumo avviene in un altro Stato membro.

In sostanza, si può verificare una "scissione" tra il momento in cui avviene l'immissione in libera pratica ai fini doganali (19) e quello in cui si verifica l'immissione in consumo ai fini dell'iva all'importazione (20).

Alla luce di queste considerazioni, è auspicabile che il legislatore unionale introduca un articolo specifico nella Direttiva iva che disciplini il luogo in cui sorge il presupposto di questo tributo per i beni introdotti irregolarmente in uno Stato membro e destinati al consumo in un altro. Tale norma potrebbe rispecchiare quanto stabilito dai giudici dell'Unione, affermando che il luogo in cui sorge il presupposto dell'iva è lo Stato membro in cui il bene è destinato al consumo, indipendentemente dallo Stato membro in cui il bene non unionale è stato introdotto (21).

4. - *La sentenza C-791/22*

Nel caso affrontato in questo contributo, il giudice del rinvio ha chiesto se l'art. 30, c. 1, l'art. 60 e l'art. 71, par. 1, c. 2 della Direttiva iva, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che preveda l'applicazione dell'art. 215, par. 4 CDC all'iva all'importazione, in relazione al luogo in cui sorge quest'ultimo tributo.

Per risolvere la questione pregiudiziale e definire il collegamento tra la normativa doganale e quella relativa all'iva, la Corte di giustizia ha ritenuto

---

(19) Sulla distinzione tra "immissione in libera pratica" e "immissione in consumo" si v. F. Vismara, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione Europea*, Giappichelli, 2020, 155; V. Uckmar, G. Corasaniti, P. De' Capitani di Vimercate, C. Corrado Oliva, *Diritto tributario internazionale. Manuale*, II ed., 2012, 406; S. Armella, *Diritto doganale*, Egea, 2015, 40.

(20) Si tratterebbe di una "scissione" simile a quella che avviene, in modo fisiologico, in seguito all'adozione dei particolari regimi sospensivi richiamati dall'art. 61 della Direttiva iva.

(21) Una norma di un simile tenore si porrebbe in deroga all'art. 60 della Direttiva iva, così come l'art. 61 che ha in comune, con la norma di cui si ipotizza l'introduzione, una distinzione tra il luogo in avviene l'immissione in libera pratica e il luogo in cui avviene l'immissione in consumo.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

che il rinvio riguardi la determinazione del "momento" del fatto generatore e dell'esigibilità dell'iva, ma non la determinazione del "luogo" di importazione (22).

Inoltre, la pronuncia sottolinea che l'articolo in questione è collocato nel titolo VI della Direttiva, dedicato al "fatto generatore ed esigibilità dell'imposta". Diversamente, l'art. 60 della stessa direttiva appartiene al titolo V, specificatamente dedicato al "luogo delle operazioni imponibili" e, più precisamente, al capo IV di tale titolo, intitolato "luogo delle importazioni di beni" (23).

Sulla base di questi elementi, la Corte giunge alla conclusione che l'art. 71 non stabilisce un collegamento generico tra la Direttiva iva e il codice doganale e, in particolare, non determina il luogo di importazione dei beni ai fini della loro assoggettabilità all'iva (24).

Inoltre, afferma che se un bene viene irregolarmente introdotto in uno Stato membro ma è "destinato" al consumo in un altro, il fatto generatore dell'iva si verifica in quest'ultimo Stato (25).

Nel caso in esame, la Corte ritiene che il luogo in cui sia sorta l'iva all'importazione delle sigarette sia la Polonia, poiché si può presumere che in questo Paese le merci fossero destinate al consumo. Tuttavia, spetta al giudice del rinvio individuare il luogo di destinazione al consumo delle sigarette, tenendo conto delle modalità di acquisto e trasferimento.

---

(22) CGUE, sent. 18 gennaio 2024, causa C-791/22, *G.A.* contro *H.B.*, punto 26. Inserendosi nel solco giurisprudenziale già tracciato, la Corte ritiene che il rinvio in esame autorizza gli Stati membri a collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'iva all'importazione a quelli dei dazi doganali in quanto entrambi i tributi presentano caratteristiche essenziali comparabili: in entrambi i casi il fatto generatore corrisponde con l'importazione delle merci nell'Unione e della susseguente introduzione nel suo circuito economico.

(23) CGUE, sent. 18 gennaio 2024, causa C-791/22, *G.A.* contro *H.B.*, punto 27.

(24) CGUE, sent. 18 gennaio 2024, causa C-791/22, *G.A.* contro *H.B.*, punto 28.

(25) CGUE, sent. 18 gennaio 2024, causa C-791/22, *G.A.* contro *H.B.*, punto 30 e 31; CGUE, sent. 8 settembre 2022, causa C-368/21, *R.T.* contro *H.H.*, punto 26 e 27; CGUE, sent. 3 marzo 2021, causa C-7/20, *V.S. contro H.M.*, punto 30 e 31; CGUE, sent. 10 luglio 2019, *FedEx* contro *Hauptzollamt Frankfurt am Main* (di seguito *H.F.M.*), C-26/18, punto 44 e 48. Nella causa *FedEx* contro *H.F.M.* dei beni di origine israeliana, messicana e statunitense venivano trasbordati da un aereo a un altro in Germania per esser poi trasportati in Grecia. Sebbene la normativa doganale risultasse violata in Germania, la Corte ha ritenuto che il presupposto dell'iva fosse sorto in Grecia in quanto la destinazione dei beni e il consumo degli stessi risultava in questo Paese membro. La Corte, su questo punto, ha affermato che "le violazioni della normativa doganale verificatasi sul territorio tedesco non costituiscono, di per sé, un elemento sufficiente per ritenere che i beni in questione siano entrati nel circuito economico dell'Unione in Germania". Per un commento di questa sentenza si v. S. Armella, *Dazi doganali e Iva all'importazione: presupposti impositivi distinti secondo la Corte di giustizia europea*, in *Rivista di diritto tributario*, 2020, 10.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Per tali ragioni, rispondendo al quesito, i giudici unionali hanno dichiarato che l'art. 30, c. 1, l'art. 60 e l'art. 71, par. 1, c. 2, della Direttiva iva devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale secondo cui l'art. 215, par. 4 CDC si applichi per analogia all'iva all'importazione, per quanto riguarda la determinazione del luogo in cui sorge tale iva all'importazione (26).

5. - *Conclusioni*

5.1. - *La nuova disciplina contenuta nel CDU ed il suo rapporto con l'iva*

La sentenza in esame offre spunti di riflessione sul rapporto tra la Direttiva iva e il nuovo CDU (27). Per quanto attiene il luogo (28) in cui sorge l'obbligazione doganale, diversamente dal CDC, il CDU dedica una maggiore attenzione (29).

In particolare, il quarantaquattresimo considerando stabilisce che la disciplina deve promuove "la separazione del luogo in cui la dichiarazione viene presentata da quello in cui le merci sono fisicamente situate" e "lo sdoganamento centralizzato nel luogo in cui l'operatore economico è stabilito" (30).

---

(26) CGUE, sent. 18 gennaio 2024, causa C-791/22, *G.A.* contro *H.B.*, punto 36.

(27) Anche nel CDU l'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito all'inosservanza di uno degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale in relazione all'introduzione di merci non unionali nel territorio doganale dell'Unione. Ciò è previsto dall'art. 79, par. 1, lett. *a)* CDU. In dottrina si v., S. Scuffi, F. Vismara, *Il Codice doganale dell'Unione. Commentario sistematico*, Giuffrè, 2021, 258; V. De Deo, *Obbligazione doganale e garanzie*, in *Codice doganale dell'Unione europea commentato,* (a cura di) F. Marrella, P. Marotta, 2019, 255.

(28) In dottrina, v. P. Bellante, *Il sistema doganale. Evoluzione – Istituti – Adempimenti*, Giappichelli, 2023, 465; F. Vismara, *L'obbligazione doganale nel diritto dell'Unione europea*, Giappichelli, 2020, 21; Armella S., *Diritto doganale*, Egea, 2015.

(29) Il trentatreesimo considerando precede che "è opportuno stabilire il luogo in cui sorge l'obbligazione doganale".

(30) Attua tale previsione, l'art. 179 CDU in materia di sdoganamento centralizzato in base al quale "su richiesta, le autorità doganali possono autorizzare una persona a presentare, presso un ufficio doganale competente del luogo in cui l'interessato è stabilita, una dichiarazione in dogana per le merci presentate in dogana presso un altro ufficio doganale". Con questo istituto un operatore economico può presentare la dichiarazione doganale presso l'Ufficio doganale dello Stato membro dove è stabilito (c.d. ufficio doganale di controllo) relativamente a merci che vengono presentate fisicamente in un altro Ufficio doganale situato in altro Stato membro (c.d. Ufficio doganale di presentazione). La prima fase di applicazione di questo istituto è iniziata il 1° luglio 2024. Si v. Circ. Agenzia delle Dogane n. 23 del 30 ottobre 2024. Tra l'altro, la distinzione tra l'Ufficio doganale di controllo e quello di presentazione comporta che il primo sarà tenuto a riscuotere i dazi

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In sua attuazione, l'art. 87 CDU intitolato "luogo in cui sorge l'obbligazione doganale" (31) stabilisce che "l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui è presentata la dichiarazione in dogana (32) [...]. In tutti gli altri casi, il luogo in cui sorge l'obbligazione doganale è il luogo in cui si verifica il fatto che la fa sorgere".

Tale disciplina marca una notevole differenza rispetto alla precedente. Difatti, il luogo in cui sorge l'obbligazione doganale viene dapprima individuato nel luogo dove viene presentata la dichiarazione doganale e, solo in via residuale, nel luogo in cui si verifica il fatto generatore dell'obbligazione (33).

Analogamente a quanto previsto dall'art. 215 CDC, l'articolo in questione stabilisce che se il luogo non può essere determinato, "l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui le autorità doganali constatano che le merci si trovano in una situazione che ha fatto sorgere l'obbligazione doganale".

Infine, per quanto rileva in questo lavoro, l'ultimo paragrafo prevede che "se un'autorità doganale constata che una obbligazione doganale è sorta [in seguito a inosservanza] (34) in un altro Stato membro e l'importo del dazio [...] corrispondente alla stessa è inferiore a 10.000 euro, l'obbligazione doganale si considera sorta nello Stato membro in cui è avvenuta la constatazione".

---

doganali mentre il secondo l'iva all'importazione. Gli operatori doganali che intendono avvalersi di questa semplificazione devono presentare una apposita richiesta all'Autorità doganale attraverso il portale delle *Customs Decisions*.

(31) Il secondo paragrafo di questo articolo, con una formulazione simile a quella contenuta nel codice previgente, prevede che "se le merci sono state vincolate a un regime doganale che non è stato appurato ovvero se una custodia temporanea non è terminata in modo corretto, e il luogo in cui è sorta l'obbligazione doganale non può essere determinato a norma del secondo o del terzo comma del paragrafo 1 entro un termine stabilito, l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui le merci sono state vincolate al regime in questione o sono state introdotte nel territorio doganale dell'Unione sotto tale regime ovvero erano in custodia temporanea".

Il terzo paragrafo, stabilisce che "quando le informazioni di cui le autorità doganali dispongono permettono loro di stabilire che l'obbligazione doganale potrebbe essere sorta in diversi luoghi, essa si considera sorta nel luogo in cui è sorta prima". Una simile disposizione era contenuta anche nell'art. 215, par. 2 CDC.

(32) Il medesimo articolo prevede che l'obbligazione doganale può sorgere nel luogo in cui è presentata "la dichiarazione di riesportazione di cui agli articoli 77, 78 e 81".

(33) Art. 215, primo trattino, CDC.

(34) Ossia è sorta in seguito all'inosservanza della normativa doganale relativa alle merci soggette ai dazi all'importazione (art. 79) o all'esportazione (art. 82).

