



Università  
Ca' Foscari  
Venezia

## Corso di Laurea magistrale in Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

—  
Ca' Foscari  
Dorsoduro 3246  
30123 Venezia

# Il principio di territorialità e quello di non discriminazione

### **Relatore**

Ch. Prof. Maurizio Interdonato

### **Laureando**

Elena Bolzon

Matricola 811433

### **Anno Accademico**

2012 / 2013



## INDICE

<b>INTRODUZIONE</b> .....	5
<b>CAPITOLO 1</b>	
<b>IL PRINCIPIO DI TERRITORIALITA' NEL PANORAMA INTERNAZIONALE</b>	
a) Le fonti del diritto internazionale tributario e rapporto con il diritto interno .....	8
b) La norma consuetudinaria "sovranità territoriale" .....	10
c) Elaborazioni dottrinali connesse al principio di territorialità .....	15
<b>CAPITOLO 2</b>	
<b>L'ASPETTO TERRITORIALE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI</b>	
a) Il concetto di residenza fiscale per le persone fisiche .....	24
b) La residenza fiscale delle società .....	28
c) Il caso della doppia residenza .....	31
d) Il trasferimento di residenza all'estero .....	34
e) La tassazione dei non residenti: il collegamento con il territorio .....	41
f) Il concetto di stabile organizzazione .....	45
g) Il regime fiscale di attrazione europea .....	51
h) Strumenti di contrasto all'elusione fiscale .....	51
<b>CAPITOLO 3</b>	
<b>LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE</b>	
a) L'emersione della duplice tassazione internazionale .....	65
b) Le modalità di eliminazione della doppia imposizione .....	71
1. Il meccanismo del credito d'imposta .....	72
2. Le convenzioni contro le doppie imposizioni .....	78
c) Il modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni .....	81
1. Il concetto di residenza .....	89
2. La nozione di stabile organizzazione .....	92
<b>CAPITOLO 4</b>	
<b>IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE FISCALE</b>	
a) Il concetto di non discriminazione fiscale .....	100
b) Il principio di capacità contributiva adottato in Italia .....	103
c) Il principio di non discriminazione a livello comunitario .....	105
1. Le discriminazioni connesse alle libertà fondamentali .....	107
2. Le immunità fiscali dei rappresentanti diplomatici e consolari .....	120
3. Gli aiuti di stato .....	120
d) La clausola di non discriminazione contenuta nelle convenzioni contro la doppia imposizione .....	122

## **CAPITOLO 5**

### **I CONFINI DELLA POTESTA' AMMINISTRATIVA TRIBUTARIA**

a) Potestà normativa tributaria e potestà amministrativa tributaria a confronto .....	123
b) I meccanismi di cooperazione amministrativa .....	124
1. Gli istituti introdotti dal diritto internazionale .....	125
2. Gli strumenti dell'ordinamento comunitario .....	133

## **CAPITOLO 6**

### **PROFILI TERRITORIALI CONNESSI ALL'UNIONE EUROPEA**

a) Le fonti del diritto comunitario e il rapporto con il diritto interno .....	142
b) Gli ambiti di armonizzazione e quelli di ravvicinamento .....	147
c) I profili territoriali dell'Imposta sul Valore Aggiunto .....	150

<b>CONCLUSIONI</b> .....	165
--------------------------	-----

<i>Bibliografia</i> .....	167
---------------------------	-----

<i>Giurisprudenza</i> .....	172
-----------------------------	-----

## INTRODUZIONE

Rispetto ad un'epoca in cui le transazioni erano effettuate all'interno dei confini nazionali, oggi si presentano sempre più numerose le operazioni di scambio che coinvolgono differenti Stati.

La globalizzazione in continua espansione, accompagnata da uno sviluppo tecnologico che non conosce limiti, ha permesso di raggiungere la piena mobilità dei merci, servizi, persone e capitali. Di conseguenza si comprende come l'esigenza di tassare manifestazioni di capacità contributiva che non rientrano nel territorio nazionale non era contemplata in un'epoca, ormai ampiamente superata, in cui la ricchezza era prodotta esclusivamente all'interno dello stato di appartenenza, in quanto in una tale situazione la potestà impositiva si esercitava nei confronti dei soli soggetti residenti e non si poneva il dilemma di decidere se e come disciplinare fattispecie imponibili che travalicavano i confini nazionali.

E' invece oggetto di evoluzioni dottrinali più recenti l'esigenza di individuare dei criteri che permettano di regolare la potestà impositiva nazionale, al fine di permettere allo stato di prelevare tributi in un'altra nazione, senza violare il principio fondamentale di sovranità appartenente ad ogni paese all'interno del proprio territorio.

In tale ottica si coglie come l'efficacia e la validità delle norme tributarie nazionali abbiano quindi avuto un'evoluzione oltre i confini statali, di conseguenza il potere impositivo del singolo paese ha ampliato la sua portata, andando a colpire fattispecie che prima erano inderogabilmente escluse dal suo raggio d'azione. Il principio che ha permesso di fronteggiare l'esigenza di disciplinare potestà impositive nazionali ambite da più stati è definito "principio di territorialità", il quale assieme al "world wide taxation" rappresenta i pilastri alla base dell'intera normativa tributaria italiana.

Si comprende, quindi, come il legislatore italiano abbia interesse a disciplinare le transazioni internazionali in modo da tutelare sia la potestà tributaria nazionale, e allo stesso tempo di garantire ai contribuenti un trattamento fiscale equo e neutrale.

In questo contesto, le difficoltà che il legislatore nazionale si trova a fronteggiare riguardano l'eliminazione delle distorsioni fiscali che possono manifestarsi in nelle transazione su base internazionale, introducendo quindi istituti idonee a fronteggiare gli eventuali casi di doppia imposizione e, allo stesso tempo, la tutela dello Stato da feno-

meni elusivi o di evasione fiscale, che possono comportare spostamenti scorretti di base imponibile all'estero.

Se da una parte è necessario dunque proteggere gli interessi statali, dall'altra il legislatore è impegnato ad elaborare delle modalità di tassazione che non conducano a una discriminazione fiscale basata sulla residenza o sulla nazionalità, oppure a misure agevolative di cui possono beneficiare a solo parte dei contribuenti italiani.

L'elaborato si presenta come un percorso che parte dalla presentazione generale della fiscalità internazionale, trattando il principio di territorialità nell'accezione di precetto alla base della tassazione dei soggetti non residenti localizzati all'interno dello Stato italiano, in contrapposizione al principio denominato "world wide taxation", sulla base del quale è esercitata la potestà normativa italiana per i soggetti residenti. In connessione a tali precetti, verrà trattato l'aspetto territoriale delle imposte sui redditi, soffermandosi sui concetti di residenza e stabile organizzazione, approfondendo le fattispecie di tassazione che prendono d'oggetto contribuenti italiani trasferiti all'estero, ed inoltre alcuni strumenti introdotti dal legislatore nazionale a contrasto dell'elusione fiscale. Una parte dell'elaborato è inoltre dedicata alla trattazione degli aspetti discriminanti che possono manifestarsi nello svolgimento di operazioni aventi connotati di transnazionalità, in particolare presentando il principio di non discriminazione fiscale, il cui obiettivo viene condiviso sia nell'adozione del principio di capacità contributiva, alla base della tassazione italiana, che nella normativa afferente all'ordinamento comunitario, per quanto connesso alle libertà fondamentali, così come lo si trova nelle clausole contenute nelle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione.

Quest'ultime vengono approfondite in particolare per quanto riguarda le modalità di eliminazione della duplice tassazione, previste sia da norme nazionali che da disposizioni derivanti da fonti internazionali, quali le convenzioni contro le doppie imposizioni.

In tale contesto assume inoltre rilevanza la disciplina riguardante la potestà amministrativa tributaria, che si differenzia dalla potestà normativa con riferimento ai confini nazionali oltre i quali non può esplicare i suoi effetti. Vengono quindi presentati alcuni strumenti introdotti dal diritto internazionale e dall'ordinamento comunitario, ossia i meccanismi di cooperazione amministrativa tra gli Stati, che permettono agli stessi di ottenere quanto fiscalmente dovuto sulla base dell'applicazione della propria normativa tributaria. Soffermandosi in ambito comunitario vengono infine approfonditi alcuni pro-

fili territoriali connessi all'Unione Europea, con riferimento agli ambiti di armonizzazione ed a quelli di ravvicinamento, soffermandosi soprattutto sull'aspetto territoriale che coinvolge l'Imposta sul Valore Aggiunto.

Quest'elaborato si sofferma quindi sull'aspetto territoriale alla base di ogni transazione, per far comprendere come lo stesso influenzi l'esercizio della potestà tributaria nazionale, ed ancora, come le operazioni internazionali poste in essere dal contribuente italiano abbiano dei risvolti che, a seconda della fattispecie concretizzata, vengono regolati sia a livello comunitario, che dalle fonti internazionali, stante però alla base il principio riconosciuto a livello globale secondo cui il trattamento fiscale deve esplicitarsi in assenza di discriminazioni tra i contribuenti.

## Capitolo 1

### IL PRINCIPIO DI TERRITORIALITÀ NEL PANORAMA INTERNAZIONALE

- a) Le fonti del diritto internazionale tributario e rapporto con il diritto interno
- b) La norma consuetudinaria “sovranità territoriale”
- c) Elaborazioni dottrinali connesse al principio di territorialità

#### a) Le fonti del diritto internazionale tributario e rapporto con il diritto interno

In qualità di membri di una comunità internazionale, i soggetti pongono in essere situazioni giuridiche che devono rispettare non solo gli ordinamenti stabiliti dai singoli stati di appartenenza, bensì anche i precetti di rango sovranazionale, che integrano i dettami delle fonti interne. La solennità di una tale affermazione all'interno dell'ordinamento italiano proviene dal corpo normativo per eccellenza: la Costituzione all'art. 10 dispone infatti che “l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute”.

Le fonti del diritto internazionale sono desumibili dall'art. 38 dello statuto della Corte Internazionale di Giustizia, che individua come tali le convenzioni internazionali, i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili e le consuetudini internazionali. Si annoverano in tale categoria anche le sentenze della giurisprudenza e la dottrina dei più importanti esponenti dei vari paesi, che rivestono però un ruolo inferiore, in quanto non si elevano a vere e proprie fonti, ma si definiscono piuttosto fonti di cognizione, le quali permettono di conoscere ed interpretare il testo della norma di legge.

Se scendiamo nel dettaglio delle fonti che regolano il diritto internazionale tributario, quale insieme di norme di fonte internazionale che disciplinano l'esercizio della potestà tributaria dei singoli stati, le fonti corrispondono a quelle di carattere internazionale generale.

Considerando la fonte di tipo pattizio, essa andrà a regolare solamente gli stati che hanno aderito all'accordo: le convenzioni internazionali si definiscono infatti come insieme di regole che due o più stati si impongono, come frutto di un'intesa, e che devono essere recepite all'interno dell'ordinamento italiano tramite un procedimento di ratifica. I precetti che scaturiscono da tale volontà limitano l'esercizio della potestà normativa dei singoli stati, in quanto il legislatore dovrà legiferare in osservanza delle disposizioni contenute nel corpo normativo della convenzione. Nella gerarchia delle fonti di diritto



interno, il precetto convenzionale si colloca in una posizione intermedia tra la Costituzione e le norme di rango primario, perciò in caso di contrasto tra una norma derivante da una fonte interna e una di produzione convenzionale, la prevalenza compete alla seconda, stando però alla base il pieno rispetto di tutte le disposizioni contenute nella Costituzione. Fermo il principio di prevalenza della convenzione, tuttavia se le norme dell'ordinamento interno prevedono un trattamento più favorevole rispetto alla norma costituzionale, si applica il contenuto della norma interna<sup>1</sup>.

La consuetudine si colloca al vertice della gerarchia delle fonti del diritto internazionale tributario. Questo tipo di fonte si definisce anomala per la forma che assume, in quanto si tratta di una fonte priva di fondamento scritto, ma che “attesta una pratica generale accettata come diritto”<sup>2</sup>. Tale caratteristica ne condiziona l'identificazione, in quanto la mancanza di un testo scritto implica il rispetto di specifici requisiti per poterla includere tra le fonti del diritto internazionale.

Sono due, infatti, gli elementi che permettono di individuare una consuetudine internazionale: in primis la *repetitio facti*, ossia la ripetizione di un determinato comportamento nel tempo da parte di una collettività, in secundis l'*opinio iuris sive necessitatis*, cioè la convinzione che quel comportamento sia giuridicamente obbligatorio, e non solamente un dovere sociale o morale. Per effetto delle caratteristiche che contraddistinguono l'istituto della consuetudine, quest'ultima si presta a vincolare la generalità degli stati della comunità internazionale, non essendo richiesta alcuna partecipazione alla sua formazione per esserne assoggettato.

E' attuale il dibattito circa l'esistenza o meno di consuetudini internazionali in ambito tributario, perché un'importante corrente di pensiero ritiene che la materia della tassazione sia un'area fortemente legata alla sovranità dello stato, e che quindi debba essere regolata da una fonte autoritativa che non lasci spazio a precetti derivanti da comportamenti ripetuti, cioè alle consuetudini. Al contrario, esiste una parte della dottrina con opinione opposta, che assegna al principio consuetudinario una valenza a livello internazionale. Quest'ultima corrente di pensiero ha individuato alcune regole che possono essere annoverate tra le consuetudini internazionali, in quanto ne rispettano i connotati fondamentali, ed altri dettati che invece sono ad oggi ancora oggetto di diatriba.

---

<sup>1</sup> Si veda in merito BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, 2009, p. 80 e ss.

<sup>2</sup> Statuto della Corte internazionale di Giustizia del 26 giugno 1945, art 38.

Se per le norme convenzionali vige la regola generale di prevalenza sui precetti di rango primario, per le consuetudini internazionali la regola si deduce dall'art. 10, c. 1 Cost.: "L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute". Di conseguenza, si riconosce un adattamento automatico delle norme interne ai precetti di derivazione consuetudinaria: nel caso in cui una legge di rango primario sia contrastante con il dettato consuetudinario preesistente, la prima sarà decretata illegittima.

Ultimo, ma non per importanza, il rapporto della consuetudine con le norme costituzionali: la Corte Costituzionale italiana dispone la possibilità, per le consuetudini sopravvenute successivamente all'entrata in vigore della Costituzione, di derogare i dettami della stessa, ad esclusione però dei principi fondamentali, che rimangono inderogabili<sup>3</sup>. Per le consuetudini nate prima dell'entrata in vigore della Costituzione vige, invece, il principio di specialità, di conseguenza prevarrà il dettato normativo a carattere speciale rispetto a quello di regolazione più generale.

A completare il novero dei corpi normativi che regolano il diritto internazionale tributario subentrano i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili, come da art. 38, lett. c), dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia. Si tratta di norme generali, che in quanto tali devono essere annoverate nella maggioranza degli ordinamenti statali e considerate idonee a regolare fattispecie di conflitto a livello internazionale. E' importante non confonderli con i principi generali del diritto internazionale, ossia i precetti di natura consuetudinaria. A differenza di quest'ultimi, i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili hanno portata sussidiaria, perché la Corte Internazionale di Giustizia li applica solamente nel caso di lacune nei corpi normativi internazionali, ossia qualora né convenzioni né consuetudini permettano la risoluzione di una determinata fattispecie concreta.

#### **b) La norma consuetudinaria "sovranità territoriale"**

In materia tributaria, la consuetudine internazionale più importante corrisponde al principio di territorialità, altresì detto "sovranità territoriale"<sup>4</sup>, che costituisce uno dei precetti fondamentali delle fonti internazionali.

---

<sup>3</sup> Si veda in merito TOSI - BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2011, p. 2.

<sup>4</sup> *Ibidem*.

Considerando il territorio nel suo significato più esteso, lo si può descrivere come uno spazio, un luogo in cui una comunità di individui si insedia, stabilendo delle regole che ne permettono la pacifica convivenza. Il complesso di precetti che viene a crearsi è frutto di un insieme di valori che accomuna tutti i soggetti, ossia un insieme di ideali e principi appartenente all'intera comunità che sul territorio vive e che con esso si identifica. Le regole si intersecano e abbracciano ogni aspetto della quotidianità del singolo, interagiscono e creano legami e gerarchie tra le diverse aree disciplinate, dando vita ad un ordinamento giuridico vero e proprio, in cui il territorio è l'elemento centrale, perché spazio su cui si fonda la comunità e alla pari limite entro cui l'ordinamento esplica i suoi effetti.

Il principio di sovranità è strettamente collegato a quello di territorialità, sovranità a cui viene dato idoneo riconoscimento come precetto fondamentale mediante il Trattato di Westfalia nel 1648, il quale segna una tappa essenziale per lo sviluppo degli equilibri statali e sovranazionali. Tale passo permise infatti agli stati di configurarsi come membri di una più grande comunità internazionale, in cui la nazione si identificava come membro indipendente e con propria sovranità. Il riconoscimento del principio di sovranità si sviluppa quindi assieme a quello di territorialità, nell'ottica di potestà normativa piena ed esclusiva, legata a uno spazio delimitato da confini che fungono da limite di intromissione da parte di ogni altro stato, al fine di escludere ogni ingerenza esterna sull'ordinamento interno statale.

Il precetto di territorialità così concepito “finiva per condizionare l'esercizio in concreto della potestà tributaria perché gli stati si ritenevano autorizzati a colpire quelle fattispecie che esaurivano i loro elementi nel presupposto, oggettivo e soggettivo, dello spazio dello stato”<sup>5</sup>. Una tale visione, che pone il territorio come elemento costitutivo l'ordinamento giuridico dello stato, ha rappresentato il pensiero di un importante giurista e filosofo politico tedesco del novecento, Carl Schmitt, il quale nelle sue elaborazioni si riferiva a un diritto vivente durante un'epoca ancora lontana da interazioni che travalicano i confini nazionali, caratterizzata al contrario da transizioni che rientravano esclusivamente nello spazio domestico. La teoria schmittiana è oggi superata nell'ottica di territorio quale limite all'efficacia e validità delle norme, in quanto le fattispecie che

---

<sup>5</sup> SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel Paese di residenza*, in Riv. Dir. Trib. Int., vol. 5, n. 2/2001, p. 38.

si sono concretizzate durante gli anni di evoluzione dei traffici commerciali internazionali, di sviluppo di relazioni economiche oltre i limiti territoriali, di nascita di organismi sovranazionali per la cooperazione tra stati membri, hanno complessivamente dato una spinta verso il processo di globalizzazione. La globalizzazione “rappresenta l’estremo punto di convergenza su scala planetaria di economia e finanza, commercio e informazione. (...) Decreta la fine delle distanze in senso geografico, la nascita del “globo dal tempo compatto” e della contemporaneità ideale, dell’iper velocità e delle iperrelazioni tra comunità virtuali”<sup>6</sup>. Una realtà come quella quotidiana è caratterizzata da un mondo in cui non esiste più alcun limite né fisico né virtuale agli scambi, di conseguenza si è assistito a un’evoluzione degli ordinamenti che ha portato ad un indebolimento della sovranità statale, ed al raggiungimento di un apparato legislativo, sia interno ai singoli stati che su base sovranazionale, capace di regolare ogni tipologia di fattispecie, anche avente connotati extraterritoriali e di totale estraneità rispetto alle tipicità appartenenti all’epoca di Carl Schmitt.

Di conseguenza si comprende come l’esigenza di tassare manifestazioni di capacità contributiva che non rientrano nel territorio nazionale non era contemplata in un’epoca, ormai ampiamente superata, in cui la ricchezza era prodotta esclusivamente all’interno dello stato di appartenenza, in quanto in una tale situazione la potestà impositiva si esercitava nei confronti dei soli soggetti residenti e non si poneva il dilemma di decidere se e come disciplinare fattispecie imponibili che travalicavano i confini nazionali.

E’ invece oggetto di evoluzioni dottrinali recenti l’esigenza di individuare dei criteri che permettano di regolare la potestà impositiva statale, al fine di permettere ad un paese di prelevare tributi in un’altra nazione, senza violare il principio fondamentale di sovranità appartenente ad ogni stato all’interno del proprio territorio. In tale ottica si coglie come l’efficacia e la validità delle norme tributarie nazionali abbiano quindi avuto un’evoluzione oltre i confini statali, di conseguenza il potere impositivo del singolo paese ha ampliato la sua portata, andando a colpire fattispecie che prima erano inderogabilmente escluse dal suo raggio d’azione. Il principio che ha permesso di fronteggiare l’esigenza di disciplinare potestà impositive nazionali ambite da più stati è definito “principio di territorialità”, che assume una valenza giuridica.

---

<sup>6</sup> BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 3, nota 1.

L'accezione di territorialità, con riferimento all'efficacia della disposizione tributaria nello spazio, afferisce a due temi, uno interno ed uno esterno. Il primo riguarda il territorio all'interno del quale i precetti tributari esplicano i loro effetti, il secondo invece concerne i limiti che deve rispettare lo stato nell'esercizio della sua potestà legislativa, quando prende ad oggetto fattispecie con connotati travalicanti i confini nazionali.

In primis si può affermare che le norme tributarie italiane trovano applicazione solamente entro i confini nazionali (con alcune particolari eccezioni riguardanti i Comuni di Livigno, Campione d'Italia e alcune zone adiacenti al Lago di Lugano); territorio italiano che sarà inoltre assoggetto alla disciplina tributaria derivante dalle fonti internazionali e comunitarie che regolano la materia oggetto di disciplina, quindi trattasi di una potestà impositiva statale caratterizzata da limiti dettati da confini territoriali ben definiti, oltre che da ingerenze sovranazionali che ne condizionano il pieno esercizio.

Il principio di territorialità consente di applicare le norme tributarie dell'ordinamento italiano non solo nei confronti dei soggetti residenti in Italia, bensì anche nei confronti di tutti coloro che realizzano un collegamento ragionevole e stabile con il territorio nazionale, come definito dalle stesse norme tributarie che regolano l'applicazione dei singoli tributi. Si comprende quindi che, per effetto di tale legame, la normativa tributaria italiana potrà esplicare i suoi effetti anche su individui stranieri che realizzano determinati presupposti impositivi in Italia.

Il principio di territorialità è in definitiva il criterio risolutore attraverso cui regolare la potestà impositiva al di fuori dei confini nazionali, permettendo allo stato di colpire la ricchezza prodotta all'interno dello stesso da un cittadino straniero. E' quindi il principio attraverso cui lo Stato Italiano prende a tassazioni la ricchezza prodotta dai soggetti non residenti.

Il postulato della territorialità si descrive come principio di diritto internazionale, che vincola l'efficacia e la validità di atti e fatti normativi all'interno dei soli confini italiani, limitando quindi l'esercizio della potestà impositiva alle sole fattispecie che in qualche modo possiedono un collegamento con il territorio italiano.

Per i soggetti residenti in Italia, a differenza dei non residenti, il postulato che ne regola la tassazione è differente: per quest'ultimi vige il principio della tassazione su base mondiale, altresì definito "world wide taxation", in base al quale vengono sottoposti a tassazione i redditi ovunque prodotti, siano essi ottenuti all'interno dei confini dello sta-

to di residenza piuttosto che in un paese straniero, al fine di recuperare anche il gettito d'imposta originato da attività economiche o finanziarie realizzate in un'altra nazione.

La differenza circa il trattamento impositivo riservato a un soggetto residente piuttosto che a un individuo non residente trova fondamento dal combinato degli art. 1, 2 e 3 del Tuir, che dispone in particolare all'art. 3, comma 1, che "l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato".

L'ordinamento interno non ha quindi limitazioni per quanto riguarda l'assoggettamento a tassazione della ricchezza prodotta dai residenti, invece trova il principio di territorialità a regolare l'imposizione nei confronti dei soggetti stranieri, richiedendo la presenza di un collegamento con il territorio italiano al fine di ricondurne le manifestazioni di capacità contributiva estere nell'ambito di efficacia e validità della potestà impositiva dello stesso.

L'Italia valorizza in sintesi due criteri per far scattare la potestà impositiva su una determinata fattispecie: il criterio soggettivo e quello oggettivo.

Dal punto di vista soggettivo il principio coincide con il postulato della tassazione reddito mondiale, in base al quale i cittadini residenti nel territorio italiano vengono tassati per la ricchezza ovunque prodotta nel mondo, a prescindere quindi dal luogo in cui l'abbiano ottenuta. E' quindi sufficiente tale requisito affinché un soggetto italiano faccia scattare il presupposto per l'imposizione. Dal punto di vista oggettivo invece opera il principio di territorialità, altresì detto criterio della fonte, il quale entra in gioco per i soli soggetti non residenti in Italia, quindi per coloro che per esclusione non realizzano il criterio soggettivo. In questo caso si richiede la presenza di un collegamento tra il reddito imponibile prodotto dal soggetto non residente e il territorio italiano, in altre parole è essenziale che la ricchezza derivi da fonti collocate entro i confini nazionali italiani<sup>7</sup>. Portando un esempio concreto, un cittadino tedesco potrà essere tassato in Italia soltanto sui redditi che otterrà da fonti collocate nel territorio dello stato italiano, e alla

---

<sup>7</sup> LONGOBARDI, *Economia tributaria*, Milano, 2009, riporta le seguenti descrizioni dei due principi "Con il principio della residenza, i redditi vengono tassati dallo stato di residenza del percettore, siano essi prodotti nel proprio territorio oppure all'estero (tassazione del reddito mondiale). Con il principio della fonte, i redditi vengono tassati dallo stato sul cui territorio sono stati prodotti, siano essi di pertinenza di residenti oppure di non residenti."

pari lo stato italiano non potrà pretendere di tassare soggetti residenti in altri stati senza la presenza di fonti che si trovino all'interno del proprio territorio.

Il differente trattamento impositivo basato sulla presenza o meno dell'elemento della residenza all'interno del territorio italiano concerne non solo le imposte dirette imputabili alle persone fisiche, bensì anche la tassazione disciplinata per il reddito delle società. Per quest'ultime la residenza all'interno del territorio dello stato, caratterizzata da specifici connotati, implica sulla base del principio world wide taxation l'assoggettamento a tassazione dei redditi ovunque prodotti dalla società, siano essi ottenuti all'interno dei confini nazionali piuttosto che all'estero. Qualora la società non avesse la residenza italiana, subentra il principio di territorialità a disciplinare l'imposizione della ricchezza ottenuta all'interno del territorio dello Stato Italiano. La particolarità concernente la tassazione dei redditi realizzati in una tale situazione si concretizza con un presupposto che, al contrario delle persone fisiche, non coincide con la presenza di un collegamento degli stessi con il territorio dello Stato, bensì diventa requisito per la tassazione delle società la presenza di una stabile organizzazione all'interno dello stesso.

#### **c) Elaborazioni dottrinali connesse al principio di territorialità**

Per risolvere il problema concernente l'imposizione di manifestazioni di capacità contributiva aventi connotati di estraneità rispetto al territorio nazionale, la dottrina ha sviluppato alcune teorie, che prendono ad oggetto varie problematiche connesse al principio di territorialità.

Se consideriamo i criteri con cui tassare la ricchezza prodotta da un soggetto residente piuttosto che da un individuo non residente, sono state descritte due teorie che prendono il nome di principio del beneficio e principio del sacrificio<sup>8</sup>. Tali precetti vanno a regolare la suddivisione dei carichi tributari in ambito sovranazionale, nell'ottica di garantire un'equità di trattamento che quindi prescinde dallo stato di residenza del soggetto contribuente.

Il principio del beneficio si collega con l'utilità ritraibile dai servizi pubblici offerti da ogni singolo stato, a fronte di una spesa che esso stesso sostiene per la comunità dei cittadini: l'assoggettamento a tassazione sarà quindi vincolato all'entità del beneficio che ogni individuo otterrà dalla spesa pubblica. Il criterio di ripartizione del carico fiscale

---

<sup>8</sup> Si veda in merito FOSSATI, *Economia pubblica*, 2000, p. 160 e ss.

non coincide con quello della capacità contributiva, proprio dell'ordinamento italiano attuale, ma si riconduce alle modalità contrattuali di pagamento di un prezzo, qui il tributo, in cambio di una controprestazione, nello specifico il servizio pubblico. In una tale impostazione, l'imposta è considerata alla stregua di un prezzo che il contribuente deve corrispondere in cambio del beneficio che egli ritrae dalla spesa pubblica.

Le critiche mosse a un sistema fiscale così impostato consistono nell'impossibilità per lo stato di perseguire l'equilibrio di mercato ottimale, in quanto i soggetti non sarebbero incentivati a dichiarare l'utilità effettiva ritraibile dal servizio reso, pertanto l'economia si indirizzerebbe verso una situazione di inefficienza. Altro limite di tale principio si individua nel caso in cui lo stato voglia adottare politiche di redistribuzione dei redditi: in quest'ottica i servizi resi dallo stato si ridurrebbero, pertanto lo stretto legame tra bene pubblico e tributi comporterebbe una diminuzione delle entrate, in quanto i cittadini percepirebbero minori benefici. Ulteriore nota negativa alla teoria concerne la quantificazione di beneficio, in quanto l'entità dello stesso è per di più una percezione altamente soggettiva, che fuorvia la lettura da parte del sistema pubblico delle esigenze proprie della comunità di individui. Il pregio del criterio in esame si può invece cogliere qualora si considerino beni pubblici che producono utilità direttamente percepibili nella sfera personale del contribuente, basti pensare ad esempio ai servizi sanitari per i quali la controprestazione in termini di tributo è concepita come prezzo direttamente proporzionale al servizio ottenuto.

Il principio del beneficio viene trattato con riferimento a quello della territorialità, nella seguente accezione: il carico fiscale viene attribuito al contribuente come controprestazione del servizio pubblico indirettamente reso allo stesso da parte dello stato della fonte. Di conseguenza si ritiene maggiormente legittima la tassazione dei redditi del non residente da parte dello stato della fonte piuttosto che da parte della nazione di residenza, in quanto i servizi pubblici sono stati resi dal primo e hanno permesso l'ottenimento della ricchezza tassabile.

Il collegamento del principio del beneficio con il precetto della territorialità è concepito da alcuni autori come base attraverso cui il soggetto conduce la decisione circa l'allocazione dei propri investimenti, in un'ottica di preventiva conoscenza sia dell'utilità derivante dagli stessi all'interno di un determinato stato, che dei benefici ritraibili dai servizi pubblici resi dai diversi paesi considerati come alternative. In un



meccanismo come quello descritto la destinazione delle imposte però non è conosciuta dai cittadini, di conseguenza si validano le critiche mosse a tale principio, reputandolo come inidoneo a realizzare un sistema fiscale equo.

E' stata elaborata una seconda teoria che vede come protagonista il metodo con cui assoggettare a tassazione soggetti residenti piuttosto che non residenti, e in base al quale strutturare il sistema fiscale. Si tratta del criterio del sacrificio<sup>9</sup>. Secondo i fautori di questo principio, l'equità di un sistema fiscale è perseguibile attraverso un modello basato sul concetto di uguaglianza sociale, il prelievo tributario di conseguenza non risulta più essere proporzionato all'entità della spesa pubblica sostenuta dallo stato. Questa teoria è stata sviluppata inizialmente da J.S. Mill nel 1848, il quale dispone che i contribuenti ricevono uguale trattamento solamente se il carico fiscale sostenuto da ognuno di essi risulti essere uguale, un soggetto subirà quindi lo stesso sacrificio accusato da ogni altro contribuente. Questo principio riserva un ruolo da protagonista alla manifestazione di capacità contributiva del singolo, si tratta però di una capacità lontana da quella concepita dal sistema fiscale italiano attualmente in vigore, in quanto non viene parametrata all'effettiva ricchezza prodotta dal singolo contribuente, ma consiste invece in una contribuzione di uguale entità per tutti i soggetti. Una tale configurazione del sistema fiscale non garantisce però l'equità che J.S. Mill si era proposto nell'elaborazione della sua teoria, così solamente un secolo più tardi grazie al contributo di Samuelson (nel 1947), noto economista statunitense, che diede al sacrificio una nuova concezione, si ottenne il raggiungimento di una giustizia sociale. L'equità del carico fiscale nella nuova enucleazione viene perseguita attraverso la considerazione di un sacrificio non più assoluto, ma proporzionale all'entità della ricchezza prodotta dal singolo contribuente. Una manifestazione di capacità contributiva che per garantire un'effettiva giustizia sociale deve concepirsi come l'insieme dei redditi ovunque prodotti nel mondo dal contribuente, quindi un'accezione di territorio che travalica i confini nazionali, per abbracciare ogni fonte di ricchezza ottenuta a livello globale. Samuelson sviluppa quindi un'evoluzione del principio del sacrificio che realmente garantisce allo stato il raggiungimento dell'equità fiscale. A tal fine viene stabilito che l'imposta deve provocare un sacrificio proporzionale con l'utilità ottenuta dal reddito del soggetto, di conseguenza si comprende come un tale sistema fiscale sia attuabile solamente utilizzando un'imposta progres-

---

<sup>9</sup> Si veda SOBBRIO, *Economia del settore pubblico*, 2010, p. 300 e ss.

siva. Con questa impostazione è perseguibile un'equità orizzontale, perché a reddito identico sarà applicata la stessa aliquota, e un'equità verticale, in quanto i soggetti detentori di maggiore ricchezza subiranno un prelievo maggiore rispetto a quelli con minore capacità contributiva.

Nell'affrontare le modalità di risoluzione del problema concernente l'imposizione di manifestazioni di capacità contributiva aventi connotati di estraneità rispetto al territorio nazionale, emerge l'esigenza ulteriore di garantire l'eguaglianza tra i criteri di tassazione della ricchezza prodotta all'estero con i principi di imposizione dei redditi ottenuti nel territorio statale. Nasce quindi il problema di coordinare i sistemi fiscali a livello sovranazionale, al fine di raggiungere la neutralità fiscale, per evitare decisioni circa l'allocazione di investimenti sulla base del migliore trattamento fiscale dei redditi in uno stato. A tal proposito emerge il dilemma per i singoli stati di come tassare i redditi ottenuti dai propri residenti al di fuori dei confini nazionali, nell'ottica di garantire l'uniformità del trattamento fiscale tra soggetti configuranti le stesse fattispecie impositive in paesi differenti<sup>10</sup>. Nello specifico, troviamo due teorie sul punto in questione: il criterio di neutralità interna e quello di neutralità esterna.