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Questa disposizione appare pressoché identica a quella contenuta nel previgente codice doganale (35), con una soglia del dazio innalzata da 5.000 a 10.000 euro, suggerendo che il legislatore unionale ha inteso ampliare la portata applicativa di questo istituto, con evidenti vantaggi in termini di economicità dell'azione amministrativa.

Alla luce di quanto esposto, è emerso che nella sentenza in commento i giudici hanno escluso l'applicazione della normativa riguardante l'individuazione del luogo in cui sorge il presupposto dei dazi doganali all'iva all'importazione. Risulta pertanto significativo verificare se tali conclusioni possano essere confermate in seguito all'entrata in vigore del CDU.

Sebbene la normativa relativa all'individuazione del luogo in cui sorge il presupposto dei dazi doganali sia stata parzialmente modificata, la Direttiva iva ha mantenuto disposizioni specifiche per l'individuazione del luogo in cui sorge questo tributo e l'art. 71, par. 2 prevede un rinvio alla normativa doganale solo per quanto riguarda il momento in cui sorge il presupposto.

Per l'analisi in questione, è rilevante notare che alla Corte è stata sottoposta una questione pregiudiziale simile a quella esaminata nella sentenza in commento, riguardante una importazione irregolare avvenuta dopo l'entrata in vigore del CDU (36). Anche in questo caso, i giudici unionali hanno affermato che, nonostante l'ingresso irregolare di un bene in uno Stato membro, lo stesso può essere considerato, ai fini dell'iva, introdotto nel circuito economico dell'Unione nel territorio di un altro Stato membro, qualora il bene sia "destinato al consumo" in quest'ultimo (37).

Pertanto, in seguito all'introduzione del CDU, non ci sono ragioni per discostarsi da quanto affermato dalla giurisprudenza unionale in commento; il luogo in cui sorge il presupposto ai fini dell'iva all'importazione si determina in base a quanto previsto dagli artt. 60 e 61 della Direttiva iva e questo luogo può differire da quello in cui si verifica il presupposto del dazio doganale. Questo vale anche per la deroga prevista dall'art. 87, ultimo par., CDU che non può trovare applicazione in materia di iva all'importazione.

---

(35) Art. 215, quarto paragrafo, CDC.

(36) CGUE, sent. 8 settembre 2022, causa C-368/21, *R.T.* contro *H.H.* Il fatto è avvenuto nel mese di gennaio 2019.

(37) CGUE, sent. 8 settembre 2022, causa C-368/21, *R.T.* contro *H.H.*, punto 33.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tuttavia, se uno Stato membro contesta un dazio di importo inferiore a 10.000 euro sorto in un altro Stato membro in relazione a una importazione irregolare, esso deve ritenersi legittimato ad accertare l'iva all'importazione se il consumo del bene è avvenuto nello stesso Stato.

In questa situazione, sebbene i luoghi in cui sorgono i due tributi coincidano, ciò è dovuto, per quanto riguarda i dazi doganali, alla deroga in questione e, per quanto riguarda l'importazione, al fatto che il consumo avviene nello stesso Stato. Pertanto, questa coincidenza non deve essere interpretata come un rinvio operato dalla normativa iva a quella doganale.

5.2. - L'opportunità di collegare la disciplina iva a quella dei dazi doganali in taluni casi di introduzione irregolare di beni.

La determinazione del luogo in cui sorge l'obbligazione doganale è fondamentale per identificare lo Stato membro competente a procedere con l'accertamento e la riscossione dei dazi doganali (38).

Si è visto che il Regolamento 2700/2000/CE ha modificato l'art. 87, ultimo paragrafo, CDC consentendo all'Autorità doganale dello Stato membro in cui viene constatata l'irregolare introduzione di un bene di accertare e riscuotere i dazi doganali sorti in un altro Stato membro, a condizione che l'importo non superi la soglia di 5.000 euro.

Con l'introduzione del CDU questa deroga è stata riprodotta nell'art. 215, par. 4 con una soglia innalzata a 10.000 euro. Inoltre, la proposta del nuovo Codice doganale dell'Unione (39) non prevede variazioni su tale aspetto. Infatti, l'art. 169, par. 4 (40) precisa che se un'autorità doganale constata che un'obbligazione doganale è sorta a seguito dell'inosservanza della normativa doganale in un altro Stato membro e l'importo del dazio è inferiore a euro 10.000, l'obbligazione doganale si considera sorta nello Stato membro in cui è avvenuta la constatazione, così come previsto nel CDU.

---

(38) CGUE, sent. 3 aprile 2008, causa C-230/06, *Militzer & Münch GmbH* contro *M.F.*, punto 25; CGUE, sent. 13 dicembre 2007, causa C-526/06, *Staatsseccretaris van Financiën* contro *Road Air Logistics Customs BV*, punto 26;

(39) Si tratta della Proposta di Regolamento del parlamento Europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione e l'Autorità doganale dell'Unione europea e abroga il regolamento (UE) n. 952/2013, COM(2023) 258 *final*, del 17 maggio 2023.

(40) L'art. 169 della bozza del nuovo codice doganale disciplina il luogo in cui sorge l'obbligazione doganale.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Si tratta evidentemente di una regola che consente all'Autorità doganale di uno Stato membro diverso da quello in cui è sorto il presupposto di accertare e riscuotere il relativo dazio.

Si è ipotizzato che questa deroga sia stata prevista dal legislatore unionale ai fini di economicità dell'azione amministrativa, considerando che le somme incamerate, indipendentemente dal Paese membro che le ha riscosse, venivano devolute all'Unione europea.

Nella sentenza in commento, i giudici unionali hanno stabilito che tale deroga non si applica all'iva all'importazione. Infatti, il rinvio alla normativa doganale previsto dall'art. 71, par. 1 della Direttiva iva riguarda esclusivamente la determinazione del "momento" in cui si verifica il fatto generatore e dell'esigibilità dell'iva. D'altra parte, l'art. 60 della stessa direttiva si occupa specificatamente dell'individuazione del "luogo" in cui sorge il presupposto.

I giudici hanno anche evidenziato che, a differenza dei dazi doganali, il cui gettito spetta all'Unione Europea indipendentemente dallo Stato membro che li riscuote (41), gli introiti legati all'iva all'importazione appartengono (42), secondo il principio di territorialità fiscale, allo Stato membro in cui avviene il consumo finale (43). Questa distinzione, ad avviso di chi scrive, non più attuale in quanto dal 2021 al 2027 gli Stati membri hanno il diritto di trattenere il 25% dei dazi doganali riscossi, sembra essere la motivazione che ha indotto il legislatore europeo a escludere la deroga prevista per i dazi doganali nell'ambito dell'iva.

Inoltre, come notato dai giudici, se un'Autorità doganale, durante un'istruttoria, accerta che dei beni sono destinati al consumo in un altro Stato membro, deve trasmettere, senza richiesta preventiva, le informazioni pertinenti all'Autorità doganale competente, in base all'art. 13, par. 1, del Regolamento UE n. 904/2010, che riguarda la cooperazione ammini-

---

(41) I dazi doganali costituiscono delle risorse proprie tradizionali del bilancio dell'Unione europea. Nel periodo dal 2021 al 2027 gli Stati membri trattengono il 25% dei dazi doganali riscossi al fine di coprire le spese di riscossione e incentivare la riscossione (v. https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/customs-duties_it#:~:text=Nel%20periodo%202021%2D2027%20gli,riscossione%20diligente%20degli%20importi%20dovuti.).

(42) Una piccola percentuale dell'iva riscossa da ciascun paese dell'UE confluisce nel bilancio dell'Unione europea (https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/budget/how-eu-budget-financed_it).

(43) CGUE, sent. 18 gennaio 2024, causa C-791/22, *G.A.* contro *H.B.*, punto 32; CGUE, sent. 27 settembre 2007, causa C-156/05, *Collée*, punto 37.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

strativa (44) e la lotta contro la frode in materia di iva, al fine di prevenire una possibile perdita di gettito fiscale per quel Paese (45).

Pertanto, nel contesto doganale, gli Stati membri sono i soggetti responsabili per l'accertamento e la riscossione dei dazi doganali, devolvendoli (allo stato attuale al 75%) all'Unione europea, non esistendo un soggetto unionale unico (46) incaricato di accertare e riscuotere tributi per conto dell'Unione. Al contrario, per quanto riguarda l'iva all'importa-

---

(44) Sulla cooperazione amministrativa e sullo scambio di informazioni si v. G. Selicato, *Linguaggi comuni e scambio di informazioni tra autorità fiscali: trasparenza e (debole) protezione del contribuente nella dimensione contemporanea del diritto tributario*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2024, 138; P. Pistone, *L'europeizzazione del diritto tributario e la riforma fiscale italiana: dall'adattamento all'adeguamento al diritto europeo*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 393; G. Marino, *La* soft law *internazionale nelle fonti del diritto europeo tributario: analisi di una moral suasion giuridica e culturale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 431; P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, 2025, 29; M. Carbone, *Lo scambio di informazione tra Stati nel contrasto all'evasione fiscale e l'utilizzo dei dati*, in *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, (a cura di) V. Mastroiacovo, G. Melis, Giappichelli, 2022, 263; P. de'Capitani di Vimercate, *La DAC 6 e gli obblighi di comunicazione delle operazioni di pianificazione fiscale internazionale aggressiva: l'ispirazione americana e il nuovo ruolo dei professionisti*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1522; M.P. Nastri, *Lo scambio di informazioni in materia fiscale: la tutela giurisdizionale effettiva e il diritto alla protezione dei dati*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 1700; B. Ferroni, *In dirittura di arrivo il recepimento della DAC 6*, in *Fisco,* 2019, 4044; M. Pierro, *Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni*, in *Riv. dir. fin. e scienze delle finanze*, 2017; M. Pierro, *Cooperazione amministrativa tra Svizzera e UE: lo scambio di informazioni*, in *Riv. dir. fin. e scienze delle finanze*, 2016; A. Buccisano, *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Cacucci Ed., 2013; P. Selicato, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib*., 2012, 2, 321; V. Uckmar, G. Corasaniti, P. de'Capitani di Vimercate, C. Corrado Oliva, *Diritto tributario internazionale. Manuale*, II ed., 2012, 216; L. Salvini, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, 44, 3570.

Sull'argomento si veda anche M.P. Nastri, *La libera circolazione dei servizi nell'Unione Europea e gli obblighi informativi e fiscali imposti alle piattaforme digitali nel settore dell'*home sharing, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2024, p. 97; M.R. Viviano, *La tutela dei diritti fondamentali nell'accertamento delle imposte dirette: l'irricevibilità/incompatibilità da parte della Corte di giustizia*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2021, 1916.

(45) CGUE, sent. 18 gennaio 2024, causa C-791/22, *G.A.* contro *H.B.*, punto 35.

(46) Sul punto si ritiene rilevante segnalare la "Proposta di Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione e l'Autorità doganale dell'Unione europea e abro il regolamento (UE) n. 952/2013" del 17 maggio 2023 che contiene una bozza del nuovo codice doganale. Nel titolo XII, viene proposta l'introduzione dell'Autorità Doganale dell'Unione Europea che dovrà svolgere vari compiti, tra cui: coordinare e sostenere la cooperazione operativa tra le autorità doganali e tra le autorità doganali e altre autorità a livello nazionale; organizzare e coordinare controlli congiunti ed elaborare il contenuto minimo comune in materia di formazione per i funzionari doganali nell'Unione e controllare l'uso da parte delle autorità doganali.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

zione, ciascuno Stato membro ha interesse a riscuotere l'imposta quando il presupposto sorge nel proprio territorio.