Il primo, altresì definito Capital Export Neutrality (CEN), è stato elaborato dagli economisti R. e P. Musgrave. Esso dispone come una situazione di massima neutralità per il contribuente si espliciti qualora la decisione circa lo stato in cui allocare la propria ricchezza non dipenda dalla struttura fiscale adottata dal singolo paese. Una tale ipotesi è raggiungibile solamente se la nazione di residenza e quella estera, alternative di investimento, adottino lo stesso criterio fiscale, ossia effettuino lo stesso prelievo tributario. In questo caso non ci sarebbe differenza tra l'imposizione praticata a un soggetto dal proprio stato di residenza qualora producesse reddito solo all'interno del territorio domestico, piuttosto che a redditi ottenuti dallo stesso soggetto anche o esclusivamente in uno stato estero. Si comprende come alla base di tale criterio trovi applicazione il principio della residenza, che garantisce la medesima imposizione agli investimenti, a prescindere dallo stato in cui vengono collocati. Se due stati adottano tale modello, ed implicitamente il criterio del world wide taxation, è necessaria l'applicazione di alcuni strumenti affinché la neutralità venga effettivamente raggiunta a livello sovranazionale,

---

<sup>10</sup> Si veda a riguardo GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, 1990, pag. 76; vedi anche SACCHETTO, *Op. cit.*, p. 35 e ss.

senza la concretizzazione di situazioni distorsive di doppia imposizione: si parla di credito d'imposta concesso dallo stato di residenza per la tassazione subita all'estero, imposizione per competenza nello stato domestico per i tributi pagati nel paese straniero, uniformità dei criteri contabili applicati dalle due nazioni, allargamento delle possibilità di agevolazione tributaria anche ai residenti che ottengono la loro ricchezza oltre i limiti nazionali e infine possibilità di dedurre nel paese domestico le perdite accusate nello stato straniero.

Una tale impostazione della struttura fiscale consente al contribuente di effettuare una scelta circa il luogo in cui allocare i propri investimenti a prescindere dal sistema impositivo degli stati presi in considerazione.

Le critiche mosse a tale teoria riguardano l'elevata presenza di requisiti posti alla base del modello, al fine di una sua corretta realizzazione: la numerosità degli stessi rende complicato realizzare la neutralità prefissata, in quanto obiettivo del Capital Export Neutrality stesso. Inoltre, il credito d'imposta quale strumento per risolvere l'imposizione ambita sia dallo stato di residenza che da quello della fonte, non può concretizzarsi in misura illimitata, come richiede il modello in questione, perché la mancanza di un valore massimo causerebbe effetti discorsivi sull'economia mondiale, come ad esempio la trasformazione dello strumento del credito d'imposta in un veicolo per incentivare l'investimento circa i servizi all'estero, in paesi dove il carico fiscale risulti essere maggiore rispetto a quello dello stato di residenza.

La teoria del CIN, ossia del Capital Import Neutrality, riguarda invece la neutralità esterna. Esso ripropone il raggiungimento della neutralità fiscale sovranazionale come situazione in cui le decisioni circa l'allocazione degli investimenti in uno stato o in un altro non dipendano dalla struttura fiscale adottata dagli stati considerati in alternativa, bensì solamente da fattori estranei alla sfera impositiva, alla stregua del criterio di neutralità interna sopraesposto.

Secondo questo modello, l'"indifferenza" fiscale è raggiungibile solamente se un soggetto residente che produce redditi all'estero viene tassato allo stesso modo di un contribuente che genera ricchezza solo all'interno del territorio dello stato della fonte, in qualità di residente in quest'ultimo.

Tale teoria vuole operare una neutralità che implichi la parità di trattamento (fiscale) tra soggetti residenti e non residenti, in un'ottica di non discriminazione di coloro che intendono spingersi oltre i confini nazionali.

Come per il Capital Export Neutrality, anche il Capital Import Neutrality necessita di alcuni strumenti che permettono di ottenere la neutralità prefissata tra gli stati. Si tratta di applicare l'esenzione da imposte per la ricchezza prodotta al di fuori del territorio domestico per i soggetti residenti, oppure di dare la possibilità anche ai non residenti del paese della fonte di fruire di un credito d'imposta per i tributi sostenuti nello stato estero.

Le critiche mosse a tale teoria riguardano la possibile concentrazione di investimenti in stati che concedono una minor aliquota fiscale, in quanto può capitare che dovendosi uno stato adeguare al carico tributario estero sia costretto a diminuire la pressione fiscale fino ad allora praticata, potendo addirittura incorrere in una competizione internazionale al ribasso, al fine di attrarre sempre più investitori stranieri.

Al contrario, i sostenitori della teoria del Capital Import Neutrality reputano tale possibile competizione come una prerogativa per la crescita economica degli stati stessi.

Gli orientamenti più recenti della dottrina hanno definito limitata la situazione in cui la neutralità fiscale si espliciti attraverso scelte di allocazione della propria ricchezza condotta indipendentemente dalla struttura fiscale adottata dai paesi, in quanto non solo il capitale gode della libertà di circolazione, bensì anche il fattore lavoro è caratterizzato dalla stessa mobilità internazionale. Secondo gli studi odierni il lavoro gioca quindi un ruolo fondamentale nelle scelte di investimento, in quanto elemento che contribuisce alla creazione della ricchezza tassabile; di conseguenza si comprende come lo stesso abbia implicazioni a livello di fiscalità internazionale e costituisca un elemento, assieme al capitale, in base al quale gli investitori devono condurre le proprie decisioni.

A seguito dell'inclusione di tale fattore produttivo nei modelli, il "Capital Export Neutrality" diventa allora "Capital and Labour Export Neutrality", mantenendo comunque il principio di residenza come criterio per l'ottenimento della neutralità. La base imponibile rimane infatti invariata e coincidente con la somma della ricchezza ottenuta all'estero e del reddito prodotto all'interno del territorio domestico, a prescindere però che l'introito sia stato generato da una fonte di capitale piuttosto che da una prestazione lavorativa. Il carico tributario verrà dunque calcolato sull'insieme dei redditi nazionali e

di quelli ottenuti all'estero, senza soffermarsi sulla tipologia di fattore produttivo che le ha generate. Il secondo modello, con l'inclusione del fattore lavoro, è stato denominato "Capital and Labour Import Neutrality". Esso si basa sull'uguaglianza dei mercati dei due fattori, capitale e lavoro, a livello internazionale, in quanto solo la loro uniformità in tutti gli stati permette di svincolarne la scelta circa la nazione in cui allocare gli investimenti. Solo in una tale situazione la neutralità esterna potrà essere raggiunta a livello globale. A differenza del Capital and Labour Export Neutrality, per il Capital and Labour Import Neutrality viene identificato il principio di territorialità come il più idoneo a perseguire la neutralità che il modello si è preposto, in quanto tale criterio non risente della naturale diversità dei sistemi impositivi connessi al principio di residenza nei vari stati. Così facendo si eviterebbero fughe di capitali all'estero, dovute al miglior trattamento fiscale dei redditi, in quanto il principio di territorialità non darebbe luogo a differenze impositive connesse allo stato di destinazione della ricchezza.

Nelle teorie appena trattate si è cercato di dare una soluzione al problema concernente il raggiungimento della neutralità fiscale a livello sovranazionale tra più stati, ma non si è accennato come la stessa debba essere tutelata anche tra i diversi contribuenti. Sul punto si dirà più approfonditamente al capitolo quattro riguardante il principio di non discriminazione fiscale, sebbene per completezza espositiva meriti affermare come l'uniformità di trattamento fiscale tra contribuenti si espliciti in due forme: quella verticale, detta vertical equity, che prevede come a fattispecie differenti sia attribuito un carico tributario diverso, al contrario situazioni uguali esigono la medesima pressione fiscale, nell'ambito dell'equità detta "horizontal equity".

La neutralità fiscale a livello mondiale implica l'esistenza di un equilibrio tra le politiche fiscali adottate dai vari stati, che garantisca inoltre una corretta suddivisione dei tributi tra di essi. In particolare tra stati che acquisiscono ricchezza e paesi che invece la esportano, nel caso in cui ognuno di essi rilevi un nesso con il proprio territorio che faccia scattare una fattispecie impositiva. Emergono di conseguenza due distinte questioni, denominate "Individual equity" e "Inter-nation equity".

L'Individual equity è espressione di un'equità riguardante la parità di prelievo fiscale tra i soggetti configuranti le medesime fattispecie, in situazioni economiche identiche. L'obiettivo appena delineato assume una duplice configurazione: l'equità interna, ossia il pagamento di un'uguale ammontare di tributi tra soggetti residenti aventi situazioni

economiche omogenee tra loro, e l'equità internazionale, che si ottiene qualora un contribuente sostenga, su redditi percepiti sul territorio nazionale e su redditi ottenuti all'estero, il medesimo carico tributario di un altro soggetto nella medesima condizione. Si comprende allora come il principio della world wide taxation sia un requisito fondamentale per il raggiungimento dell'Individual equity, sebbene alcuni studiosi ritengano che anche il principio di territorialità sia più idoneo a tale scopo. La questione dell'equità della pressione tributaria tra contribuenti, in particolar modo quella esterna, richiede sia garantita anche l'Inter-nation equity, ossia la giustizia fiscale tra i stati. Essa prende ad oggetto il bilanciamento tra i diversi paesi nel disciplinare l'imposizione della ricchezza ottenuta all'estero per mano del paese di residenza del soggetto. Quindi non ci si concentra sulla figura del contribuente, ma sul riparto dei tributi ottenuti in un paese che non coincide con quello di residenza, in quanto non essendo possibile la doppia imposizione, sarà necessario regolare i criteri che permettano di assegnare a una specifica nazione il carico fiscale di quel preciso reddito, e di determinare a chi invece non spettano introiti. Si consideri ad esempio la situazione in cui lo stato della fonte applichi una pressione tributaria più elevata rispetto al paese di residenza del soggetto, e che quest'ultimo conceda un credito d'imposta illimitato sulle imposte pagate all'altro stato estero. Ne consegue che il paese di residenza avrà una diminuzione delle entrate erariali. Soluzione a tale dilemma sarebbe l'uniformità nelle strutture dei sistemi fiscali a livello sovranazionale, al fine di non imbattersi in iniquità tra nella suddivisione del gettito tributario tra stati. L'adozione della medesima pressione fiscale risulta essere difficile da implementare, allora sono stati elaborati degli strumenti che permettono di attuare la Inter-nation equity: trattasi del criterio del beneficio effettivo, che ricollega il diritto alla tassazione alla nazione della fonte in cui il contribuente usufruisce dei benefici della sua spesa pubblica, in quanto connessi alla produzione del reddito da tassare; oppure il principio della rendita nazionale, che concepisce il tributo sul reddito prodotto come una controprestazione da pagare allo stato della fonte per aver concesso l'utilizzo dei fattori produttivi che hanno contribuito alla creazione della ricchezza; infine il principio della redistribuzione del reddito, attuabile mediante l'applicazione di un carico fiscale maggiore nel paese importatore, così da rendere equa la tassazione rispetto ai paesi esportatori di capitale<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Si veda GARBARINO, *op. cit.*, pag.69.

Il macro obiettivo che si pone l'economia a livello globale è il raggiungimento di quella che viene definita "tax equalization"<sup>12</sup>, ossia una situazione in cui equità e neutralità tra i vari paesi sia garantita da ogni ordinamento fiscale. Non si tratta di un intento facilmente realizzabile, in quanto implica un coordinamento tra i precetti tributari di ogni nazione, o, nella migliore delle ipotesi, si potrebbe attuare mediante la creazione di un solo ordinamento tributario sovranazionale che regoli i rapporti tra i singoli stati e funga da riferimento per la disciplina di ogni fattispecie impositiva. Assume allora importanza crescente il contributo degli organismi sovranazionali, i quali ponendosi tra tutti anche obiettivi di coordinamento e integrazione piuttosto che di promozione dello sviluppo economico a livello comunitario, includono la suddetta "tax equalization" tra le finalità perseguite, attraverso misure di avvicinamento degli ordinamenti fiscali tra gli stati, che permettano il raggiungimento della neutralità necessaria per garantire l'equilibrio economico a livello sovranazionale.

In via generale si è visto come gli obiettivi di neutralità ed equità si possano ottenere attraverso vari modelli, che si concentrano su differenti aspetti, a seconda dei quali appare più idonea l'adozione del world wide taxation principle piuttosto che del principio di territorialità. In Italia il criterio accolto dall'ordinamento tributario per disciplinare la potestà impositiva coincide con il postulato della tassazione del reddito mondiale per i residenti all'interno del territorio nazionale, i quali vengono tassati per la ricchezza ovunque prodotta nel mondo, a prescindere quindi dal luogo in cui l'abbiano ottenuta. Per i cittadini stranieri invece opera il principio di territorialità, altresì detto criterio della fonte, il quale entra in gioco per i soli soggetti non residenti in Italia. In questo caso si richiede la presenza di un collegamento tra il reddito imponibile prodotto dal soggetto non residente e il territorio italiano, in altre parole è essenziale che la ricchezza derivi da fonti collocate entro i confini nazionali italiani.

L'ordinamento interno non ha quindi limitazioni per quanto riguarda l'assoggettamento a tassazione dei residenti, invece trova il principio di territorialità a regolare l'imposizione nei confronti dei soggetti stranieri, richiedendo la presenza di un collegamento con il territorio italiano al fine di ricondurne le manifestazioni di capacità contributiva estere nell'ambito di efficacia e validità della potestà impositiva dello stesso.

---

<sup>12</sup> *Ivi*, p. 49.

## Capitolo 2

### L'ASPETTO TERRITORIALE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

- a) Il concetto di residenza fiscale per le persone fisiche
- b) La residenza fiscale delle società
- c) Il caso della doppia residenza
- d) Il trasferimento di residenza all'estero
- e) La tassazione dei non residenti: il collegamento con il territorio
- f) Il concetto di stabile organizzazione
- g) Il regime fiscale di attrazione europea
- h) Strumenti di contrasto all'elusione fiscale

#### a) Il concetto di residenza fiscale per le persone fisiche

L'Italia valorizza in sintesi due criteri per far scattare la potestà impositiva su una determinata fattispecie, quello della tassazione mondiale e il principio della territorialità, che implicano rispettivamente la presenza della residenza piuttosto che del collegamento con il territorio dello Stato, o della stabile organizzazione, al fine di far scattare l'esercizio della potestà impositiva.

Se prendiamo in considerazione la tassazione diretta nei confronti delle persone fisiche, la residenza ai fini fiscali assume i connotati descritti all'art. 2, comma 2, del Tuir, il quale la identifica qualora il soggetto sia iscritto per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione, oppure abbia all'interno del territorio italiano il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Di conseguenza affinché la persona fisica sia considerata residente, è necessario che realizzi nel territorio dello Stato almeno uno dei tre seguenti elementi: iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, la residenza in senso civilistico nel territorio dello Stato oppure il domicilio in senso civilistico nel territorio dello Stato. Risulta essere sufficiente la presenza di uno solo di questi elementi<sup>1</sup>. Si tratta di un requisito di carattere temporale, che si espliciti per la maggior parte del periodo d'imposta. Tale locuzione identifica un arco di tempo corrispondente ad almeno 183 giorni all'anno, 184 se l'anno è bisestile, anche non essere consecutivi.

“Dottrina e giurisprudenza sono concordi nell'affermare che, affinché sussista il requisito dell'abitudine della dimora, non è necessaria la continuità o la definitività. Ne conse-

---

<sup>1</sup> La Corte Cass. sent. 15.03.2013, n. 6598 conferma come per un soggetto italiano l'identificazione della residenza al fine dell'imposizione sui redditi si rifaccia a quanto stabilito dall'art. 2, c. 2 Tuir, ossia si richiede sussista almeno uno dei tre elementi disposti dalla medesima disposizione.



gue che l'abitudine della dimora permane qualora il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del comune di residenza nel territorio dello Stato, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenere il centro delle proprie relazioni familiari e sociali.<sup>2</sup>”

L'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente risulta essere il criterio più facilmente identificabile, in quanto dato formale da individuarsi semplicemente recandosi all'anagrafe e verificando se quella persona vi è iscritta o meno, considerando altresì la durata temporale sopraccitata. Il secondo ed il terzo requisito sono più ostici da trattare, perché presuppongono l'individuazione caso per caso di quella che è la situazione personale del singolo individuo. La residenza in senso civilistico è individuata dal luogo in cui la persona dimora abitualmente ed è una situazione di fatto, quindi si dovrà verificare dove vive il soggetto; il domicilio in senso civilistico è anch'essa una situazione di fatto, si individua infatti nel luogo corrispondente al centro degli affari e degli interessi della persona, tenendo conto che gli stessi vengono considerati, dalla giurisprudenza che va consolidandosi grazie alla Corte di Cassazione, gli affari e gli interessi sia di carattere personale e familiare che di tipo economico, sebbene siano considerati prevalenti i primi<sup>3</sup>.

Le complicazioni che nascono per effetto dell'individuazione dei requisiti di residenza sono accentuate da una realtà come quella odierna in cui i legami personali e sentimentali possono essere moltiplicati a dismisura e non si descrivono più come i tradizionali rapporti duraturi tra moglie e marito, si pensi ad esempio a quanto possa essere complicato individuare lo status di residenza di un soggetto quando lo stesso mantenga la famiglia in uno stato e svolga invece l'attività lavorativa in un altro, o ancora qualora si presentino situazioni affettive che non ricalcano i legami matrimoniali e familiari tradizionali.

Ai sensi dell'art. 83, comma 16, i Comuni devono confermare all'Amministrazione finanziaria entro il semestre successivo all'iscrizione all'anagrafe dei residenti all'estero, l'effettività della cessazione della residenza del soggetto trasferitosi.

Incombe inoltre sull'amministrazione finanziaria comunale, un monitoraggio per un arco temporale di tre anni, delle persone che si sono trasferite in uno Stato estero, iscri-

---

<sup>2</sup> BLASI - MINNUCCI, *Tuir 2013*, Rimini, 2013, p. 17.

<sup>3</sup> Corte Cass. sent. 26.10.1968, n. 3586 e Corte Cass. sent. 12.02.1973, n. 435.

vendosi all'anagrafe dei residenti all'estero, sia che lo Stato di destinazione coincida con un paese a fiscalità privilegiata, che nel caso afferisca invece alla white list. Questa norma è stata introdotta dal decreto 112/2008, intervento a finalità antielusive, volto a verificare l'assenza di collegamenti del soggetto migrato con il paese di origine, perchè il trasferimento di residenza all'estero assume particolare rilevanza per il Fisco, in quanto può nascondere tentativi diretti ad ottenere benefici fiscali, che si traducono con minori entrate erariali per lo Stato Italiano.

Continuando la trattazione dell'art. 2 del Tuir, il comma 2bis recita che “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.” Il legislatore nel Testo Unico ha previsto una presunzione di residenza fiscale nel territorio dello Stato Italiano per coloro che si siano cancellati dall'anagrafe della popolazione residente e che abbiano trasferito la loro residenza in un paese che non afferisca alla lista dei paesi “White List”.

“Prima delle modifiche apportate con la L. 244/2007 (e finché non sarà emanata la nuova white list con apposito decreto), “i paradisi fiscali” erano individuati in positivo, attraverso una lista (black list) dei paesi aventi un regime fiscale privilegiato.<sup>4</sup>” La lista dei paesi a fiscalità privilegiata è definita da un decreto del Ministero dell'Economia della Finanza, decreto 4 maggio 1999. La legge finanziaria 2008 ha introdotto delle modifiche in merito al metodo di individuazione degli stati corrispondenti a paradisi fiscali, passando da una elencazione degli stessi all'interno della black list, quindi una definizione in positivo, a un criterio di esclusione dalla white list, ossia da un elenco che include solamente gli stati che non prevedono un regime fiscale privilegiato. “La norma è stata modificata ad opera dell'art. 1, co. 83, lett.a), L. 244/2007, che è intervenuto sostituendo il riferimento alla black list con quello ad una nuova white list. In sostanza, continueranno ad essere considerati residenti, salvo prova contraria, le persone fisiche cancellate dalle anagrafi della popolazione residente e trasferite in Stati o territori diversi da quelli individuati con un apposito decreto”<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Si veda ODETTO – VALENTE - COTTO, *Tuir 2012*, Milano, 2012, p. 91. Sono inclusi nella black list gli stati che non permettono un libero scambio di informazioni con paesi terzi, oppure quelli che hanno aliquote di tassazione di entità sensibilmente inferiore rispetto a quelle applicate in Italia.

<sup>5</sup> VIAL, *Fiscalità internazionale in pratica*, Milano, 2011, p. 6.

L'individuazione del paradiso fiscale diventa allora una identificazione in negativo, tramite l'esclusione dalla suddetta lista di nuova formulazione. Si deve però precisare che l'intervento normativo che ha introdotto il riferimento alle white list in sostituzione alle black list dispone che tale cambiamento entri in vigore dopo l'emanazione di un Decreto Ministeriale che individui nello specifico quali siano i paesi afferenti alla white list. Ad oggi però il decreto ai sensi dell'art. 2bis del Tuir non è ancora stato emanato, di conseguenza si continua a praticare l'identificazione in positivo, in base alla black list di cui al decreto 4 maggio 1999.

A seguito delle modifiche normative apportate, si è stabilito che incomba sulla singola persona fisica trasferitasi in un paese a fiscalità privilegiata l'onere di fornire prova circa la sua residenza nello stato estero, oppure in alternativa dimostrare semplicemente di non avere residenza fiscale in Italia<sup>6</sup>.

Alle persone fisiche localizzate in uno dei paesi che non afferiscono alla white list è quindi permesso di adoperare ogni strumento di prova idoneo a identificare in particolare: l'esistenza della propria dimora o di quella della propria famiglia nello stato estero, la frequenza scolastica della prole in detto stato, l'esecuzione di un'attività lavorativa in maniera continuativa e avente requisito di stabilità presso detto stato estero; l'attuazione di transazioni finanziarie in entrata o in uscita tra l'Italia e lo stato presso cui sono localizzate; o, ancora, l'inesistenza all'interno del territorio italiano di rapporti di lunga durata di tipo economico, piuttosto che familiare o sociale.

La norma si applica solamente nel caso si manifesti un presupposto ben definito, ossia la presenza di soggetti che si siano trasferiti dall'Italia ad un altro Stato e si siano iscritti (in Italia) all'anagrafe dei residenti all'estero, richiedendosi altresì il requisito temporale di una permanenza, anche non continuativa, di almeno 183 giorni nel territorio estero<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> "Il legislatore ha evitato qualsiasi condizionamento o limite riguarda la predeterminazione ovvero il valore delle varie forme in cui tale prova può estrinsecarsi. In altre parole viene riconosciuta la più ampia possibilità, per il contribuente, di realizzare l'esercizio della sua difesa, anche nella fase extraprocessuale, ferma restando la esclusione del giuramento e della prova testimoniale. Il contribuente può dimostrare ampiamente l'esistenza di fatti ed atti che suffraghino l'effettività del trasferimento e nel contempo dimostrano che non ha mantenuto in Italia il centro dei suoi interessi." BLASI - MINNUCCI, *Op. cit.*, p. 18.

<sup>7</sup> L'iscrizione all'Anagrafe italiani residenti all'estero si definisce quindi come un elemento necessario, in quanto essenziale ad ottenere la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente; ma allo stesso tempo non è sufficiente per escludere la residenza, in quanto a tale variazione si deve sommare la permanenza nello stato di emigrazione per il periodo di tempo indicato dall'art. 2 del Tuir, manifestando così l'assenza di legami reali continuativi con lo stato italiano.

Di conseguenza si comprende come il pieno distacco del contribuente da ogni rilevante legame con il territorio italiano, e alla pari la prova della permanenza all'interno del paradiso fiscale per l'arco di tempo considerato idoneo, siano requisiti basilari per far valere l'inesistenza della residenza in Italia della persona fisica trasferitasi all'estero.

“ Resta inteso – come precisato nella citata Circ. n. 304 del 1997 e nella Circ. 24 giugno 1999, n. 140 - che questi elementi di prova vanno considerati e valutati in una visione globale, perché il superamento della prova contraria alla presunzione legale deve scaturire da una “complessiva considerazione della posizione del contribuente”<sup>8</sup>.”

Permane al contrario in capo all'Amministrazione Finanziaria l'onere della prova circa la residenza della persona fisica nello Stato Italiano qualora la stessa si sia trasferita in uno stato estero afferente alla white list, ossia stati che hanno firmato un accordo con l'Italia, in base al quale hanno dato il via libera circa la trasmissione di determinate informazioni sugli investimenti avviati nello stato estero per mano del soggetto ivi trasferitosi e che inoltre prevedono un livello di tassazione che non si discosta in maniera significativa da quello applicato dallo Stato Italiano. In una tale situazione non sussiste presunzione relativa, ossia l'inversione dell'onere della prova, in quanto la trasparenza circa i rapporti intrattenuti dall'Italia con i paesi white list permette all'Italia di verificare autonomamente l'effettività della residenza delle persone fisiche che si sono trasferite all'estero.

I controlli circa l'esistenza o meno della residenza all'interno del territorio italiano sono difficilmente attuabili dal punto di vista pratico, il legislatore ha allora previsto per alcune specifiche fattispecie la presunzione relativa di residenza, attribuendo l'onere probatorio al contribuente, e permanendo invece in tutti gli altri casi la prova contraria in capo all'amministrazione finanziaria.

#### **b) La residenza fiscale delle società**

Parallelamente a quanto visto per le persone fisiche, anche alle società sono state dedicate norme che permettono di identificarne la residenza. A tal riguardo, il combinato del contenuto dell'art. 5 comma 3 lettera d, per quanto riguarda le società di persone, con il

---

<sup>8</sup> BLASI - MINNUCCI, *op. cit.*, p. 18.

disposto dell'art. 73 comma 1, individua come indici da utilizzare per le società i seguenti criteri<sup>9</sup>:

- Criterio della sede legale;
- Criterio della sede dell'amministrazione;
- Criterio dell'oggetto principale dell'attività.

Tali requisiti non sono richiesti all'unanimità, bensì è sufficiente ne sussista uno dei tre per la maggior parte del periodo d'imposta, alla stregua delle persone fisiche. La differenza rispetto a quest'ultime è che, mentre per esse il periodo d'imposta corrisponde all'anno solare, per le società può presentarsi un diverso arco temporale al fine del calcolo delle imposte sul reddito delle stesse, come ad esempio un periodo d'imposta che stia a cavallo dell'anno solare. Alla pari delle persone fisiche, invece, corrisponde a 183 giorni o 184 in caso di anno bisestile, il requisito della permanenza all'interno del territorio italiano come maggior parte del periodo d'imposta, affinché si rilevi la residenza italiana della società.

Si comprende quindi come “la residenza non sia legata esclusivamente al dato formale della sede legale, ma anche quello sostanziale della sede dell'amministrazione. Pertanto, se la società italiana ha trasferito la propria sede all'estero, ma gli amministratori sono tutti italiani, la stessa continuerà ad essere considerata residente (e tassabile) nel nostro paese in quanto l'amministrazione finanziaria avrà buon gioco a dimostrare che le decisioni sono prese in Italia.<sup>10</sup>”

Trattando singolarmente i criteri suddetti, si definisce la sede legale come un requisito di carattere formale, ossia un'informazione che risulta dallo statuto o dall'atto costitutivo, quindi di facile individuazione. Il secondo è un requisito di carattere fattuale che attiene alla sede dell'amministrazione, cioè la sede in cui si forma la volontà della società. Normalmente essa corrisponde al luogo in cui si riunisce il consiglio di amministrazione, dove vengono assunte le decisioni strategiche per la società. Per quanto concerne il criterio dell'oggetto sociale, questo dovrebbe coincidere con il luogo in cui è svolta l'attività. Il comma 4 dell'art. 73 del Tuir lo descrive come “l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo

---

<sup>9</sup> Le società di persone e quelle di capitali valorizzano gli stessi elementi come requisiti di individuazione della residenza, di conseguenza il presente capitolo tratterà in maniera univoca i criteri di individuazione della stessa, sia quindi con riferimento alle società di persone che a quelle di capitali.

<sup>10</sup> Vial, *op. cit.*, p. 15.

statuto”, dettando quindi i metodi di individuazione dello stesso. Serviranno all’identificazione infatti la legge, l’atto costitutivo o lo statuto, qualora siano stati redatti nella forma dell’atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata. In mancanza di tali documenti scritti, l’art. 73 prevede che l’oggetto principale sia individuato sulla base dell’attività effettivamente esercitata all’interno del suolo italiano.

Se si tratta di un’azienda di produzione, il luogo dell’oggetto dovrebbe essere quindi il posto nel quale ha sede lo stabilimento produttivo, se invece ci si riferisce ad una società che si occupa di commercializzazione, l’identificazione è più complessa, in quanto bisogna capire se prevalga il luogo in cui sono presenti i clienti piuttosto che il sito dal quale viene gestita l’attività di commercializzazione, che infatti potrebbe differire dal primo. L’Agenzia delle Entrate si è orientata considerando per le società estere che commercializzano con l’Italia la corrispondenza della sede dell’oggetto principale con il luogo dove sono localizzati i clienti, ma questa è una posizione interpretativa e non un orientamento della giurisprudenza.

Talvolta la residenza diventa elemento centrale dei controlli circa l’esistenza o meno di quest’ultima all’interno del territorio italiano da parte dell’amministrazione finanziaria, in quanto il trasferimento della stessa in uno stato estero, piuttosto che la presenza legami di controllo tra una società residente in Italia ed una residente all’estero possono sottendere finalità elusive, alla ricerca di vantaggi fiscali correlati al miglior trattamento tributario dei redditi in uno stato estero. I controlli in merito talvolta sono difficilmente concretizzabili, in quanto è possibile che non ci sia un libero scambio di informazioni tra lo Stato Italiano e quello in cui ha sede la società controllata, piuttosto che il paese di destinazione della società trasferita. L’art. 73 ha così previsto dei casi di presunzione relativa circa la residenza delle società, al fine di riuscire a smascherare più facilmente il fenomeno cosiddetto di “esterovestizione”, in base ai quali spetta al contribuente l’onere probatorio al contribuente circa l’assenza di legami con lo Stato Italiano, permanendo invece in tutti gli altri casi la prova contraria in capo all’amministrazione finanziaria.

La trattazione dell’esterovestizione per l’importanza che riveste nel panorama fiscale italiano e internazionale viene specificatamente trattata al punto h) del presente capitolo, all’interno della sezione concernente gli istituti introdotti dal legislatore italiano a contrasto dell’elusione fiscale.

### c) Il caso della doppia residenza

Un problema concernente la residenza delle persone fisiche si manifesta qualora nessuno Stato consideri fiscalmente residente il soggetto in questione, in quanto egli non permane all'interno di nessuna nazione per più di 183 o 184 giorni, ossia l'arco temporale considerato minimo per identificare la residenza fiscale. Tale soggetto viene allora definito fiscalmente apolide. Il caso in questione si presenta raramente, ma non implica un'assenza di imposizione della ricchezza che egli ha prodotto, bensì verrà tassato in ogni Stato in cui non ha realizzato il presupposto della residenza, secondo le norme tributarie relative ai soggetti non residenti che abbiano prodotto reddito all'interno del territorio dello Stato. Ad esempio un soggetto considerato non residente sia in Italia che in Germania, e che concretizzi manifestazioni di capacità contributiva all'interno del territorio di entrambe le nazioni, sarà soggetto a tassazione secondo il principio di territorialità applicato da tutti e due gli stati. Si evidenzia allora un caso di duplice tassazione in capo alla stessa ricchezza. All'opposto potrebbe invece manifestarsi il caso in cui un soggetto sia considerato fiscalmente residente sia dallo Stato Italiano sulla base delle proprie norme interne, sia dall'altro Stato nel quale il nostro soggetto si trova per qualche motivo ad operare. Di conseguenza a ciò, entrambi gli Stati vorranno esercitare la propria potestà impositiva nei confronti del medesimo soggetto, qualora entrambi valorizzino il criterio della world wide taxation, evidenziando quindi un caso di doppia tassazione in capo alla stessa persona.

Tali situazioni possono essere affrontate in due diverse maniere. In particolare, se tra le due nazioni interessate esiste una convenzione, il problema viene disciplinato sulla base delle norme in essa contenute, al contrario, qualora non esista alcun tipo di accordo, può manifestarsi l'effetto distorsivo circa il duplice carico fiscale.

L'Italia ha stipulato numerose convenzioni a livello internazionale al fine di evitare situazioni di doppia imposizione, per quanto riguarda le persone fisiche e anche per le società, quindi per i casi di una doppia tassazione sul reddito o di una doppia tassazione sul patrimonio sociale. Questa tipologia di accordi recano una clausola che solitamente è contenuta nell'articolo 4<sup>11</sup>, punto dedicato alla risoluzione dei casi di doppia residenza, il quale al comma 1 recita che “ai fini della presente Convenzione, l'espressione “re-

---

<sup>11</sup> I modelli di convenzione sulla base dei quali l'Italia stipula le proprie convenzioni contro le doppie imposizioni corrispondono agli standard tracciati dall'OCSE.

sidente di uno Stato contraente” designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga”<sup>12</sup>.

Parlando anzitutto di persona fisica, si comprende allora come non la si ritenga residente per il semplice fatto di avere in quello stato la fonte della sua ricchezza, bensì la convenzione stabilisce specifici parametri quali indici di residenza. Viene disposto anzitutto che la persona è considerata residente in funzione di un’abitazione permanente, sulla base quindi di un criterio fattuale, ossia il luogo in cui abita in modo stabile. Qualora però il soggetto disponga di un’abitazione permanente in entrambi gli Stati, subentra la considerazione del territorio dello Stato nel quale le relazioni personali ed economiche sono più strette, come secondo criterio indice di residenza. Nel caso sussista impossibilità circa l’identificazione di entrambi i precedenti criteri, si considera il territorio in cui il soggetto soggiorna abitualmente. Se, ancora, la persona non presenta in nessuno stato tale requisito, o al limite soggiorni abitualmente in entrambe le nazioni, ci si spinge fino a considerare la nazionalità del soggetto, identificabile sulla base della legislazione interna dei singoli stati. Come ultimo step, ossia nel caso entrambi i paesi, o nessuno di essi, attribuisca la nazionalità alla persona in questione, la norma prevede che le autorità competenti degli Stati contraenti disciplinino il singolo caso attraverso la definizione di un accordo in comune. Si tratta perciò di un sistema di criteri graduati, che dispone un percorso gerarchico da seguire, partendo dall’abitazione permanente e fino all’identificazione della nazionalità della persona, per sfociare infine alla creazione di un vero e proprio accordo tra stati. Grazie a questo iter, il fenomeno della doppia residenza si presta ad essere risolto appieno, al contrario di alcuni diversi casi di doppia imposizione, in cui gli effetti possono permanere, sebbene ridotti.

Anche per le società possono manifestarsi situazioni di doppia residenza, e in questo caso la situazione è di facile risoluzione in quanto appare sufficiente considerare lo stato in cui si trova la sede della sua direzione effettiva, affinché se ne identifichi la nazione

---

<sup>12</sup> Si consideri come modello di convenzione preso ad esempio per il presente elaborato la Convenzione tra il governo della Repubblica Italiana ed il governo della Repubblica Federale del Brasile per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, terminata a Roma il 3 ottobre 1978 e ratificata in Italia con la L. 29/11/1980, n. 844 (G.U. 15/12/1980, n. 342, S.O.). A Brasilia in data 24/04/1981 è stato effettuato lo scambio degli strumenti di ratifica, giorno a partire dal quale è entrata in vigore il 24/04/1981 (G.U. 11/05/1981, n. 127).



di residenza. La regola è desunta dall'art. 4 comma 3 della convenzione, il quale dispone che "quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona diversa da una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, si ritiene che essa è residente dello Stato contraente in cui si trova la sede della sua direzione effettiva."<sup>13</sup> Questa norma viene definita "Tie break rule", ossia la regola che taglia di netto, sebbene non sia una norma di facile applicazione, in quanto l'effettività della direzione è un elemento complesso da trattare e identificare. Su questo punto è infatti intervenuto l'OCSE, che nel suo commentario alla convenzione contro le doppie imposizioni ha precisato si tratti del luogo dal quale partono gli impulsi volitivi della società, ossia le decisioni strategiche della società, che solitamente corrisponde al luogo in cui si riunisce il Consiglio di amministrazione, sebbene oggi giorno le telecomunicazioni permettano di mettersi a contatto senza lo spostamento fisico delle persone, complicando di gran lunga l'individuazione della direzione effettiva della società<sup>14</sup>. A complicare ulteriormente la faccenda, per quanto concerne le convenzioni stipulate dall'Italia, l'intervento di in sede di elaborazione del commentario del modello OCSE<sup>15</sup>, quando ha stabilito che la sede effettiva si debba individuare anche tenendo conto del luogo di localizzazione dell'oggetto principale dell'attività. Di conseguenza a ciò, l'Italia ha ufficializzato la sua posizione in relazione a questa clausola, definendo la direzione effettiva della società sia come luogo dal quale provengono gli impulsi decisionali fondamentali che considerando il posto in cui viene esercitato l'oggetto principale dell'attività. I due requisiti debbono manifestarsi entrambi, complicando così ulteriormente la faccenda circa la definizione dello stato di residenza delle società.

---

<sup>13</sup> I modelli di convenzione sulla base dei quali l'Italia stipula le proprie convenzioni contro le doppie imposizioni corrispondono agli standard tracciati dall'OCSE.

<sup>14</sup> Il testo in lingua originale del Commentario OCSE concernente l'art. 4 della convenzione contro la doppia imposizione, al punto 24 dispone che "As a result of these considerations, the "place of effective management" has been adopted as the preference criterion for persons other than individuals. The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business are in substance made. The place of effective management will ordinarily be the place where the most senior person or group of persons (for example a board of directors) makes its decisions, the place where the actions to be taken by the entity as a whole are determined; however, no definitive rule can be given and all relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management. An entity may have more than one place of management, but it can have only one place of effective management at any one time." OECD (2012), "Commentary on article 4: concerning the definition of resident", in *Model Tax Convention Income and on Capital 2010: Full Version*, OECD Publishing.

<sup>15</sup> Quando viene redatto il commentario, i Paesi che vi aderiscono possono fare le loro osservazioni.

#### d) Il trasferimento di residenza all'estero

Trattando il tema della residenza si deve affrontare il caso del trasferimento della stessa da un paese ad un altro, in quanto operazione delicata dal punto di vista fiscale perché può servire per sottrarsi alla tassazione, configurandosi quindi come manovra elusiva, e di conseguenza da contrastare.

Il tema viene trattato dall'art.166<sup>16</sup> del Tuir, il quale si riferisce al trasferimento all'estero della residenza fiscale di soggetti che esercitano imprese commerciali, siano essi persone fisiche piuttosto che società (di persone o di capitali) o, ancora, enti commerciali. La norma disciplina come un tale cambiamento corrisponda al realizzo dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, identificando così il trasferimento come presupposto scatenante l'imposizione, alla stregua di una cessione d'azienda. In questo caso emerge un problema di tassazione, in quanto prima del trasferimento si sono verificati nello Stato Italiano una serie di eventi preparatori rispetto alla produzione del reddito. Si pensi ad esempio a beni ammortizzabili che se venduti potrebbero realizzare delle plusvalenze. Il trasferimento implica così per lo Stato Italiano una perdita di base imponibile che si era formata in precedenza all'interno dello stesso, quindi minori entrate erariali. La norma, in corrispondenza di questa fattispecie, fa allora insorgere un'obbligazione tributaria, definita "exit tax", in corrispondenza di una situazione "rappresentata non solo dalla perdita della residenza fiscale, ma anche dall'estromissione dei beni dell'impresa dal regime tributario nazionale in cui erano precedentemente stati immessi e che avevano contribuito a determinare il reddito sottoposto a tassazione"<sup>17</sup>. L'imposizione va a colpire in questo caso le plusvalenze latenti, corrispondenti al realizzo al valore normale dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale facenti capo alla persona fisica o alla società trasferitasi<sup>18</sup>. Al contrario delle fattispecie di ces-

---

<sup>16</sup> L'art. 166 del Tuir recita che "il trasferimento all'estero della residenza dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che gli stessi non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. La stessa disposizione si applica se successivamente i componenti confluiti nella stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato ne vengano distolti. Si considerano in ogni caso realizzate, al valore normale, le plusvalenze relative alle stabili organizzazioni all'estero. Per le imprese individuali e le società di persone si applica l'articolo 17, comma 1, lettere g) e l)".

<sup>17</sup> TOSI - BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, 2011, p. 67.

<sup>18</sup> "Nei suddetti componenti si comprendono il valore dell'avviamento e quello delle funzioni e dei rischi propri dell'impresa, determinati sulla base dell'ammontare che imprese indipendenti avrebbero ricono-

sione d'azienda, in questo caso non sussiste alcun corrispettivo, allora il parametro per esercitare la potestà impositiva coincide con il valore normale.

L'applicazione dell'exit tax ha fatto emergere un dubbio circa la legittimità della stessa, in quanto ci si è chiesti se l'esercizio della potestà impositiva nel caso di trasferimento di residenza all'estero configuri ostacolo alla libertà di stabilimento delle imprese o alla libertà di circolazione dei capitali. A tal riguardo si è pronunciata più la Corte di Giustizia Europea, in quanto la Commissione Europea aveva in più occasioni stigmatizzato l'esistenza delle exit tax, validando i dubbi emersi circa la sua legittimità. Dopo un percorso tortuoso di sentenze non sempre allineate tra loro, si è arrivati alla sentenza 29.11.2011 C-371/2010 causa National Grid Indus BV, che corrisponde a una soluzione accolta dalla normativa italiana, in quanto citata all'art. 166 al comma 2-quater del Tuir. L'exit tax in base a tale sentenza viene considerata legittima, qualora la stessa abbia come obiettivo quello di assicurare il mantenimento della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri. Il criterio individuato per verificare tale requisito è il principio della proporzionalità, che corrisponde a un principio generale dell'ordinamento comunitario, il quale prevede due profili di analisi: il profilo della determinazione dell'imponibile e dell'imposta e quello della riscossione. Il primo dispone come la previsione circa l'emersione di una materia imponibile e della relativa imposta, da applicarsi nel momento di uscita nel caso di trasferimento di residenza all'estero, non contrasti alcuna libertà fondamentale, ammesso che si rispetti l'obiettivo di riparto delle competenze impositive e non si ecceda nel carico fiscale preteso. Il secondo aspetto di analisi consiste nel condannare il caso in cui si preveda la riscossione dell'imposta nel momento del trasferimento della residenza, in quanto si configurerebbe una limitazione alla libertà di circolazione dei capitali e alla libertà di stabilimento, incompatibili con il Trattato sull'Unione Europea. Si concepisce quindi come lecita l'applicazione di un'exit tax al momento del trasferimento della residenza all'estero, al contrario non si ammette una previsione normativa circa l'obbligo del pagamento della stessa al momento della migrazione.

Il legislatore italiano, a seguito di questa sentenza, con il decreto legge n. 1/2012, introduce il comma 2-quater, disponendo che “i soggetti che trasferiscono la residenza, ai fi-

---

sciuto per il loro trasferimento”. Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 02.08.2013, G.U. 12.08.2013. Il valore dell'avviamento sarà valutato secondo il criterio del fair value.

ni delle imposte sui redditi, in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al decreto emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, comma 1, con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo sulla reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari comparabile a quella assicurata dalla direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, in alternativa a quanto stabilito al comma 1, possono richiedere la sospensione degli effetti del realizzo ivi previsto in conformità ai principi sanciti dalla sentenza 29 novembre 2011, causa C-371-10, National Grid Indus BV". Si prevede quindi che l'imprenditore che trasferisca la residenza in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo<sup>19</sup> possa chiedere allo stato di provenienza, in alternativa al pagamento immediato, di sospendere l'effetto del comma 1 dell'art. 166 del Tuir, ossia l'obbligo alla corresponsione immediata dell'imposta sulle plusvalenze latenti emerse al momento del trasferimento, e optare per il cosiddetto "tax deferral", cioè la sospensione della riscossione del prelievo fiscale dovuto<sup>20</sup>. Le imposte sui redditi oggetto di sospensione dovranno poi essere corrisposte nell'esercizio di realizzazione dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale oggetto di trasferimento, ai sensi delle disposizioni del Tuir.<sup>21</sup> A tal fine il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 02.08.2013, G.U. 12.08.2013, è intervenuto per definire i criteri di monitoraggio annuale circa la realizzazione delle plusvalenze in sospensione, al fine di permettere allo stato di provenienza il controllo del momento di realizzo delle stesse e far scattare il momento della riscossione.

E' inoltre disposto all'art. 8 del presente decreto, che qualora il contribuente già emigrato abbia esercitato l'opzione della sospensione e si trasferisca in uno stato non appartenente all'Unione europea né aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo, ne consegue la decadenza della sospensione e l'obbligo di versare l'imposta residua con ri-

---

<sup>19</sup> Trattasi di stati con cui l'Italia ha concluso accordi di libero scambio di informazioni e di reciproca assistenza concernente il prelievo dei crediti tributari.

<sup>20</sup> La sospensione della riscossione concerne le sole plusvalenze derivanti da assets le cui vicende fiscali siano ripercorribili anche successivamente al trasferimento di residenza. Rimangono allora escluse dal regime sospensivo le imposte dovute in seguito a plusvalenze riguardanti i beni merce e le riserve in sospensione d'imposta che non sono state ricreate all'interno dell'eventuale stabile organizzazione mantenuta nel territorio italiano dal soggetto trasferitosi. Per quanto concerne le partecipazioni comprese nell'attivo immobilizzato, costituisce realizzo delle stesse non solo la loro vendita bensì anche la distribuzione di dividendi ad esse correlate.

<sup>21</sup> Come stabilito dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 02.08.2013, G.U. 12.08.2013, art. 6.

ferimento all'esercizio in cui ha efficacia il trasferimento di residenza. Altri fattori che comportano le stesse conseguenze di decadenza sono la liquidazione piuttosto che l'estinzione del soggetto localizzato all'estero, così come la fusione, la scissione o, ancora, il conferimento, che implicano il passaggio della società ad un altro soggetto residente in uno paese che non appartiene all'Unione Europea, o non aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo.

Il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 02.08.2013 ha inoltre previsto una seconda modalità di sospensione cui può rivolgersi il contribuente trasferitosi, ossia la rateizzazione dell'imposta dovuta in dieci quote costanti, a partire dall'esercizio in cui ha efficacia il trasferimento. In quest'ultimo caso, il carico fiscale sarà incrementato di interessi e sarà richiesta al contribuente anche una garanzia proporzionale all'imposta rateizzata. Al contrario della precedente modalità di sospensione, per la rateizzazione non è richiesto il monitoraggio annuale.

Nel medesimo documento sono state infine stabiliti i metodi di calcolo dell'imposta e i criteri di esercizio dell'opzione e del versamento rateale, nonché le modalità di esibizione delle garanzie dovute per fruire di entrambe le tipologie di sospensione, specificando altresì le conseguenze della perdita delle stesse o del mancato rispetto degli obblighi concernenti le comunicazioni di monitoraggio annuale.

La norma in questione si applica anche nel caso di trasferimento di residenza di una stabile organizzazione, o di parte di essa, residente nel territorio dello Stato Italiano fino al momento del trasferimento e migrata poi in altro stato appartenente all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo.

Attraverso una tale disciplina del trasferimento di residenza, è ritenuto corretto l'esercizio della potestà impositiva da parte dello stato di provenienza per le plusvalenze maturate fino al trasferimento, i cui importi non risentono delle vicende che eventualmente possano manifestarsi successivamente, perché di competenza dello Stato di destinazione. Il decreto attribuisce quindi allo stato di arrivo ogni manifestazione di capacità contributiva, incluse quindi possibili ulteriori plusvalenze, che verranno a concretizzarsi dopo il trasferimento.

L'eccezione all'esercizio della potestà impositiva nel caso di trasferimento della residenza all'estero corrisponde al solo caso in cui, a seguito dello stesso, i beni che compongono l'azienda rimangano in Italia all'interno di una struttura che prende il nome di

stabile organizzazione. Questa situazione non viene allora concepita come una cessione d'azienda, in quanto il complesso dei beni aziendali permangono localizzati all'interno dello Stato Italiano e di conseguenza i relativi plusvalori latenti saranno tassati dallo stesso al momento della loro realizzazione. In questo caso non si verifica infatti alcuna sottrazione di materia imponibile allo Stato italiano.

Il trasferimento di residenza non è però oggetto di coordinamento tra la normativa applicata dallo stato in uscita e quello in entrata, di conseguenza una tale fattispecie può comportare una doppia imposizione piuttosto che un salto d'imposta. Nel caso di persona fisica o società italiana che migri all'estero potrà verificarsi solamente il fenomeno del duplice carico tributario, in quanto la normativa italiana prevede tassazione, come appena esplicitato, sulle plusvalenze latenti, di conseguenza la mancanza di imposizione per entrambi i paesi, definita "salto d'imposta", non potrà mai verificarsi. Sarà invece possibile l'assenza del prelievo tributario qualora sia la nazione di uscita che quella di entrata non individuino alcuna manifestazione di capacità contributiva in corrispondenza di un trasferimento di residenza all'estero di soggetti che esercitano imprese commerciali.

La disciplina dell'exit tax finora presentata, a proposito delle modalità di corresponsione dell'imposta scaturente dal trasferimento, ha trattato il caso di trasferimento all'estero della residenza fiscale di soggetti che esercitano imprese commerciali, assumendo come paesi di destinazione nazioni appartenenti all'Unione Europea o aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo. Se per differenza il paese di destinazione corrisponde a uno stato a fiscalità privilegiata, la disciplina del trasferimento di residenza assume connotati differenti, in quanto con tali paesi non sussiste il libero scambio di informazioni, tantomeno è possibile concludere accordi di reciproca assistenza per la riscossione dei crediti tributari.

In questo caso al soggetto che si trasferisce sarà applicata la disciplina che scaturisce dal combinato degli art. 2 comma 2bis del Tuir e dell'art. 166 Tuir. Nello specifico, per il contribuente italiano che eserciti attività commerciale e che trasferisca in un paese a fiscalità privilegiata la propria residenza, scatta una presunzione di residenza fiscale nel territorio dello Stato Italiano in base al disposto dell'art. 2 comma 2bis del Tuir. Incombe quindi sul singolo l'onere di fornire prova circa la sua residenza nello stato estero, oppure in alternativa di dimostrare semplicemente di non avere residenza fiscale in Ita-

lia, al fine di evitare l'assoggettamento a tassazione in Italia dei redditi ottenuti all'estero. Allo stesso contribuente sarà inoltre applicato quanto disposto dall'art. 166 Tuir, ossia la normativa appena presentata concernente l'exit tax, che in questo caso segue però una normativa, in quanto le condizioni di segretezza e riservatezza che caratterizzano i paradisi fiscali non permettono allo Stato Italiano di monitorare le vicende fiscali del complesso aziendale, o dei singoli componenti, migrati all'estero. Di conseguenza, l'imprenditore che trasferisce la residenza in Stati diversi da quelli appartenenti all'Unione europea ovvero da paesi aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo sarà costretto a pagare nell'immediato, e in un'unica soluzione, l'intera imposta dovuta per effetto del trasferimento della residenza, ossia l'intero ammontare dell'exit tax. Ad egli sarà quindi negata la possibilità di richiedere allo stato di provenienza, in alternativa al pagamento immediato, l'opzione di sospendere la riscossione dell'imposta al momento di realizzazione dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale oggetto di trasferimento, e non potrà neppure optare per la rateizzazione del carico fiscale.

La disciplina prevista per il trasferimento in paradisi fiscali è disposta al fine di contrastare operazioni elusive che potrebbero verificarsi a seguito di una tale situazione, qualora il trasferimento fosse intrapreso per volontà di sottrarsi alla tassazione dello Stato Italiano e beneficiare dei regimi fiscali privilegiati dei paesi di destinazione.

Le fattispecie di trasferimento di residenza all'estero finora esposte hanno coinvolto solamente soggetti esercenti attività commerciale, quindi persone fisiche, società ed enti commerciali. L'exit tax infatti non è prevista nel caso in cui a trasferire la propria residenza siano soggetti che non intrattengono attività commerciale. Di conseguenza a ciò, persone fisiche, società o enti non commerciali che non abbiano ad oggetto attività commerciale e che trasferiscono all'estero il proprio complesso aziendale, o parti dello stesso, non sono colpiti da alcun tipo di tassazione in seguito alla loro migrazione. Dal momento in cui il trasferimento avrà effetto, essi diventeranno contribuenti dello stato di destinazione.

Analizzando le numerose tipologie di fattispecie che possono concretizzarsi nell'ambito del trasferimento di residenza all'estero, è configurabile anche l'acquisto o la perdita di residenza in corso d'anno. L'ordinamento italiano non contiene specifiche norme riservate alla disciplina di questo caso particolare, dovendosi piuttosto affidare al contenuto delle norme incluse nelle convenzioni contro le doppie imposizioni in merito alla resi-

denza<sup>22</sup>, eventualmente elaborate dall'Italia con i paesi di destinazione del soggetto trasferitosi. A seguito del trasferimento di residenza in corso d'anno, può allora subentrare il frazionamento del periodo d'imposta come soluzione all'esercizio della potestà impositiva degli stati coinvolti, il quale però non è disciplinato in tutte le convenzioni; quindi si rimanda ancora una volta al contenuto delle norme elaborate in questi documenti. Trova applicazione il frazionamento del periodo d'imposta, ad esempio, nelle convenzioni stipulate dall'Italia con la Svizzera, quando all'art. 4 comma 4 della Convenzione<sup>23</sup>, ratificata con la L. 23.12.1978 n. 943, si ammette l'assoggettamento a tassazione nel paese di destinazione, per le imposte per le quali il domicilio è determinante, dal momento in cui risulta essere trascorso il giorno del trasferimento dello stesso. Alla pari, dallo stesso momento in cui avviene la perdita del domicilio, il paese di origine non potrà più esercitare la propria potestà impositiva, con riferimento alle imposte che dipendono appunto dal domicilio, quale requisito essenziale per la loro applicazione. Di conseguenza a ciò, il soggetto sarà considerato residente nel paese di origine soltanto per un periodo dell'anno, mentre per il resto dell'anno avrà effetto il cambio di residenza.

È possibile, però, che tra due Stati non sia concepita una tale suddivisione temporale, sulla base delle convenzioni contro le convenzioni intercorrenti tra gli stessi, di conseguenza si dovrà obbligatoriamente attribuire l'intero periodo d'imposta ad un unico Stato di residenza, sulla base delle norme contenute in detti documenti. Non è estendibile infatti la fattispecie di frazionamento dell'anno di imposta tra Stati che non hanno concepito una tale disciplina all'interno dei loro accordi, in quanto si violerebbe il principio di sovranità delle nazioni coinvolte. Si riporta a titolo esplicativo la risoluzione dell'Agen-

---

<sup>22</sup> "L'art. 4 del modello OCSE di convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni prevede che, ai fini della convenzione stessa, l'espressione " residente in uno Stato contraente" designi la persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposizione a motivo del suo domicilio, residenza o altro criterio di natura analoga. Come precisato dal Commentario OCSE, tale definizione si riferisce alla definizione di residenza adottata nella legge nazionale di ciascuno Stato.

L'unica condizione per l'applicazione dei criteri nazionali di definizione della residenza è che essi debbono comunque essere idonei ad esprimere un effettivo collegamento con lo Stato. È richiesto, inoltre, che, in seguito alla qualificazione della persona come residente, essa si assoggettata ad imposta in esso in modo completo (integrale)." ODETTO – VALENTE – COTTO, *op. cit.*, p. 88.

<sup>23</sup> La persona fisica che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato contraente cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il giorno del trasferimento del domicilio.

L'assoggettamento alle imposte per le quali il domicilio è determinante inizia nell'altro Stato a decorrere dalla stessa data.



zia delle Entrate del 03.12.2008 n. 417, che tratta il trasferimento di residenza di un soggetto italiano in Svezia. L'Agenzia in tal caso si è pronunciata in quanto la convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Svezia non prevede il caso il frazionamento dell'anno d'imposta. Il testo della risoluzione spiega allora che, in considerazione del fatto che prima del trasferimento il contribuente italiano aveva maturato in Italia tutti i requisiti di residenza italiana, una volta migrato in Svezia egli continuerà ad essere tassato in Italia per i redditi ovunque prodotti nel mondo, sulla base del principio world wide taxation, fino alla chiusura dell'anno di imposta, in quanto non esiste la fattispecie di frazionamento dell'anno di imposta nella convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra Italia e Svezia. Il trasferimento della residenza in Svezia maturerà quindi i suoi effetti, al fine dell'esercizio della potestà impositiva svedese, a partire dall'anno d'imposta successivo al momento in cui ha avuto effetto il trasferimento della residenza del soggetto.

**e) La tassazione dei non residenti: il collegamento con il territorio**

Per poter tassare il reddito ottenuto in Italia da cittadini stranieri, è necessario realizzare un collegamento con il territorio; si tratta di un legame che deve rispettare specifici parametri, tali da poterlo definire sufficiente e ragionevole. Si può quindi notare come l'assoggettamento a tassazione dei soggetti residenti in altri paesi sia sottoposto a precisi connotati che ne delimitano e chiariscono l'ambito di applicazione.

Le parole "sufficiente e ragionevole" sono fissate a garanzia di un legame che implichi una certa rilevanza, non si usa una proposizione quale "un collegamento di qualsiasi genere", bensì si vuole legittimare l'imposizione in base alla presenza di una specifica connessione con il territorio in cui si realizza la ricchezza.

Si tratta di un collegamento reale ed effettivo che però non è definibile univocamente, in quanto anche la tipologia di imposta ne condiziona la descrizione. Considerando le imposte reali, cioè quelle impersonali che vengono attribuite a prescindere dalle condizioni economico-sociali del contribuente, il legame deve rapportarsi con l'oggetto della tassazione. In questo caso allora non assume rilevanza la residenza del soggetto piuttosto che la sua capacità contributiva, ma l'unico fattore da considerare ai fini della tassazione sarà il territorio in cui egli ha posto in essere il presupposto: residente o non residente in Italia, il soggetto deve accollarsi l'onere di pagare l'imposta reale in Italia solamente se

realizzi l'oggetto della tassazione in territorio italiano, al contrario verrà applicata la normativa tributaria dello stato di riferimento.

E' differente la questione se si considerano le imposte personali: in questo caso il fulcro della questione concerne la capacità contributiva del soggetto, quindi la tassazione è strettamente collegata con la persona del contribuente. Di conseguenza assume rilevanza il singolo: uno straniero non residente in Italia che realizzi un presupposto all'estero non sarà considerato soggetto passivo dalla normativa tributaria italiana, in quanto non esiste un collegamento sufficiente e ragionevole con la nazione, tale da legittimare i precetti tributari italiani a colpire la ricchezza prodotta dal cittadino all'estero. Per differenza, se consideriamo un soggetto straniero che vive in Italia e che concretizza lo stesso presupposto estero sopraccitato, si crea una situazione caratterizzata da uno stretto legame con il territorio, configurando quindi un collegamento sufficiente e ragionevole che legittima lo stato italiano a tassare la ricchezza prodotta all'estero.

Si può quindi affermare come la tipologia di imposta abbia un ruolo fondamentale nel legittimare la tassazione di un cittadino straniero da parte della legislazione tributaria italiana, in quanto il collegamento sufficiente e ragionevole con il territorio viene giudicato in base al genere di tributo da applicare.

L'introduzione di vincoli all'esercizio della potestà legislativa nazionale è legittimata dal corpo normativo per eccellenza, cioè dalla Costituzione italiana, che all'art. 10 c. 1 afferma che "l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute". Questa disposizione riconosce alle fonti di diritto internazionale il potere di ingerenza all'interno dell'ordinamento italiano, di conseguenza il principio di territorialità quale consuetudine internazionale riconosciuta si posiziona a un livello superiore rispetto alle norme di rango primario. Di conseguenza, nel caso in cui una legge nazionale sia contrastante con il dettato consuetudinario, il soggetto che si senta danneggiato dalla previsione interna potrà appellarsi al giudice al fine di ottenere la dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma di legge.

L'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti viene disciplinato nello specifico dell'art. 23 del Tuir, il quale dispone per ogni categoria di reddito prodotto all'estero i criteri che ne permettono l'eventuale tassazione da parte dello Stato italiano.

In particolare, si considerano tassabili in Italia i redditi fondiari, per i quali il legislatore non da alcuna precisazione in quanto è certo derivino da immobili situati nel territorio

lo Stato Italiano perché iscritti a catasto afferente allo stesso, di conseguenza appare evidente la presenza di un collegamento con la fonte del territorio italiano. Il suddetto articolo annovera poi i redditi di capitale, i quali sono ammessi a tassazione italiana solamente se sono corrisposti da un soggetto residente all'interno dello Stato italiano, oppure da stabili organizzazioni presenti all'interno dello stesso di soggetti non residenti. Sono inoltre compresi in questa categoria anche i redditi corrisposti dallo Stato stesso. L'articolo dispone però l'esclusione dall'imposizione italiana degli interessi o altri proventi percepiti da depositi e conti correnti bancari e postali in Italia. Una terza categoria afferente ai redditi dei non residenti che però sono tassabili dalla legislazione italiana, corrisponde ai redditi di lavoro dipendente, i quali sono soggetti a tassazione italiana se l'attività lavorativa viene svolta in Italia. L'articolo include altresì i redditi di lavoro autonomo, per i quali si ammette l'esercizio della potestà impositiva italiana qualora la ricchezza derivi dall'attività esercitate all'interno dello Stato italiano, ed ancora i redditi d'impresa, per i quali la descrizione del collegamento con il territorio dello Stato non si limita a prevedere che l'attività di impresa si è svolta in Italia, bensì richiede che la stessa avvenga tramite una stabile organizzazione posta all'interno del territorio italiano. In merito si dirà più specificatamente nel seguente paragrafo, trattando in maniera approfondita la definizione di stabile organizzazione.

L'art. 23 del Tuir include ancora a tassazione italiana i redditi diversi percepiti da soggetti non residenti, che in qualità di categoria residuale includono una serie di manifestazioni di capacità contributive che non incluse nelle precedenti tipologie di reddito. Per i redditi diversi “il collegamento territoriale è soddisfatto o in relazione alla circostanza che il bene da cui si genera il reddito sia situato nel territorio dello Stato (...), ovvero in relazione alla localizzazione nel territorio dello Stato dell'attività produttiva del reddito.”<sup>24</sup> Vengono però previste alcune esclusioni dall'assoggettamento a tassazione da parte dell'Italia con riferimento a questa categoria. Per citare quelle più rilevanti, si riferisce come la potestà impositiva italiana non venga applicata alle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni non qualificate in società residenti in Italia, qualora siano negoziati in mercati regolamentati; ulteriore esclusione è inoltre prevista per gli interessi attivi concernenti i conti correnti e depositi bancari e postali. All'ultimo comma dell'art. 23 troviamo l'inclusione nel complesso dei redditi sog-

---

<sup>24</sup> TOSI – BAGGIO, *op. cit.*, p. 73 e ss..

getti a tassazione da parte dell'Italia, dei redditi da partecipazione imputabili ai soci di società di persone (o quelli di società di capitali qualora abbiano scelto il regime opzionale di tassazione per trasparenza), ad associati o partecipanti non residenti in Italia, qualora i redditi provengano da società che invece detengono la residenza italiana. Di conseguenza si può comprendere come l'art. 23 del Tuir provveda a descrivere i criteri identificativi del collegamento con il territorio italiano per ogni tipologie di reddito, dal quale consegue la legittimazione all'esercizio della potestà impositiva italiana.

Al comma 2 del presente articolo vengono inoltre elencati alcune tipologie di reddito che saranno soggette a tassazione in Italia indipendentemente dalle condizioni previste per le categorie appena descritte, escludendo quindi la richiesta di un collegamento con il territorio e soffermandosi solamente sul soggetto che li corrisponde. Infatti, qualora siano corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato, o da stabili organizzazioni presenti all'interno dello stesso di soggetti non residenti, verrà applicata la tassazione secondo la normativa italiana alle pensioni, ai compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi di impresa, così come ai redditi ottenuti in seguito a processi, formule e informazioni derivanti dalla pratica ottenuta nel campo dell'attività, ed infine imposizione italiana è applicata anche “ ai compensi corrisposti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato”<sup>25</sup>.

Ci sono delle peculiarità per quanto riguarda la tassazione degli enti non commerciali non residenti e gli enti commerciali non residenti. Per i primi le regole sono simili a quelle previste per le persone fisiche non residenti, quindi l'ente non commerciale non residente, che dovesse ottenere dei redditi in Italia, al fine dell'assoggettamento a tassazione si considereranno alle categorie di reddito elencate all'articolo 23 del Tuir. Infatti all'art. 154 del Tuir è disposto che l'imposizione riguardante il reddito complessivo degli enti non commerciali è determinata secondo le regole delle categorie reddituali previste dall'articolo 23 del Tuir.

Per differenza, per gli enti commerciali non residenti subentra una distinzione circa la presenza in Italia di una stabile organizzazione o l'assenza della stessa. Se l'ente commerciale è dotato all'interno del territorio italiano di una stabile organizzazione, si configura una situazione alla pari di una società italiana, di conseguenza si identifica un

---

<sup>25</sup> Lettera d) comma 2 dell'art. 23 del Tuir.

soggetto passivo Ires, e in base alla norma dell'art. 152 del Tuir tutti i redditi da esso prodotti vengono definiti reddito di impresa. Al contrario, se l'ente commerciale non è dotato in Italia di una stabile organizzazione, i redditi ad esso spettanti saranno considerati afferenti alla legislazione tributaria italiana secondo le regole dell'articolo 23 del Tuir la, ossia categoria per categoria, come se fosse una persona fisica.

**f) Il concetto di stabile organizzazione**

La nozione di stabile organizzazione è un elemento centrale nella disciplina delle imposte sui redditi, in quanto coincide con il presupposto per l'esercizio della potestà impositiva italiana nei confronti dei redditi d'impresa ottenuti dai non residenti.

La descrizione del concetto di stabile organizzazione all'interno della normativa italiana risale al 1° gennaio 2004, che apportando delle modifiche Tuir ha altresì introdotto la definizione di questo concetto.

In considerazione del disposto dell'art. 162 del Tuir, la stabile organizzazione viene descritta come “una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente eserciti in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato”.

La norma identifica allora una stabile organizzazione materiale, ossia una struttura fissa, che deve avere carattere di stabilità nel territorio dello Stato, quindi non precaria, e che sia strumentale all'esercizio in Italia almeno di una parte dell'attività di impresa normalmente esercitata all'estero dal soggetto non residente. Tale struttura deve servire per esercitare in modo non temporaneo e non occasionale l'attività di impresa normalmente esercitata all'estero, la quale non deve presentarsi con carattere ausiliare o meramente riparatorio. Si tratta quindi di un pezzo dell'impresa che in genere è esercitata nell'altro Stato, che con carattere di stabilità viene svolta nel territorio italiano.

L'art. 162 del Tuir individua poi una serie di elementi che fungono da indice della presenza di una stabile organizzazione, quali la sede della direzione, ossia il luogo in cui vengono assunte le decisioni, una succursale, cioè il posto nel quale si vendono i prodotti, piuttosto che un ufficio, un laboratorio o infine un luogo di estrazione di risorse naturali (per attività che si avvalgono delle stesse lo svolgimento dell'attività d'impresa normalmente esercitata). La presenza di uno solo di questi elementi fa presumere l'esistenza di una stabile organizzazione, a meno che non si dimostri che queste strutture servano per esercitare attività meramente ausiliarie o preparatorie. Altri connotati relati-

vi alla sede fissa che, secondo le norme del modello OCSE così come quelle del Tuir, escludono la configurazione di stabile organizzazione sono riportate al paragrafo 3 della convenzione. Non si è infatti in presenza di stabile organizzazione qualora la sede fissa sia utilizzata ai fini del solo deposito, esposizione o consegna della merce, piuttosto che con scopi di mero magazzino al fine di deposito, esposizione o consegna della merce, o, ancora, se la struttura nella quale i beni sono immagazzinati serve solo ai fini della trasformazione da parte di un'altra impresa. L'ultimo caso di esclusione concerne una sede fissa utilizzata al solo scopo di acquistare beni o mezzi, pure avente fini di pubblicità o, ancora, di ricerche scientifiche o di raccolta di informazioni per l'impresa.