Per esigenze di economicità dell'azione amministrativa, si potrebbe valutare l'opportunità di introdurre una norma che consenta allo Stato membro, che accerta i dazi doganali e l'iva all'importazione emersa in un altro Stato membro, di procedere anche alla riscossione di quest'ultima imposta, entro determinati limiti, devolvendola successivamente al Paese dove è sorto il presupposto (47). Tuttavia, tale opzione potrebbe risultare problematica, poiché potrebbe ledere il principio di sovranità tributaria (48) qualora si riservasse la competenza all'accertamento e alla riscossione dell'iva all'importazione allo Stato in cui viene contestato il tributo.

Nonostante ciò, una deroga di questo tipo, subordinata alla devoluzione delle somme riscosse allo Stato membro competente, potrebbe risultare ragionevole, purché siano previste garanzie adeguate per tutelare lo Stato destinatario delle somme.

5.3. - *La normativa interna.*

Infine, appare interessante esaminare se la normativa italiana contempli disposizioni relative all'individuazione del luogo in cui sorge il presupposto dell'iva all'importazione e se vi siano norme di rinvio alla legislazione doganale in contrasto con la Direttiva iva, come accaduto con la normativa iva interna tedesca.

Per quanto riguarda il primo tema, si segnala che l'art. 1 del d.p.r. n. 633 del 1972 stabilisce che l'iva si applica anche alle importazioni (49) da

---

(47) La devoluzione potrebbe avvenire al netto dei costi sostenuti dallo Stato membro per accertare e riscuotere l'iva all'importazione.

(48) Sulla sovranità tributaria si v. A. Marinello, Sovranità dello Stato e *global minimum tax*, Pacini, 2023; F. Amatucci, *La sovranità fiscale nazionale*, Giappichelli, Torino, 2022; P. Pistone, *Primato del diritto dell'Unione europea e sovranità tributaria: il ruolo della Corte di giustizia europea*, in AA.VV., *Liber amicorum Antonio Tizzano. De la Cour CECA à la Cour de l'Union: le long parcours de la justice européenne*, Torino, 2018; F. Amatucci, *Limits of national tax sovereignty and primacy of supranational law* in *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*, IBFD, 2018, 497; V. Uckmar, G. Corasaniti, P. de'Capitani di Vimercate, C. Corrado Oliva, *Diritto tributario internazionale. Manuale*, II ed., 2012, XXII; A. Maitrot de La Motte, *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, LGDJ, 2005.

(49) Sulle importazioni in materia di iva si v. P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, 2022, 329; S. Mencarelli, R.R. Scalesse, G. Tinelli, *Introduzione allo studio giuridico dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, Giappichelli, 2012, 30; P. Boria, *Il sistema tributario*, UTET, 2008, 652; A. Comelli, *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Cedam, 2000, 770; F. Batistoni Ferrara, M.A. Grippa Salvetti, *Lezioni di diritto tributario. Parte speciale*, II ed., Giappichelli, 1992, 191.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

chiunque effettuate, in conformità con il principio di tassazione nel Paese di destinazione (50).

Inoltre, il d.p.r. n. 633 del 1972 prevede un titolo specifico, il quinto, dedicato alle importazioni, comprendente gli articoli dal 67 al 70.1.

In particolare, l'art. 67 definisce come importazioni le operazioni riguardanti beni introdotti nel territorio dello Stato, provenienti da Paesi o territori non appartenenti all'Unione e che non sono già stati immessi in libera pratica in un altro Stato membro.

Questa norma, che appare in linea con l'art. 60 della Direttiva iva, sembra non considerare che, nel caso di introduzione irregolare di un bene nel territorio dell'Unione, il presupposto dell'iva all'importazione si verifica nel Paese membro dove il bene è destinato al consumo, come evidenziato precedentemente (51).

Pertanto, il legislatore italiano potrebbe modificare l'art. 67, analogamente a quanto ipotizzato in relazione alla Direttiva iva, per allinearsi all'orientamento giurisprudenziale della Corte di giustizia europea. Si potrebbe, in particolare, prevedere esplicitamente che, nel caso in cui un bene non unionale sia introdotto irregolarmente nel territorio di uno Stato membro, ma il consumo avvenga in un altro Stato membro, il luogo in cui sorge il presupposto dell'iva all'importazione debba essere identificato nel secondo Paese.

Per quanto attiene il secondo tema d'indagine, ossia verificare se vi sono delle norme di rinvio alla normativa doganale in contrasto con la Direttiva iva (52), del d.p.r. n. 633 del 1972 devono esaminarsi gli articoli 69 e 70. Il primo di questi prevede che la base imponibile viene determinata sulla base del valore doganale aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuto nonché dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio dell'Unione. Il secondo opera un rinvio alla normativa doganale per quanto attiene la riscossione e le sanzioni.

Dall'analisi di queste due disposizioni si può desumere che il decreto disciplinante l'iva, nell'ordinamento giuridico italiano, non contiene un rinvio alla normativa doganale per quanto attiene l'individuazione del

---

(50) Sul principio di tassazione nel Paese di destinazione si v. V. Uckmar, G. Corasaniti, P. de'Capitani di Vimercate, C. Corrado Oliva, *Diritto tributario internazionale. Manuale*, II ed., 2012, 172.

(51) Si v. il paragrafo 3.

(52) Sempre in relazione all'individuazione in cui sorge il presupposto dell'iva all'importazione.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

luogo in cui sorge il presupposto dell'iva all'importazione. Pertanto, la stessa non pare in contrasto con la Direttiva iva e quanto espresso dai giudici unionali nella sentenza in commento.

MICHELE IPPOLITO (*)
Dottore di ricerca in diritto processuale tributario

(*) Università degli Studi di Cagliari – Componente del Centro di ricerca di diritto europeo *Ius Fiscale Europaeum* (IFE), Università Suor Orsola Benincasa.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Sez. I, 30 maggio 2024, C-627/22

Pres. A. Arabadjiev – *Rel.* I. Ziemele – *Avv. gen.* M. Campos Sánchez-Bordona

Gli articoli 7 e 15 dell'Accordo UE-Svizzera sulla libera circolazione delle persone, in combinato disposto con l'articolo 9, par. 2, dell'Allegato I, impediscono agli Stati membri di adottare discipline fiscali differenziate che limitino ai soli cittadini e residenti dell'UE e del SEE l'accesso alle procedure di rimborso dell'imposta sul reddito da lavoro subordinato, con conseguente esclusione dei cittadini di uno Stato membro stabiliti nella Confederazione Elvetica.

(*Omissis*).

Il perimetro del principio della parità di trattamento alla luce di una recente sentenza europea

Abstract: Con la sentenza C-627/22 del 30 maggio 2024, la CGUE ha sancito l'incompatibilità della normativa tedesca, che circoscrive l'accesso all'imposizione su richiesta ai soli residenti UE/SEE, con il principio di parità di trattamento consacrato nell'Accordo UE-Svizzera sulla libera circolazione delle persone. La Corte ha sottolineato come tale limitazione si configuri quale discriminazione indiretta fondata sulla residenza del contribuente, risultando, per ciò stesso, priva di giustificazione e in contrasto con gli obblighi pattizi assunti dall'Unione. In tale prospettiva, ha altresì escluso che la clausola di standstill di cui all'art. 13 dell'Accordo possa costituire un fondamento per la legittimazione di restrizioni preesistenti. La decisione si pone nel solco di una giurisprudenza attenta alla tutela dei principi cardine che governano i rapporti tra Stati membri dell'Unione e Paesi terzi, con particolare riguardo al principio di parità di trattamento, alla sua portata applicativa e alle condizioni che ne possono legittimare una deroga, tenuto conto degli effetti prodotti dalle clausole di standstill sul regime delle restrizioni preesistenti alla sottoscrizione d'un accordo tra Stati.

Sommario: 1. Introduzione al tema di studio: la controversia nazionale ed il rinvio pregiudiziale – 1.1. Le argomentazioni favorevoli e contrarie all'ammissibilità dell'imposizione su richiesta – 2. Le conclusioni raggiunte dalla Corte di giustizia dell'Unione e le argomentazioni a loro sostegno – 3. Sul principio della "parità di trattamento" e sulle possibili ragioni che ne giustificano una limitazione – 4. La negazione della domanda *di "imposizione su richiesta*" e l'effetto (illegittimamente) inibitorio sul rimborso d'imposta dovuto al contribuente – 5. L'errata sovrapposizione tra (diverse) clausole di "*standstill*" – 6. Una riflessione conclusiva: la natura necessariamente pattizia delle disposizioni che limitano il principio della parità di trattamento.

1. - *Introduzione al tema di studio*: *la controversia nazionale ed il rinvio pregiudiziale*

La Corte di giustizia dell'Unione Europea si è recentemente pronunciata sull'interpretazione dell'accordo tra la Comunità europea e i suoi

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Stati membri, da una parte, e la Confederazione Svizzera, dall'altra, in materia di libera circolazione delle persone, firmato a Lussemburgo il 21 giugno 1999.

Prima di analizzare le conclusioni della Corte e le implicazioni che ne derivano, è utile delineare il contesto in cui si inserisce la questione esaminata dai giudici europei.

Il caso riguarda un cittadino tedesco, AB, e il Finanzamt Köln-Süd (Ufficio delle imposte di Colonia-Sud, Germania) in merito al calcolo dell'imposta sul reddito per il periodo 2017-2019. AB ha lavorato come amministratore per una società tedesca con sede in Germania, percependo redditi da lavoro dipendente. Tuttavia, pur svolgendo la propria attività in Germania, risiedeva abitualmente in Svizzera, dove si era trasferito nell'aprile 2016 per motivi familiari.

Durante il periodo in esame, AB era soggetto a un'imposizione fiscale parziale in Germania, in conformità all'articolo 1, paragrafo 4, dell'Einkommensteuergesetz (EStG), la legge tedesca sull'imposta sul reddito. La sua retribuzione era interamente assoggettata all'imposta sui redditi da lavoro dipendente, trattenuta alla fonte e versata all'amministrazione tributaria dal datore di lavoro. Oltre a questi redditi, AB percepiva anche introiti derivanti dalla locazione e dall'affitto di due immobili situati in Germania, che ha regolarmente dichiarato nelle proprie dichiarazioni dei redditi.

Nel contesto di tale dichiarazione, AB ha richiesto la deduzione di alcune spese professionali legate alla sua attività imponibile in Germania. Di conseguenza, ha presentato domanda per l'"imposizione su richiesta", ai sensi dell'articolo 50, paragrafo 2, della legge tedesca sull'imposta sul reddito. Tuttavia, l'amministrazione finanziaria tedesca ha emesso distinti avvisi di accertamento per il periodo 2017-2019, considerando soltanto i redditi da locazione e affitto per il calcolo dell'imposta, in quanto i redditi da lavoro dipendente erano già stati tassati alla fonte. L'Amministrazione ha respinto altresì la richiesta di imposizione su richiesta, ritenendola inapplicabile ai contribuenti con domicilio o residenza abituale al di fuori dell'Unione Europea o dello Spazio Economico Europeo.

Di fronte a questo rifiuto, AB ha presentato appositi reclami contro gli avvisi di accertamento; le contestazioni promosse dal contribuente sono state respinte con decisioni del 25 febbraio 2020 e del 15 novembre 2021.

AB, di conseguenza A, impugnato tali decisioni dinanzi al *Finanzgericht Köln* (Tribunale tributario di Colonia), chiedendo l'applicazione dell'imposizione su richiesta, con una ripartizione della retribuzione tra Ger-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

mania e Svizzera, nonché il riconoscimento delle spese professionali sostenute.

1.1. - *Le argomentazioni favorevoli e contrarie all'ammissibilità dell'imposizione su richiesta*

Ad avviso del contribuente la negazione dell'imposizione su richiesta sarebbe priva di giustificazione ed anzi darebbe luogo ad effetti pregiudizievoli, atteso che: collliderebbe con l'Accordo sulla libera circolazione delle persone (ALCP) (1), violerebbe il diritto alla parità di trattamento in materia di vantaggi fiscali, previsto all'articolo 9, paragrafo 2, dell'allegato I dell'ALCP e sarebbe del tutto priva di giustificazione, anche tenuto conto della clausola di *standstill* prevista all'articolo 13 del predetto Accordo.

Al contrario, ad avviso dell'amministrazione finanziaria, i diritti sanciti nell'ALCP non coinciderebbero con le libertà fondamentali garantite dal TFUE e la clausola di *standstill* prevista all'articolo 13 dell'Accordo darebbe luogo ad un diritto alla conservazione di tutte le restrizioni esistenti alla data della sottoscrizione di quest'ultimo.

Inoltre, la prospettata disparità di trattamento fiscale troverebbe giustificazione nell'art. 21, paragrafi 2 e 3, dell'ALCP. In particolare, la possibilità, nell'ambito della procedura di imposizione sulle retribuzioni, di far valere le proprie spese professionali e altri elementi che contribuiscono a ridurre l'imposta mediante la registrazione dell'importo esente, deporrebbe nel senso di escludere l'esistenza di una discriminazione.

Stanti le argomentazioni contrapposte, il giudice tedesco, rilevato che nell'eventualità in cui l'Accordo sia considerato ostativo alla limitazione dell'imposizione su richiesta ai contribuenti residenti in un altro Stato membro o in un altro Stato parte dell'accordo SEE, occorrerebbe procedere ad un'imposizione su richiesta per il periodo di cui trattasi nel procedimento principale (2), ha sospeso il giudizio principale e sottoposto alla Corte di giustizia una questione pregiudiziale.

Con quest'ultima il giudice tedesco ha chiesto alla CGUE di valutare se gli articoli 7 e 15 dell'ALCP, in combinato disposto con l'articolo 9,

---

(1) Tenuto conto, in particolare, di CGUE, del 26 febbraio 2019, in C-581/17, *Wächtler*.

(2) Circostanza di non poco momento, perché ne discenderebbe il dovere di prendere in considerazione le spese professionali a favore del ricorrente nel procedimento principale e la detrazione dell'imposta tedesca sui redditi da lavoro dipendente.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

paragrafo 2, dell'allegato I dell'ALCP, ostino a una normativa di uno Stato membro che riserva ai contribuenti cittadini di tale Stato membro, di un altro Stato membro o di uno Stato parte dell'Accordo SEE, residenti nel territorio di uno di tali Stati, il diritto di optare per una procedura di imposizione su richiesta dei redditi da un'attività di lavoro dipendente al fine di ottenere la presa in considerazione di spese quali le spese professionali e l'imputazione dell'imposta sulle retribuzioni prelevata nell'ambito del procedimento di ritenuta alla fonte, il che può condurre al rimborso dell'imposta sul reddito, e non conferisce un siffatto diritto di opzione, in particolare, a un cittadino del primo Stato membro, residente in Svizzera e che percepisce i redditi da un'attività di lavoro dipendente in tale Stato membro.

2. - *Le conclusioni raggiunte dalla Corte di giustizia dell'Unione e le argomentazioni a loro sostegno*

Ad avviso della Corte di giustizia dell'Unione Europea le disposizioni dell'Accordo, e in particolare gli artt. 7 e 15 richiamati dal giudice tedesco, ostano ad una normativa di uno Stato membro che riserva ai contribuenti cittadini di tale Stato membro, di un altro Stato membro o di uno Stato parte dell'Accordo sullo Spazio Economico Europeo, del 2 maggio 1992, residenti nel territorio di uno di tali Stati, il diritto di optare per una procedura di imposizione su richiesta dei redditi da un'attività di lavoro dipendente al fine di ottenere la presa in considerazione di spese quali le spese professionali, e l'imputazione dell'imposta sulle retribuzioni prelevata nell'ambito del procedimento di ritenuta alla fonte, il che può condurre al rimborso dell'imposta sul reddito, e non conferisce un siffatto diritto di opzione, in particolare, a un cittadino del primo Stato membro, residente in Svizzera e che percepisce i redditi da un'attività di lavoro dipendente in tale Stato membro.

È opportuno, ed interessante, valutare il percorso argomentativo che sorregge le conclusioni raggiunte dalla Corte, le quali si snoderebbero, in sintesi, lungo due profili d'analisi ovvero: la (preliminare) valutazione circa l'applicabilità dell'ALCP al caso di specie e la (successiva) verifica del perimetro applicativo proprio delle clausole dell'ALCP.

In tal senso, al fine d'individuare le prime coordinate d'ordine interpretativo utili per un corretto approccio alla controversia ed alla risoluzione di questa, i Giudici europei rilevano che l'ALCP, quale trattato internazionale che si colloca nell'ambito più generale delle relazioni tra

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'Unione europea e la Confederazione svizzera, dovrebbe essere interpretato secondo buona fede (3) e dunque seguendo il senso ordinario da attribuire ai suoi termini nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo che, nella specie, coincide con la necessità di garantire la libera circolazione delle persone sul territorio dell'Unione Europea e della Confederazione Svizzera.

Con specifico riguardo alla definizione del perimetro soggettivo dell'Accordo, la Corte di giustizia dell'Unione Europea è subito chiara nel sancirne l'applicabilità anche in capo al contribuente tedesco.

A tal riguardo la Corte rileva che nell'ambito di applicazione dell'Accordo predetto rientrano le persone fisiche, aventi la cittadinanza degli Stati membri dell'Unione e della Confederazione svizzera, sia che esercitino un'attività economica sia che non esercitino una simile attività.

Più precisamente, ai sensi dell'articolo 2 dell'Accordo, chi soggiorna legalmente in un altro Stato contraente non può subire discriminazioni per nazionalità; ne discende il cittadino tedesco residente in Svizzera rientra pienamente nel perimetro soggettivo dell'Accordo e, per la conseguenza, dovrebbe essere considerato o quale "*lavoratore dipendente frontaliero*" (4) o, in ogni caso, come lavoratore dipendente (5).

Ciò premesso, chiarito che il caso di specie rientra nell'ambito di applicazione dell'Accordo, la Corte si chiede se la negazione del diritto di optare per una procedura di imposizione su richiesta in Germania sia legittima o meno.

Ai fini di questa valutazione, come avrà modo di rilevarsi più approfonditamente nel prosieguo, assume rilievo il principio della «*parità di trattamento*». Sul punto la Corte rileva, infatti, che la normativa di cui al procedimento principale prevederebbe una «disparità» in funzione della residenza del lavoratore dipendente, dato che un cittadino tedesco, come AB, non potrebbe far valere il diritto il diritto di optare per l'imposizione

---

(3) Conformemente all'art. 31 della convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, del 23 maggio 1969.

(4) E dunque come un cittadino di una parte contraente che ha la sua residenza sul territorio di una parte contraente e che esercita un'attività retribuita sul territorio dell'altra parte contraente e ritorna al luogo del proprio domicilio di norma ogni giorno.

(5) Senza che detta, diversa, qualificazione produca effetti "discriminatori" atteso che, coerentemente con il principio della parità di trattamento, le disposizioni dell'Accordo si applicano in modo eguale ai lavoratori dipendenti e ai lavoratori dipendenti frontalieri, senza che sia prevista al riguardo una distinzione tra di essi.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

su richiesta (6) per la sola ragione d'essere un lavoratore dipendente (di una società tedesca) residente in Svizzera.

In ragione di queste considerazioni, la Corte europea, dopo aver chiarito l'applicabilità dell'Accordo al caso di specie, ha mosso un ulteriore passo in avanti che si è tradotto nel ritenere integrata una violazione del principio di parità di trattamento derivante da una discriminazione "dissimulata"; tale perché sarebbe negato l'accesso ad un vantaggio fiscale per via della residenza (e non della nazionalità) del contribuente. In altri termini, ad avviso della CGUE, la normativa tedesca produrrebbe un effetto discriminatorio meritevole d'essere condannato, coerentemente con la pregressa giurisprudenza della Corte (7).

Discriminazione che, ad avviso della CGUE, sarebbe del tutto priva di fondamento per via delle considerazioni seguenti.

In primo luogo, si tratterebbe di una discriminazione non giustificata dalla impossibilità di comparare i contribuenti residenti e non residenti. A tal riguardo, la normativa tedesca prevede, infatti, che i residenti di altri Stati membri dell'Unione o di uno Stato parte dell'Accordo SEE, parzialmente assoggettati all'imposta tedesca sul reddito, possano ugualmente beneficiare dell'imposizione su richiesta del loro reddito da lavoro dipendente, al fine di dedurre le loro spese professionali successivamente alla ritenuta alla fonte effettuata al momento del pagamento della retribuzione. È subito chiaro, dunque, che la normativa tedesca equipari i contribuenti residenti a taluni contribuenti non residenti e ammetta, così, la comparabilità delle loro situazioni ai fini dell'imposizione delle loro retribuzioni percepite in Germania.

In secondo luogo, la discriminazione dissimulata alla quale darebbe vita la normativa tedesca non sarebbe neppure giustificata da specifiche esclusioni eventualmente previste dalla normativa interna (tedesca) o da una differente modalità di riscossione dell'imposta eventualmente prevista per contribuenti residenti e non residenti (8).

---

(6) E dunque, in concreto, il diritto di richiedere la deduzione delle spese professionali necessarie per l'ottenimento dei redditi da lavoro dipendente, e di detrarre l'imposta sulla retribuzione prelevata nell'ambito del procedimento di ritenuta alla fonte.

(7) In tal senso si vd., per tutte, CGUE del 12 febbraio 1974, Sotgiu, 152/73, punto 11; del 14 febbraio 1995, Schumacker, C-279/93, punti 26 e 28, nonché del 12 settembre 1996, Commissione/Belgio, C-278/94, EU:C:1996:321, punto 27.

(8) Al contrario, con riferimento al primo aspetto, la normativa tedesca prevede espressamente che le spese professionali sostenute dai contribuenti non residenti debbano essere

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Al contempo, per quanto riguarda le modalità di riscossione dell'imposta, la normativa tedesca non prevederebbe differenze tra contribuenti residenti e non residenti, atteso che, sia nell'uno che nell'altro caso, l'imposta sui redditi da lavoro dipendente è prelevata mediante ritenuta alla fonte, senza che la procedura di imposizione su richiesta abbia l'effetto di porre in discussione e rendere maggiormente difficoltoso il prelievo nell'una o nell'altra ipotesi.

In terzo, ed ultimo, luogo, gli effetti discriminatori prodotti discendenti dalla negazione della domanda imposizione su richiesta promossa dal contribuente non troverebbe neppure giustificazione né dalla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale interno (tedesco) né in una lettura restrittiva della clausola di *standstill* prevista dall'art. 13 dell'Accordo.

Con riferimento al primo punto, tenuto conto dei principi espressi, già tempo addietro, dalla CGUE, la fondatezza di questa giustificazione passerebbe, infatti, dalla necessaria dimostrazione dell'esistenza di un nesso diretto tra il vantaggio fiscale di cui trattasi – ovvero l'imposizione su richiesta – e la compensazione di tale vantaggio tramite un determinato prelievo fiscale (9). Tuttavia, nel caso di specie, non sarebbe stata fornita la prova di questo collegamento sicché la discriminazione in parola non potrebbe considerarsi giustificata.

Per quanto riguarda, poi, il perimetro applicativo della clausola di standstill, l'art. 13 dell'Accordo è chiaro nel prevedere che "*le parti contraenti si impegnano a non adottare nuove misure restrittive nei confronti dei cittadini dell'altra parte*". Da ciò discende che, contrariamente a quanto sostenuto dal governo tedesco, dovrebbe considerarsi illegittima non soltanto l'introduzione di restrizioni successive all'introduzione dell'Accordo ma anche il permanere delle restrizioni preesistenti al momento della stipula dell'accordo.