Connesso alla nozione di stabile organizzazione, è necessario considerare quanto concerne la disponibilità di elaboratori elettronici ed impianti ausiliari al fine dell'attività di e-commerce. A riguardo il modello OCSE non si occupa espressamente, nonostante sia una fattispecie affrontata dalla stessa Organizzazione mondiale, quando ha previsto specifiche disposizioni all'interno del commentario al modello. Per differenza, il Tuir all'art. 162 comma 5 dispone espressamente che “non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”. Di conseguenza, ad esempio, un sito web di un'impresa estera localizzata in Italia non configura una stabile organizzazione, quest'ultima invece sussiste in presenza di un server all'interno della stessa sede fissa. Secondo l'OCSE, invece, si devono fare delle distinzioni, in quanto è ritenuta stabile organizzazione la presenza di un server all'interno di una struttura più grande afferente a un'impresa estera localizzata in Italia, al contrario se i server si sostanziano in un mero rimpianto fisico strutturato e collocato sul territorio italiano da parte di un'impresa estera, l'OCSE ne individua una stabile organizzazione solamente se tramite quel server si svolge una parte dell'attività di impresa. In questo caso opera un trattamento di maggior favore ai contribuenti la norma interna rispetto a quella convenzionale, in quanto il Tuir non individua gli estremi che definiscono una stabile organizzazione di fronte ad elaboratori elettronici o simili. Lo Stato italiano ha quindi rinunciato ad esercitare la propria potestà impositiva sui redditi prodotti da soggetti esteri tramite server localizzati in Italia.

I redditi ottenibili da una delle tipologie di attività appena menzionate, non offrendo una stabile organizzazione all'interno del territorio dello Stato, saranno tassati secondo la normativa tributaria dello Stato estero di residenza del soggetto.

L'art. 162 del Tuir prosegue poi presentando un serie di ulteriori fattori che permettono di identificare una stabile organizzazione, nello specifico i cantieri diretti alla costruzione di macchinari piuttosto che al montaggio o ad installazioni degli stessi, i quali si considerano stabile organizzazione quando la durata temporale supera i 3 mesi, anche non continuativi. Anche il modello OCSE tratta la definizione delle caratteristiche attenenti al cantiere affinché esso configuri una stabile organizzazione, disponendo però una diversa durata minima, corrispondente ad almeno 12 mesi. Di conseguenza, qualora l'Italia stipuli con un altro Stato una convenzione che prevede per i cantieri quest'arco temporale, nasce un'incongruenza con tra la norma convenzionale e la norma interna italiana. In questo contrasto, come disposto dall'articolo 169 del Tuir<sup>26</sup>, prevale il dettato circa la clausola della convenzione, a meno che la norma interna non sia più favorevole.

In definitiva, quindi, il reddito prodotto da un cantiere avente una durata superiore ai 3 mesi, ed inferiore ai 12, non si considererà prodotto in Italia, grazie all'applicazione della normativa convenzionale più favorevole al contribuente, e quindi lo Stato italiano non potrà esercitare sullo stesso la relativa tassazione.

Il commentario OCSE prevede, inoltre, che la durata complessiva del cantiere debba essere identificata con riferimento a tutte le attività necessarie per il completamento del progetto, in quanto, ad esempio, qualora l'attività di costruzione di un canale implichi lo spostamento sul territorio per esigenze di prosecuzione dei lavori, si dovrà contare, al fine della durata complessiva del cantiere, l'arco temporale che complessivamente ha permesso la realizzazione dell'opera.

Una diversa accezione di stabile organizzazione si configura quando, come disposto dal comma 6 dell'art. 162 del Tuir, viene identificata una stabile organizzazione personale. Quest'ultima si configura quando una società non residente agisce in Italia attraverso un soggetto che conclude abitualmente contratti in nome dell'impresa non residente, purchè si tratti di contratti diversi da quelli di acquisto. Ad esempio un'agente monomandatario esclusivista, che ha il potere di rappresentanza e quindi conclude contratti in nome per

---

<sup>26</sup> L'art. 169 del Tuir dispone che "Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione."

conto del soggetto non residente, costituisce per quest'ultimo una stabile organizzazione personale in Italia. Di conseguenza, tutti i ricavi prodotti a seguito della vendita per mezzo di quell'agente vengono tassati in Italia. A escludere però la nozione di stabile organizzazione personale, è la situazione in cui l'impresa non residente operi in Italia per mezzo di un soggetto che agisce nell'ambito della sua ordinaria attività in maniera indipendente, ad esempio concludendo contratti per la casa madre. È infatti disposto al comma 7 dell'art. 162 del Tuir che “ non costituisce stabile organizzazione il solo fatto che l'impresa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di mediatore, commissionario generale, ogni altro intermediario che gode di uno status di indipendente a condizione che queste persone agiscono nell'ambito dell'ordinaria attività”. Si comprende quindi come il criterio discriminante l'identificazione di una stabile organizzazione coincida in questo caso con l'autonomia del soggetto, ossia lo status di indipendente.

Per quanto riguarda la disciplina della stabile organizzazione nell'ambito dei gruppi d'impresa secondo quanto stabilito dal Tuir all'art. 162 comma 9, viene disposto che la presenza di un rapporto di controllo non causa, essa stessa, la configurazione di stabile organizzazione. Ed infatti, un'impresa non residente, con o senza stabile organizzazione in Italia, che controlla un'impresa italiana, oppure ne sia controllata, non configura una stabile organizzazione di nessuna delle due società. La medesima disciplina viene accordata anche qualora le due società, quella residente in Italia e quella non residente, siano soggette al controllo da parte di un terzo soggetto.

Una volta stabilito che l'impresa, individuale o società, non residente ha una stabile organizzazione in Italia, ad essa verrà applicata la normativa tributaria italiana, come soggetto autonomo rispetto alla casa madre, ai fini del calcolo dell'imposta sul reddito d'impresa. I rapporti interni tra la casa madre estera la stabile organizzazione italiana devono essere considerati come cessione di beni o prestazioni di servizi, dunque assoggettati alla disciplina del transfer pricing e valorizzati a valore normale. Gli orientamenti più recenti della giurisprudenza hanno ammesso la deducibilità dal reddito ottenuto dalla stabile organizzazione delle spese sopportate dalla casa madre “per gli scopi perseguiti da questa, comprese le spese di direzione e le spese generali di amministrazione so-



stenute dalla casa madre (...), per la quota imputabile alla stabile organizzazione, da determinarsi in base a criteri di riparto (...)"<sup>27</sup>.

L'individuazione di una stabile organizzazione in Italia è fiscalmente rilevante per quanto riguarda le conseguenze in capo ai soggetti non residenti che la detengono. Essa infatti costituisce il presupposto per l'attrazione alla potestà impositiva italiana del reddito d'impresa prodotto dallo stabile organizzazione. La stabile organizzazione avrà inoltre l'obbligo di redazione di un particolare conto economico con cui determinare il reddito complessivo ottenuto dalla stessa, il dovere di applicare alcune ritenute d'imposta al concretizzarsi di specifiche fattispecie, e obblighi contabili e dichiarativi.

La stabile organizzazione italiana dovrà allora tenere la contabilità, redigere il bilancio e rispettare tutte le norme dettate in tema di reddito d'impresa secondo l'ordinamento interno italiano, al fine della quantificazione del risultato di economico ad essa attribuibili. Di conseguenza a ciò il reddito d'impresa ottenuto dalla stabile organizzazione in Italia è tassato come reddito d'impresa ai fini Ires, se la società estera è una società (di persone o di capitali) o un ente commerciale non residente, qualora invece il titolare della società residenti in Italia sia un imprenditore individuale, la stabile organizzazione produrrà reddito d'impresa assoggettato in Italia ai fini Irpef.

È inoltre disciplinata la "forza attrattiva della stabile organizzazione", ossia un principio dettato dall'art. 152 del Tuir, in base a cui il reddito d'impresa prodotto da società ed enti commerciali non residenti, attraverso una stabile organizzazione presente in Italia, è composto non solo da quanto ottenuto per effetto dell'attività svolta nell'organizzazione, bensì anche da tutti gli eventuali redditi prodotti in Italia, quindi redditi fondiari, redditi di capitale, ecc.. Di conseguenza si comprende come in questo caso il reddito d'impresa afferente alla stabile organizzazione sia un aggregato a cui partecipano più tipologie di reddito, accomunate da un collegamento con il territorio dello Stato italiano.

Il principio di attrazione non è però valido per gli enti non commerciali non residenti e per le persone fisiche non residenti, in quanto nonostante la presenza di una loro stabile organizzazione in Italia, saranno titolari di redditi fondiari, di capitale o diversi (e di redditi d'impresa afferenti alla stabile organizzazione) secondo il principio del trattamento isolato dei redditi, quindi tali redditi saranno disciplinati sulla base delle regole proprie di ogni categoria.

---

<sup>27</sup> TOSI – BAGGIO, *op. cit.*, p.76.

Una delle conseguenze derivanti dall'imposizione in Italia di redditi ottenuti da soggetti non residenti consistono in obblighi dichiarativi circa le manifestazioni di capacità contributive ottenute all'interno della nazione. Se per i soggetti aventi una stabile organizzazione in Italia sia particolarmente agevole questo tipo di adempimento, per i restanti contribuenti subentra, in sostituzione della dichiarazione dei redditi, l'attribuzione di una ritenuta a titolo d'imposta, da effettuarsi da parte del soggetto residente che corrisponde il reddito. Si nomina per importanza il contenuto dell'art. 25 comma 2 del DPR n. 600 del 1973, che prevede l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 30%, da applicarsi ai redditi di lavoro autonomo corrisposti da soggetti residenti "per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese", sebbene rimangano estranei a questa disciplina i redditi ottenuti a seguito di attività svoltesi all'estero o redditi erogati da stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti. La medesima ritenuta, in base al comma 4 del detto articolo, viene applicata a quanto corrisposto da un sostituto d'imposta a soggetti non residenti in seguito all'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa, così come di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico. La medesima disciplina della ritenuta è infine applicata sull'entità dei redditi ottenuti dai non residenti a seguito dell'uso o la concessione in uso in settori industriali, commerciali, o scientifiche presenti in Italia; in quest'ultimo caso non viene però applicata alcuna ritenuta con riferimento ai canoni erogati a stabile organizzazione di soggetti non residenti.

“ I settori in cui è storicamente più massiccio ricorso, da parte del legislatore tributario, ai regimi di tassazione sostitutivi è quello rappresentato dai redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria, le cui discipline sono disseminate in un gran numero di provvedimenti e continuamente oggetto di modifiche ed integrazioni”<sup>28</sup>.

Nei casi in cui la disciplina della ritenuta sia di difficile attuazione, subentra l'istituto della dichiarazione dei redditi come adempimento obbligatorio da svolgere in seguito all'ottenimento di redditi ottenuti in Italia da parte di soggetti non residenti, cui segue la liquidazione e pagamento delle imposte secondo la normativa a vigente per tutti i contribuenti italiani, sebbene in questi casi siano previste misure semplificatrici.

---

<sup>28</sup> *Ivi*, p.78.

#### **g) Il regime fiscale di attrazione europea**

L'art. 41 del D.L. n. 78 del 2010 ha introdotto una norma avente lo scopo di attrarre investimenti esteri all'interno del territorio italiano.

Tale precetto normativo dispone infatti la possibilità, per le imprese residenti in uno degli Stati membri dell'Unione Europea che intraprendano nuove attività economiche in Italia, di scegliere in alternativa alla normativa tributaria italiana, il regime fiscale che più conviene tra quelli vigenti tra tutti i paesi dell'Unione Europea, al fine dell'imposizione dei redditi ottenuti in Italia dal nuovo investimento.

La possibilità di scegliere la disciplina impositiva tra quelle applicate dagli Stati membri viene attribuita sia alle imprese ivi residenti in uno di essi, che ai loro dipendenti e collaboratori.

L'adozione del regime fiscale più conveniente è fruibile per un periodo temporale di tre anni, avviabile tramite un istituto denominato "ruling di standard internazionale", che richiede l'istanza di interpello secondo quanto disposto dall'art. 8 del D.L. n. 269 del 2003.

Nonostante sia data possibilità di scelta circa la normativa tributaria con cui assoggettare a imposizione i redditi derivanti dalle nuove attività economiche avviate in Italia, le modalità di accertamento e riscossione delle imposte seguiranno in ogni caso i precetti fiscali della normativa italiana.

#### **h) Strumenti di contrasto all'elusione fiscale**

La lotta all'evasione e all'elusione fiscali è un tema che non ammette una facile soluzione, in quanto le modalità che uno stato può adottare per fronteggiare i fenomeni di frode fiscale non riescono a risolvere completamente e in breve tempo il problema.

Gli accordi convenzionali contro le doppie tassazioni si prestano ad affrontare solo marginalmente questi temi, grazie ad alcune clausole che prevedono lo scambio di informazioni in materia di cooperazione amministrativa, le quali permettono di smascherare, sebbene in minima parte, fenomeni di evasione o elusione fiscale.

La possibilità di stipulare accordi internazionali non costituisce però una valida risposta all'esigenza manifestata dai singoli stati di contrastare tali comportamenti distorsivi, a causa della complessità della materia, che impedisce di raggiungere soluzioni in tempi brevi.

In un quadro come quello descritto, i singoli paesi si sono attivati singolarmente per adottare delle soluzioni concrete, inducendo i legislatori nazionali ad istituire validi strumenti di contrasto delle attività elusive o evasive poste in essere dai contribuenti italiani su scala internazionale.

Il legislatore tributario italiano ha provveduto ad elaborare quattro istituti che sostengono lo stato italiano nella lotta alle frodi fiscali internazionali, i quali si sostanziano nel meccanismo dei prezzi di trasferimento, il cosiddetto “transfer pricing”, regolato dall’art. 110 comma 7 del Tuir; inoltre è stata introdotta l’indeducibilità dei costi sostenuti nei confronti dei paesi aventi fiscalità privilegiata, secondo il disposto dell’art. 110 del Tuir; ancora, il legislatore ha regolato la disciplina definita “controlled foreign companies o CFC”, la quale prende a riferimento le società estere collegate e controllate, secondo quanto stabilito dagli artt. 167 e 168 del Tuir, ed infine il fenomeno dell’esterovestizione, disciplinato dall’art. 73 commi 5-bis e 5-ter del Tuir.

Il transfer pricing, è l’istituto più antico tra quelli apparsi nel nostro ordinamento ed è un istituto inglese di importazione. Questo istituto prende a riferimento le transazioni commerciali poste in essere tra le società del medesimo gruppo, in particolare tra un’impresa italiana ed una società non residente che controlla direttamente od indirettamente quella italiana, oppure ne sia controllata, o ancora che sia controllata dalla medesima società che controlla la società italiana.

Il concetto di controllo su cui si basa la suddetta previsione non coincide con la definizione dello stesso secondo quanto disposto dall’art.2359 del Codice Civile, in quanto l’agenzia delle entrate adotta una nozione più ampia<sup>29</sup>, identificando il controllo ogniqualvolta ci sia una sorta di compenetrazione tra le due società, cioè tra quella residente e quella non residente. Quest’ultima peraltro, al fine dell’adozione dell’istituto del transfer pricing, può risiedere sia in uno stato a fiscalità privilegiata che in un paese che non sia un paradiso fiscale, in quanto non è stata elaborata alcuna specificazione in merito.

Il fulcro di tale meccanismo consiste nella valutazione dei componenti reddituali derivanti dalle transazioni infragruppo a un valore che si definisce “valore normale”, di conseguenza si comprende come la norma influisca nell’identificazione sia di costi che di ricavi, così come di plusvalenze, perdite o sopravvenienze, ossia di tutto ciò che influ-

---

<sup>29</sup> Si veda la Circolare n. 32 del 1980.

sce nella determinazione del reddito. Il fine dell'istituto è infatti quello di contrastare la realizzazione di transazioni a valori diversi da quelli di mercato, che possano comportare spostamenti di base imponibile oltre i confini italiani, attuati con lo scopo di ottenere benefici fiscali all'estero.

Il valore normale<sup>30</sup> dev'essere sostituito per mano dell'impresa residente in Italia, in sede di dichiarazione dei redditi, al corrispettivo stabilito per la transazione, il quale potrebbe rivelarsi un costo troppo elevato piuttosto che in un ricavo esageratamente basso, se confrontati con il valore normale dell'operazione. Una tale manovra comporta l'aumento di base imponibile italiana, che rischiava di essere invece erosa qualora non fosse applicata la normativa sul transfer pricing. Nella situazione opposta in cui l'applicazione del valore normale provochi una diminuzione dell'imponibile in Italia, perché va a sostituire un costo molto basso oppure un ricavo esageratamente elevato, la sostituzione con il valore normale non avviene in via automatica, ma si rifà alle norme delle convenzioni elaborate dall'Italia con lo stato di residenza della controparte.

Si comprende quindi come l'istituto del transfer pricing possa causare il duplice problema di identificazione del valore normale e quello della doppia imposizione.

Quest'ultima emerge qualora uno stato effettui un aumento del corrispettivo della transazione, senza che a ciò corrisponda una variazione in diminuzione di pari importo per mano dell'amministrazione finanziaria dell'altra nazione. A tale problema risponde l'istituto della procedura amichevole prevista dal modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni, la quale permette agli stati contraenti di trovare una soluzione in merito al rischio di duplice tassazione emerso. Se l'aggiustamento in aumento viene apportato dallo stato estero, e tra questo e lo stato italiano è svolta una procedura amichevole che ha portato ad un'intesa, l'art. 110 del Tuir, al comma 7, ammette che l'Italia esegua una variazione in diminuzione. E' però necessario specificare che le nazioni non hanno il dovere di concludere accordi internazionali, bensì sono solamente obbligate a

---

<sup>30</sup> Per valore normale si intende il prezzo mediamente praticato per i beni e i servizi simili, in condizioni di libera concorrenza e allo stesso punto di commercializzazione, considerando il tempo e il luogo in cui sono stati acquisiti o prestati, oppure, in mancanza, nel tempo e nel luogo più vicini. Per l'identificazione del valore normale si privilegia il confronto con i listini o le tariffe del fornitore, e solamente in mancanza degli stessi, si considerano le mercuriali, i listini delle camere di commercio e le tariffe professionali. Esistono però alcune tipologie di beni e servizi che, sulla base di quanto disposto al comma 4 dell'art. 9 del Tuir, derogano a questa regola generale. L'onere probatorio circa il valore normale incombe in ogni caso sull'amministrazione finanziaria.

consultarsi. Di conseguenza si comprende come il problema della doppia imposizione possa non trovare una risoluzione.

Qualora però la transazione commerciale che ha fatto emergere un corrispettivo da rettificare avvenga tra due stati membri dell'Unione Europea che non hanno elaborato una convenzione contro le doppie imposizioni, vengono applicate le disposizioni contenute nella Convenzione di Bruxelles del 1990, n. 436, valida per tutti gli stati membri, la quale prevede che la duplice tassazione venga risolta secondo quanto dispone una commissione costituita ad hoc, composta dalle amministrazioni finanziarie degli stati coinvolti e da altri soggetti aventi il requisito dell'indipendenza.

Il problema concernente l'individuazione del valore normale è invece risolto in Italia mediante il meccanismo di "Ruling internazionale", il quale è stato introdotto dal legislatore nazionale nel 2004. Tale strumento permette all'impresa italiana di giungere a un'intesa con l'agenzia delle entrate sulle modalità di identificazione del valore normale delle proprie transazioni commerciali con società estere. Questo accordo ha validità per tre anni, durante i quali l'amministrazione finanziaria non può esercitare i propri poteri istruttori nei confronti del contribuente, se non su questioni che non afferiscono all'oggetto dell'accordo. Il ruling internazionale non ha però finalità di contrasto delle doppie imposizioni, in quanto la sua validità non concerne la controparte, bensì la sola società italiana; l'agenzia delle entrate ha il mero dovere di inviare all'amministrazione finanziaria dell'altro stato una copia dell'accordo raggiunto.

Un altro intervento effettuato dal legislatore italiano per arginare il problema concernente l'incertezza dell'individuazione del valore normale è stato introdotto tramite il D.L. n. 78 del 2010, con il quale è stata prevista una fattispecie di esclusione della sanzione derivante dall'errata individuazione del valore normale. Nel caso l'amministrazione italiana operi una rettifica (che implichi un aumento dell'imposta o una diminuzione del credito) del corrispettivo della transazione esaminata, in quanto ritiene che quest'ultimo non corrisponde al valore normale della stessa, scatta infatti per l'impresa italiana una sanzione per infedele dichiarazione. L'innovazione introdotta, integrando l'art. 1 del D.Lgs n. 471 del 1997<sup>31</sup> con il comma 2-ter, prevede che il contribuente italiano possa evitare il pagamento della sanzione se predispone una serie di documenti individuati da

---

<sup>31</sup> Il D.Lgs n. 471 del 1997 contiene disposizioni generali in materia di sanzioni su Iva ed altre imposte dirette.

un provvedimento del direttore generale dell’Agenzia delle entrate, che implicano il rispetto della normativa dedicata alle imprese che operano in regime di transfer pricing. Tali adempimenti permettono quindi all’impresa di evitare il pagamento della sanzione a seguito di un’attività istruttoria effettuato dall’Agenzia delle entrate, durante il quale sarà quindi consegnata la documentazione di cui sopra, al fine di dimostrare che sono stati praticati prezzi di trasferimento corrispondenti al valore normale. L’impresa dovrà inoltre comunicare all’amministrazione finanziaria in sede di dichiarazione dei redditi l’avvenuta predisposizione della documentazione di cui sopra, pena il venir meno dell’agevolazione connessa alla sanzione.

Il secondo meccanismo istituito dal legislatore a contrasto dell’elusione ed evasione fiscali è il cosiddetto “costi black-list”. La disciplina in merito è esposta all’art. 110 del Tuir, ai commi 10 e seguenti, i quali dispongono l’indeducibilità dei componenti negativi di reddito originati dalle operazioni realizzate tra imprese italiane e imprese aventi domicilio fiscale in un paradiso fiscale<sup>32</sup> localizzato al di fuori dell’Unione Europea<sup>33</sup>.

L’impresa residente nel territorio italiano avrà quindi una base imponibile maggiore, e il costo afferente a beni o servizi acquistati da imprese localizzate in paradisi fiscali extra Ue subirà, a causa di tale previsione normativa, un incremento. La ragione che ha spinto il legislatore nazionale ad elaborare questo istituto consiste nel rischio che lo stato italiano perda parte della base imponibile che gli spetta, in quanto le società sono attratte dalla possibilità di poter pagare minori imposte nei paradisi fiscali, grazie alla normativa tributaria agevolata che li contraddistingue.

Si può dire che si tratti di uno strumento che implica una specie di presunzione in capo all’impresa localizzata nel paradiso fiscale, ossia si presume che quest’ultima sia stata creata dall’impresa italiana appositamente per finalità elusive.

La norma si spinge fino a considerare indeducibili anche i costi sostenuti per l’acquisto di servizi resi da professionisti ubicati in paesi a fiscalità privilegiata extra Ue. Rimane però fuori dalla portata dei commi 10 e seguenti, dell’art. 110 del Tuir il caso generale

---

<sup>32</sup> La lista dei territori a fiscalità privilegiata presi a riferimento dalla normativa dei costi black-list è definita dal DM 23/01/2002 e successive modificazioni.

<sup>33</sup> La norma concerne i soli paradisi fiscali che non siano inclusi in stati membri dell’Unione Europea, in quanto all’interno della stessa non sono ammesse disparità di trattamento fiscale tra imprese in base allo stato di residenza. Infatti, nel caso la disciplina dei costi black-list fosse applicabile anche per i paradisi fiscali dell’Ue, l’istituto antielusivo provocherebbe, ad esempio, una discriminazione nei confronti delle imprese lussemburghesi.

in cui non sia un'impresa italiana ma un professionista residente in Italia ad acquistare beni o servizi da un'impresa o un professionista localizzato in un paradiso fiscale; in questo caso i costi si considerano infatti pienamente deducibili.

Nonostante la pesante portata della normativa dei costi black-list, lo stesso art. 110 del Tuir, al comma 11, ammette la possibilità di disapplicare il regime di indeducibilità qualora il contribuente italiano dimostri che la transazione effettuata con l'impresa estera sia concretamente avvenuta, ed inoltre che l'impresa localizzata nel paradiso fiscale svolga realmente attività in prevalenza commerciale, oppure che l'operazione effettuata tra impresa italiana ed impresa estera sia stata eseguita in virtù di un reale interesse economico. I costi presi ad oggetto da tale comma, che si ritengono deducibili perchè giustificati con le suddette ragioni, devono comunque essere indicati in dichiarazione dei redditi in un apposito spazio, pena l'applicazione di una sanzione.

L'ineducibilità può essere evitata sia nel caso si forniscano le prove di cui all'art. 110 comma 11 del Tuir, oppure attraverso l'istituto dell'interpello preventivo. Il contribuente italiano può infatti attivare tale meccanismo per evitare di dover fornire, per ogni transazione effettuata con imprese situate in paradisi fiscali extra Ue, la documentazione che giustifichi tali operazioni, in quanto anticipatamente esaminata in sede di interpello. L'esito positivo dello stesso ammette quindi la deducibilità dei componenti negativi derivanti dalle operazioni prese ad esame, sebbene l'amministrazione finanziaria possa comunque svolgere delle verifiche circa l'effettività di tali transazioni poste in essere dall'impresa italiana.

E' necessario però precisare che l'ineducibilità dei costi black-list non si applica alle operazioni effettuate con imprese estere partecipate, in quanto alle stesse si applicano gli artt. 167 e 168 del Tuir, perchè la normativa concernente le controlled foreign companies prevale su quella appena esposta.

La normativa sulle controlled foreign companies, altresì detta "disciplina CFC", è il terzo istituto introdotto dal legislatore italiano a contrasto dell'elusione ed evasione fiscali. Il regime prende a riferimento il soggetto residente italiano che possiede una partecipazione di controllo o di collegamento, direttamente o indirettamente anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, in un soggetto estero localizzato in un territorio a fi-



scalità privilegiata. Trattasi di paradiso fiscale<sup>34</sup> sia interno che esterno all'Unione Europea, differenziandosi così dalla normativa dei costi black-list<sup>35</sup>.

La normativa CFC ha una portata soggettiva molto ampia, in quanto è disposto che si applichi a qualsiasi contribuente residente nel territorio italiano, sia esso una persona fisica piuttosto che una persona giuridica<sup>36</sup>.

Tale disciplina parte del presupposto che un contribuente italiano, consapevole della possibile applicazione del transfer pricing e della normativa dei costi black-list alle transazioni internazionali, potrebbe costituire in un territorio a fiscalità privilegiata una propria società controllata estera, al fine di demandare alla stessa ogni rapporto commerciale con paesi terzi, evitando così di far scattare il presupposto impositivo in Italia derivante da operazioni intercorse con la società avente residenza nel territorio italiano. Questa manovra elusiva viene contrastata dalla disciplina CFC, la quale agli artt. 167 e 168 del Tuir, prevede che il reddito prodotto dalla partecipata estera venga imputato al soggetto italiano controllante, in proporzione alla partecipazione detenuta, indipendentemente dal fatto che sia stata deliberata o meno la distribuzione di dividendi.

La normativa tributaria italiana dispone, per differenza, che i redditi corrispondenti a utili ottenuti da società non residenti siano tassabili in Italia secondo il criterio della casa, ossia nell'esercizio in cui vengono percepiti. Attraverso il regime CFC si contrasta quindi la volontà elusiva di mantenere i redditi prodotti da società localizzate in paradisi fiscali non tassabili in Italia fino al momento di percezione degli stessi.

Esaminando il legame di controllo stante alla base di tale normativa, l'art. 167 del Tuir al comma 3 rinvia la definizione dello stesso al contenuto dell'art. 2359 del Codice Civile<sup>37</sup>, precisando però che le regole previste da quest'ultimo valgono anche per coloro

---

<sup>34</sup> I territori a cui è applicabile la disciplina CFC sono elencati al D.M. 21/11/2001.

<sup>35</sup> In questo caso il trattamento fiscale differenziato tra imprese dell'Ue, in virtù dello stato di residenza, non configura discriminazione, in quanto è giustificato dal fatto che tale istituto è stato recepito dallo Stato italiano su sollecitazione dell'OCSE e dell'Unione Europea, quindi si riconosce un'origine comunitaria della disciplina CFC.

<sup>36</sup> L'unica eccezione è prevista per i soggetti di cui sono compresi nell'art. 73 del Tuir, ossia le società, i trust e gli enti di ogni tipo, aventi o meno personalità giuridica, che non abbiano residenza italiana.

<sup>37</sup> Si definiscono società controllate quelle in cui un'altra società possiede la maggioranza dei voti che si possono esercitare durante un'assemblea ordinaria, oppure una società nella quale un'altra detiene una quantità di voti ritenuta sufficiente al fine di influenzare in maniera dominante le decisioni assumibili in un'assemblea ordinaria, o infine si considera controllata la società che, in base a specifiche clausole contrattuali, si trova sotto l'influenza dominante di un'altra società. Al fine di evitare comportamenti elusivi corrispondenti al frazionamento delle partecipazioni, per le persone fisiche si considerano nel calcolo anche i voti attribuiti a coniugi, parenti entro il terzo grado, o affini entro il secondo grado.

che non assumono la forma di società commerciali. E' inoltre specificato al comma 1 dell'art. 167 che la disciplina CFC vige anche nei confronti di un soggetto avente residenza in Italia e che detiene una partecipazione di controllo in un soggetto residente in uno Stato che non sia a fiscalità privilegiata, il quale però ottiene redditi derivanti da una stabile organizzazione localizzata in un paradiso fiscale.

Al contrario, l'art. 168 del Tuir non opera il medesimo rinvio per quanto concerne la definizione del concetto di collegamento, in quanto viene direttamente stabilito dallo stesso art. 168 che per società collegata si intende una società in cui il soggetto residente italiano detiene, direttamente o indirettamente anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, una partecipazione non inferiore al 20% degli utili<sup>38</sup>.

Mentre per le partecipazioni di controllo è imputato per trasparenza in capo al contribuente italiano il reddito della controllata<sup>39</sup>, per i soggetti residenti in Italia che detengono un rapporto di collegamento con il soggetto estero, il reddito viene diversamente attribuito al contribuente italiano: si ammette infatti a tassazione in Italia il maggiore tra l'utile prima delle imposte della collegata e un reddito determinato in maniera induttiva sulla base di specifici criteri.

Al contribuente italiano è concessa la possibilità, attraverso obbligatoria istanza di interpello, di disapplicare la normativa CFC fornendo alternativamente due esimenti: la prova che la società o l'ente estero effettui una reale attività commerciale o industriale, come sua principale attività nello stato presso cui è localizzato, oppure dimostri che il fatto di aver costituito una società in un paradiso fiscale non gli apporti alcun beneficio fiscale<sup>40</sup>.

L'art. 167 conclude il suo disposto con una norma concernente la doppia tassazione, prevedendo che siano ammesse in detrazione le imposte già pagate all'estero a titolo definitivo all'atto della distribuzione degli utili. Inoltre, qualora gli utili non siano ancora

---

<sup>38</sup> Questa percentuale è diminuita al 10% qualora si riferisca a partecipazione agli utili di una società quotata.

<sup>39</sup> Considerato che i paradisi fiscali d'possono essere carenti dell'obbligo di redazione del bilancio o di tenuta della contabilità e dei soggetti ivi localizzati, emerge il problema di quantificare il reddito della controllata da imputare alla controllante italiana. È così previsto che lo stesso venga rideterminato sulla base delle norme del Tuir.

<sup>40</sup> Le esimenti sono soggette a particolari condizioni che per la specificità che le contraddistingue non si ritiene di approfondire in questa sede. Ad esempio, la prima esimente non è ammissibile nel caso in cui la società estera sia una holding o una società finanziaria, o una società che percepisce royalties o che da in concessione diritti immateriali, o infine sia una società che svolge prevalentemente servizi infragruppo per un valore superiore al 50% del suo fatturato. Per questi casi la disapplicazione della disciplina CFC ammette quindi solo la seconda esimente. Si veda a riguardo TOSI – BAGGIO, *op. cit.*, p. 110 e ss..

stati distribuiti dalla controllata, essi non faranno parte della base imponibile del contribuente italiano al momento della corresponsione, per l'ammontare pari all'importo precedentemente imputato per trasparenza allo stesso negli esercizi precedenti.

L'art. 167 del Tuir prevede l'applicabilità della disciplina CFC anche nel caso in cui la controllata<sup>41</sup> non risieda in un territorio a fiscalità privilegiata, qualora sussistano congiuntamente due condizioni: se nel paese straniero l'aliquota d'imposta effettiva sia inferiore per più del 50% rispetto a quella che sarebbe applicabile in Italia, inoltre se la controllata svolge una delle tipologie di attività descritte dal comma 8-bis dell'art. 167. Tale disposizione normativa è stata introdotta al fine di stimolare gli investimenti all'interno del territorio italiano, evitando quindi il fenomeno dell'attrazione di capitali da parte di altri stati europei aventi minore livello di tassazione. Anche in questo caso è ammessa la disapplicazione della normativa CFC qualora il soggetto italiano dimostri che l'insediamento della controllata all'estero non è volto a conseguire un vantaggio fiscale<sup>42</sup>. Non è quindi ammessa l'esimente circa l'effettività dell'attività commerciale o industriale in via prevalente nel territorio estero come prova per la disapplicazione.

Il quarto ed ultimo istituto introdotto dal legislatore con finalità di contrasto all'evasione ed elusione fiscali è la normativa disciplinante la cosiddetta "esterovestizione".

Il trasferimento di residenza all'estero è un comportamento che può sottendere finalità elusive, e contrastato quindi dal legislatore italiano, in quanto può essere spinto dalla ricerca di meri vantaggi fiscali, alla ricerca di in un paese che applica una tassazione più agevole rispetto allo Stato Italiano.

L'estroversione consiste infatti nell'acquisire formalmente la residenza fiscale di un certo Stato, pur mantenendo nella realtà dei fatti la residenza fiscale in un altro paese. Di conseguenza, il soggetto appare come residente nello Stato di destinazione, ma sostanzialmente permangono nello Stato di origine tutti i connotati che ne configurano la residenza all'interno dello stesso. Tale fenomeno è piuttosto ampio, perché può riguardare sia società sia persone fisiche, che si trasferiscano in paesi a fiscalità privilegiata piuttosto che Stati afferenti alla white list. Ad esempio, il caso più banale vede come protagonista una la persona fisica che si cancelli dell'anagrafe della popolazione italiana e si iscriva a quella di un altro Stato, oppure la società italiana che si trasferisca in un altro

---

<sup>41</sup> Non vale questa eccezione per società legate al contribuente italiano da una partecipazione di collegamento.

<sup>42</sup> Si veda in merito GAFFURI, *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero*, 2008, p. 276.

paese, o che, ancora, costituisca una società, di cui detenga il controllo, in una nazione estera.

Alla base di tale fenomeno, si individua allora la ricerca di un vantaggio dal punto di vista fiscale, quindi un soggetto che vuole trasferire la propria residenza cercherà un trattamento migliore sia in termini di aliquota di imposizione, sia in termini di base imponibile ma anche in riferimento alle ritenute applicabili, o ancora termini di trattati. La localizzazione in un determinato stato per godere di quest'ultimo beneficio, può quindi spingersi fino ad approfittare della rete di trattati più favorevoli creata dallo stato di destinazione.

In qualità di fenomeno elusivo, l'esterovestizione è condannata dall'ordinamento italiano perché recante danni allo stesso, in quanto si configura una fuga di base imponibile all'estero, quindi, minori entrate fiscali. In particolare l'intervento del legislatore ha lo scopo di limitare lo spostamento della sede legale all'estero di holding italiane, perché potrebbero avere il fine di annullare la tassazione circa le plusvalenze da partecipazioni ottenute nello Stato italiano.

Il contrasto di tali comportamenti avviene attraverso l'applicazione delle norme concernenti la residenza fiscale in Italia, quindi per stabilire se un soggetto è realmente residente all'estero, non è sufficiente che si trasferisca in un paese straniero e che, contestualmente, si cancelli dall'anagrafe della popolazione residente in Italia, bensì è necessario inoltre che non ricada in una delle fattispecie previste dalle norme interne, la quale farebbero scattare la condizione di residente italiano. Come abbiamo visto all'inizio del presente capitolo, affinché una persona fisica sia considerata residente, è necessario che realizzi nel territorio dello Stato almeno uno dei tre seguenti elementi: l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, la residenza in senso civilistico nel territorio dello Stato oppure il domicilio in senso civilistico nel territorio dello Stato, connotati che devono esplicarsi per la maggior parte del periodo d'imposta, ossia almeno 183 giorni all'anno, 184 se l'anno è bisestile, anche non consecutivi. A differenza delle persone fisiche, una società definisce residente all'interno dello Stato italiano qualora presenti almeno un requisito tra: la sede legale, la sede dell'amministrazione o lo l'oggetto principale dell'attività all'interno dello Stato italiano, per un arco temporale corrispondente a quello previsto per persone fisiche, sebbene in questo caso si faccia riferimento al periodo d'imposta invece che all'anno solare.

Di conseguenza si comprende come l'estrovestizione possa essere ostacolata mediante l'applicazione delle norme previste dalla legislazione interna, così come attraverso l'attuazione anche delle norme sulla residenza previste dalle convenzioni esistenti tra l'Italia e l'altro Stato coinvolto dal fenomeno<sup>43</sup>. Ad esempio, nel caso in cui una società italiana trasferisca la propria sede in Austria, sarà necessario verificare che la sede legale sia realmente al di fuori dei confini italiani, inoltre se la sede della direzione effettiva non sia mantenuta nel nostro paese, considerando allora il luogo di invio degli impulsi volitivi per la gestione della società. Da ultimo si dovrà analizzare anche il luogo in cui è effettivamente esercitata l'attività, con riferimento all'oggetto principale della società. Sarà infine necessario considerare il contenuto dei precetti inclusi nella convenzione contro la doppia imposizione stipulata dai suddetti paesi, in quanto è possibile contenga norme specifiche riguardanti l'individuazione della residenza fiscale.

I controlli circa l'esistenza o meno di quest'ultima all'interno del territorio italiano sono difficilmente attuabili dal punto di vista pratico, il legislatore ha allora previsto per alcune specifiche fattispecie la presunzione relativa di residenza, attribuendo l'onere probatorio al contribuente, e permanendo invece in tutti gli altri casi la prova contraria in capo all'amministrazione finanziaria.

La norma che contiene la presunzione coincide con l'art. 73 del Tuir, il quale si occupa di individuare quali siano i soggetti passivi dell'Ires e di stabilire le situazioni che determinano la residenza fiscale in Italia degli stessi. In particolare, ai commi 5bis e 5quater sono specificati i singoli casi di presunzione relativa di residenza. Il comma 5bis considera residente all'interno territorio italiano società di capitali ed enti commerciali che siano controllati, in via diretta o indiretta ai sensi dell'art. 2359, comma 1, del Codice Civile, da soggetti aventi residenza in Italia; la stessa presunzione vale qualora società ed enti esteri abbiano un consiglio di amministrazione costituito per la maggior parte da soggetti aventi residenza nel territorio italiano. In tali casi quindi l'onere della prova circa la reale sede dell'amministrazione dei soggetti che abbiano partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359 comma 1, del Codice Civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73 del Tuir, spetta al contribuente italiano e non più all'amministrazione finanziaria, il quale dovrà dimostrare che la sede della direzione non si trova all'interno del territorio italiano bensì in uno Stato o all'estero. Egli potrà far

---

<sup>43</sup> Si veda in materia VALENTE, *Esterovestizione e residenza*, 2008, p.137 e ss.

federe anche alle norme contenute nelle convenzioni contro la doppia imposizione che l'Italia abbia stipulato con il paese straniero in questione, ed, ancora, ai dettami del commentario OCSE, il quale considera la direzione effettiva come il luogo in cui vengono assunte le decisioni fondamentali per la gestione della società. Ad esempio il contribuente italiano potrà dimostrare che tutte le riunioni del consiglio di amministrazione si svolgono all'estero, oppure che la società, pur essendo controllata da soggetti italiani, possiede un consiglio di amministrazione estero che si riunisce nel relativo stato di localizzazione e che prende le sue decisioni autonomamente.

La disciplina a contrasto del fenomeno della esteroinvestizione non è concepita come un ostacolo alla libera localizzazione delle società all'estero, in quanto si concentra solamente su situazioni che possono destare indici di elusività, in quanto rapporti di controllo o di amministrazione tra società ed enti che risiedano fiscalmente all'estero e società di capitali ed enti commerciali che abbiano invece residenza italiana, escludendo quindi ogni altro caso. La norma in questione è stata definita a contrasto delle cosiddette "holding esteroinvestite", sebbene un tale problematica possa coinvolgere anche soggetti diversi dalle stesse.

Lo stesso articolo, al comma 5ter, prosegue poi con l'identificazione di indicazioni temporali circa la definizione del controllo, disponendo che "rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato", e altresì precisando che nel caso delle persone fisiche si considerano, ai fini del controllo, anche voti spettanti al coniuge, ai parenti entro il terzo grado ed agli affini entro il secondo.

A completare la casistica soggetta a presunzione relativa di residenza in Italia è il comma 5quater dell' art. 73 del Tuir, il quale prevede tale presunzione per le società e gli enti che presentino contemporaneamente due specifiche caratteristiche, ossia l'investimento in misura prevalente del proprio patrimonio in quote di fondi di investimento immobiliare chiusi e che siano controllati, direttamente o meno, per mano di soggetti aventi residenza all'interno del territorio italiano, ai sensi dell'art. 2359, commi 1 e 2, del Codice Civile. In una tale situazione spetterà al contribuente italiano l'onere probatorio circa l'effettiva sede della direzione all'estero della società o dell'ente coinvolto.

Rimanendo nell'ambito delle misure antielusive contrastanti il fenomeno dell'esteroversione, una disciplina specifica viene dedicata all'istituto del trust, ai sensi del comma 3 dell'art. 73 del Tuir, in quanto soggetto passivo ai fini Ires<sup>44</sup>.

Il trust è un istituto di derivazione anglosassone, in forza del quale il patrimonio o i beni di una persona, chiamata disponente, entrano a far parte del patrimonio di un altro soggetto, definito trustee, il quale li amministra nell'interesse di un terzo soggetto, ossia il beneficiario. Il disponente si priva allora della proprietà dei suoi beni, che vengono attribuiti a un'altra persona fisica o ad una società, avente residenza italiana o anche in altro stato, che provvederà ad amministrarli nell'interesse di altri soggetti. L'amministrazione del patrimonio in mano al trustee seguirà le regole del disponente, in quanto una volta ceduta la proprietà dei propri beni egli non potrà più interferire con essi, fermo che il trustee non potrà disporre contro la volontà del primo.

Si comprende allora come questo istituto possa essere utilizzato in maniera distorta, alla ricerca di opportunità fiscali quindi con carattere elusivo, in quanto la tassazione del trust viene regolata secondo le regole dello Stato in cui risiede il trustee.

In questo caso, la presunzione di residenza in Italia concerne i soli trust che abbiano sede all'interno di stati a fiscalità privilegiata, e che ricalchino almeno una delle seguenti situazioni: la residenza italiana in capo ad almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari, oppure il caso in cui in seguito alla costituzione del trust, un soggetto residente in Italia compia a favore del trust un'attribuzione che implichi il trasferimento di proprietà di beni immobili o di diritti reali immobiliari, oppure l'attribuzione di vincoli di destinazione sui medesimi beni. Mentre per il primo caso è ammessa la prova contraria del contribuente italiano, in quanto presunzione relativa, per il secondo non vige questa possibilità, perché corrispondente ad una presunzione assoluta in capo al trust.

Nell'ambito della normativa tributaria introdotta a contrasto dell'evasione ed elusione fiscali, il legislatore nazionale ha introdotto inoltre una serie di disposizioni che prendono ad oggetto i componenti positivi di reddito, quali dividendi e plusvalenze, imponendo per gli stessi dei limiti circa la fruizione di particolari regimi di esenzione o esclusione parziale di cui godono normalmente tali introiti, limitazioni che vengono imposte qualo-

---

<sup>44</sup> Si veda in merito quanto riportato da BLASI – MINNUCCI, *Op. cit.*, p. 486.

ra quest'ultimi siano derivanti da soggetti residenti in territori aventi fiscalità privilegiata<sup>45</sup>.

E' interessante menzionare infine l'esistenza di una serie di obblighi, a cui alcune categorie di soggetti devono adempiere al fine di permettere all'Agenzia delle Entrate di mantenere una forma di controllo sulle risorse detenute dagli stessi all'estero.

A causa della continua crescita degli scambi internazionali e dell'evoluzione tecnologica, si è sviluppata una movimentazione delle risorse finanziarie oltre ogni confine nazionale, accompagnata dall'emergente rischio che la stessa provochi un spostamento di base imponibile e una perdita di gettito fiscale per lo stato italiano. In quest'ottica sono stati allora definiti una serie di obblighi per i soggetti diversi dalle società, che non dovendo soggiacere alla tenuta della contabilità non permettono all'amministrazione finanziaria di controllare i loro spostamenti di ricchezza oltre i confini nazionali, oppure in capo agli intermediari che intervengono nella movimentazione della ricchezza su base internazionale. Il legislatore italiano ha quindi introdotto l'istituto del monitoraggio fiscale, che si basa su una serie di adempimenti a cui sono assoggettati i soggetti di cui sopra, in riferimento alla movimentazione di ricchezza oltre i confini domestici. Si menzionano per rilevanza l'obbligo di registrare la circolazione della ricchezza transazionale e di conservare la relativa documentazione in forma telematica, da parte di intermediari finanziari; oppure il dovere, per le persone fisiche e i soggetti che non devono tenere la contabilità, di inserire in sede di dichiarazione dei redditi le movimentazioni di denaro in entrata o uscita qualora non effettuate dai suddetti intermediari; o, ancora, l'obbligo per il contribuente italiano di dichiarare le consistenze estere.<sup>46</sup>

Si tratta quindi di un sistema di monitoraggio di cui l'amministrazione finanziaria può avvalersi per perseguire in maniera sempre più puntuale l'obiettivo di contrastare l'evasione e l'elusione fiscali.

---

<sup>45</sup> Si veda per un approfondimento in merito VALENTE, *Op. cit.*, p. 115 e ss.

<sup>46</sup> Si veda VIAL, *Op. cit.*, p. 233.



### Capitolo 3

#### LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE

- a) L'emersione della duplice tassazione internazionale
- b) Le modalità di eliminazione della doppia imposizione
  - 1. Il meccanismo del credito d'imposta
  - 2. Le convenzioni contro le doppie imposizioni
- c) Il modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni
  - 1. Il concetto di residenza
  - 2. La nozione di stabile organizzazione

#### a) L'emersione della duplice tassazione internazionale

Quando ci si trova di fronte a fattispecie aventi connotati di transnazionalità, si pone il rischio della doppia imposizione. La transnazionalità corrisponde alla situazione in cui il soggetto passivo di uno Stato realizza fattispecie impositive nel territorio di un altro Stato, oppure quando lo stesso soggetto passivo sia considerato come tale da due o più Stati contemporaneamente. Di conseguenza, si identifica una concorrenza circa le pretese impositive da parte dei singoli Stati<sup>1</sup>.

Nell'ambito dell'imposizione diretta sui redditi, i criteri di collegamento utilizzati per far scattare l'imposizione possono corrispondere a due principi, la cui adozione riguarda ampia maggioranza degli stati a livello globale. Si tratta del principio chiamato "world wide taxation" e del "criterio della fonte", che permettono di regolare l'imposizione di ricchezza ottenuta al di fuori dei confini nazionali.

In particolare si è già detto nei precedenti capitoli che l'Italia valorizza due criteri per far scattare la potestà impositiva su una determinata fattispecie: il criterio soggettivo e quello oggettivo.

Dal punto di vista soggettivo il principio coincide con il postulato della tassazione reddito mondiale, in base al quale i cittadini residenti nel territorio italiano vengono tassati per la ricchezza ovunque prodotta nel mondo, a prescindere quindi dal luogo in cui l'abbiano ottenuta. E' quindi sufficiente tale requisito affinché un soggetto italiano faccia scattare il presupposto per l'imposizione. Dal punto di vista oggettivo invece opera il principio di territorialità, altresì detto criterio della fonte, il quale entra in gioco per i soli soggetti non residenti in Italia, quindi per coloro che per esclusione non realizzano il criterio soggettivo. In questo caso si richiede la presenza di un collegamento tra il

---

<sup>1</sup> Si veda in merito UCKMAR, *Corso di diritto tributario internazionale*, 1999, p. 5 e ss.

reddito imponibile prodotto dal soggetto non residente e il territorio italiano, in altre parole è essenziale che la ricchezza derivi da fonti collocate entro i confini nazionali italiani. Il principio di territorialità si definisce quindi come quel criterio che permette di disciplinare la potestà impositiva nei confronti di un cittadino straniero che produce ricchezza entro il territorio italiano, limitando la tassazione dello stesso alle sole fattispecie che in qualche modo possiedono un collegamento con il territorio italiano.

Il rischio di doppia imposizione si verifica ogni qualvolta vengano poste in essere delle fattispecie caratterizzate dalla transnazionalità, quindi fattispecie che coinvolgono due o più paesi e che fanno scattare la potestà impositiva in più stati. Si tratta quindi del fenomeno che si ricollega alla concorrenza dell'esercizio della potestà impositiva di due o più stati.

I criteri che quindi fanno scattare la pretesa impositiva su una determinata fattispecie coincidono con quelli appena visti: dal punto di vista soggettivo il criterio adottato da quasi tutti gli stati del mondo è il criterio della residenza, anche se vi sono alcuni stati, come ad esempio gli Stati Uniti che danno rilevanza al criterio della cittadinanza; invece dal punto di vista oggettivo il principio che viene utilizzato è quello della localizzazione della fonte del reddito. Di conseguenza gli stati, al fine di stabilire il reale detentore della potestà impositiva su quella ricchezza, possono valorizzare criteri soggettivi, oppure utilizzare criteri oggettivi o, ancora, possono valorizzare entrambi. Nella maggior parte dei paesi vengono adottati entrambi i criteri<sup>2</sup>, il world wide taxation e il principio di territorialità, quindi, ad esempio, il cittadino tedesco potrà essere tassato in Italia soltanto sui redditi che egli ottiene da fonti collocate nel territorio dello stato italiano, così come lo stato italiano potrà pretendere di tassare soggetti residenti nel suo territorio per i redditi ovunque prodotti, e soggetti che realizzano redditi derivanti da fonti che si trovano all'interno del suo territorio, ma non altre tipologie di fattispecie<sup>3</sup>.

La doppia imposizione si può verificare quando un soggetto viene considerato residente in entrambi gli stati, in quanto ad esempio se ne identifica la residenza nel paese A e nel paese B ed entrambe le nazioni per i loro residenti adottano il criterio world wide taxation. In seguito a questa formulazione, il soggetto sarà allora tassato sia nel paese A sia

---

<sup>2</sup> CORDEIRO GUERRA, R.. 2012. Diritto tributario internazionale. Padova: CEDAM. Cit. p. 316 dispone che "può senza dubbio affermarsi che la duplice tassazione dovuta all'applicazione congiunta del principio dell'utile mondiale ai residenti e del principio della fonte ai non residenti è di gran lunga quella più frequente e, perciò, suscettibile di creare maggiore intralcio alle attività internazionali".

<sup>3</sup> Si veda in merito UCKMAR, *Op. cit.*, p. 5 e ss.

nel paese B per i redditi ovunque prodotti nel mondo. Altro caso in cui si può verificare la doppia imposizione è quello in cui lo stato di residenza di un soggetto adotti il criterio world wide per i residenti, e un altro stato in cui viene prodotto il reddito dal soggetto non residente adotta il criterio della territorialità, della fonte. Ad esempio si consideri un soggetto fiscalmente residente in Italia che produce un reddito in Russia. L'Italia adotta il criterio world wide per i residenti e quindi esercita la sua potestà impositiva per i redditi degli stessi ovunque prodotti nel mondo, dunque anche in Russia. Quest'ultima parallelamente, adottando il criterio della fonte, disporrà che sul reddito che il soggetto italiano produce in Russia si paghino le relative imposte in Russia, in quanto esiste un collegamento tra la ricchezza prodotta dal residente italiano e il territorio afferente allo stato russo. Si comprende allora come il soggetto italiano rischi di essere doppiamente tassato: dall'Italia, che vuole tassare i redditi ovunque prodotti nel mondo, e dalla Russia, che vuole tassare il reddito prodotto in Russia. I due stati vogliono quindi esercitare la potestà impositiva sul medesimo reddito: ecco il rischio di doppia imposizione.

Emerge la stessa problematica anche nel caso in cui due stati adottino entrambi il criterio della fonte, in base al quale, su applicazioni delle norme tributarie interne dei due paesi, ognuno di essi identifica un legame tra la ricchezza prodotta e il territorio del proprio stato, individuando quindi la fonte di quel reddito sia nel territorio dello stato A che nel territorio dello stato B.

Si comprende allora come la combinazione del criterio soggettivo, il world wide taxation, e di quello oggettivo, il principio di territorialità, da parte degli stati possa determinare l'insorgere del fenomeno di doppia imposizione quando sussistano fenomeni di transnazionalità.

La doppia imposizione può essere di due tipi, distinguendosi tra doppia imposizione economica e doppia imposizione giuridica<sup>4</sup>.

La doppia imposizione giuridica si ha quando lo stesso reddito viene tassato due volte, in due stati diversi, in capo allo stesso soggetto, quindi è lo stesso individuo che subisce duplice tassazione sulla medesima ricchezza.

Nella doppia imposizione economica, invece, lo stesso reddito viene colpito dalle pretese impositive proprie di due stati diversi, quindi si ha una duplice tassazione su una

---

<sup>4</sup> Si veda per un approfondimento in materia MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, 1990, p. 7 e seguenti.

stessa ricchezza ma in capo a soggetti diversi. Per portare un esempio, la Corte di Giustizia dell'UE quando si è occupata della tassazione dei dividendi, affermò come si manifestasse doppia imposizione a livello economico quando da una parte il reddito viene tassato in capo alla società che lo produce e dall'altra parte lo stesso reddito, che si trasforma in dividendo, viene tassato in capo al soggetto che lo percepisce. Di conseguenza, si avrà tassazione in capo alla società, primo soggetto colpito, e successivamente in capo al socio, secondo soggetto passivo, mentre la ricchezza colpita dall'imposizione rimane sempre la stessa entità.

Un altro esempio di doppia imposizione economica si ha nel caso in cui trovi applicazione la norma sui prezzi di trasferimento (il transfer pricing), che prende ad oggetto le operazioni che vengono poste in essere all'interno di società appartenenti allo stesso gruppo. L'assunto di base è che tra le società che appartengono allo stesso gruppo, i prezzi delle transazioni possono essere fissati anche in modo tale da ottimizzare il carico fiscale complessivo del gruppo. Per esempio un gruppo internazionale che ha una società collocata in Irlanda e una società collocata in Italia avrà interesse a caricare di ricavi l'irlandese e imputare maggiori costi all'italiana, a fronte delle diverse aliquote Ires (12,5% per l'Irlanda e 27,5% per l'Italia) che vengono applicate. Quindi se devono essere compiute operazioni tra l'italiana e l'irlandese si farà in modo che se è l'italiana che vende all'irlandese, l'italiana venderà ad un prezzo basso, e al contrario se è l'irlandese che vende all'italiana si effettuerà una transazione ad un prezzo alto, al fine di caricare di costi l'italiana e aumentare i ricavi dell'irlandese, viceversa minori ricavi in Italia e minori costi in Irlanda dove l'aliquota è solo del 12,5. Si comprende allora come il gruppo a livello internazionale possa essere spinto a strutturare i prezzi delle transazioni tra società aventi sede in stati diversi, in modo tale da minimizzare il carico fiscale da sostenere, a fronte delle transazioni interne compiute. Per contrastare questi fenomeni, tutti gli stati hanno adottato delle norme contro i prezzi di trasferimento, le cosiddette norme sul transfer pricing<sup>5</sup>: nel caso in cui ci si accorga che i prezzi sono stati alterati al fine di subire una minor imposizione, lo stato può intervenire per riportare i prezzi delle transazioni al loro valore di mercato. L'effetto fiscale distorsivo procurato dalla modifica dei prezzi di trasferimento viene eliminato attraverso un accertamento effettuato

---

<sup>5</sup> Si veda per un approfondimento della materia, nell'accezione più conforme all'elaborato, il capitolo 2 al paragrafo h), in cui è presentato l'istituto del transfer pricing.

dall'amministrazione finanziaria di uno degli stati coinvolti, nei confronti della società residente nel suo territorio, a fronte del quale possono emergere maggiore reddito imponibile della società residente o maggiori costi deducibili. A livello numerico, la società italiana che compri da quella irlandese una macchina il cui prezzo di mercato in condizioni normali è 100, e successivamente all'interno del gruppo viene accordato il prezzo di 150, può indurre lo stato italiano ad avviare un accertamento che provi la colpa della società italiana per aver sostenuto un costo di 150 nei confronti di una società del gruppo residente all'estero. In conseguenza a ciò, l'amministrazione finanziaria potrà decidere di riprendere a tassazione quei 50 euro che la società italiana pagato in più rispetto al prezzo di mercato, in quanto configuranti una manovra elusiva. La doppia imposizione in questo caso si verifica per effetto della ripresa a tassazione dei 50 euro da parte dell'amministrazione finanziaria, che costituiscono altresì base imponibile in Irlanda in quanto la società in essa residente ha a sua volta ha conteggiato un ricavo di 150 euro. Tale ammontare viene quindi tassato due volte. Per effetto della norma concernente il transfer pricing si crea dunque un presupposto per una doppia imposizione economica, perché vengono identificati due soggetti passivi d'imposta, quali in Italia la società italiana e in Irlanda la società irlandese, aventi come oggetto d'imposizione la medesima ricchezza.

Questo permette di comprendere come i fenomeni di doppia imposizione economica vadano anche al di là del rapporto società-socio, utile-dividendo e possano realizzarsi così in tutti i casi che presentano asimmetrie tra ciò che è il ricavo in uno stato e ciò che corrisponde a costo deducibile nell'altro.

La duplice tassazione coincide quindi con la volontà di più stati di esercitare la potestà impositiva su una determinata manifestazione di capacità contributiva, i quali sono liberi di prevedere un regime fiscale che prescinde dalla disciplina tributaria applicata dagli altri stati (fermo il rispetto dei principi previsti dall'Unione Europea)<sup>6</sup>.

Appare immediata quindi l'esigenza di tutelare i contribuenti attraverso metodi che prevenano la creazione di tali distorsioni fiscali, in quanto limite alla realizzazione dell'efficienza e della neutralità fiscale perseguiti dalla normativa tributaria di qualsiasi nazione, ma configuranti altresì un freno all'avvio di attività economiche oltre i confini nazionali. Oltre al raggiungimento di questi obiettivi, le manovre intraprese dagli stati

---

<sup>6</sup> Si veda in materia UCKMAR, *Op. cit.*, p. 5 e ss.

contro i fenomeni di duplice imposizione sono state adottate anche con il fine ultimo di permettere ai soggetti di condurre scelte di investimento che prescindano dalla normativa tributaria dei vari stati, e di garantire eguale imposizione tra fattispecie aventi i medesimi connotati. Si individuano quindi sia motivi economici alla base del contrasto alla duplice imposizione, che ragioni di equità e non discriminazione.

Il divieto di doppia imposizione non viene però codificato in alcun corpo normativo, ma ci si pone a cavallo tra il principio generale e la norma consuetudinaria.

Nel Trattato della Comunità Europea, l'art. 293 conteneva una norma di carattere programmatico, la quale affermava che gli stati della Cee avrebbero dovuto avviare, per quanto occorra, negoziati a favore dei loro cittadini, intesi a garantire l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità. Pur essendo una norma a carattere programmatico, nel senso che se gli stati non avessero concluso nessun accordo non sarebbero scattate conseguenze negative, si sottintendeva però un principio: il principio secondo cui la doppia imposizione è un fenomeno da evitare in quanto fenomeno distortivo.

La doppia imposizione a livello internazionale tende infatti a dissuadere gli operatori economici dal porre in essere operazioni o attività che coinvolgano più stati e quindi a lungo andare costituisce un freno al commercio internazionale. Inoltre, la duplice tassazione comporta una discriminazione nei confronti dei soggetti che operano a livello internazionale rispetto a quelli che esercitano soltanto all'interno di un unico stato. Per evitare una tale distorsione, l'art 293 aveva previsto che gli stati dovessero appunto avviare dei negoziati per evitare la doppia imposizione.

“Accordi che mirano ad eliminare la doppia imposizione sono stati conclusi tra molti stati nel corso degli ultimi cinquant'anni. L'Italia ha stipulato oltre 80 accordi con altrettanti paesi”<sup>7</sup>.

La questione della duplice imposizione è stata allora affrontata da qualsiasi stato, mediante convenzioni bilaterali o multilaterali, contenenti una normativa circa le modalità di risoluzione di questo fenomeno. L'Ocse ha infatti elaborato un modello di convenzione contro la duplice imposizione, sulla base del quale gli stati possano redigere il testo dei propri accordi, a corredo del quale è stato predisposto un commentario, che co-

---

<sup>7</sup> TOSI – BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, 2011, p. 8. Si veda anche MIRAULO, *Op. cit.*, p. 249 e ss.

stituisce un valido sussidio circa l'interpretazione delle norme convenzionali in merito. L'opera dell'Organizzazione mondiale per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico in tale ambito è quindi testimonianza di come il contrasto alla doppia imposizione sia un principio universalmente accolto.

#### **b) Le modalità di eliminazione della doppia imposizione**

Posto che le fattispecie di doppia imposizione sono dei fenomeni distorsivi, sono state predisposte delle soluzioni adottabili da parte di ogni stato, che permettono l'eliminazione, o a volte la riduzione, della distorsione.

Si tratta di misure interne e misure convenzionali, a seconda che si parli di una fonte interna oppure di una fonte di carattere convenzionale (altresì detta trattato internazionale).

Le prime sono previste dalla legislazione interna di uno stato e si caratterizzano per il fatto di essere unilaterali, lo stato italiano può decidere quindi di introdurre delle norme per evitare la doppia imposizione anche in assenza un accordo. In questo caso si parla di credito d'imposta, di esenzione oppure, più raramente, deduzione.

Mediante il credito d'imposta, lo stato concede ai suoi residenti un credito a fronte delle imposte che essi stessi hanno pagato all'estero ad un altro stato. Il primo paese restituisce quindi sottoforma di credito le imposte che il contribuente ha pagato all'estero, di conseguenza sul reddito doppiamente tassabile solamente lo stato della fonte esercita la propria potestà impositiva, invece lo stato della residenza vi rinuncia.

Il secondo meccanismo che può essere previsto dalla legislazione interna di un paese corrisponde all'esenzione. Con questo strumento lo Stato della residenza decide di non assoggettare a tassazione i redditi che hanno già subito l'imposizione da parte di uno Stato estero, così che il residente del primo paese verrà tassato solamente nel territorio che costituisce fonte del suo reddito. Rispetto al meccanismo precedente, lo stato della residenza sceglie qui di applicare l'esenzione a quel prelievo fiscale, invece di riconoscere di un credito d'imposta.

Un ulteriore criterio adottabile dall'ordinamento fiscale interno di una nazione è quello della deduzione. Tale misura consiste nel sottrarre dalla base imponibile afferente allo stato di residenza l'entità dell'imponibile estero, individuato sulla base del regime fiscale previsto nel secondo stato, e su cui il residente del primo paese ha corrisposto le relative

imposte. E' necessario affermare però che “questo metodo evita la doppia imposizione solo parzialmente”<sup>8</sup>.

Le misure appena elencate non sono però perfettamente sovrapponibili, in quanto presentano delle differenze sostanziali circa l'effetto economico che può provocare la loro applicazione. Si porta l'esempio di una società residente in Italia che produce un reddito in un altro stato, al quale lo stato della fonte applica un'aliquota del 10%. Ipotizzando l'adozione del credito d'imposta, quale misura realmente adottata dalla normativa fiscale italiana, il contribuente italiano aggregherà il suo reddito estero a quello derivante da attività svolte all'interno del territorio italiano, vi calcolerà le imposte e avrà riconosciuto sulle stesse un credito parametrato al reddito estero<sup>9</sup>. L'effetto distorsivo si manifesta qualora lo Stato italiano abbia un'aliquota più alta di quella dell'altro stato, in quanto essendo l'imposta pagata all'estero più bassa di quella italiana la tassazione globale permane però agganciata all'aliquota più alta, di conseguenza ciò si ripercuote negativamente nel sistema fiscale italiano. Nonostante, quindi, il meccanismo del credito di imposta sia teoricamente in grado di risolvere la doppia imposizione, esso si spingerà fino al massimo dell'aliquota più bassa, mantenendo quindi l'imposizione agganciata al maggior livello di tassazione.

### **1. Il meccanismo del credito d'imposta**

Il regime fiscale italiano ha individuato la misura corrispondente al credito d'imposta per risolvere fattispecie di duplice imposizione, manifestatesi tra il prelievo fiscale da parte dello stato della residenza per i redditi ovunque prodotti dai residenti italiani e le imposte corrisposte su redditi esteri di residenti italiani allo stato della fonte degli stessi. Il meccanismo trova applicazione in sede di calcolo dell'imposta sul reddito delle società (Ires) e sul reddito delle persone fisiche (Irpef), con riferimento a redditi aventi connotati di nazionalità, per effetto dell'adozione da parte dell'Italia del principio di residenza.

La disciplina del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero si trova all'art. 165 del Tuir, il quale al comma 1 dispone che “se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali red-

---

<sup>8</sup> DRAGONETTI – PIACENTINI – SFONDRINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, 2012, p. 40.

<sup>9</sup> La disciplina del credito d'imposta adottata dall'Italia secondo la norma 165 del Tuir viene approfondita nel successivo paragrafo denominato “il meccanismo del credito d'imposta”.



diti sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione”.

Tale precetto detta i requisiti necessari al fine dell'applicazione di questa disciplina, ossia l'ottenimento di un reddito al di fuori del territorio nazionale, l'assimilazione del reddito estero all'interno dell'aggregato corrispondente al reddito complessivo del soggetto residente ed inoltre la presenza di imposte corrisposte a titolo definitivo.

L'entità del credito non è ammesso però in misura illimitata, bensì è previsto un tetto massimo di imposta detraibile del carico fiscale nazionale, pari al rapporto tra il reddito estero e quello complessivo, reddito complessivo che va considerato al netto delle perdite riportabili. Si comprende allora come il credito di imposta non potrà mai essere superiore all'entità dell'imposta estera corrisposta allo stato della fonte.

Il prelievo fiscale subito all'estero, affinché possa essere applicato questo meccanismo, dovrà essere stata pagato a titolo definitivo, in quanto non si riconosce un credito di imposta per le imposte conteggiate all'estero a titolo di acconto<sup>10</sup>.

Qualora il reddito complessivo sia formato da ricchezza ottenuta in Stati diversi, il credito d'imposta deve essere applicato separatamente, quindi calcolandolo stato per stato. Ad esempio, a fronte di 100 quale reddito complessivo del contribuente, di cui 10 prodotti in Francia, 20 di reddito in Austria ed 80 di reddito in Italia, egli avrà diritto di scomputarsi le imposte pagate in Francia nella misura di 10/100 delle stesse imposte francesi ed un ammontare pari a 20/100 a fronte delle imposte pagate in Austria.

Tale meccanismo adottato dal legislatore italiano viene definito “per country”, il quale si differenzia dal criterio “over all”, nel quale tutti i redditi ottenuti nei diversi Stati esteri vengono aggregati in un'unica entità al fine del calcolo del credito d'imposta.

Tale detrazione deve essere calcolata nella stessa dichiarazione nella quale è inserito il reddito estero, purché il pagamento a titolo definitivo delle imposte all'estero sia avvenuto prima del termine di presentazione della dichiarazione italiana. Qualora non si fosse verificato questo requisito di carattere temporale, il contribuente non perde il diritto al credito d'imposta per il prelievo fiscale subito all'estero, bensì potrà scomputarsi lo stesso nell'esercizio in cui avviene il pagamento a titolo definitivo dell'imposta estera.