Ebbene, le conclusioni raggiunte dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea, e le argomentazioni che sorreggono quest'ultime, ruotano evidentemente attorno ad alcuni, specifici, aspetti che meritano d'essere analizzati singolarmente.

---

considerate ai fini del calcolo dell'imposta complessivamente applicabili, sempreché tali spese presentino un nesso economico con i redditi tedeschi.

(9) A tal proposito si rinvia, per tutte, a CGUE del 27 giugno 1996, Asscher, in C-107/94 nonché CGUE del 16 luglio 1998, ICI, in C-478/96.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Anzitutto, occorre soffermarsi sul perimetro del principio di parità di trattamento (10) come applicato nel caso di specie e, più in generale, nei termini secondo i quali trova declinazione in quella giurisprudenza della Corte che presenta profili di collegamento con la sentenza in commento.

Il secondo profilo d'analisi riguarda la individuazione degli effetti che possono discendere dalla negazione della domanda di imposizione su richiesta. Si fa riferimento, in particolare, alla circostanza per la quale, come nel caso di specie, il diritto di optare per l'imposizione su richiesta consente di richiedere la deduzione delle spese professionali necessarie per l'ottenimento dei redditi da lavoro dipendente, e di detrarre l'imposta sulla retribuzione prelevata nell'ambito del procedimento di ritenuta alla fonte può condurre al rimborso dell'imposta sul reddito.

Ne discende che il rifiuto ingiustificato di accoglimento della domanda d'imposizione su richiesta può portare alla negazione d'un rimborso d'imposta di cui il contribuente potrebbe tuttavia avere diritto.

Il terzo, ed ultimo, aspetto da analizzare riguarda la individuazione degli effetti della clausola di *standstill* individuata dall'art. 13 dell'Accordo.

Procediamo con ordine.

3. - *Sul principio della "parità di trattamento" e sulle possibili ragioni che ne giustificano una limitazione*

Il principio della parità di trattamento costituisce una specifica declinazione del principio di uguaglianza, e trova esplicitazione tanto a livello europeo quanto nazionale.

Basti pensare all'art. 20 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE), ai sensi del quale "*Tutte le persone sono uguali davanti alla legge*", all'art. 2 del Trattato sull'Unione Europea (TUE), che individua tra i valori fondanti l'Unione Europea proprio l'"*uguaglianza*" e la "*parità tra donne e uomini*", all'art. 18, primo comma, del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), ove si prevede che nel campo di applicazione dei trattati è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità, oltre che, a livello interno, all'art. 3, comma primo e secondo, della Costituzione italiana la quale individua nell'uguaglianza

(10) E sulle possibili cause di giustificazione che possono legittimare una deroga al principio di eguaglianza per far fronte alla tutela di interessi generali che, secondo uno schema valoriale oggettivo, prevalgono sulla parità di trattamento tra soggetti.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sostanziale, inteso come sinonimo di "*giustizia distributiva*" e "*parità di trattamento*", uno dei principi cardine dell'ordinamento (11).

Si tratta di principi, quello della parità di trattamento e di uguaglianza, che assolvono un ruolo di centrale importanza anche per il diritto tributario.

Ai fini che qui maggiormente rilevano, basti ricordare che trattasi di principi d'ordine generale che: sovraintendono alla corretta attuazione del prelievo tributario, implicano – sia in una prospettiva interna, e dunque nazionale, sia europea – la neutralità della concorrenza, mirano all'equità e alla giustizia tra i contribuenti, obbligano il legislatore a trattare ai fini impositivi in modo sostanzialmente uguale le situazioni uguali e in modo diverso le situazioni sostanzialmente disuguali ed impongono all'amministrazione finanziaria di applicare il diritto tributario allo stesso modo nei confronti di tutti i contribuenti (12).

In altri termini, si tratta di canoni d'ordine generale che introducono, tanto negli ordinamenti nazionali quanto a livello unionale, un criterio di parificazione sostanziale tra i contribuenti, ai quali dovrebbe corrispondere un'azione imparziale e trasparente del legislatore e dell'amministrazione finanziaria (13).

Già tenuto conto di questa premessa si coglie subito come il principio della parità di trattamento goda d'una dimensione amplissima, anche rispetto ad altri principi (14) sui quali si reggono la realizzazione del libero commercio (15), la stabilità del mercato unico (16), oltreché l'Unione nel suo complesso.

---

(11) Così, F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006, 39.

(12) Sul punto, cfr. J. Kokott, P. Pistone, R. Miller, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 2, 484-485.

(13) L. Strianese, *Decisioni anticipate in materia fiscale, lo scambio dei ruling in Italia: nuove regole e possibili strategie*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2018, 1, 139.

(14) La Corte di giustizia dell'Unione Europea, già più d'un decennio addietro ha chiarito che il principio di uguaglianza e quello della parità di trattamento sono ben più ampi, ad esempio, proprio del principio di neutralità fiscale, ed abbracciano anche situazioni in cui i soggetti o i prodotti posti a raffronto non sono in concorrenza tra loro. Sul punto si rinvia, per tutte, a CGUE del 25 aprile 2013, causa C-480/10, *Commissione c. Svezia*.

(15) Sul punto cfr. L. Friedlander, *The Role of Non-Discrimination Clauses in Bilateral Income Tax Treaties After GATT 1994*, in *Brit. Tax Rev.*, 2002, 109 nonché C. Staringer, H. Schneeweiss, *Tax Treaty Non-Discrimination and EC Freedoms*, in M. Lang, J. Schuch, C. Staringer, *Tax Treaty Law and EC Law*, 2006, 230 ad avviso dei quali il principio di non discriminazione rappresenterebbe, rispettivamente, uno strumento per attuare il libero scambio (e dunque un "*free trade tool*") ovvero il criterio necessario per rimuovere tutti gli ostacoli alla piena attuazione delle libertà sulle quali si fonda il mercato unico.

(16) In tal senso si vd. G. Beretta, *Sulla rilevanza ai fini iva dei rimborsi dei costi per il prestito o distacco di personale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 1, 227.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il principio della parità di trattamento, così come quello di eguaglianza, ha, potremmo dire, un valore "universale".

Tale perché trattasi di (due), diverse, chiavi di lettura della realtà giuridica e di fatto [17] applicabili alle persone fisiche ed alle persone giuridiche, alle imposte dirette ed indirette [18], senza distinzione alcuna.

In questa prospettiva, la generalizzata permeazione che il principio della parità di trattamento – così come il principio di uguaglianza – garantisce all'ordinamento europeo ed a quello degli Stati Membri, non può che collidere con tutte quelle forme di discriminazione, anche dissimulate, in grado di ledere l'effettività dei canoni in discussione attraverso il ricorso a diversi criteri di differenziazione quali, a titolo esemplificativo, il luogo d'origine [19] o di residenza [20] d'un lavoratore, il domicilio fiscale delle società [21], il domicilio o la residenza abituale dei contribuenti [22].

Ragionando in questi termini, emerge un'ulteriore dimensione del principio di parità di trattamento, che si configura come una garanzia

---

[17] I due principi, seppur apparentemente simili, devono essere considerati distintamente, soprattutto se letti in una prospettiva europea. Nello specifico, l'obbligo di garantire una parità di trattamento si declina, in chiave unionale, come "*principio di non discriminazione*". Quest'ultimo, come evidenziato in letteratura, "*(...) rileva, nell'ambito dell'ordinamento CEE in modo analogo a quello che in cui rileva il principio di uguaglianza nell'ambito delle norme cui si ispirano gli ordinamenti interni*". In questi termini si esprime P. Adonnino, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra Paesi Membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, I, 1993, 66. In questo contesto il "*principio di non discriminazione*" assume, poi, particolare rilievo perché dalla sua (corretta) applicazione discende la possibilità di giustificare il riconoscimento formale di deroghe al principio di uguaglianza, necessarie per salvaguardare interessi collettivi che, secondo un determinato ordinamento di valori, hanno priorità rispetto al principio di parità di trattamento tra gli individui. Sicché, in chiave di sintesi, potrebbe dirsi che il principio di non discriminazione opera al fine di garantire la neutralità del trattamento fiscale fra le situazioni transfrontaliere e quelle interne; il principio di eguaglianza opera quale strumento di protezione delle situazioni soggettive fondamentali della persona. Sul tema si rinvia, senza pretesa di esaustività, a B. Sundberg-Weitman, *Discrimination on the ground of nationality, North-Holland Publishing Company*, Amsterdam, 1977, 24 nonché W. Mckean, *Equality and Discrimination Under Internatioal Law*, Oxford, 1983, 286-288, nonché G. Bizioli, *I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, 99 ss.

[18] J. Englisch, in M. Lang, P. Melz, E. Kristofferson (a cura di), *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, IBFD Publications, Amsterdam, 2009, 1 ss., 20 ss.

[19] CGUE, 12 febbraio 1974, causa 152/73, *Sotgiu*.

[20] CGUE, 7 maggio 1998, causa C-350/96, *Clean Car Autoservice*, CGUE, 29 aprile 1999, in C-224/97, Ciola, CGUE, 16 gennaio 2003, in C-388/01, *Commissione/Italia.*

[21] CGUE, 13 luglio 1993, causa C-330/91, *Commerzbank*.

[22] CGUE, 1° ottobre 2009, causa C-103/08, *Gottwald*.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

essenziale delle libertà fondamentali su cui si fonda il mercato unico europeo, ovvero, per tutte: la libera circolazione delle persone, dei lavoratori e di stabilimento di cui agli artt. 21, 45, 49 TFUE (23).

Libertà, quelle appena richiamate, che possono essere soggette a compressioni soltanto in via del tutto eccezionale ovvero soltanto nel caso in cui le restrizioni poste in essere a livello europeo o nazionale perseguano obiettivi di interesse generale e, in ossequio al principio di proporzionalità (24), non eccedano quanto è necessario per raggiungerli (25). Sicché il principio della parità di trattamento funge da argine verso ogni forma di discriminazione diretta e indiretta nei confronti dei cittadini europei che sia tale da restringere e compromettere il diritto fondamentale di circolazione nell'Unione (26).

Sulla base di queste premesse, ben può comprendersi come la norma tributaria assurga a strumento di rimozione delle discriminazioni (27) od anche, al contempo, d'introduzione di circostanze in grado di produrre – in modo evidente o dissimulato – effetti d'ordine discriminatorio su una o più categorie di contribuenti.

---

(23) Libertà che, come evidenziato già tempo addietro in letteratura, pongono (implicitamente ed espressamente) il dovere di rispettare il principio di non discriminazione. Per tutti, M. Gammie, *The Comparability of National Tax Principles with the Single Market*, in F. Vanistendael, *EU Freedoms and Taxation*, EATLP International Series, Amsterdam, 2006, 2, 106, nonché B. Santiago, *Non-Discrimination Provisions at the Intersection of EC and International Tax Law*, in *Eur. Tax*, 2009, 250.

(24) In ragione del quale, come noto, le istituzioni comunitarie e nazionali non possono imporre, né con atti normativi, né con atti amministrativi, obblighi e restrizioni alle libertà del cittadino, tutelate dal diritto comunitario, in misura superiore, cioè sproporzionata, a quella strettamente necessaria per il raggiungimento dello scopo che l'Autorità medesima è tenuta a perseguire. Sulla necessità che detto obbligo sia rispettato tanto a livello europeo quanto nazionale si rinvia, rispettivamente e senza pretesa di esaustività, a v. CGUE, 5 maggio 1998, in C-180/96, *Regno Unito/Commissione, Race* ed a CGUE, 10 marzo 2005, in C-96/2003 e C-97/2003, *Tempelman e.a.c. Directeur van de Rijksdienst voor de keuring van Vee en Vlees*, nonché CGUE, 3 luglio 2003, in C-220/01, *Lennox* nonché, più di recente, a CGUE, 2 giugno 2016, in C-410/14, *Falk Pharma*.