---

<sup>10</sup> Si veda in materia MIRAULO, *Op. cit.*, 108 e ss.

In quest'ultimo caso l'imposta dovuta in Italia per il periodo d'imposta nel quale il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile è stata già liquidata, di conseguenza il contribuente italiano deve procedere ad effettuare una nuova liquidazione, nella quale si tiene conto anche del reddito estero, che nella precedente dichiarazione non era stato considerato al fine del conteggio del reddito complessivo. La detrazione è allora operata "dall'imposta dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione nella quale è stata richiesta. Se è già decorso il termine per l'accertamento, la detrazione è limitata alla quota dell'imposta estera proporzionale all'ammontare del reddito prodotto all'estero acquisito a tassazione in Italia"<sup>11</sup>.

In applicazione di quanto disposto dall'art. 165 del Tuir al comma 5, qualora il reddito prodotto all'estero corrisponda al reddito d'impresa ottenuto da una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, o da società controllate aderenti al regime del consolidato fiscale mondiale, la disciplina circa la detrazione dell'imposta pagata all'estero risulta essere differente da quella appena presentata. È infatti previsto per questa fattispecie la possibilità di scomputare l'imposta del periodo di competenza anche se la stessa è stata pagata a titolo definitivo nella dichiarazione relativa al primo periodo di imposta successivo. Ad esempio, per i redditi di impresa di competenza del 2013, sarà possibile effettuare lo scomputo delle imposte estere nella dichiarazione dei redditi del 2013, a condizione che le stesse assumano carattere di definitività entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo (entro settembre 2015), beneficiando quindi di un periodo temporale più lungo rispetto alla casistica precedente.

Un punto rilevante della disciplina concernente l'argomento del credito d'imposta emerge dalla lettura del comma 6 dell'art. 165 del Tuir, il quale tratta il cosiddetto "riporto in avanti e all'indietro" della eccedenza di imposte pagate all'estero rispetto al credito di imposta calcolato in Italia. Come precedentemente affermato, la regola generale concernente il credito di imposta prevede che si possa detrarre dal reddito complessivo un ammontare dell'imposta estera limitato, quindi inferiore alla stessa, di conseguenza la parte non detraibile non potrà essere oggetto di scomputo. Questa eccedenza però non segue tale regola se si prende a riferimento il reddito d'impresa, in quanto la stessa potrà

---

<sup>11</sup> Art. 165 del Tuir, comma 7.

essere riportata “in avanti” ed “indietro” a seconda degli specifici casi<sup>12</sup>. In particolare, qualora l'imposta corrisposta all'estero abbia un'entità inferiore rispetto al credito d'imposta imputabile, calcolato in base al art. 165 comma 1 del Tuir, emerge una differenza che funge da “serbatoio” a cui poter attingere nei successivi periodi d'imposta, fino all'ottavo, quando l'imposta scomputabile sarà inferiore rispetto al carico fiscale sopportato all'estero. Questo si definisce riporto “all'indietro” dell'eccedenza d'imposta.

Al contrario il riporto “in avanti” : qualora l'imposta corrisposta all'estero abbia un'entità superiore rispetto al credito d'imposta imputabile, calcolato in base al art. 165 comma 1 del Tuir, l'eccedenza che emerge si potrà utilizzare entro l'ottavo esercizio successivo, nei casi in cui l'imposta scomputabile sarà maggiore rispetto al carico fiscale sopportato all'estero. “I casi che possono determinare tale situazione sono diversi; ad esempio il disallineamento tra aliquote di imposizione in Italia e nel paese estero, l'utilizzo di perdite pregresse, le differenze di imponibile a parità di aliquote.”<sup>13</sup>”

Tale meccanismo quindi “ha l'obiettivo di evitare le penalizzazioni derivanti dalle differenze tra l'imposta estera e la corrispondente imposta italiana, commisurando l'eccedenza ad un arco temporale che copre otto periodi “indietro” va ed otto periodi “in avanti”. In tal modo lo Stato di residenza garantisce la possibilità di recupero del credito d'imposta inutilizzato in un arco temporale sufficientemente ampio, senza addossarsi l'onere di un rimborso dell'eccedenza.”<sup>14</sup>”

Permane anche in sede di applicazione di questo istituto la regola generale secondo cui qualora il reddito complessivo sia formato da ricchezza ottenuta in Stati diversi, il credito d'imposta debba essere applicato “per country”, quindi calcolandolo stato per stato.

Nel caso in cui si prendano ad'oggetto società di persone, oppure società di capitali che abbiano scelto la tassazione per trasparenza in base al regime opzionale ai sensi degli artt. 115 e 116 del Tuir, il reddito complessivo imputato ai soci o partecipanti è oggetto di applicazione del credito d'imposta, come stabilito dall'art. 165 del Tuir, e gli importi di scomputabili calcolati sulla base del rapporto previsto dall'art. 165 del Tuir comma 1 competono ad essi nella stessa misura in cui è stato attribuito loro reddito complessivo.

Per completare l'esposizione della disciplina concernente il credito d'imposta, è stato ulteriormente disposto che, nel caso in cui reddito prodotto all'estero concorra solo par-

---

<sup>12</sup> Si veda MINNUCCI – BLASI, *Tuir 2013*, 2013, p. 861.

<sup>13</sup> FERRANTI, *Redditi di natura finanziaria*, 2008, p. 300.

<sup>14</sup> GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, 2005, p. 119.

zialmente a formare l'imponibile in Italia, il credito d'imposta calcolato sulla base dell'art. 165 comma 1 compete nella stessa proporzione in cui il componente reddituale viene assoggettato ad imposizione<sup>15</sup>. Un esempio potrebbe essere quello concernente la disciplina della tassazione dei dividendi distribuiti da società estere, i quali partecipano alla formazione della base imponibile italiana solamente per il 5%, qualora siano percepiti dalla società, ai quali viene applicato una ritenuta del 5% da parte dello Stato estero. Di conseguenza le detrazioni scomputabili in Italia saranno calcolate considerando solamente il 5% delle suddette ritenute.

Nel caso in cui, in alternativa al credito d'imposta, lo Stato scegliesse di adottare il meccanismo dell'esenzione, la tassazione italiana non avrà una particolare disciplina da seguire con riferimento ai livelli di imposizione di capi dello Stato estero, in quanto lo stato della residenza (l'Italia) non esercita il suo potere impositivo, quindi la tassazione si cristallizza sul livello di tassazione dello stato della fonte.

È necessario infine affrontare il caso di soggetti, quali società residenti in Italia, che abbiano aderito al consolidato fiscale nazionale o quello mondiale.

Ai soggetti che abbiano adottato il regime dell'consolidato fiscale nazionale sono indirizzate alcune clausole specifiche per quanto riguarda il calcolo del credito d'imposta per il carico fiscale sopportato all'estero. Il precetto normativo a cui fa riferimento in questo caso è l'articolo 118 del Tuir, comma 1bis, il quale dispone che per reddito complessivo dell'consolidato debba ritenersi il reddito complessivo globale, è inoltre previsto il calcolo separato del credito d'imposta in corrispondenza di ogni membro dell'consolidato e relativamente, inoltre, per ciascuno Stato. Una specificazione in merito prevede che nel caso in cui si interrompa la tassazione di gruppo prima del decorso del triennio, così come nel caso del mancato rinnovo dell'esercizio dell'opzione, il riporto in avanti e all'indietro delle eccedenze di imposte di cui all'art. 165 comma 6 viene attribuito ai soli membri che abbiano ottenuto quei redditi all'estero.

Anche a coloro che abbiano adottato regime del consolidato fiscale mondiale è indirizzata una disciplina particolare per il calcolo del credito d'imposta in seguito alle imposte pagate all'estero. Vigè anzitutto la regola secondo cui la quota di imposta italiana relativa al reddito ottenuto all'estero, è calcolata con riferimento a ciascuna controllata, e l'ammontare di tale prelievo fiscale corrisposto all'estero è il limite massimo a cui può

---

<sup>15</sup> Si veda in merito BLASI – MINNUCCI, *Op. cit.*, 2013, p. 1020.

corrispondere il credito d'imposta calcolato sulla base delle disposizioni dell'art. 165 del Tuir. È prevista, alla stregua dei soggetti che non adottano il regime del consolidato, la possibilità circa l'utilizzo dell'eventuale eccedenza d'imposta estera secondo il meccanismo di riporto in avanti e all'indietro.

Si rileva infine che, secondo quanto disposto dall'art. 136 comma 6, qualora all'interno dello stesso Stato estero esistano più società controllate, e parallelamente la normativa interna a detto paese preveda un regime unitario di gruppo corrispondente a quello dell'consolidato nazionale, il prelievo fiscale estero, che sarà poi scomputabile del reddito della controllante ai sensi dell'art. 165 del Tuir, corrisponde a quanto si sarebbe dovuto pagare nel caso in cui le società in questione avessero adottato il regime dell'consolidato, nonostante le stesse non abbiano esercitato questa opzione.

Una sfaccettatura interessante concernente l'attribuzione di crediti d'imposta a fronte di una tassazione estera riguarda la fruibilità degli stessi, qualora il soggetto non residente abbia prodotto un reddito all'interno di uno stato a fiscalità privilegiata. La norma dell'art. 165 del Tuir, disciplinante i crediti d'imposta in questione, non fa alcun tipo di menzione né prevede eccezioni in riferimento a un paese definito come paradiso fiscale. Di conseguenza il fatto che il reddito provenga o meno da uno Stato estero avente sistemi fiscali privilegiati, non ha alcun tipo di rilievo ai fini del riconoscimento di crediti d'imposta per le imposte pagate in detti Stati. Vero è, infatti, che all'art. 165 del Tuir, comma 1 dove sono indicati i requisiti per poter beneficiare del credito d'imposta in esame, non si fa menzione relativamente ai regimi fiscali adottati dagli stati da cui provenga il reddito estero.

Anche il modello di convenzioni contro le doppie imposizioni definito dall'OCSE prevede, in alternativa al criterio dell'esenzione, il criterio di imposta per la risolvere la duplice tassazione concernente redditi prodotti all'estero, metodo quest'ultimo che solitamente è prescelto nelle suddette convenzioni elaborate dall'Italia con altri Stati<sup>16</sup>.

Come precedentemente riferito, anche la normativa tributaria italiana ha individuato il metodo del credito d'imposta come criterio risolvente della fattispecie di duplice imposizione; appare quindi necessario specificare il rapporto esistente tra i precetti convenzionali e quelli derivanti dalla normativa tributaria italiana, in quanto disciplinanti la stessa materia.

---

<sup>16</sup> Si veda GARBARINO, *Op. cit.*, p.390 e ss.

La regola generale prevede la prevalenza delle norme convenzionali rispetto ai precetti stabiliti dal legislatore nazionale, stante l'applicazione di questi ultimi nel caso prevedano un trattamento fiscale più favorevole.

La fattispecie concernente l'elargizione di un credito d'imposta a fronte di imposte pagate all'estero viene disciplinata dalla convenzione in maniera generale e poco dettagliata, di conseguenza la normativa interna italiana assume il compito di una sorta di delega. In questo caso, infatti, il dettato dell'art. 165 del Tuir appare più specifico e restrittivo se paragonato al contenuto della convenzione. Ad esempio, quando il Testo Unico attribuisce i requisiti basilari per poter fruire del credito d'imposta, è previsto che il prelievo fiscale estero sia stato pagato a titolo definitivo nello Stato estero durante il medesimo esercizio in cui il reddito subisce la potestà impositiva italiana o, a particolari condizioni, in un esercizio successivo, escludendo quindi il caso del pagamento antecedente rispetto all'esercizio in cui il reddito estero viene tassato in Italia.

“ La stessa R.M. 1° giugno 2005, n. 69/E ha inquadrato l'art. 165 come norma attuativa delle Convenzioni, per cui verrebbe meno con quel criterio di prevalenza automatica del Trattato che trova applicazione in linea generale.

In dottrina si ritiene che la delega della Convenzione alla normativa interna deve operare limitatamente alle modalità applicative dello sgravio ma non deve portare alla negazione del credito stesso come accade ad esempio se l'imposta è pagata a titolo definitivo prima che il reddito sia tassato in Italia”<sup>17</sup>.

## 2. Le convenzioni contro le doppie imposizioni

Al fine di risolvere i conflitti riguardanti le pretese impositive da parte dei vari Stati, sono state stipulate delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, le quali si presentano come misura risolutiva alla pari di quelle appena trattate, previste dalla legislazione interna degli Stati<sup>18</sup>.

I trattati perseguono infatti finalità coincidenti con l'eliminazione delle discriminazioni nell'esercizio della potestà impositiva degli Stati, e l'impulso alla cooperazione tra le amministrazioni finanziarie, al fine di combattere ogni eventuale forma di evasione.

---

<sup>17</sup> VIAL, *Fiscalità internazionale in pratica*, 2012, p. 231.

<sup>18</sup> Si veda UCKMAR, *Op. cit.*, p. 82 e seguenti per approfondire la genesi e l'evoluzione dei trattati contro la duplice tassazione.

Questi corpi normativi attengono alle fonti internazionali di tipo pattizio, e di conseguenza andranno a regolare solamente gli stati che hanno aderito all'accordo: le convenzioni internazionali si definiscono infatti come insieme di regole che due o più stati si impongono, come frutto di un'intesa, e che devono essere recepite all'interno dell'ordinamento italiano tramite un procedimento di ratifica. I precetti che scaturiscono da tale volontà limitano l'esercizio della potestà normativa dei singoli stati, in quanto il legislatore dovrà legiferare in osservanza delle disposizioni contenute nel corpo normativo della convenzione. Nella gerarchia delle fonti di diritto interno, il precetto convenzionale si colloca in una posizione intermedia tra la Costituzione e le norme di rango primario, perciò in caso di contrasto tra una norma derivante da una fonte interna e una di produzione convenzionale, la prevalenza compete alla seconda, stando però alla base il pieno rispetto di tutte le disposizioni contenute nella Costituzione. Fermo il principio di prevalenza della convenzione, tuttavia se le norme dell'ordinamento interno prevedono un trattamento più favorevole rispetto alla norma costituzionale, si applica il contenuto della norma interna. Rimane, però, per i paesi che hanno stipulato l'accordo la possibilità circa la rinuncia dei doveri definiti nella convenzione, mediante l'istituto della denuncia della convenzione.

La normativa generale dei trattati contro le doppie imposizioni si trova nella Convenzione di Vienna del 1969, che, tra l'altro, impone un iter formativo particolare per la loro creazione, suddiviso in fasi.

Anzitutto viene delineata la fase della negoziazione tra gli esponenti degli stati coinvolti, successivamente segue il raggiungimento dell'accordo circa i precetti stipulati secondo la loro versione definitiva, a sigillo dei quali si pone poi la firma, come convalida di quanto scritto. Lo step che segue coincide con la ratifica, fase con cui lo Stato dichiara implicitamente il proprio impegno nei confronti di quanto accordato. In Italia, tale adempimento spetta al presidente della Repubblica. L'ultimo gradino coincide con lo scambio oppure con il deposito degli strumenti di ratifica tra gli Stati, in base al quale la convenzione assume efficacia.

Questi accordi ricalcano la struttura, gli standard, elaborati da organizzazioni internazionali, quali l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) e l'Organizzazione delle Nazioni Unite (ONU), piuttosto che dalle autorità di alcuni paesi, tra cui gli schemi elaborati dagli U.S.A. piuttosto che dai Paesi Bassi.

Le convenzioni contro le doppie imposizioni prendono ad oggetto le imposte sui redditi e sul patrimonio, in quanto quest'ultime sono attribuite a livello personale, sulla base dell'adozione della quasi totalità di stati del world wide taxation e del criterio di territorialità, la cui combinazione genera l'emersione di pretese impositive da parte di più nazioni<sup>19</sup>.

I trattati internazionali hanno effetto solamente nei rapporti che intercorrono tra le nazioni che li stipulano, con riferimento a determinate tipologie di imposta e ad un campo di applicazione circoscritto; inoltre essi provvedono a disciplinare le pretese impositive per ogni categoria di reddito inclusa nella convenzione, così come i criteri con cui individuare la residenza circa i soggetti che vivono negli stati contraenti.

Questi accordi risolvono la diatriba tra tassazione per mano dello Stato di residenza del contribuente o stato della fonte attraverso diversi metodi. In primis, è possibile imbattersi in precetti che risolvono il conflitto attribuendo l'esercizio della potestà tributaria solamente ad uno dei due paesi tra cui ha effetto il trattato, così che l'altro debba astenersi circa l'imposizione del reddito in questione; in secundis può capitare di trovare norme che ammettono la tassazione sia per lo stato di residenza che per quello della fonte, prevedendo però un limite al prelievo fiscale da parte di quest'ultimo mediante l'indicazione circa la ritenuta da egli applicabile; o, infine, ci si può imbattere in precetti che ammettono le pretese impositive di entrambi i paesi, senza apporre alcun limite per nessuna delle due nazioni coinvolte.

Mentre nel primo caso la rimozione del problema della doppia imposizione viene stabilita dalla norma stessa, obbligando uno dei due Stati ad astenersi dall'esercitare la propria potestà impositiva, negli altri casi lo stato della fonte applica la propria normativa tributaria, di conseguenza l'altro paese dovrà utilizzare uno dei metodi previsti dalla propria legislazione interna per evitare il rischio di doppia tassazione. Si configurano così situazioni che coinvolgono lo Stato italiano in maniera differente, posto che quest'ultimo non ha stipulato ad oggi trattati con ogni singolo Stato esistente. Di conseguenza, per le fattispecie che non sono regolate da alcun accordo convenzionale vige l'ordinamento interno italiano, al contrario qualora esista un trattato, si applicheranno ai rapporti intercorrenti tra le due nazioni le norme dello stesso. Se consideriamo però il carattere prettamente generale di quest'ultime, le quali stabiliscono quale sia lo stato che

---

<sup>19</sup> Si veda MIRAULO, *Op. cit.*, 1990, p. 187 e ss.



possa esercitare la propria potestà impositiva di ogni Stato senza però precisare i criteri di tassazione delle singole categorie reddituali, si comprende come, soprattutto in riferimento alle convenzioni contro le doppie imposizioni in materia di imposte sui redditi e sul patrimonio, verrà comunque applicata la normativa interna, stante però in ogni caso il rispetto del principio di prevalenza della norma convenzionale su quella interna, a meno che quest'ultima non preveda un miglior trattamento.

### **c) Il modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni**

L'Ocse ha redatto un modello di convenzione internazionale contro la duplice imposizione per quanto riguarda le imposte sui redditi e sul patrimonio, al quale gli Stati si attingono al fine di raggiungere un accordo. A tale modello è stato inoltre affiancato un commentario, cosiddetto "Commentario Ocse", che è un testo con il quale l'organizzazione internazionale spiega il significato delle clausole che sono contenute nel modello. Sia il modello che il commentario vengono periodicamente aggiornati dal Comitato per gli Affari Fiscali dell'Ocse, di conseguenza, sulla base di consultazioni che vengono fatte con gli operatori, gli studiosi e alla luce di quella che è l'esperienza dell'applicazione delle norme dei trattati, l'Ocse vi apporta idonee modifiche.

Il commentario al modello Ocse si definisce quindi uno strumento per comprendere il significato del trattato quando il suo significato è oscuro, di conseguenza si configura come un mezzo complementare d'interpretazione<sup>20</sup>.

Nel presentare la struttura del modello in questione, è necessario anzitutto precisare i profili essenziali secondo cui lo stesso prende forma.

Il profilo soggettivo coincide, come disposto dall'articolo uno della modello di convenzione, con le persone che sono residenti in uno o in entrambi gli Stati<sup>21</sup>, ossia le persone che realizzano all'interno del territorio degli Stati dei presupposti tali da far scattare la

---

<sup>20</sup> L'art. 32 della Convenzione di Vienna del 1969, intitolato "Mezzi complementari di interpretazione", dispone infatti che "Si potrà ricorrere a mezzi complementari d'interpretazione, ed in particolare ai lavori preparatori ed alle circostanze nelle quali il trattato è stato concluso, allo scopo, sia di confermare il significato risultante dall'applicazione dell'articolo 31, che di definire un significato quando l'interpretazione data in base all'articolo 31:

- a) lasci il significato ambiguo od oscuro; o
- b) porti ad un risultato chiaramente assurdo o non ragionevole."

<sup>21</sup> "This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States". Art. 1 of Oecd Model Tax Convention.

propria condizione di residente, in quanto il criterio soggettivo normalmente utilizzato a livello internazionale è il principio della residenza.

All'art. 2<sup>22</sup> vengono individuate le imposte alle quali si applica la convenzione. Il modello Ocse prevede che gli articoli del trattato si applichino alle imposte sul reddito e sul patrimonio, sebbene possa capitare di incontrare convenzioni che disciplinano altre tipologie di imposte. E' comunque presente all'interno del trattato la menzione delle imposte interessate dallo stesso.

Un'importante specificazione in merito viene esposta dal paragrafo 4 dell'art. 2 del modello Ocse, il quale recita "The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws"; ossia la convenzione si applica anche alle imposte di natura identica o sostanzialmente analoga a quelle indicate nel trattato, ma che saranno introdotte dagli stati dopo l'entrata in vigore della convenzione. Tale previsione è stata stabilita per evitare che le modifiche sulla normativa interna degli Stati obblighino ciascuno Stato a rinegoziare tutte le sue convenzioni ogniqualvolta venga modificata o sostituita un'imposta. Quando ad esempio in Italia è stata abrogata l'Irpeg, a fronte dell'introduzione dell'Ires, non è stato necessario rinegoziare le convenzioni, in quanto la nuova imposta ha natura analoga rispetto a quella sostituita. Una questione differente ha sollevato, invece, l'abrogazione dell'Ilor e dell'imposta sul patrimonio netto a fronte dell'introduzione dell'Irap, in quanto nacquero dei dubbi circa la natura di imposta sul reddito di quest'ultima. Ed infatti, nell'accordo dell'Italia con gli Stati Uniti è stato necessario rinegoziare il contenuto della loro convenzione dopo l'entrata in vigore dell'Irap, in quanto gli U.S.A. si rifiutavano di riconoscere in base alla trattato il credito d'imposta per l'Irap pagato in Italia da parte dei contribuenti statunitensi, realizzandosi allora un fattore di ostacolo degli investimenti americani in Italia, nonché una doppia imposizione.

L'ambito territoriale nel quale si applicano i precetti convenzionali corrisponde allo spazio in cui gli Stati che hanno stipulato l'accordo esercitano la loro potestà legislativa, il quale coincide con la loro estensione geografica. E' però possibile che gli stessi esclu-

---

<sup>22</sup> "This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied."

dano alcuni loro territori, o ancora che il territorio di un paese sia allargato fino a comprenderne altri, per i quali esso sia il responsabile delle relazioni internazionali. Ad esempio il territorio della Gran Bretagna potrebbe comprendere anche l'isola di Man, così come il territorio dell'Olanda potrebbe includere le Antille Olandesi, o, ancora, il territorio della Francia potrebbe inglobare anche la Guyana.

Per quanto attiene al profilo temporale, l'entrata in vigore della convenzione è trattata dall'art.30 del modello Ocse. Lo scambio degli strumenti di ratifica coincide con il momento a partire dal quale il trattato diventa efficace, ossia entri in vigore per gli Stati che lo hanno stipulato. Di regola, le convenzioni entrano in vigore dal 1° di gennaio dell'anno successivo a quello in cui sono stati scambiati gli strumenti di ratifica, sebbene sia possibile che alcuni precetti abbiano efficacia immediata, oppure che sia rinviata l'effettività del trattato a partire da un momento diverso rispetto a quello dello scambio. E' ammesso ad uno stato partecipante alla convenzione di rinunciare agli obblighi in essa stipulati, esercitando il diritto alla denuncia del trattato. La denuncia è infatti l'atto con il quale uno Stato comunica all'altro che non intende più seguire i dettami convenzionali. Tale istituto si adotta per via diplomatica, inoltre la notificazione in merito è richiesta con un arco temporale di almeno sei mesi prima della fine dell'anno solare.

La struttura della convenzione comprende inoltre una serie di definizioni, cioè delle norme che riguardano specifici componenti reddituali, così come la disciplina circa il meccanismo di cooperazione amministrativa, i metodi per eliminare la doppia imposizione, i principi di non discriminazione ed altri istituti.

Entrando nello specifico, l'art. 3 presenta anzitutto un insieme di definizioni che permettono di identificare gli ambiti di efficacia della convenzione e, allo stesso tempo, di interpretarne i precetti secondo il significato più corretto<sup>23</sup>. Questo precetto risulta essere essenziale al fine della corretta applicazione delle norme convenzionali, in quanto quest'ultime possono ad esempio escludere dal loro ambito di applicazione alcuni soggetti passivi delle imposte sui redditi ritenuti invece tali dalla normativa nazionale, oppure limitare l'efficacia ad alcuni di essi. Vengono infatti definiti i termini di Stato con-

---

<sup>23</sup> Art. 3 "GENERAL DEFINITIONS" of OECD MODEL TAX CONVENTION, dispone che "For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:

a) the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;  
b) the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;  
c) the term "enterprise" applies to the carrying on of any business; (...)."

traente, persona, società, ecc.. Il paragrafo 2 dell'art. 3 del modello OCSE dispone inoltre che ai termini non definiti nella convenzione è necessario attribuire il significato che si ritrae nella legislazione fiscale di ogni singolo Stato, a meno che dal contesto del trattato non si debba ricavare una definizione diversa.

Il terzo capitolo modello OCSE è rubricato "imposizione sui redditi" e contiene le cosiddette "norme di riparto della pretesa impositiva", vengono cioè descritti singoli componenti reddituali rispetto ai quali la convenzione detta delle norme specifiche circa le modalità di tassazione delle stesse tra gli Stati coinvolti dal trattato.

La potestà impositiva può essere infatti disciplinata in diverse modalità. Si può anzitutto prevedere la tassazione esclusiva riservata ad un solo Stato, attribuendo quindi l'esercizio della potestà impositiva ad una delle nazioni contraenti, quella della residenza oppure lo stato della fonte. In questo caso la clausola convenzionale di riferimento è solitamente connotata dalla parola "solo". Quindi nel momento in cui sia stabilito che l'esercizio della potestà impositiva sia riservato esclusivamente allo Stato della fonte piuttosto che a quello della residenza, risulta essere chiaro che l'altro Stato si dovrà astenere dall'applicare la propria tassazione.

Una diversa regola circa l'esercizio della potestà impositiva tra gli Stati può consistere nel prevedere la tassazione preferenziale da parte di uno dei due Stati, solitamente coincidente con quello della residenza, sebbene esistano casi che prevedono la prevalenza di quello della fonte. Si concretizza allora una situazione di concorrenza circa le pretese impositive tra i due paesi, ancorché con un limite. Lo Stato della fonte in questi casi interviene esercitando ad esempio delle ritenute in uscita, che però dovranno rispettare limiti quantitativi previsti nella convenzione.

La terza categoria di regole riguardanti il riparto della potestà impositiva è quella che consente la tassazione concorrente dei due Stati senza limiti. Di fatto questa norma consente la tassazione allo Stato della fonte senza escludere la tassazione nello Stato della residenza. Questa possibilità è problematica in quanto ammette tassazione piena da parte di entrambi gli Stati, ammettendo quindi l'ipotesi di duplice imposizione, invece nei primi due criteri di riparto si configurano casi di doppia imposizione nettamente attenuata.

È importante sottolineare come le norme della convenzione non introducano nessun tipo di imposta, bensì dettino solamente le regole attraverso cui ripartire la potestà impositiva tra gli Stati contraenti, con riferimento a specifici componenti reddituali.

E' evidente accorgersi di come le norme convenzionali non riescano in sé a risolvere appieno i casi di doppia imposizione, diventando allora necessaria la previsione di misure per l'eliminazione della stessa. I criteri previsti in merito consistono nel metodo del credito d'imposta o in quello dell'esenzione. Di conseguenza si nota come a livello convenzionale sia possibile trovare replicati gli stessi meccanismi che possono essere introdotti unilateralmente dalle norme interne degli Stati, sebbene la fonte internazionale non ammetta il ricorso al criterio della deduzione. Il modello Ocse prevede infatti agli art. 23A e 23B, due criteri per risolvere i casi di doppia tassazione, quali l'esenzione e il credito d'imposta<sup>24</sup>. Nonostante la regola secondo cui il dettato convenzionale prevale sulla legislazione interna, in questo caso si considerano due articoli aventi carattere generale e incapaci di completarne la disciplina. Di conseguenza per la specifica normativa degli stessi si rimanda ai precetti tributari italiani, maggiormente dettagliati e precisi, dei quali ho approfondito al paragrafo "le modalità di eliminazione della doppia imposizione" del presente capitolo.

Merita di essere qui menzionato però l'istituto del "matching credit", che non è previsto dalla normativa interna italiana bensì solamente da alcune convenzioni contro le doppie imposizioni che l'Italia ha stipulato con alcuni stati. Esso è finalizzato ad agevolare i contribuenti aventi residenza nel territorio italiano che effettuano investimenti nei paesi con cui sono elaborate dalle convenzioni. Tale istituto consiste nel concedere ai primi di un credito d'imposta, che però non viene quantificato in relazione alle imposte pagate a titolo definitivo all'estero, bensì corrisponde a una quantità virtuale. Di conseguenza, si permette al contribuente italiano di avere un credito d'imposta anche nel caso in cui non abbia pagato imposte allo Stato estero con cui è stata stipulata la convenzione.

L'esigenza avvertita dal legislatore di stabilire delle modalità di soluzione dei casi di doppia imposizione è dovuta al fatto che l'Italia non ha, ad oggi, stipulato trattati con ogni nazione a livello globale, di conseguenza qualora non esistano norme convenzionali a cui fare riferimento, verrà applicata la normativa interna contro la duplice tassazione in materia di imposte sui redditi sul patrimonio. Al contrario, qualora sia in vigore una

---

<sup>24</sup> Si veda DRAGONETTI – PIACENTINI – SFONDRINI, *Op. cit.*, p. 49 e ss. Si veda anche VIAL, *Op. cit.*, p.36.

convenzione tra gli Stati si applicheranno i precetti in essa contenuti. Se consideriamo però il carattere prettamente generale delle norme contenute nei trattati, si comprende come, soprattutto in riferimento alle convenzioni contro le doppie imposizioni in materia di imposte sui redditi e sul patrimonio, verrà comunque applicata la normativa interna, più specifica e precisa, stante però in ogni caso il rispetto del principio di prevalenza della norma convenzionale su quella interna, a meno che quest'ultima non preveda un miglior trattamento.

All'interno del modello OCSE sono previste inoltre le clausole cosiddette "di non discriminazione", le quali hanno il fine di evitare che nei rapporti tra gli Stati contraenti si creino trattamenti fiscali ingiusti tra i soggetti dei due paesi.

“Esse vietano innanzitutto che i cittadini di uno Stato contraente subiscano nell'altro Stato contraente un trattamento fiscale diverso o più gravoso di quello riservato ai cittadini di quello stato che si trovano nelle stesse condizioni, in particolare con riguardo alla residenza”<sup>25</sup>.

La convenzione servirà quindi ad ottenere situazioni in cui, ad esempio, il residente di uno Stato, che produce redditi in un altro paese, sia tassato alla stregua dei residenti dell'altro Stato. La norma dispone infatti che i nazionali di uno Stato contraente non sono assoggettati nell'altro Stato ad un'imposizione diversa o più onerosa di quella cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro Stato contraente, che si trovano nella stessa condizione<sup>26</sup>.

Gli stessi criteri di non discriminazione sono applicati altresì per quanto riguarda la tassazione dei redditi ottenuti da una stabile organizzazione di un soggetto non residente, rispetto all'imposizione applicata alle imprese residenti nello Stato di localizzazione della stabile organizzazione, svolgenti la stessa attività. Uguale disciplina si prevede infine, nel caso in cui una società di uno stato sia controllata da soggetti residenti in un altro Stato. La tassazione per mano dello stato in cui è localizzata la società dovrà essere analoga a quella che lo stesso stato applicherebbe alle sue società se fossero possedute da

---

<sup>25</sup> TOSI – BAGGIO, *Op. cit.*, p. 61.

<sup>26</sup> Art. 24 “NON-DISCRIMINATION” of OECD MODEL TAX CONVENTION, dispone che “Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.”

residenti di quello Stato. A chiarire, l'esempio di una società francese controllata da soggetti italiani, la quale dovrà essere tassata in Francia alla stregua delle società francesi possedute da soli residenti francesi. L'unico vincolo che si pone in questo caso è che lo Stato non è obbligato a concedere ai soggetti dell'altro Stato le riduzioni fiscali che quello Stato accorda ai suoi residenti in relazione al loro stato civile o alla loro condizione familiare. È però previsto ulteriormente che “gli interessi, i canoni e gli altri costi pagati da un'impresa di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente devono essere ammessi in deduzione, ai fini della determinazione degli utili imponibili di imprese, nelle stesse condizioni in cui sarebbero deducibili se fossero pagati ad un residente del primo Stato”<sup>27</sup>.

Si comprende quindi come le norme di non discriminazione abbiano un raggio d'azione più ampio rispetto alle fattispecie regolate dalla convenzione tra i due Stati contraenti, prendendo a riferimento qualsiasi tipo di imposta, anche al di fuori di quelle menzionate nel trattato. La non discriminazione si eleva quindi come principio di portata internazionale, da rispettare in qualsiasi fattispecie implichi l'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati abbiano stipulato la convenzione.

A completare la disciplina prevista dal modello OCSE circa le norme per evitare la doppia imposizione, è necessario descrivere il meccanismo previsto dall'art. 25, intitolato “procedura amichevole”, quale ulteriore metodo a disposizione degli Stati al fine di eliminare del tutto eventuali rischi di doppia imposizione, nel caso in cui le norme convenzionali stabilite non fossero già in grado di evitarli<sup>28</sup>.

La procedura amichevole è un meccanismo attraverso il quale se una persona si ritiene danneggiata da un'imposizione che non rispetti i dettati delle norme convenzionali, potrà sottoporre il caso alla autorità contraente dello Stato in cui risiede. Ne segue che, se il ricorso sarà ritenuto fondato dall'autorità dello Stato contraente di residenza, sarà concessa ai paesi la possibilità di risolvere la questione in via amichevole. La procedura amichevole si configura quindi come un tentativo d'accordo, che però non garantisce alcun tipo di risoluzione da parte dei due Stati circa la doppia imposizione, in quanto l'obbligo previsto dall'istituto della procedura amichevole consiste nella sola consultazione, ma non nel dovere di trovare un accordo.

---

<sup>27</sup> TOSI – BAGGIO, *Op. cit.*, p. 62.

<sup>28</sup> Si veda per un approfondimento maggiore DRAGONETTI – PIACENTINI – SFONDRINI, *Op. cit.*, 2008, p.107 e ss, ed inoltre si veda MUSSELLI D.-MUSSELLI A.C., *Transfer pricing*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2011.

Il comma 3 dell'art. 25 del modello OCSE menziona altre due meccanismi idonei a raggiungere le finalità proprie delle convenzioni contro le doppie imposizioni. Si parla della cosiddetta “procedura di consultazione”, che permette di chiarire clausole convenzionali dubbie circa il significato che vi si può attribuire, e dell’istituto della “procedura integrativa”, finalizzata a rimuovere fattispecie di duplice tassazione che non sono ancora regolate dai dettati convenzionali. Quest’ultimo istituto necessita però di un atto che modifichi la convenzione e sarà quindi richiesta la sua ratifica al fine della sua efficacia. Come già riferito, l’obiettivo delle convenzioni contro la doppia imposizione non coincide solamente con l’eliminazione del rischio di duplice tassazione, bensì le stesse si prefiggono anche altre finalità. Al riguardo è stato dedicato l’art. 26 del modello OCSE il quale contiene le norme che regolano lo scambio di informazioni, ossia la disciplina circa la cooperazione amministrativa tra le autorità degli Stati contraenti<sup>29</sup>.

L’attività amministrativa di uno Stato non può invadere il territorio dell’altro Stato contraente, di conseguenza per l’attività di controllo, di accertamento e di riscossione delle imposte, le autorità di uno Stato devono necessariamente ottenere la collaborazione dell’altra nazione tramite l’istituto dello “scambio di informazioni”.

Tale meccanismo è previsto all’interno delle convenzioni contro la duplice tassazione concernente le imposte sui redditi e sul patrimonio, ritenuto necessario sia per applicare le norme della convenzione ma, in molti casi, anche per consentire l’applicazione delle leggi nazionali volte a contrastare l’evasione nazionale. Qualora il trattato non disciplini diversamente, tale istituto viene adottato anche per la tipologia di imposte che non sono menzionate all’interno della convenzione.

Per quanto riguarda lo scambio attuato in applicazione di norme interne a freno dell’evasione, si porta come esempio quello di una società italiana che riceve una fattura da una società francese. Se il Fisco italiano sospettasse che la società francese fosse una società inesistente, creata al solo fine di ottenere vantaggi fiscali, esso potrebbe chiedere al fisco francese, in base alla convenzione, di ottenere informazioni circa la società localizzata all’interno del suo stato.

Lo scambio di informazioni assume infine diverse tipologie. Si parla anzitutto di scambio su richiesta, qualora sia attivato da parte dell’amministrazione finanziaria di una na-

---

<sup>29</sup> Si veda in materia VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, 2012, p. 1054 e ss.



zione con riferimento a specifiche notizie che sono in possesso solamente dell'altro Stato; è previsto inoltre lo scambio automatico, nei casi in cui le comunicazioni di dati non siano promossi da una richiesta ad hoc, ma vengano inviati sulla base di un'intesa elaborata precedentemente dai due Stati. Come ultima tipologia, si riporta lo scambio spontaneo, che consiste in una comunicazione che non prevede alcun tipo di accordo tra i due Stati, ma che si caratterizza semplicemente per la volontà dell'amministrazione finanziaria di uno Stato di inviare all'altra informazioni considerate utili.

### **1. Il concetto di residenza**

Il criterio normalmente utilizzato a livello internazionale nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, al fine di indicare chi sia assoggettato alle norme contenute nel trattato si identifica con il principio world wide taxation, che individua quindi come destinatari delle norme convenzionali i soggetti residenti negli Stati che hanno stipulato l'accordo.

L'art. 4 del modello Ocse è dedicato alla definizione del concetto di residenza, in quanto dispone che “for the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature (...)”. L'accezione data in questo precetto al termine “person”, non sta ad indicare solamente le persone fisiche, bensì come indicato dall'art. 3 del medesimo modello, “the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons”. Si comprende quindi che per persona residente si considerino le persone fisiche, le società ed ogni altra associazione di persone, e che per società si intenda “qualsiasi persona giuridica o qualsiasi ente che è considerato persona giuridica ai fini dell'imposizione”<sup>30</sup>.

Di conseguenza, al fine di individuare se un soggetto sia o meno destinatario delle previsioni normative incluse nella convenzione, è necessario identificare lo Stato in cui egli risiede.

Il modello Ocse offre al medesimo art. 4 i criteri idonei per verificare la condizione di residente, i quali vengono individuati nel luogo di domicilio, nel territorio in cui il sog-

---

<sup>30</sup> Si consideri come esempio di convenzione per il presente elaborato la Convenzione tra Italia e Germania per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio, firmata a Bonn il 18 ottobre 1969 e ratificata in Italia con la L. 24/11/1992, n. 459 (G.U. 27/11/1992, n. 280, S.O.).

getto abbia la residenza stessa, ne luogo in cui è situata la sede della sua direzione o in ogni altro criterio simile a questi. È sufficiente la presenza di uno solo di questi criteri affinché una persona, nell'accezione del termine considerata dalle norme convenzionali, sia definita residente<sup>31</sup>.

È possibile incontrare il caso in cui un soggetto sia considerato fiscalmente residente sia dallo Stato Italiano che dall'altro Stato della convenzione, nel quale il soggetto si trova per qualche motivo ad operare. Di conseguenza a ciò, qualora entrambi gli Stati valorizzino il criterio della world wide taxation entrambi, si configura sarà una doppia pretesa impositiva nei confronti del medesimo soggetto, evidenziando quindi un caso di doppia tassazione in capo alla stessa persona.

Qualora una persona fisica si ritenga residente in due paesi, in base all'applicazione delle legislazioni interne agli Stati, il modello OCSE di convenzione contro la doppia imposizione identifica alcuni parametri che permettono di togliere ogni dubbio circa l'effettivo Stato di residenza.

Viene disposto anzitutto che la persona è considerata residente in funzione di un'abitazione permanente, sulla base quindi di un criterio fattuale, ossia il luogo in cui abita in modo stabile. Qualora però il soggetto disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, subentra secondo criterio indice di residenza la considerazione del territorio dello Stato nel quale le relazioni personali ed economiche sono più strette, come. Nel caso sussista impossibilità circa l'identificazione di entrambi i precedenti criteri, si considera il territorio in cui il soggetto soggiorna abitualmente. Se, ancora, la persona non presenta in nessuno Stato tale requisito, o al limite soggiorni abitualmente in entrambe le nazioni, ci si spinge fino a considerare la nazionalità del soggetto, identificabile sulla base della legislazione interna dei singoli stati. Come ultimo step, ossia nel caso in cui entrambi i paesi, o nessuno di essi, attribuisca la nazionalità alla persona in questione, la norma prevede che le autorità competenti degli Stati contraenti disciplinino il singolo caso attraverso la definizione di un accordo in comune. Si tratta perciò di un sistema di criteri graduati, che dispone un percorso gerarchico da seguire, partendo dall'abitazione permanente e fino all'identificazione della nazionalità della persona, per sfociare infine alla creazione di un vero e proprio accordo tra stati. Grazie a questo iter,

---

<sup>31</sup> Si veda in merito VALENTE, *Op.cit.*, p. 280 e ss, inoltre si vedano DRAGONETTI – PIACENTINI – SFONDRINI, *Op. cit.*, p. 279 e GARBARINO, *Op. cit.*, p. 238.

il fenomeno della doppia residenza si presta ad essere risolto appieno, al contrario di alcuni diversi casi di doppia imposizione, in cui gli effetti possono permanere, sebbene ridotti.

Anche per le società possono manifestarsi situazioni di doppia residenza, e in questo caso la situazione è di facile risoluzione in quanto appare sufficiente considerare lo stato in cui si trova la sede della sua direzione effettiva, affinché se ne identifichi la nazione di residenza. La regola è desunta dall'art. 4 comma 3 della convenzione, il quale dispone che “quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona diversa da una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, si ritiene che essa è residente dello Stato contraente in cui si trova la sede della sua direzione effettiva.”

Questa norma viene definita “tie break rule”, ossia regola che taglia di netto, sebbene non sia una norma di facile applicazione, in quanto l'effettività della direzione è un elemento complesso da trattare e identificare. Su questo punto è infatti intervenuto l'Ocse, che nel suo Commentario alla convenzione contro le doppie imposizioni ha precisato che per “direzione effettiva” si intende il luogo dal quale partono gli impulsi volitivi della società, ossia le decisioni strategiche della società, che solitamente corrisponde al posto in cui si riunisce il Consiglio di amministrazione, sebbene oggi giorno le telecomunicazioni permettano di mettersi a contatto senza lo spostamento fisico delle persone, complicando di gran lunga l'individuazione di tale elemento<sup>32</sup>.

A complicare ulteriormente la faccenda, subentra l'intervento del Commentario al modello OCSE, nel punto in cui ha stabilito che la sede effettiva si debba individuare anche tenendo conto del luogo di localizzazione dell'oggetto principale dell'attività. L'Italia nell'elaborare le proprie convenzioni contro le doppie imposizioni, ha ufficializzato la sua posizione in relazione al concetto di residenza da applicarsi alle società, definendo la direzione effettiva della società sia come luogo dal quale provengono gli impulsi decisionali fondamentali che considerando il posto in cui viene esercitato l'oggetto principale dell'attività. I due requisiti però devono manifestarsi entrambi, complicando così ulteriormente la faccenda circa la definizione dello stato di residenza delle società.

---

<sup>32</sup> Si veda VALENTE, *Op. cit.*, p. 217 e ss.

## 2. Il concetto di stabile organizzazione

La nozione di stabile organizzazione è un elemento centrale nella disciplina delle imposte sui redditi, in quanto coincide con il presupposto per l'esercizio della potestà impositiva italiana nei confronti dei redditi d'impresa prodotti in Italia dai non residenti.

La descrizione del concetto di stabile organizzazione all'interno della normativa italiana viene trattata dall'art. 162 del Tuir, la quale la definisce “una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente eserciti in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato”. Anche il modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni ha dedicato una norma alla definizione e disciplina della stabile organizzazione, ossia l'art. 5, dove viene disposto che “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”, ossia “una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività”<sup>33</sup>.

Al fine dell'approfondimento circa della nozione di stabile organizzazione sulla base della normativa nazionale italiana prevista dall'art. 162 del Tuir, si rimanda al capitolo due del presente elaborato, alla sezione intitolata “il concetto di stabile organizzazione”, in quanto l'analisi con cui si intende proseguire in questa sede riguarda il dettato dell'art. 5 del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni. I due concetti sono molto simili ma si ritiene opportuno presentare alcune differenze che, in presenza di alcune condizioni, comportano una diversa identificazione del concetto di stabile organizzazione.

Il modello OCSE identifica una stabile organizzazione materiale quale una struttura fissa con carattere di stabilità nel territorio dello Stato, strumentale all'esercizio di almeno di una parte dell'attività di impresa normalmente esercitata all'estero dal soggetto non residente. L'art. 5, alla stregua della norma prevista dal Tuir, individua poi una serie di elementi che fungono da indice della presenza di una stabile organizzazione, quali la sede della direzione, ossia il luogo in cui vengono assunte le decisioni, una succursale, cioè il posto nel quale si vendono i prodotti, piuttosto che un ufficio, un laboratorio o infine un luogo di estrazione di risorse naturali (per attività che si avvalgono delle stesse lo svolgimento dell'attività d'impresa normalmente esercitata). La presenza di uno solo

---

<sup>33</sup> Si consideri come esempio di convenzione per il presente elaborato la Convenzione tra Italia e Germania per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio, firmata a Bonn il 18 ottobre 1969 e ratificata in Italia con la L. 24/11/1992, n. 459 (G.U. 27/11/1992, n. 280, S.O.).

di questi elementi fa presumere l'esistenza di una stabile organizzazione, a meno che non si dimostri che queste strutture servano per esercitare attività meramente ausiliarie o preparatorie. Altri connotati relativi alla sede fissa, che secondo le norme del modello Ocse così come quelle del Tuir escludono la configurazione di stabile organizzazione, sono riportate al paragrafo 3 della convenzione. Non si è infatti in presenza di stabile organizzazione qualora la sede fissa sia utilizzata ai fini del solo deposito, esposizione o consegna della merce, piuttosto che con scopi di mero magazzino al fine di deposito, esposizione o consegna della merce, o, ancora, se la struttura nella quale i beni sono immagazzinati serve solo ai fini della trasformazione da parte di un'altra impresa. L'ultimo caso di esclusione concerne una sede fissa utilizzata al solo fine di acquistare beni o mezzi, oppure avente fini di pubblicità o, ancora, di ricerche scientifiche o di raccolta di informazioni per l'impresa.<sup>34</sup>

Connesso alla nozione di stabile organizzazione, è necessario considerare quanto concerne la disponibilità di elaboratori elettronici ed impianti ausiliari al fine dell'attività di e-commerce.

Il Tuir all'art. 162 comma 5 dispone espressamente che “non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”. Di conseguenza, ad esempio, un sito web di un'impresa estera localizzata in Italia non configura una stabile organizzazione, quest'ultima invece sussiste se al posto del web si considerasse un server.

Per quanto riguarda la disponibilità di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari, il modello Ocse non si occupa espressamente, nonostante sia una fattispecie affrontata dalla stessa Organizzazione mondiale quando ha previsto specifiche disposizioni all'interno del commentario al modello. Se considerando l'Ocse è necessario allora fare delle distinzioni: è ritenuta stabile organizzazione la presenza di un server all'interno di una struttura più grande afferente a un'impresa estera localizzata in Italia, al contrario se il server corrisponde a un mero impianto fisico strutturato e collocato sul territorio italiano da parte di un'impresa estera, l'Ocse ne individua una stabile organizzazione solamente se tramite quel server si svolge una parte dell'attività di impresa.

---

<sup>34</sup> Si vedano in merito GARBARINO, *Op. cit.*, p. 285 e MINNUCCI – BLASI, *Op. cit.*, p. 1006.

In questo caso opera un trattamento di maggior favore ai contribuenti la norma interna rispetto a quella convenzionale, in quanto il Tuir non individua gli estremi che definiscono una stabile organizzazione di fronte ad elaboratori elettronici o simili. Lo Stato italiano ha quindi rinunciato ad esercitare la propria potestà impositiva sui redditi prodotti da soggetti esteri tramite server localizzati in Italia.

I redditi ottenibili da una delle tipologie di attività appena menzionate, non offrendo una stabile organizzazione all'interno del territorio dello Stato, saranno tassati secondo la normativa tributaria dello Stato estero di residenza del soggetto.

L'art. 5 del modello OCSE tratta inoltre il caso specifico dei cantieri diretti alla costruzione piuttosto che al montaggio, i quali si considerano stabile organizzazione quando la durata temporale supera i 12 mesi, anche non continuativi.

Anche la normativa fiscale italiana include i cantieri tra le tipologie configurabili una stabile organizzazione, disponendo però una diversa durata minima, corrispondente ad un arco temporale di almeno 3 mesi. Emerge quindi la prima differenza sostanziale tra il dettato convenzionale e quello Testo Unico. Di conseguenza, qualora l'Italia stipuli con un altro Stato una convenzione che prevede per i cantieri quest'arco temporale, nasce un'incongruenza con tra la norma convenzionale e la norma interna italiana. In questo contrasto, come disposto dall'articolo 169 del Tuir<sup>35</sup>, prevale il dettato circa la clausola della convenzione, a meno che la norma interna non sia più favorevole. In definitiva, quindi, il reddito prodotto da un cantiere avente una durata superiore ai 3 mesi, ed inferiore ai 12, non si considererà prodotto in Italia, grazie all'applicazione della normativa convenzionale più favorevole al contribuente, e quindi lo Stato italiano non potrà esercitare sullo stesso la relativa tassazione.

Il commentario OCSE prevede, inoltre, che la durata complessiva del cantiere debba essere identificata con riferimento a tutte le attività necessarie per il completamento del progetto, in quanto, ad esempio, qualora l'attività di costruzione di un canale implichi lo spostamento sul territorio per esigenze di prosecuzione dei lavori, si dovrà contare, al fine della durata complessiva del cantiere, l'arco temporale che complessivamente ha permesso la realizzazione dell'opera.

---

<sup>35</sup> L'art. 169 del Tuir dispone che "Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione."

Una diversa accezione di stabile organizzazione si configura quando, come disposto dal paragrafo 4 dell'art. 5 del modello OCSE, viene identificata una stabile organizzazione personale.

Quest'ultima si configura quando una società non residente agisce in Italia attraverso un soggetto che conclude abitualmente contratti in nome dell'impresa non residente, purchè si tratti di contratti diversi da quelli di acquisto. Ad esempio un'agente monomandatario esclusivista, che ha il potere di rappresentanza e che quindi conclude contratti in nome e per conto del soggetto non residente, costituisce per quest'ultimo una stabile organizzazione personale in Italia. Di conseguenza, tutti i ricavi prodotti a seguito della vendita per mezzo di quell'agente vengono tassati in Italia come redditi d'impresa. A escludere però la nozione di stabile organizzazione personale, è la situazione in cui l'impresa non residente operi in Italia per mezzo di un soggetto che agisce nell'ambito della sua ordinaria attività in maniera indipendente, ad esempio concludendo contratti per la casa madre. È infatti disposto nel paragrafo 5 del medesimo articolo che “non si considera che un'impresa di uno Stato contraente ha una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente per il solo fatto che essa vi esercita la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività”. Si comprende quindi come il criterio discriminante l'identificazione di una stabile organizzazione coincida in questo caso con l'autonomia del soggetto, ossia lo status di indipendenza.

Una volta stabilito che l'impresa, individuale o società, non residente abbia una stabile organizzazione in Italia, ad essa verrà applicata la normativa tributaria italiana, come soggetto autonomo rispetto alla casa madre, ai fini del calcolo dell'imposta sul reddito d'impresa. I rapporti interni tra la casa madre estera la stabile organizzazione italiana devono essere considerati come cessione di beni o prestazioni di servizi, dunque assoggettati alla disciplina del transfer pricing e valorizzati a valore normale<sup>36</sup>. Gli orienta-

---

<sup>36</sup> Anche i rapporti commerciali e le relazioni finanziarie che si configurano tra imprese associate che risiedono in uno e nell'altro stato che abbiano redatto la convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni sono soggetti alla valorizzazione al valore normale, secondo quanto disposto dall'art. 9 del modello Ocse. Le imprese di cui sopra sono società “che partecipano, direttamente o indirettamente, alla direzione, controllo o al capitale di imprese dell'altro Stato contraente o che sono entrambe soggette - direttamente od indirettamente - alla direzione, controllo o partecipazione delle medesime persone.” TOSI TOSI – BAGGIO, *op. cit.*, p. 59. L'amministrazione finanziaria degli Stati può quindi avviare degli accertamenti dai quali possono emergere nuovi ricavi imponibili o minori costi, quindi riducibili, con cui rettific-

menti più recenti della giurisprudenza hanno ammesso la deducibilità dal reddito ottenuto dalla stabile organizzazione delle spese sostenute dalla casa madre “per gli scopi perseguiti da questa, comprese le spese di direzione e le spese generali di amministrazione sostenute dalla casa madre (...), per la quota imputabile alla stabile organizzazione, da determinarsi in base a criteri di riparto (...)”<sup>37</sup>.

Per quanto riguarda la disciplina della stabile organizzazione nell'ambito dei gruppi d'impresa secondo quanto stabilito dal modello OCSE, subentra il paragrafo 6 dell'art. 5 del modello, il quale dispone che la presenza di un rapporto di controllo non causa, essa stessa, la configurazione di stabile organizzazione. Ed infatti, un'impresa non residente, con o senza stabile organizzazione in Italia, che controlla un'impresa italiana, oppure ne sia controllata, non configura una stabile organizzazione di nessuna delle due società. La medesima disciplina, che non viene però menzionata dal modello OCSE bensì solamente le norme del Tuir, viene accordata anche qualora le due società, quella residente in Italia e quella non residente, siano soggette al controllo da parte di un terzo soggetto. Nessuna delle fattispecie appena presentate configura una stabile organizzazione.

L'individuazione di una stabile organizzazione in Italia è fiscalmente rilevante per quanto riguarda le conseguenze in capo ai soggetti non residenti che la detengono. Essa infatti costituisce il presupposto per l'attrazione alla potestà impositiva italiana del reddito d'impresa prodotto dallo stabile organizzazione. Di conseguenza a ciò, il reddito d'impresa ottenuto dalla stabile organizzazione in Italia è tassato come reddito d'impresa ai fini Ires, se la società estera è una società (di persone o di capitali) o un ente commerciale non residente, qualora invece il titolare della società residenti in Italia sia un imprenditore individuale, la stabile organizzazione produrrà reddito d'impresa assoggettato in Italia ai fini Irpef.

In merito alla normativa tributaria italiana da applicare ai redditi prodotti nel territorio dello Stato italiano per mezzo di una stabile organizzazione si è approfonditamente trattato al capitolo due del presente elaborato, alla sezione intitolata “il concetto di stabile organizzazione”, a cui si rimanda. L'analisi con cui si intende proseguire in questa sede riguarda invece le mere differenze che emergono tra l'applicazione delle norme del Tuir

---

care sia la base imponibile precedentemente calcolata sia l'entità della relativa imposta. Qualora non esistesse questa norma, potrebbero nascere dunque dei casi duplice tassazione. Il commentario al modello Ocse è intervenuto in merito invitando gli Stati ad attuare procedure amichevoli con lo scopo di conciliare le volontà di entrambe le amministrazioni finanziarie coinvolte.

<sup>37</sup> TOSI – BAGGIO, *op. cit.*, p.76.



e quelle disposte dal modello OCSE per l'assoggettamento tassazione del reddito della stabile organizzazione, a cui si dovrà far riferimento qualora due Stati abbiano stipulato un accordo contro la doppia imposizione.

L'art. 7 del modello Ocse stabilisce in quale dei due stati contraenti vada tassato il reddito d'impresa. In particolare, esso dispone che gli utili di un'impresa di uno stato contraente sono imponibili solamente nello Stato della residenza, ma se gli stessi sono ottenuti tramite una stabile organizzazione di un'impresa non residente, saranno tassabili nello stato della fonte.

Di conseguenza, quando tra uno stato italiano ed uno estero esista una convenzione basata sul modello Ocse, l'art. 7 dello stesso dispone che lo Stato in cui sia collocata una stabile organizzazione possa esercitare potere impositivo sui redditi ottenuti dalla stessa, senza escludere però la tassazione da parte dello Stato della residenza. In questi casi, quindi, attraverso l'applicazione della convenzione non si risolve il problema della doppia imposizione, che verrà dunque evitata tramite gli istituti previsti a tal fine dal modello stesso, come ad esempio il riconoscimento di un credito d'imposta da parte dello stato di residenza, alla stregua di quanto previsto dalla normativa interna, oppure l'adozione del meccanismo di esenzione.

Una sostanziale differenza nell'ambito della tassazione della stabile organizzazione coinvolge la cosiddetta "forza attrattiva della stabile organizzazione", in qualità di principio su cui si basa l'esercizio della potestà italiana. In base al dettato dell'art. 152 del Tuir, il reddito d'impresa prodotto da società ed enti commerciali non residenti attraverso una stabile organizzazione presente in Italia, è composto non solo da quanto ottenuto per effetto dell'attività svolta nell'organizzazione, bensì anche da tutti gli altri eventuali redditi prodotti in Italia dalla stessa, quindi redditi fondiari, redditi di capitale, ecc.. Di conseguenza, il reddito d'impresa afferente alla stabile organizzazione sarà composto da un aggregato a cui partecipano più tipologie di reddito, accomunate da un collegamento con il territorio dello Stato italiano. Il Tuir prevede così una forza attrattiva definita pieno. Per differenza, l'art. 7 del modello Ocse al comma 1 dispone che il reddito complessivo prodotto dalla stabile organizzazione consiste solamente negli utili che essa ha prodotto. Opera quindi in questo caso un principio di forza attrattiva limitata, in quanto potranno essere attribuiti alla stabile organizzazione solamente i redditi derivanti dall'attività svolta o riferibili a beni che si trovano nella stessa, senza l'inclusione però di altri

eventuali redditi ottenuti in Italia dalla stabile organizzazione, ma estranei all'attività d'impresa.

I redditi attribuibili alla stabile organizzazione sono definiti dall'art. 7 del modello Ocse, il quale li identifica come gli utili che essa avrebbe potuto conseguire se si fosse trattato di un'impresa distinta separata, svolgente attività identiche o analoghe ed in condizioni identiche o analoghe, e in piena indipendenza dalla casa madre.

Il reddito sarà attribuito alla stabile organizzazione considerandola alla stregua di un'entità autonoma che operi nelle medesime condizioni della stabile organizzazione e svolga le sue stesse mansioni, tramite l'utilizzo di assets uguali e l'assunzione dei medesimi rischi.

Di conseguenza, in applicazione del principio definito "at arm's length", alle transazioni tra stabile organizzazione e casa madre sarà applicato un valore simile a quello corrispondente a rapporti commerciali intrapresi tra società indipendenti secondo le regole del libero mercato. La valorizzazione di tali transazioni dovranno quindi rispettare i principi del transfer pricing ed essere valorizzate a valore normale<sup>38</sup>.

Nel caso in cui non fossero state svolte a valore di mercato, l'amministrazione finanziaria potrebbe attuare una rettifica al reddito sulla base degli accertamenti effettuati.

“La determinazione del reddito attribuibile stabile organizzazione implica il calcolo dei profitti (o delle perdite) derivanti da tutte le attività, incluse le transazioni con parti indipendenti, le transazioni con parti correlate e i “dealings” con le altre parti dell'impresa”<sup>39</sup>, a meno che la singola convenzione non escluda tale possibilità.

Inoltre, al fine di evitare fattispecie di doppia imposizione, nella determinazione del reddito della stabile organizzazione sono ammesse in deduzione le spese sostenute per gli scopi perseguiti dalla stabile organizzazione sia nello stato in cui è localizzata che altrove. E' ammessa deduzione anche per le cosiddette “spese di regia”, ossia costi corrispondenti alla generale amministrazione della società nel suo complesso, in quanto si ritengono inerenti anche alle mansioni svolte all'interno dello stabile organizzazione; al contrario si concretizzerebbero delle distorsioni in seguito alla transazione degli utili da casa madre a stabile organizzazione nel caso in cui non fosse ammessa la deducibilità di

---

<sup>38</sup> “Per valore normale si intende il corrispettivo o prezzo pattuito in condizioni di libera concorrenza per beni e servizi similari, rispettivamente ceduti o prestati alle medesime condizioni”. VALENTE, *Op.cit.*, p. 378.

<sup>39</sup> *Ivi*, p. 360.

tali spese nel paese di localizzazione della stabile organizzazione<sup>40</sup>. Il commentario del modello Ocse all'art. 7 aggiunge che, qualora non esistessero disposizioni specifiche riguardanti i metodi di ripartizione delle spese di carattere generale, la quota degli stessi da destinare alla stabile organizzazione corrisponde a quanto risulta dal rapporto tra il volume di affari, o il reddito complessivo della stabile organizzazione, e quello afferente alla casa madre. Tale normativa permette di effettuare il calcolo del reddito della stabile organizzazione in maniera più puntuale, ostacolando l'attrazione allo stato della fonte di redditi superiori rispetto a quanto possibile, ed eliminando così il rischio che lo stato di residenza non realizzi correttamente il pieno esercizio della propria potestà impositiva<sup>41</sup>. Al paragrafo 4 del medesimo articolo viene regolato il caso in cui uno Stato decida di calcolare il reddito della stabile organizzazione attraverso il criterio di imputazione di una parte degli utili complessivi dell'impresa, destinando quindi una parte dello stesso alla casa madre e l'altra parte alla stabile organizzazione. La norma ammette questo criterio, disponendo però che devono essere comunque rispettate tutte le norme previste dall'art. 7 del modello Ocse.

Un'altra particolarità è trattata dal paragrafo 5, il quale dispone il divieto di attribuire alla stabile organizzazione utili derivanti da meri acquisti che abbia compiuto per la casa madre.

È necessario infine aggiungere che “ se l'utile d'impresa comprende elementi di reddito considerate separatamente in altri articoli della convenzione (redditi degli immobili, dividendi, interessi, royalties e plusvalenze) si dovranno applicare questi ultimi, che avranno così prevalenza sull'art. 7”<sup>42</sup>. Tale norma si concepisce quindi con una deroga all'art.7.

La tassazione attribuibile al reddito della stabile organizzazione in Italia di una società non residente sarà infine assoggettata a quanto disposto dalla legislazione tributaria italiana, in applicazione della normativa dedicata all'imposizione del reddito d'impresa.

---

<sup>40</sup> *Ivi*, p. 379.

<sup>41</sup> BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, 2009, p. 204.

<sup>42</sup> SOZZA, *La fiscalità internazionale*, 2007, p. 88.

## Capitolo 4

### IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE FISCALE

- a) Il concetto di non discriminazione fiscale
- b) Il principio di capacità contributiva adottato in Italia
- c) Il principio di non discriminazione a livello comunitario
  - 1. Le discriminazioni connesse alle libertà fondamentali
  - 2. Le immunità fiscali dei rappresentanti diplomatici e consolari
  - 3. Gli aiuti di stato
- d) La clausola di non discriminazione contenuta nelle convenzioni contro la doppia imposizione

#### a) Il concetto di non discriminazione fiscale

Nella sua accezione più generale, è possibile descrivere il concetto di discriminazione come un trattamento differente applicato a fattispecie che in realtà assumono analoghi connotati.

Si comprende allora come, nell'ambito di interesse del presente elaborato, non sia accettabile tollerare la realizzazione di situazioni discriminatorie in applicazione di precetti normativi appartenenti alla legislazione nazionale, piuttosto che di fonte comunitaria o internazionale.

Storicamente, l'origine del concetto di discriminazione si incontra nel momento in cui gli stati adottarono misure protezionistiche, al fine di difendere le attività produttive svolte all'interno del territorio domestico dalla concorrenza esterna delle altre nazioni, incentivando così il mercato nazionale.

Con la nascita e l'evoluzione degli organismi internazionali, la discriminazione assume un significato diverso, in quanto rapportato alla volontà di attuare misure di cooperazione e collaborazione, allo scopo di garantire alla collettività il perseguimento di obiettivi di crescita comuni e l'applicazione di previsioni normative che regolassero in modo uniforme fattispecie aventi connotati di transnazionalità.

Questa uniformità manifesta quindi la volontà, da parte di tutti gli Stati coinvolti, di attuare un sistema che, a livello globale, non ammetta trattamenti differenziati in capo a fattispecie aventi caratteristiche analoghe tra loro. Di conseguenza si è consolidata nel tempo la concezione di discriminazioni alla stregua di distorsioni, causate dagli ordinamenti normativi dei singoli Stati e arrecanti danno a coloro che ne venivano colpiti<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Si veda in materia UCKMAR, *Corso di diritto tributario internazionale*, 1999, p.403 e ss.

In seguito a ciò, nasce il cosiddetto “principio di non discriminazione”, quale valore condiviso dalla comunità internazionale e, quindi, rispettato in ogni ambito normativo. Tale concetto si eleva quindi a garanzia per il singolo di essere destinatario di un trattamento esattamente uguale a quello riservato ad ogni altra persona che configuri la sua medesima fattispecie, o che si trovi nelle sue stesse condizioni. Nel rispetto del principio di non discriminazione, l'applicazione della legislazione interna, così come quella derivante dalle fonti di diritto comunitario o internazionale, sarà attuata in modo da non configurare nessun tipo di distorsione che sia priva di giustificazione<sup>2</sup>.

La portata del principio di non discriminazione che più interessa in questa sede corrisponde all'ambito della tassazione, circa l'obiettivo del corretto trattamento fiscale che si propone di raggiungere la legislazione tributaria interna agli Stati, così come i precetti di fonte comunitaria o internazionale. Trattasi di una correttezza che non assume un significato circa l'esatta applicazione delle norme fiscali, bensì si deve intendere in termini di trattamento giusto, che abbia come obiettivo ultimo quello di un'equa ripartizione del prelievo fiscale tra i contribuenti.

Emerge quindi anche il concetto di equità, che si configura parallelamente all'applicazione del principio di non discriminazione, in quanto permette di ottenere il medesimo trattamento tra soggetti che realizzano le stesse fattispecie impositive, e alla pari una differente tassazione tra soggetti che realizzano presupposti impositivi diversi tra loro.

Si parla infatti nel primo caso di “equità orizzontale”, ossia il medesimo trattamento fiscale tra contribuenti aventi situazioni analoghe, condannando ogni differenza basata su sesso, razza, lingua, religione, opinioni politiche o condizioni personali e sociali; mentre si tratta di “equità verticale” nel secondo caso, qualora la non discriminazione consista in un trattamento impositivo differente, la cui giustificazione sta nel fatto che i contribuenti hanno configurato presupposti differenti tra loro. L'equità può essere attuata attraverso un'aliquota progressiva, che permetta di redistribuire il reddito in base alla capacità contributiva dei singoli.

Se si considera il principio più generale per cui tutti i cittadini sono uguali davanti alla legge, esso sarà attuabile solamente se la normativa tributaria sarà elaborata nel rispetto dei concetti di uguaglianza e di equità intesi nelle accezioni appena esposte.

---

<sup>2</sup> Si veda in merito GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, 2008, p. 566 e ss.