(25) In questi termini si esprime F. Della Negra, *Esenzioni fiscali discriminatorie: la Corte sancisce l'effettività del principio di parità di trattamento nei confronti dei cittadini dell'Unione*, in *Diritti Comparati* del 29 aprile 2011.

(26) CGUE, 20 gennaio 2011, in C-155/09, *Repubblica Ellenica*.

(27) Sul ruolo centrale assolto dalla fiscalità quale strumento idoneo ad eliminare le discriminazioni, anche di genere, nel contesto europeo, si rinvia a R. Alfano, *Gender discrimination and taxation in the EU. Tax policy and gender equality in Italian and Spanish systems*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 1, 30 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Questo è quel che accade non di rado, ad esempio, in materia di aiuti di Stato [28], ove il principio della parità di trattamento tende a stridere con le misure fiscali (ed anche d'ordine extra-tributario) di maggior favore destinate a specifiche tipologie di (se non a singoli) contribuenti.

O ancora, è quanto può verificarsi in tema di *tax rulings* [29], ove il nuovo rapporto "*orizzontale*" [30] tra Fisco e contribuente – intimamente fondata sul consenso all'imposizione del contribuente [31] oltre che sulla fiducia e collaborazione reciproca tra i due soggetti coinvolti [32] – che va delineandosi anche all'interno del nostro ordinamento [33] rischia di porre i contribuenti su piani relazionali diversi; soprattutto laddove la definizione anticipata e concordata del corretto modo d'essere dell'obbligazione d'imposta sia (ingiustificatamente) non uniformemente declinata tra tutti i contribuenti all'interno di un dato ordinamento.

Ultima, ed ancor più recente, testimonianza delle difficoltà riscontrate dal principio della parità di trattamento di trovare piena, e corretta, applicazione è rinvenibile proprio nel caso di specie esaminato dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea.

---

[28] Sul punto si vd. A. Quattrocchi, *Il caso Apple nel quadro della rilevanza dei tax rulings nella disciplina del divieto di aiuti di Stato*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 2, 833 ss.; F. Fichera, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin.*, 1998, I, 84 ss.; Id., *Calamità naturali, principi costituzionali e agevolazioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2014, 6, 1214; G. Fransoni, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007 nonché L. Salvini, *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.

[29] Sul tema si vd. S.M. Ronco, *Aiuti di Stato e tax rulings: la difficile convivenza del giudizio di selettività con il principio di libera concorrenza*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, 1285 ss. nonché L. Tosi, *Il ruling tra natura negoziale e principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in L. Tosi, A. Tommasini, R. Lupi (a cura di), *Il ruling di standard internazionale*, in *Dial. dir. trib.*, 2004, 4, 498.

[30] G. Melis, *Tax compliance e sanzioni amministrative*, in G. Marino (a cura di), *Corporate tax governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione di impresa*, Milano, 2022, 321; M. Allena, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2017, 34-37.

[31] In questi termini si esprime G. Salanitro, *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 5, 623-627.

[32] Così, M. Allena, *Il regime di adempimento collaborativo nella recente riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 2, 434-435.

[33] Per un primo approccio all'evoluzione, in essere, del rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti, si rinvia, senza pretesa di esaustività, ad A. Giovannini, *Concordato preventivo e progettazione giuridica del reddito*, in *Rass. trib.*, 2024, 3, 510 ss.; G. Ragucci, *Gli istituti della collaborazione fiscale*, Torino, 2023, 8-16 e 99-102; V. Mastroiacovo, *Procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 479 ss.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Nella fattispecie in commento, infatti, l'Amministrazione finanziaria tedesca ha negato la domanda di imposizione su richiesta promossa dal contribuente valorizzando, in termini del tutto negativi, la residenza Svizzera di quest'ultimo e l'asserita inapplicabilità dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone tra la Svizzera e i Paesi dell'Unione Europea.

Si tratta di conclusioni soltanto apparentemente coerenti con il contenuto dell'Accordo.

Quest'ultimo infatti è chiaro nel prevedere, al suo articolo 2, che i cittadini di una parte contraente che soggiornano legalmente nel territorio di un'altra parte contraente non sono oggetto di alcuna discriminazione fondata sulla nazionalità. Tuttavia, in applicazione della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea prima richiamata, deve in ogni caso considerarsi contrastante con il diritto unionale qualsiasi condotta posta in essere dagli Stati Membri dell'Unione che dia luogo ad una restrizione, anche soltanto indiretta o dissimulata, della libertà (fondamentale) di circolazione all'interno dell'Unione.

Circostanza, questa, senz'altro integrata nel caso di specie e correttamente colta e letta, in termini favorevoli al contribuente, dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea la quale mostra di aver fatto buon governo del principio della parità di trattamento.

4. - *La negazione della domanda di "imposizione su richiesta" e l'effetto (illegittimamente) inibitorio sul rimborso d'imposta dovuto al contribuente*

Un secondo profilo d'analisi che la sentenza impone di considerare riguarda gli effetti discendenti dalla negazione della domanda di imposizione su richiesta presentata dal contribuente all'amministrazione finanziaria tedesca.

Stante la ricostruzione, di fatto e di diritto, condotta dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea, la domanda di imposizione su richiesta si traduce, in concreto, nell'accertamento "volontario" (34) dell'imposta sul reddito – non a caso si parla di "*accertamento su richiesta*" – sulla base del reddito da lavoro dipendente imponibile in Germania, volto ad ottenere un rimborso (35) di tale imposta che tenga conto delle spese professionali e

---

(34) E dunque attivato su impulso del contribuente.

(35) Sulla specifica declinazione che il rimborso dei tributi assume in una prospettiva europea cfr., per tutti, F. Amatucci, *I vincoli posti dalla giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 291; L. Del Federico, *Azioni e termini per il rimborso dei tributi incompatibili con l'ordinamento*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

della ritenuta alla fonte tedesca (a titolo di imposta) sui redditi da lavoro dipendente (36).

Si tratta di un procedimento amministrativo assolutamente rilevante perché la negazione della domanda di accertamento promossa dal contribuente definisce, in concreto, il piano entro i cui confini si esprime la violazione di principi (i.e. il principio di parità di eguaglianza e di trattamento) d'ordine generale non rispettati dall'amministrazione tedesca, ovvero la violazione del diritto al rimborso dell'imposta versata in eccesso dal contribuente (37).

Ragionando in questi termini, l'operato dell'amministrazione finanziaria tedesca assume connotazioni ancor più gravi.

Non soltanto per via del pregiudizio economico patito dal contribuente che non abbia ricevuto il rimborso, ma anche tenuto conto dell'impossibilità di (ri)formare quella posizione di equilibrio (38) discendente, quale conseguenza naturale, dalla corretta applicazione del principio del riparto della spesa pubblica tra i consociati di cui proprio la disciplina del rimborso dei tributi è garante.

Ma v'è di più.

Nel momento in cui ha erroneamente negato l'applicazione dell'imposizione su richiesta e dunque, per la conseguenza, il rimborso dell'imposta versata in entità maggiore rispetto al dovuto dal contribuente, l'amministrazione finanziaria tedesca ha evidentemente omesso di considerare i chiarimenti resi, nel tempo e sul punto, proprio dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea.

Quest'ultima, oltre ad essersi sovente pronunziata in ordine alla compatibilità tra il diritto unionale e le norme degli Stati Membri relative alla

---

comunitario, in *Giur. imp*., 2003, 271, e, del medesimo Autore, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 175. Si vd. altresì A. Di Pietro, *Tutela del contribuente, primato del diritto comunitario e rimborso tributario*, in T. Tassani (a cura di), *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, Roma, 2009, 13.

(36) Per una prima introduzione al meccanismo dell'imposizione "su richiesta" in Svizzera si vd. S. Rigozzi, *L'imposizione alla fonte per i frontalieri in Svizzera: verso un'imposizione ordinaria?*, in *Dir. prat. trib. int*., 2012, 4, 1383 ss.

(37) In tal senso cfr. R. Miceli, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso di imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, 146-147.

(38) Sul rimborso inteso come funzione essenziale nella disciplina di attuazione dei tributi per mezzo della quale eliminare o riequilibrare gli effetti di una riscossione che risulti, per ragioni originarie o sopravvenute, indebita, cfr. M. Basilavecchia, *Rimborso d'imposta (voce)*, Treccani, 2014, 1.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

durata dei termini di prescrizione e decadenza (39) per l'esercizio del diritto al rimborso delle imposte indebitamente versate (40), ha chiarito a più riprese che le modalità procedurali di rimborso non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi fondati su disposizioni di diritto nazionale né essere congegnate in modo tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (41).

Si tratta di criteri – d'ordine legislativo ed amministrativo – che mirano a garantire, in ossequio al principio di equivalenza (42) e di effettività (43) del diritto dell'Unione Europea all'interno degli Stati Membri, l'uniforme, e non eccessivamente difficoltoso, esercizio del diritto al rimborso delle imposte versate in eccedenza dai contribuenti sia all'interno dello Stato di loro residenza sia in favore di altro Stato membro dell'Unione con il quale il contribuente intrattenga un rapporto dal quale sia scaturito un dovere di concorso alla pubblica spesa tradottosi nel versamento dell'imposta.

Una regola, anch'essa d'ordine generale, che nel caso di specie ha subito una evidente, ed ingiustificata, compressione (44).

---

(39) A titolo esemplificativo, e non esaustivo, si vd. CGUE, 15 settembre 1998, in C-231/96, *EDIS*, nonché CGUE, 17 novembre 1998, in C-228/96, *Fallimento Aprile Srl in liquidazione*; CGUE, 21 giugno 2012, in C-294/11, *Elsacom*; CGUE, 19 dicembre 2019, in C-500/16, *Caterpillar Financial Services*;

(40) Sul punto, per una prima ricostruzione della giurisprudenza più rilevante espressa dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea, si rinvia a G. Merone, *Il termine di decadenza del diritto al rimborso di tributi incompatibili con il diritto dell'UE non può essere più breve di quello fissato per il rimborso di tributi nazionali*, in *Dir. prat. trib. int*., 2021, 2, 783 ss.

(41) *Ex multis*, CGUE, 2 ottobre 2003, in C-147/01, *Weber's Wine World* e a.; CGUE, 6 ottobre 2005, in C-291/03, *MyTravel*; CGUE, del 15 luglio 2012, in C-591/10, *Littlewoods Retail e a.*; CGUE, 27 settembre 2012, in C-113/10, C-147/10 e C-234/10, *Zuckerfabrik Jülich e a.*

(42) Che, coerentemente con quanto statuito, già in passato, dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea si traduce nell'obbligo di uguaglianza tra gli individui che fanno valere i diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione e quelli che fanno valere diritti di natura meramente interna. Così, CGUE, 14 febbraio 2019, in C-562/17, *Nestrade SA*.

(43) Per un primo inquadramento dei principi di equivalenza ed effettività del diritto dell'Unione Europea si rinvia alla completa ricostruzione di A. Iermano, *I principi di equivalenza ed effettività tra autonomia procedurale e 'limiti' alla tutela nazionale*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 2019, 3, 525 ss.

(44) A tal proposito, sorge la questione di quale sarebbe stato lo scenario configurabile nell'ipotesi opposta a quella affrontata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ossia nel caso in cui il soggetto considerato non fosse stato un cittadino tedesco residente in Svizzera, ma, al contrario, un cittadino svizzero residente in Germania. In questa ipotesi, si porrebbe la necessità di indagare in che modo e in quali termini sarebbe garantita l'effettività della tutela giurisdizionale alla quale ogni cittadino dell'Unione Europea ha diritto di accedere. A una prima valutazione, pur potendo accedere ai rimedi giurisdizionali nazionali

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Se non altro perché la negazione del diritto al rimborso si pone come (il)logica, e diretta, conseguenza della negazione dell'imposizione su richiesta; domanda (e rimborso) che l'amministrazione tedesca ha rigettato del tutto affidandosi ad una lettura restrittiva, dimostratasi errata, dell'accordo tra Svizzera ed Unione Europea sulla libera circolazione delle persone all'interno dell'Unione.

Va da sé che anche per queste ragioni le conclusioni raggiunte dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea paiono senz'altro fondate e coerenti con le indicazioni giurisprudenziali rese, sino ad oggi, dalla Corte medesima in materia di diritto al rimborso delle imposte versate in eccedenza dai contribuenti.

5. - *L'errata sovrapposizione tra (diverse) clausole di "*standstill*"*

Un ultimo aspetto che la sentenza richiede di valutare riguarda la definizione del perimetro e l'individuazione degli effetti propri della clausola di standstill prevista dall'art. 13 dell'Accordo.

Come anticipato in sede di ricostruzione del percorso processuale che ha condotto al rinvio pregiudiziale, il rinvio a detta clausola assume particolare rilievo atteso che, ad avviso dell'amministrazione finanziaria tedesca, il rifiuto opposto ai lavoratori dipendenti residenti in Svizzera e che lavo-

---

tedeschi, la situazione del cittadino svizzero differirebbe da quella di un altro cittadino dell'Unione residente in uno Stato membro, per il quale il diritto primario unionale garantisce, come sopra anticipato, una tutela diretta e rafforzata delle libertà fondamentali, incluse, in particolare, la libertà di circolazione e la non discriminazione ai sensi degli artt. 18, 21, 45 e 49 TFUE. A tal riguardo, la giurisprudenza della CGUE ha già chiarito che, in assenza di un'integrazione normativa specifica nell'ALCP, la tutela riconosciuta ai cittadini svizzeri non può equivalere, in linea di principio, a quella garantita ai cittadini UE nel mercato interno (si veda, per tutte, CGUE, 12 novembre 2009, C-351/08, *Grimme*). Se ciò è vero, una mitigazione di queste conclusioni si avrebbe alla luce del principio di equivalenza, che impone agli Stati membri di garantire ai cittadini svizzeri una tutela giurisdizionale non meno favorevole di quella prevista per situazioni analoghe regolate dal diritto nazionale. Pertanto, se è vero che la Confederazione Svizzera, come rilevato dalla stessa Corte di Giustizia dell'Unione Europea, non è uno Stato membro dell'Unione, è comunque vero che è parte della CEDU e, soprattutto, uno Stato associato in virtù dell'Accordo di associazione della Confederazione Svizzera all'acquis di Schengen, il quale prevede, al suo decimo considerando, che "la cooperazione Schengen è fondata sui principi della libertà, della democrazia, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani, garantiti in particolare dalla CEDU". Ne consegue che ogni Stato membro ha comunque l'obbligo di garantire il rispetto dei diritti fondamentali e, in particolare, della tutela giurisdizionale effettiva, in conformità ai principi di equivalenza ed effettività, anche nei confronti di cittadini di Stati non membri dell'Unione Europea, come nel caso dell'ipotesi prospettata del cittadino svizzero. Sul punto, si veda, per tutte, CGUE, 29 luglio 2019, C-680/17, *Vethanayagam*, parr. 80-88.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

rano in Germania di beneficiare del regime dell'imposizione su richiesta non confliggerebbe con l'ALCP proprio in ragione della clausola di *standstill* prevista all'articolo 13 dell'ALCP.

Disposizione che, secondo l'amministrazione finanziaria: dovrebbe essere interpretata in modo analogo all'art. 64 TFUE, conferirebbe un diritto al mantenimento in vigore delle restrizioni esistenti e delle eccezioni al principio della parità di trattamento e giustificherebbe, in definitiva, la negazione del rimborso discendente dal perfezionamento dell'imposizione su richiesta promossa dal contribuente.

Anche queste conclusioni sono del tutto prive di fondamento.

In tal senso depone, in primo luogo, l'errata sovrapposizione tra l'art. 64 TFUE e la clausola di *standstill* prevista dall'art. 13 dell'Accordo.

Da una parte, l'art. 64 TFUE lascia impregiudicata, per gli Stati membri, la facoltà di mantenere nel proprio sistema tributario le medesime restrizioni ai movimenti di capitale con Stati terzi in vigore al 31 dicembre 1993. Ciò, a condizione che tali norme implichino "*investimenti diretti*" nello Stato membro (45).

Si tratta di una norma che giustifica, dunque, il mantenimento di talune restrizioni contrarie al principio della libera circolazione dei capitali sancito all'art. 63, par. 1, TFUE, a condizione che tali limitazioni esistessero già al 31 dicembre 1993 (46).

Dall'altra, l'art. 13 dell'Accordo prevede espressamente che le parti contraenti si impegnano a non adottare nuove misure restrittive nei confronti dei cittadini dell'altra parte nel campo di applicazione del presente Accordo.

Seppur le disposizioni richiamate rechino, parimenti, un "*principio di cristalizzazione del regime giuridico nazionale*" (47), sono dotate di un pe-

---

(45) A tal proposito si vd. D.A. Rosetti, F. Nicolosi, *Regime dei dividendi in entrata: questioni di (in)compatibilità con il diritto UE*, in *Il Fisco*, 2024, 1, 13, i quali evidenziano che le clausole di *standstill* trovano applicazione anche con riferimento ad una legislazione nazionale, posteriore al 31 dicembre 1993, che sia sostanzialmente identica alla legislazione anteriore, o che si limiti a ridurre o a eliminare ostacoli all'esercizio dei diritti e delle libertà previsti dal diritto dell'Unione esistenti nella legislazione precedente.

(46) Così A. Fazio, *Sulle condizioni di applicabilità della disciplina CFC nel caso di controllate residenti in paesi terzi: il peculiare caso X GmbH*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1, 253-254.

(47) In questi termini si esprime L. Del Federico, *Poteri ed obblighi del Giudice Tributario. Il diritto all'effettività delle norme armonizzatrici in materia tributaria*, Atti di convegno organizzato dal Consiglio di Presidenza della giustizia Tributaria presso l'Università di Chieti-Pescara "Gabriele D'Annunzio" il 26 e 27 ottobre 2012, quando si riferisce alle caratteristiche comuni alle clausole di *standstill*.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

rimetro evidentemente diverso. L'una, l'art. 13, decisamente ampio perché riguardante tutte le restrizioni applicabili dai Paesi membri dell'Unione Europea ai cittadini residenti in Svizzera; l'altra, l'art. 64 TFUE, evidentemente circoscritto perché specificamente riferito alle sole restrizioni applicabili ai movimenti di capitali all'interno dell'Unione (48).

Sicché, già soltanto per questa ragione, è evidente l'errore commesso dall'amministrazione finanziaria tedesca nel considerare concettualmente comparabili le due norme.

E non a caso la Corte di giustizia dell'Unione Europea ha concluso per l'impossibilità di considerare l'articolo 13 dell'ALCP quale disposizione in grado di giustificare il mantenimento del rifiuto opposto ai lavoratori dipendenti residenti in Svizzera e che lavorano in Germania di beneficiare del diritto di opzione per il regime dell'imposizione su richiesta.

A diverse conclusioni si sarebbe giunti laddove l'Accordo avesse espressamente previsto la facoltà delle parti contraenti di mantenere misure idonee a costituire eccezioni al principio della parità di trattamento.

In detta eventualità l'amministrazione finanziaria tedesca avrebbe avuto buon gioco nel giustificare la negazione dell'imposizione su richiesta; diniego che avrebbe trovato legittimazione in una disposizione *ad hoc* ed eccezionale di cui, come rilevato dalla Corte medesima, non è possibile rinvenire traccia all'interno dell'Accordo.

6. - *Una riflessione conclusiva: la natura necessariamente pattizia delle disposizioni che limitano il principio della parità di trattamento*

La sentenza appena commentata rappresenta, come sopra rilevato, soltanto uno degli ultimi approdi giurisprudenziali, espressi dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea, tesi a preservare la corretta applicazione del principio della parità di trattamento dei contribuenti all'interno dell'Unione Europea, anche nel caso di rapporti lavorativi tessuti tra soggetti residenti in Paesi che, pur non essendo Membri dell'Unione, intrattengono con quest'ultima accordi bilaterali settoriali volti a garantire le medesime libertà (di circolazione delle persone, dei capitali e di stabilimento) riconosciute ai cittadini dell'Unione.

Una sentenza, quella analizzata, che ha correttamente applicato il principio della parità di trattamento, valorizzando l'infondatezza giuridica,

---

(48) Così, P. Sella, *Dividendi da Stati terzi: Incompatibilità della legislazione tedesca con il diritto UE, sentenza C-685/16 del 2018*, in *Fisc. e comm. int*., 2019, 3, 18-19.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

oltre gli effetti pregiudizievoli, che la negazione della domanda di imposizione su richiesta promossa dal contribuente ha prodotto, ed avrebbe continuato a sortire, in capo a quest'ultimo.

Se ciò è vero, occorre dar conclusivamente conto di un ultimo aspetto al quale si è fatto cenno in chiusura del paragrafo precedente.

Nella parte in cui la Corte conclude chiarendo che la negazione dell'imposizione su richiesta avrebbe potuto trovare ragion d'essere, e dunque giustificazione, nel caso in cui l'Accordo avesse espressamente previsto la facoltà delle parti contraenti di mantenere misure idonee a costituire eccezioni al principio della parità di trattamento, sembrerebbe introdurre (o, per meglio dire, ribadire) tra le linee un principio di civiltà giuridica d'assoluto rilievo.

Un principio che potrebbe essere così sintetizzato: ogni eccezione, ed ogni restrizione, al principio della parità di trattamento non può che formare oggetto di specifica previsione e pattuizione.

Ciò si spiegherebbe almeno per due ordini di ragioni.

In primo luogo per via del necessario bilanciamento di interessi e diritti considerati, la cui compressione discendente dall'eventuale previsione di restrizioni alla parità di trattamento non può essere affidata alla scelta, unilaterale, di uno Stato (sia questo Membro dell'Unione Europea o a quest'ultima estraneo).

In altri termini, una compressione dei principi eurounitari della parità di trattamento e della libera circolazione delle persone, nonché la previsione di discriminazioni e restrizioni rivolte a taluni contribuenti deve necessariamente assumere una dimensione concordata e trovare adeguata giustificazione in un interesse generale predominante [49].

In secondo luogo perché, ragionando nella prospettiva di una sempre maggiore armonizzazione del diritto unionale [50], anche in relazione ai rapporti intrattenuti dagli Stati Membri con Stati terzi, la scelta di riservare

---

[49] Sul divieto di discriminazione e di restrizione a livello europeo, cfr., per tutti, G. Bizioli, *I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, C. Sacchetto (a cura di), Torino, 2016, 112 nonché, del medesimo Autore, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Milano, 2008, 102 ss.

[50] Alla quale fa, in ogni caso ed a buon titolo, da contraltare la libertà, riconosciuta proprio dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea, di stabilire i fattori di collegamento considerati più adatti ai fini della ripartizione della loro competenza tributaria. In tal senso, cfr., per tutte, CGUE, 30 aprile 2020, cause C-168/19 e C-169/19, *B. e I.C. c. Istituto Nazionale della Previdenza Sociale INPS*, con commento di G.A. Degani, *I differenti trattamenti impositivi derivanti da una convenzione contro le doppie imposizioni non violano i*

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ad accordi *ad hoc* eventuali limitazioni alla parità di trattamento tra contribuenti risponde evidentemente alla necessità di garantire, in attuazione dei principi di equivalenza ed effettività del diritto europeo e dei suoi principi fondamentali, uno standard uniforme di regole e tutele comuni a tutti gli Stati Membri [51].

ANDREA PURPURA (*)
Ricercatore di Diritto Tributario, Facoltà di Economia e Giurisprudenza, Università Cattolica del Sacro Cuore

principi eurounitari, in *Tax News – Supplemento online alla Rivista trimestrale di diritto tributario* del 28 settembre 2020.

[51] Sul punto sia consentito rinviare ad A. Purpura, *Il principio di leale collaborazione e di effettività quali presidi del rimborso dell'eccedenza iva*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 1, 290.

(*) Componente del Centro di ricerca di diritto tributario europeo, *Ius Fiscale Europeaum* – IFE, Università Suor Orsola Benincasa.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

MANIFESTO EDITORIALE PER DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

Al fine di rendere maggiormente trasparente la politica editoriale, la redazione rende pubblici i criteri in base ai quali vengono selezionati i contributi da inserire nella rivista "*Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*" a partire dal n. 1-2020.

Questo manifesto può essere di ausilio agli autori che intendano inviarci i loro lavori e ai revisori, che si atterranno a questi criteri per determinare quali lavori potranno essere pubblicati nella nostra rivista. Sebbene l'esito positivo della revisione costituisca un presupposto necessario per la pubblicazione di tutti i lavori nella rivista, la scelta definitiva in merito alla pubblicazione, ivi compresa la tempistica, è riservata alla direzione.

I contributi pubblicabili nella rivista – redatti nelle lingue italiana, inglese e spagnola – devono:

1. Avere carattere scientifico, rispettando la metodologia in comune uso alle scienze giuridiche e consentendo di verificare l'originalità del contributo e le fonti su cui esso si basa.

2. Avere ad oggetto l'analisi giuridica del fenomeno impositivo con particolare attenzione per le tematiche di rilevanza internazionale, transnazionale e sovranazionale del diritto tributario.

Nel caso in cui l'analisi di tali tematiche abbia carattere accessorio rispetto all'oggetto principale, la redazione si riserva di trasmettere i suddetti contributi alla rivista "Diritto e Pratica Tributaria".

3. Apportare un contributo dottrinale originale allo studio delle tematiche inerenti il diritto tributario internazionale, comparato e sovranazionale.

In presenza di un carattere dottrinale prevalente, l'analisi del contributo giurisprudenziale avrà carattere accessorio e lo studio sarà pubblicato nella parte prima della rivista. A questi fini è apprezzata un'analisi completa della dottrina e selettiva della giurisprudenza rilevante.

In presenza di un carattere dottrinale accessorio, l'analisi avrà funzione strumentale alla ricostruzione del contributo giurisprudenziale e lo studio sarà pubblicato nella parte seconda della rivista. A questi fini è apprezzata un'analisi selettiva della dottrina e completa della giurisprudenza rilevante.

In entrambi i casi, stante la vocazione internazionale della rivista, si incoraggia la pubblicazione di contributi che tengano in debita considerazione l'analisi dottrinale e giurisprudenziale nelle varie lingue.

Le revisioni saranno svolte in conformità con gli standards internazio-

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nali della *double-blind peer-review* da professori di diritto tributario con specializzazione nelle materie del diritto tributario internazionale, comparato e sovranazionale, nonché da esperti di chiara fama con caratteristiche equivalenti secondo il rispetto degli standards internazionali.

L'attribuzione dei contributi ai revisori terrà conto della specifica competenza sugli aspetti oggetto di analisi e dell'assenza di possibili conflitti di interesse.

Infine, ferma restando la necessità di un'analisi a carattere teorico-scientifico per ciascun contributo, la ulteriore considerazione di aspetti relativi all'applicazione pratica sarà considerata un utile complemento ai fini della pubblicazione.

La Direzione

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

EDITORIAL GUIDELINES FOR DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

To further transparency on editorial policies, the Editorial Board has decided to make public starting from issue no. 1-2020 the guidelines based on which papers are selected and published on "Diritto e pratica tributaria internazionale".

These guidelines are meant to help authors who intend to send their papers to the scientific committee as well as reviewers who must follow them in order to assess which papers are eligible for publication. Although a positive review represents a necessary requirement for a paper to be published, the final decision is held by the Editorial Board, which will also determine the timing of the publication.

In order to be eligible for publication, (Italian, English and Spanish) papers must:

1. have a theoretical approach, respecting the well-established research methodology that is adopted in law studies, and also allow the reader to appreciate the sources and the novelty of the paper;

2. analyze a legal subject with a specific focus on its international ramifications on Tax Law. If the international aspects of the analysis are not as significant, the Editorial Board will consider whether to send the paper to the journal *Diritto e Pratica Tributaria*;

3. make an original scientific contribution to analyze and research a specific issue of International Tax Law.

The analysis can adopt a more empirical research approach, with only minor references to previous case law, in which case the paper will be published in the first part of the issue. In this instance, a wide and thorough selection of other research papers is appreciated.

Alternatively, the analysis can adopt a more practical approach by focusing on relevant case law, with only minor references to other research papers, in which case the paper will be published in the second part of the issue. In this instance, a wide and thorough selection of relevant case-law is appreciated.

In both cases, given the international approach of the journal, authors are always encouraged to take into account in their analysis the contribution made to the subject by foreign and international research and case-law.

Papers are reviewed with the internationally adopted *double-blind peer-review* standard by Tax Law professors, specialized in International

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Taxation, and by renowned scholars with similar qualification according to international standards.

Papers are assigned to the reviewers by taking into account the specific subject of the analysis, while also avoiding potential conflicts of interest.

Lastly, although the paper must have theoretical relevance, its practical applications will also be considered as a further merit for publication.

The Editorial Board

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

MANIFIESTO EDITORIAL DE DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

Con el fin de hacer más transparente la política editorial, la redacción hace público los criterios en base a los cuales se seleccionan las contribuciones que se publican en la Revista "Diritto e Pratica Tributaria Internazionale" a partir del n. 1-2020.

El presente manifiesto pretende servir de guía tanto para los autores que nos hacen llegar sus aportes como para los revisores, quienes tendrán en cuenta dichos criterios para determinar cuáles obras serán publicadas en nuestra revista.

Si bien el éxito positivo de la revisión constituye un presupuesto necesario para la publicación de todos los trabajos en la revista, la elección definitiva en merito a la publicación, incluso el tiempo, está reservada a la dirección.

Las contribuciones admisibles pueden ser redactadas en lengua italiana, inglés o español y deben cumplir los siguientes requisitos:

1. Tener carácter científico, respetando la metodología de uso común en las ciencias jurídicas y permitiendo verificar la originalidad del aporte y las fuentes en las cuales se basa.

2. Tener por objeto el análisis jurídico del fenómeno tributario, con especial atención a los temas de relevancia internacional, transnacional y supranacional del derecho tributario.

En el caso de que el análisis de estos temas sea accesorio al tema principal, la redacción se reserva el derecho de transmitir tales aportes a la revista "Diritto e Pratica Tributaria".

3. Realizar un aporte doctrinario original al estudio de las cuestiones inherentes al derecho tributario internacional, comparado y supranacional.

En presencia de un carácter doctrinario predominante, el análisis del aporte jurisprudencial tendrá carácter accesorio y el estudio se publicará en la primera parte de la revista. A estos efectos, será relevante el análisis completo y selectivo de la jurisprudencia relevante.

En el caso que el aporte muestre un carácter doctrinario accesorio, el análisis tendrá una función instrumental a la reconstrucción del aporte jurisprudencial y, en tal sentido, el estudio será publicado en la segunda parte de la revista. A estos efectos, será relevante el análisis selectivo de la doctrina y la jurisprudencia pertinente.

En ambos casos, dada la vocación internacional de la revista, se incentiva la publicación de contribuciones que tengan en cuenta el análisis doctrinal y jurisprudencial en los distintos idiomas.

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Las revisiones serán realizadas de conformidad con los estándares internacionales de *double-blind peer-review* y llevadas a cabo por profesores de derecho tributario con especialización en las materias de derecho tributario internacional, comparado y supranacional, así como por reconocidos expertos con características equivalentes y de conformidad a dichos estándares internacionales.

La atribución de los aportes a los revisores tendrá en cuenta la experiencia específica sobre los aspectos analizados y la inexistencia de posibles conflictos de interés.

Por último, sin perjuicio de la necesidad de realizar un análisis de carácter teórico-científico de cada uno de los aportes, la consideración de aspectos relacionados con la aplicación práctica se considerará un complemento útil a los efectos de su publicación.

La Dirección

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

INTELLIGENZA ARTIFICIALE, EVOLUZIONE DIGITALE E DIRITTO



NAVIGARE L'EUROPEAN AI ACT

A cura di: ***AIRIA Associazione per la Regolazione dell'Intelligenza Artificiale***

Fornisce un'**analisi approfondita** dell'**AI Act**, guidando i lettori attraverso le sue **complessità** e le sue **implicazioni**.



INTELLIGENZA ARTIFICIALE, BLOCKCHAIN E CRIPTOVALUTE

Fulvio Sarzana di S. Ippolito, Massimiliano Nicotra

Una guida alla scoperta della **AI**, della **Blockchain**, delle **cripto-attività** e del loro impatto nel **mondo finanziario**.



SICUREZZA INFORMATICA

Francesco Paolo Micozzi

Offre una panoramica completa e approfondita sugli aspetti della **sicurezza informatica** e sulle più recenti normative in materia, con un focus specifico sulla **Direttiva NIS 2** e la **Legge n. 90 del luglio 2024**.



DIRITTO DEL FINTECH

A cura di: ***Marco Cian, Claudia Sandei***

Esamina i diversi fenomeni derivanti dall'**applicazione delle nuove tecnologie** alle **attività**, ai **servizi** e ai **prodotti finanziari**.

Y530RCL

Wolters Kluwer

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IPSOA In **Pratica**

Risposte chiare, autorevoli e sempre aggiornate



CARTA&DIGITALE

la risposta giusta, sempre.

IPSOA In Pratica è l'innovativa collana di guide **Wolters Kluwer**, consultabili anche in digitale. Nel **testo cartaceo**, la soluzione ai tuoi dubbi quotidiani è sempre a portata di mano grazie alla struttura grafica dei contenuti che ti orienta nella lettura. La versione **online** ti tiene al passo alle ultime novità anche in mobilità e ti permette di accedere alla documentazione ufficiale.

Wolters Kluwer

Y570RCL

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Omnia Trattati giuridici

CRISI D'IMPRESA E PROCEDURE CONCORSUALI



Diretto da **Oreste Cagnasso** e **Luciano Panzani**

Il Trattato offre un quadro completo e **organico di tutta la disciplina concorsuale.**

Aggiornato al **Correttivo del Codice della crisi** (D.Lgs.13/09/2024, n. 136)

Y490RCL

Wolters Kluwer

shop.wki.it

renata barzaghi - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Y29ORCL

Breviaria Iuris *Più*

Commentario breve al CODICE CIVILE

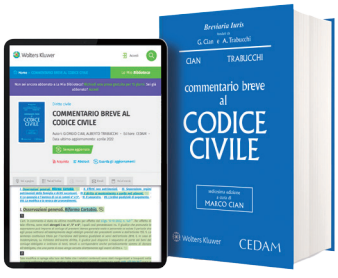
Diritto al punto.



Breviaria Iuris *Più* è la nuova formula dei codici commentati CEDAM. Commenti brevi, risposte puntuali al caso concreto... oggi anche **in digitale, costantemente aggiornati**. Facili da individuare grazie alle **evidenziazioni in colore**.

Scopri la nuova edizione del **Commentario breve al CODICE CIVILE CARTA+DIGITALE con aggiornamento e tutti i vantaggi di Breviaria Iuris *Più*.**

L'indispensabile per il professionista.



Wolters Kluwer

CEDAM