Si comprende allora come il principio di non discriminazione abbia un'importanza fondamentale nella disciplina dell'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati, in quanto limite alla sovranità degli stessi. Il principio di non discriminazione assume quindi un ruolo centrale all'interno degli ordinamenti nazionali e internazionali, tale da influenzarne la redazione. Ed infatti, l'art. 24 del modello OCSE ha dedicato una clausola esclusivamente a tale principio, così come all'interno delle fonti comunitarie troviamo un'esplicita previsione che lo eleva ad uno dei principi fondamentali del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

Qualora si manifestino fattispecie aventi connotati di transnazionalità, il principio di non discriminazione assume la sua massima espressione in riferimento al trattamento dello straniero. Nella normativa italiana, come riportato dall'art. 16 delle Preleggi, viene disposto che "lo straniero è ammesso a godere dei diritti civili attribuiti al cittadino a condizione di reciprocità e salve le disposizioni contenute in leggi speciali. Questa disposizione vale anche per le persone giuridiche straniere." Ed infatti, in applicazione dei principi che regolano l'esercizio della potestà impositiva italiana, quali il principio di world wide taxation valido per i residenti nei confronti dei redditi ovunque prodotti in ogni parte del mondo e del principio di territorialità, che assoggetta alla legge tributaria italiana i redditi prodotti da soggetti stranieri che abbiano un collegamento con il suo territorio, si comprende come vengano a manifestarsi fattispecie impositive concernenti soggetti stranieri, il cui trattamento deve esplicitarsi nel rispetto del principio di non discriminazione. Quest'ultimo si esplicherà attraverso un'applicazione di precetti tributari italiani che non comporti discriminazioni fiscali tra residenti piuttosto che stranieri presenti in Italia.

È evidente come il principio di non discriminazione abbia quindi implicazioni a livello sia economico che sociale, e funga da limite all'operatività delle norme tributarie italiane, piuttosto che comunitarie o internazionali, con il fine ultimo di evitare ogni forma di discriminazione<sup>3</sup>.

In un contesto attuale, caratterizzato dall'assenza di limiti fisici e virtuali alla circolazione di capitali, merci e persone, si è assistito a un proliferare di fattispecie aventi connotati extraterritoriali, che ha spinto a un'evoluzione degli ordinamenti in cui il princi-

---

<sup>3</sup> Si veda in merito BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, 2009, p. 162 e ss.

pio di non discriminazione assume un'importanza basilare, cioè la garanzia circa un trattamento fiscale giusto ad ogni soggetto, in qualsiasi nazione si trovi.

#### **b) Il principio di capacità contributiva adottato in Italia**

L'art. 53 della Costituzione al comma 1 dispone che “ tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”, quale principio alla base del sistema fiscale italiano. L'utilizzo del termine “tutti” è un indice di come l'imposizione non sia riservata ad alcuni soggetti bensì venga imputata, a seconda delle fattispecie, senza discriminazioni di alcun genere e nel rispetto del principio di uguaglianza. Dall'art. 53 viene individuato come criterio di attribuzione del carico fiscale la capacità contributiva del singolo, la quale fa emergere un'obbligazione tributaria parametrata alla ricchezza del contribuente, caso per caso. Tale principio rispetta gli obblighi connessi alla solidarietà politica, economica e sociale previsti dall'art. 2 della Costituzione, in quanto il prelievo fiscale non è correlato né all'utilizzo da parte dei contribuenti dei beni pubblici, come avviene secondo il principio del beneficio, né in funzione di un sacrificio indistintamente analogo per ogni contribuente, come invece stabilito dal principio del sacrificio. In quest'ultimo caso il sistema fiscale dovrebbe essere strutturato in modo da sacrificare ogni contribuente nella medesima misura, quindi prevedendo un'imposta fissa<sup>4</sup>. Il sistema tributario italiano si basa invece su criteri progressivi, i quali comportano una “maggior incidenza percentuale del prelievo a mano a mano che aumentano le ricchezze sulla cui base il prelievo è commisurato”<sup>5</sup>.

La funzione solidaristica dell'art. 53 si svolge grazie al concorso di “tutti” alle spese pubbliche, le quali vengono infatti sostenute a favore dell'intera collettività. L'obbligo di concorso a tali costi è definito però nei limiti della capacità di ogni soggetto di contribuire alle stesse.

Una tale impostazione del sistema fiscale italiano rispetta appieno il principio di non discriminazione, in quanto opera una distinzione a livello di singolo contribuente, considerando la sua capacità di concorso alle spese pubbliche, e non imputandogli un ammontare di imposte pari a quello di ogni altro soggetto. Se così non fosse, attraverso una tassazione di entità uguale per tutti si rischierebbe di discriminare il più povero e di a-

---

<sup>4</sup> Si veda in merito GAFFURI, *La tassazione dei redditi di impresa prodotti all'estero*, 2008, p. 318 e seguenti.

<sup>5</sup> FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2009, p. 69.

gevolare i contribuenti più ricchi, operando una vera e propria discriminazione nei confronti del primo. E' infatti ritenuta incostituzionale la tassazione forfettaria, quella per categorie o anche quella capitaria, in quanto in questi casi il trattamento fiscale del singolo contribuente non verrebbe parametrato alla sua effettiva capacità contributiva.

“ Il principio della capacità contributiva è da considerare punto di equilibrio tra il principio di tutela della persona e quello di tutela dell'interesse collettivo: se da un lato esso è presupposto del dovere di solidarietà del concorso alle spese pubbliche, dall'altro il medesimo principio garantisce la persona, evitando che le esigenze tributarie prevalgano a prescindere dall'effettiva idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta”<sup>6</sup>.

La capacità contributiva funge quindi sia da presupposto, essendo un indicatore di ricchezza, così come da parametro, in quanto alla sua entità è parametrata l'imposta. La stessa corrisponde infine al limite quantitativo oltre il quale il prelievo fiscale non può spingersi, in quanto l'imposta non deve mai esaurire la capacità contributiva di un soggetto. Tale soglia funge quindi da garanzia per il contribuente, in quanto il prelievo fiscale non potrà mai avere contenuto espropriativo tale da intaccare il reddito minimo, ossia il reddito senza il quale in contribuente non sarebbe in grado di provvedere alla propria esistenza.

La capacità contributiva viene descritta attraverso i suoi connotati essenziali. Anzitutto deve trattarsi di una grandezza di tipo economico, in quanto è necessario consista in un'entità di cui i contribuenti possono privarsi per concorrere alle spese pubbliche, come un reddito, un patrimonio, oppure una spesa. Tali indicatori devono essere idonei a calcolare al meglio la forza soggettiva economica del contribuente a cui si riferiscono, al fine di poter applicare una tassazione equa, in quanto lo stesso reddito potrebbe sostenere una forza diversa: si pensi alla differenza che sussiste tra un soggetto che vive da solo e un altro che, al contrario, ha tre figli a carico. In aggiunta, la capacità contributiva si deve esprimere come effettiva e non presunta, perchè tassare un'entità ipotetica potrebbe rivelare un trattamento ingiusto, una volta che sia divenuta effettiva una ricchezza non uguale alla base imponibile ipoteticamente considerata. Deve trattarsi inoltre di una capacità netta delle spese sostenute, e infine attuale, cioè deve esistere al momento in cui il contribuente deve assolvere la propria obbligazione tributaria.

---

<sup>6</sup> BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria: funzione fiscale e principi costituzionali*, 2011, p. 14.



Nell'applicazione del principio di uguaglianza in materia di tassazione della capacità contributiva dei singoli contribuenti, la Corte Costituzionale nella sentenza n. 3 del 1957 ha disposto che per uguaglianza si debba intendere “che il legislatore non possa dettare norme diverse per regolare situazioni che esso ritiene diverse”, e inoltre che lo stesso debba “assicurare ad ognuno eguaglianza di trattamento quando i eguali siano le condizioni soggettive ed oggettive alle quali le norme giuridiche si riferiscono per la loro applicazione”.

Si comprende quindi come il principio di uguaglianza sia inteso in senso sostanziale, non tanto come trattamento analogo, dunque l'esercizio della potestà impositiva verrà disciplinato considerando il singolo contribuente come un individuo diverso da ogni altro soggetto, avente connotati propri, come personale è infatti la sua capacità contributiva. Solo attraverso una simile accezione di uguaglianza è possibile informare il sistema tributario al principio di non discriminazione.

#### **c) Il principio di non discriminazione a livello comunitario**

Il principio di non discriminazione ha un ruolo importante all'interno dell'ordinamento comunitario, in quanto si eleva a principio fondamentale. Ad esso è stato infatti dedicata una norma specifica, ossia l'art. 10 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), il quale dispone che “nella definizione e nell'attuazione delle sue politiche e azioni, l'Unione mira a combattere le discriminazioni fondate sul sesso, la razza o l'origine etnica, la religione o le convinzioni personali, la disabilità, l'età o l'orientamento sessuale.”

Tale principio si inserisce nel vasto insieme di libertà fondamentali su cui è istituita l'Unione Europea, la quale ha come fine principale quello della costituzione di uno “spazio comune di libertà”<sup>7</sup>. I suddetti principi sono riconosciuti dal TFUE nel disposto dell'art. 26, il quale recita che “il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati.”

A fronte di tali libertà, si comprende come l'Unione Europea abbia voluto realizzare un'area geografica senza barriere fisiche o virtuali, affinché la collettività potesse realizzare i propri interessi, sociali, economici o politici, in assenza di ostacoli. Di conse-

---

<sup>7</sup> SINAGRA – BARGIACCHI, *Lezioni di diritto internazionale pubblico*, 2009, p. 489.

guenza all'evoluzione di tale spazio comune, si sono manifestate sempre più fattispecie aventi connotati di transnazionalità, le quali hanno coinvolto ordinamenti giuridici di nazioni differenti a disciplina dei loro effetti.

Il TFUE dispone norme specifiche solamente a disciplina delle imposte indirette, perché finalizzate ad abolire gli ostacoli circa la realizzazione di un'area comune libera<sup>8</sup>, armonizzandone quindi la disciplina tra tutti gli stati membri. Per differenza, nell'ambito delle imposte dirette il legislatore europeo ha attuato meri interventi di ravvicinamento. A giustificazione di ciò si porta la solennità della sovranità legislativa, quindi anche fiscale, dei singoli Stati membri, la quale deve potersi esprimere nel modo più libero e senza condizionamenti, sebbene nel rispetto dei principi fondamentali disposti dal Trattato.

Il principio di non discriminazione si erige quindi in quest'ambito a garanzia di un esercizio della potestà tributaria da parte degli Stati che, sebbene libero, si caratterizzi per l'assenza di arbitrio o iniquità, permeando il contenuto delle norme fiscali nazionali, per elevarsi a mezzo per l'eliminazione di trattamenti fiscali ingiusti.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha affrontato nel tempo numerosi conflitti emersi a causa dell'evoluzione dell'area comune di libertà, perché in contrasto con la volontà degli Stati membri di mantenere intatta la propria sovranità impositiva. Le sentenze della Corte hanno orientato l'operato degli organi legislativi, così come quello dei giudici delle singole nazioni, nell'elaborazione del contenuto delle norme fiscali interne, obbligandoli di fatto ad una redazione che tenga conto delle libertà fondamentali disposte dal TFUE, nel rispetto della prevalenza del diritto comunitario sull'ordinamento interno e dell'appartenenza alla Unione Europea.

E' infatti opinione della Corte di Giustizia il concetto secondo cui "una discriminazione consiste nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse"<sup>9</sup>. Così inteso, il principio di non discriminazione si eleva a difesa del più generale principio di uguaglianza, presente nella totalità delle Costituzioni delle nazioni appartenenti all'Unione Europea, e di conseguenza assume una portata ancor più ampia, coinvolgendo tutti i cittadini membri dell'Ue. In tal

---

<sup>8</sup> L'art. 28 del Tfuere recita "L'Unione comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi."

<sup>9</sup> Sentenza della Corte di Giustizia Europea del 14 settembre 1999 nel procedimento C-391/97, paragrafo 21.

senso, la Corte di Giustizia ha svolto quindi un ruolo fondamentale affinché il principio non discriminazione non fosse considerato un precetto astratto, un ideale privo di concreta attuazione, bensì ha operato per evolverlo nel ramo delle imposte dirette, così come di quelle indirette, a principio cardine in sede di elaborazione dei precetti di natura fiscale, in un'ottica di garanzia dell'equità di trattamento per la totalità dei contribuenti e di ostacolo alle restrizioni delle libertà fondamentali previste dal TFUE.

Tuttavia, non tutte le restrizioni sono considerate contrastanti con il contenuto delle norme del Trattato, esistono infatti dei casi riconducibili all'ordine pubblico, alla pubblica sicurezza e alla sanità pubblica<sup>10</sup> in cui sono ammessi dei limiti all'applicazione dei principi fondanti la comunità europea, ma per i quali la Corte di Giustizia è chiamata a valutarne l'appropriatezza in relazione alle finalità che si frappongono. Oltre alle deroghe appena presentate, la stessa Corte ha ammesso ulteriori motivi leciti a procurare dei trattamenti discriminatori in contrasto con le libertà fondamentali, i quali prendono il nome di "Rule of reason", identificabili con "il bisogno di salvaguardare la coerenza dell'ordinamento fiscale nazionale, l'esigenza di contrastare l'elusione fiscale, l'esigenza di preservare l'efficacia dei controlli fiscali"<sup>11</sup>.

Merita definire la particolarità conseguente la possibilità di prevedere delle restrizioni per tutelare la coerenza della normativa fiscale interna agli Stati. In merito a tale obiettivo, la si è esposta in più pronunce ammettendo dei limiti ai principi fondamentali istituiti dal TFUE solamente nei casi in cui esista uno stretto collegamento tra una disposizione che implica un trattamento discriminatorio ed un precetto che, riconoscendo un beneficio a livello tributario, vada a compensare tale peggior trattamento. In questo caso è richiesto che vantaggio e svantaggio siano riferiti al medesimo contribuente e alla medesima imposta.

### **1. Le discriminazioni connesse alle libertà fondamentali**

La volontà di creare un'unione tra stati caratterizzata dall'assenza di frontiere è rappresentata dal disposto dell'art. 26 del TFUE, il quale recita che "il mercato interno com-

---

<sup>10</sup> Tali eccezioni sono menzionate nel TFUE all'art. 45 comma 3 in riferimento alla libera circolazione delle persone, all'art. 52 comma 1 per quanto riguarda la libertà di stabilimento, in rapporto alla libera prestazione di servizi all'art. 62 ed infine nella disciplina della circolazione dei capitali all'art. 65 comma 1 lettera b).

<sup>11</sup> GARBARINO, *Op. cit.*, p. 579.

porta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati.”

Tali libertà si sono erette quindi a cardini dello spazio comune europeo, quindi meritevoli di essere tutelate, al fine di assicurare ad ogni soggetto membro dell’Unione Europea di potere realizzare i propri interessi in assenza di limiti, seppur nel rispetto dello spazio di libertà di ogni altro cittadino.

L’istituto posto a garanzia dell’osservanza di tali principi è la Corte di Giustizia dell’Unione Europea, la quale ha operato nel garantire la promozione delle libertà fondamentali, e in generale di tutti i precetti dell’ordinamento comunitario, nei confronti di tutti i soggetti appartenenti all’Ue, rimuovendo quindi ogni possibile fonte di discriminazione connessa ad una distorta applicazione dei precetti di fonte nazionale o comunitaria che ostacolassero la realizzazione dell’area comune di libertà.

In tale contesto, la considerazione del principio della libera circolazione delle persone, nella sfaccettatura che più interessa al fine dell’elaborato, assume il significato del divieto di discriminazione dei lavoratori in base alla nazionalità. L’art. 45 del TFUE dispone infatti che “La libera circolazione dei lavoratori all’interno dell’Unione è assicurata. Essa implica l’abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l’impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro (...)”.

Tale libertà impatta in maniera preponderante nell’ambito della fiscalità, in quanto può capitare che i lavoratori provenienti da paesi diversi da quelli dello stato in cui è svolta l’attività lavorativa subiscano un trattamento fiscale sulle retribuzioni diverso da quello che viene applicato ai lavoratori di quello stato.

Le discriminazioni possono assumere forme diverse, e solitamente si suole distinguere le discriminazioni dirette da quella cosiddette “dissimulate”.

Le prime emergono qualora non si rispetti quanto disposto dal suddetto art. 45, ossia quando viene attribuito un trattamento fiscale diverso in base alla nazionalità del contribuente.

E’ significativa in questo ambito la sentenza Schumacker del 14 febbraio 1995 nel procedimento C- 279/93, riguardante un soggetto residente in Belgio, il sig. Schumacker, che ha svolto per un periodo la propria attività lavorativa in Germania come lavoratore subordinato. Lo stato tedesco prevedeva un sistema di imposizione diversificato a se-

conda della fonte, cioè a seconda del Paese dal quale proveniva il reddito del lavoratore dipendente, prevedendo che a certe condizioni i lavoratori dipendenti potessero effettuare il cosiddetto “splitting”, che consiste nella possibilità per il contribuente di ripartire il reddito tra i componenti della famiglia per beneficiare di convenienze fiscali, in quanto comporta l’applicazione di un’aliquota fiscale minore per effetto dell’entità complessiva divisa in più parti, con conseguente riduzione dell’imposta complessiva.

Il sig. Schumacker avrebbe quindi dovuto sommare il suo reddito di lavoratore con quello della moglie, che nel caso in questione non lavorava quindi aveva reddito pari a zero, per poi attribuirlo in parti uguali ad entrambi, al fine assoggettarlo a tassazione. Il meccanismo dello splitting non trovava però applicazione nel caso in cui il reddito provenisse da lavoratori non residenti, di conseguenza il sig. Schumacker valutò tale situazione discriminatoria per i cittadini stranieri, come egli stesso, presenti nello stato tedesco.

La Corte di Giustizia diede ragione al sig. Schumacker, in quanto riconobbe come tale trattamento fiscale fosse contrario ai precetti comunitari, in particolare a quello di “non discriminazione dei lavoratori in base alla nazionalità”, che al tempo della sentenza era fissato all’art. 12 del Trattato della Comunità Europea<sup>12</sup>, il quale disponeva che “Nel campo di applicazione del presente trattato, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dallo stesso previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità.”

La Corte di Giustizia deliberò anche in riferimento all’art. 39 del suddetto Trattato, che riconosceva “La libera circolazione dei lavoratori all’interno della Comunità”, disponendo in riferimento all’esercizio della potestà impositiva, come lo stesso dovesse essere regolato nel rispetto dei principi sanciti dall’ordinamento comunitario. In questo senso tale sentenza si configura come la prima ad ammettere la prevalenza di quest’ultimo sui precetti di derivazione nazionale.

Le sentenze della Corte di Giustizia si sono spinte nel tempo a considerare come le norme relative alla parità di trattamento fiscale non debbano essere interpretate nel solo divieto alle discriminazioni basate sulla cittadinanza, bensì abbiano un raggio d’azione molto più ampio che abbraccia anche le discriminazioni cosiddette “dissimulate”. È sta-

---

<sup>12</sup> Il Trattato che istituisce la Comunità europea è diventato “Trattato sul funzionamento dell’Unione europea”, riassunto con l’acronimo TFUE ed entrato in vigore l’1 dicembre 2009.

to infatti disposto dalla stessa Corte che “ il principio della parità di trattamento (...) vieta non pronto soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato. (...) Non è quindi escluso che i criteri basati sul luogo d'origine o sulla residenza di un lavoratore possano, in determinate circostanze, avere gli stessi effetti pratici della discriminazione proibita dal Trattato (...)”<sup>13</sup>.

È questa la seconda forma di discriminazione che può configurarsi qualora il prelievo fiscale assuma connotati di discriminazione in capo al lavoratore, il cui trattamento non è qui distinto in base alla nazionalità bensì si assume un criterio quale “la residenza, la lingua, il luogo di nascita, la provenienza, ma che comunque conseguono il risultato di porre i soggetti di nazionalità straniera, senza un'obiettiva ragione, in una posizione de-  
teriore”<sup>14</sup>. In questo senso il principio di non discriminazione assume il significato di proibizione di trattamenti fiscali svantaggiosi in base a criteri simili a quelli della cittadinanza, ma che portano comunque allo stesso risultato discriminatorio.

Nello specifico, l'adozione del criterio di residenza assunto alla base di differenti trattamenti fiscali può configurare un elemento simile a quello della cittadinanza, in quanto i soggetti non residenti il più delle volte sono cittadini non nazionali. Si assisterebbe quindi all'attribuzione di un miglior trattamento fiscale a coloro che hanno la residenza nel territorio dello stato, a discapito di coloro che invece realizzano nello stesso solo la fonte del proprio reddito, e in base a tale presupposto vengono quindi tassati.

A testimonianza di quanto affermato, la sentenza del 16 gennaio 2003 nel procedimento C-388/01, al paragrafo 13 e 14 dispone che “il principio di parità di trattamento (...) vieta non soltanto le discriminazioni palesi basate sulla cittadinanza, ma anche qualsiasi forma di discriminazione dissimulata che, mediante il ricorso ad altri criteri distintivi, produca, in pratica, lo stesso risultato. Ciò avviene, in particolare, nel caso di una misura che preveda una distinzione basata sul criterio della residenza, in quanto quest'ultimo rischia di operare principalmente a danno dei cittadini di altri Stati membri, considerato che il più delle volte i non residenti sono cittadini di altri Stati membri”.

Nello specifico, il fatto che uno stato membro non faccia beneficiare ad un soggetto non residente di un determinato istituto tributario (nel caso dello splitting per il sig. Schu-

---

<sup>13</sup> Sentenza Sotgiu del 12 febbraio 1974 nel procedimento C-15273, paragrafo 11.

<sup>14</sup> GARBARINO, *op. cit.*, p. 573.

macker) non è di per sé una discriminazione contraria al trattato, in quanto affinché vi sia una discriminazione contraria al TFUE è necessario che vengano trattati in modo diverso situazioni tra loro uguali, e che per contro vengano trattate in modo uguale situazioni tra loro diverse. Ma nella sentenza Schumacker del 14 febbraio 1995 nel procedimento C-279/93 la fattispecie la situazione del lavoratore di nazionalità belga che percepisce l'intero suo reddito di lavoro dipendente in Germania è in una situazione comparabile rispetto a quella del lavoratore fiscalmente residente in Germania che percepisce il suo reddito in Germania. Quindi la Corte, decretando il trattamento fiscale del sig. Schumacker come discriminatorio, ha ammesso che il lavoratore belga non residente che produceva l'intero suo reddito in Germania diventa equiparabile ai lavoratori tedeschi, e di conseguenza ha diritto beneficiare dei loro stessi istituti agevolativi, quali ad esempio lo splitting.

Il principio della libertà di circolazione non esplica i suoi effetti solamente nella sfera delle persone fisiche, a garanzia della mobilità dei lavoratori, ma gioca un ruolo fondamentale anche in riferimento alle persone giuridiche, assumendo per quest'ultime il connotato di "libertà di stabilimento".

Quest'ultimo è riconosciuto dal TFUE all'art. 49, dove si dispone che "(...) le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro. La libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività autonome e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società ai sensi dell'articolo 54 alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini (...)".

La libertà di stabilimento si sostanzia dunque nel divieto per lo stato in entrata di apporre restrizioni al libero accesso di cittadini stranieri all'interno del proprio territorio. Tale previsione impedisce allo stato altresì l'apposizione di limiti circa l'esercizio di un'attività autonoma, l'apertura di agenzie, succursali o filiali o addirittura l'avvio di attività d'impresa da parte di cittadini stranieri. In ambito, vale inoltre la regola secondo cui le società fondate da un cittadino straniero in uno degli stati membri sono costituite secondo la legislazione di detto stato membro, a ulteriore garanzia della pari validità della libertà di circolazione sia per le persone fisiche che per le società.

Grazie a tali previsioni, i cittadini di ogni stato membro hanno allora il diritto di esercitare attività imprenditoriale in un altro stato membro, senza essere sottoposti a restrizioni. Ne consegue che la tassazione dei redditi d'impresa ottenuti grazie a tali attività saranno tassati dallo stato della fonte, il quale, nel rispetto del principio di non discriminazione, non dovrà applicare un trattamento fiscale diverso da quello riservato ai redditi d'impresa di cittadini residenti.

E' significativa in questo ambito la sentenza Cadbury-Schweppes del 12 settembre 2006 nel procedimento C-196/04, in cui è stata disposta la compatibilità della disciplina delle controlled foreign companies con l'ordinamento dell'Unione Europea, in particolare con la libertà di stabilimento espressa dall'art. 49 del TFUE.

La sentenza riguarda una società inglese che ha esercitato questa libertà di stabilimento, istituendo una controllata in un altro stato membro, al fine di esercitare in detto paese la propria attività d'impresa. Tale controllata fu istituita appositamente in Irlanda per poter beneficiare delle migliori condizioni fiscali rispetto a quelle in vigore nel Regno Unito; essa non consisteva però in un mero artificio in quanto nel paese di destinazione l'entità svolgeva realmente attività d'impresa.

Il sistema fiscale del Regno Unito prevedeva però che gli utili realizzati all'estero da una società fiscalmente residente, tramite la costituzione di sedi secondarie, fossero tassati in Regno Unito. Alla pari, qualora invece di una sede secondaria gli utili fossero conseguiti tramite una società estera controllata da una società fiscalmente residente, la tassazione avrebbe avuto luogo anche in questo caso per mano del Regno Unito, ma solo a condizione che la società controllata fosse localizzata in un paese che applica un carico fiscale inferiore ai tre quarti rispetto alla tassazione che sarebbe stata attribuita dal Regno Unito a detti utili, qualora fossero stati tutti assoggettati a imposizione direttamente in U.K..

L'applicazione della normativa tributaria nei confronti delle società controllate estere di società fiscalmente residenti nel Regno Unito, cosiddetta legislazione sulle "SEC", è stata però condannata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea come contraria ai principi di cui agli art. 43<sup>15</sup> e 48<sup>16</sup> del Trattato della Comunità Europea (che oggi corri-

---

<sup>15</sup> L'art. 43 del Trattato Ce recita "Nel quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro. La libertà di stabili-



sponde al TFUE), in quanto quest'ultimi vietano allo stato di origine, qui il Regno Unito, di attribuire un trattamento fiscale discriminatorio alla società controllante residente, solamente in virtù del fatto che il paese di destinazione della sua controllata estera, qui l'Irlanda, disponga di livelli di imposizione minori da quelli del primo stato.

La normativa sulle SEC<sup>17</sup> prevedeva quindi un trattamento sfavorevole, differenziato, sugli utili che una società inglese produceva in un altro stato membro tramite una sua controllata, rispetto al trattamento che veniva riservato alle società inglesi sugli utili provenienti da controllate inglesi.

La sentenza Cadbury-Schweppes conferma quindi come la libertà di stabilimento comprenda la tutela dell'esercizio di attività imprenditoriale all'estero tramite strutture appositamente create, ma non ammetta invece che tale libertà sia invocata qualora si tratti di entità meramente fittizie, create al solo fine di ottenere agevolazioni tributarie.

Nel caso in questione la controllata irlandese era stata creata al fine di approfittare del miglior trattamento fiscale del sistema Irlandese, ma in essa veniva svolta attività d'impresa, di conseguenza l'attuazione della normativa SEC nel caso in questione fu considerata in contrasto con i principi del Trattato, e ne fu quindi disposta la disapplicazione.

Per quanto riguarda la legislazione italiana, tale sentenza si pone in accordo con il regime delle controlled foreign companies, in quanto è previsto che non possano essere imputati alle controllanti residenti gli utili ottenuti da parte delle loro controllate estere in paradisi fiscali, in due casi alternativi: qualora le controllate svolgano attività di impresa commerciale come loro attività principale all'interno dello stato in cui si localizzano,

---

mento importa l'accesso alle attività non salariate e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società ai sensi dell'articolo 48, secondo comma, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini, fatte salve le disposizioni del capo relativo ai capitali".

<sup>16</sup> L'art. 48 del Trattato Ce dispone che "Le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno della Comunità, sono equiparate, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente capo, alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati membri. Per società si intendono le società di diritto civile o di diritto commerciale, ivi comprese le società cooperative, e le altre persone giuridiche contemplate dal diritto pubblico o privato, ad eccezione delle società che non si prefiggono scopi di lucro."

<sup>17</sup> La legislazione sulle Sec è applicabile nel solo caso in cui la società controllata sia stata costituita solo per poter beneficiare del miglior regime fiscale del paese di localizzazione. Se, al contrario, risponde a esigenze economiche collegate allo stato di destinazione in quanto in quest'ultimo essa svolge realmente attività d'impresa, tale normativa non è applicabile alla società controllante residente.

Al fine di poter conoscere in quale dei due casi ci si trovi, si adotta il cosiddetto "motive test", che quindi consiste in un istituto che permette di analizzare le reali esigenze che hanno indotto la controllante residente a costituire una controllata all'estero.

oppure se la loro ubicazione in un stato a regime fiscale privilegiato sia stata scelta per ragioni economiche e non solo per conseguire un trattamento fiscale più favorevole.

Un'altra libertà fondamentale che coinvolge il principio di non discriminazione è la libertà di circolazione dei servizi, prevista all'art. 56 del TFUE, dove viene disposto che "Nel quadro delle disposizioni seguenti, le restrizioni alla libera prestazione dei servizi all'interno dell'Unione sono vietate nei confronti dei cittadini degli Stati membri stabiliti in uno Stato membro che non sia quello del destinatario della prestazione." Tale norma ha carattere residuale rispetto alle previsioni concernenti la libera circolazione di persone, merci o di capitali, in quanto il disposto dell'art. 57 del medesimo Trattato decreta che "Ai sensi dei trattati, sono considerate come servizi le prestazioni fornite normalmente dietro retribuzione, in quanto non siano regolate dalle disposizioni relative alla libera circolazione delle merci, dei capitali e delle persone". Di conseguenza si comprende come i servizi siano concepiti alla stregua di prestazioni dietro corrispettivo, a cui non vengono applicate le norme relative alla libera circolazione delle merci, dei capitali o delle persone.

Tale disposizione però non deve considerarsi di portata inferiore rispetto a quest'ultime, in quanto la libertà di circolazione dei servizi implica che il prestatore che opera all'interno di un stato membro diverso da quello in cui risiede, debba ricevere lo stesso trattamento fiscale di quello applicato al residente di quello stato che operi nel medesimo come prestatore di servizi analoghi.

Una controversia sottoposta al giudizio della Corte di Giustizia dell'Unione Europea con riferimento alla libera circolazione dei servizi è la sentenza Gerritse del 12 giugno 2003, nel procedimento C-234/01, la quale vede come protagonista un artista residente in Olanda, il sig. Gerritse, che ha prestato la propria opera in un altro Stato membro dell'Ue, ossia in Germania.

Per effetto dei redditi ottenuti in quest'ultimo Stato, il sig. Gerritse fu tassato in Germania mediante l'applicazione di una ritenuta fiscale secca da parte dello Stato della fonte, senza però poter depurare il reddito lordo delle spese sostenute nel territorio tedesco per produrre detto ricchezza. Per differenza, ai residenti tedeschi che operano all'interno della Germania la medesima attività del sig. Gerritse, quale prestazione di servizi di tipo musicale, è prevista una tassazione ad aliquote progressive sul reddito al netto delle spese sostenute per produrlo.

Di conseguenza, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea dispose che un tale trattamento fiscale differenziato, applicato dallo Stato tedesco a fattispecie che presentano però gli stessi connotati, sia contrastante con quanto disposto dall'art. 49 del Trattato Ce, il quale prevede il divieto circa le restrizioni della libera prestazione di servizi all'interno della Comunità Europea.

Il diverso carico fiscale applicato dalla Germania sulla base della residenza del soggetto prestatore di servizi è quindi condannabile secondo la Corte come un ostacolo alle libertà fondamentali.

Nel dare una soluzione al caso in questione, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha disposto che il contrasto con l'art. 49 del Trattato Ce si potesse risolvere qualora l'aliquota della ritenuta secca attribuita dalla Germania al reddito prodotto dai non residenti fosse non superiore all'imposta che sarebbe stata calcolata per il non residente in base al reddito al netto dei costi corrisposti per produrlo, ed altresì utilizzando le aliquote progressive disposte per i soggetti residenti.

Il principio di non discriminazione assume un'ulteriore contestualizzazione se considerato in riferimento al principio di libera circolazione dei capitali. Tale libertà è sancita dall'art. 63 del TFUE, il quale dispone che "Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi", ed inoltre "Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni sui pagamenti tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi".

Si comprende allora come tale norma preveda una piena movimentazione di capitali, così come dei pagamenti, tra Stati membri e tra essi e altri paesi, vietandone ogni forma di restrizione. La disposizione in questione non pregiudica però il diritto degli stati membri di applicare trattamenti fiscali differenziati, ai contribuenti che si trovino in situazioni diverse con riferimento alla loro residenza piuttosto che al luogo in cui è collocato il loro capitale, evitando però ogni discriminazione arbitraria o restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti.

Nell'ambito della circolazione dei capitali, una tale circostanza è stata oggetto di un'importante sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ossia la sentenza

Verkooijen del 6 giugno 2000, nel procedimento C-35/98, che presenta un caso di discriminazione fiscale basata sul luogo di collocazione del capitale dei residenti<sup>18</sup>.

La fattispecie vede come protagonista il sig. Verkooijen, un cittadino olandese, al quale fu negato il riconoscimento di un'esenzione d'imposta sui dividendi percepiti da una società residente in Belgio, già tassati dallo stato della fonte. Nello specifico a tale introito fu applicata dallo stato belga una ritenuta pari a 25%, la quale non fu scomputabile del carico fiscale complessivo conteggiato al sig. Verkooijen da parte dell'amministrazione finanziaria olandese.

Quest'ultima non acconsentì la richiesta del proprio cittadino, in quanto la normativa tributaria olandese in vigore al tempo acconsentiva l'esenzione per i soli dividendi che avessero subito l'imposizione in Olanda, in quanto derivanti da società olandesi. Questa previsione è stata elaborata al fine di incentivare l'investimento privato nei confronti di società residenti in Olanda, e alla pari di sottrarre i contribuenti olandesi a una duplice tassazione. Le stesse esenzione non fu però acconsentita al sig. Verkooijen per i dividendi provenienti dalla società belga, perché non tassati nel territorio domestico.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea affermò che il rifiuto da parte del governo olandese contrastava con il principio di libera circolazione dei capitali, così come con i precetti afferenti alla direttiva 88/361/Cee, i quali proprio in virtù del principio di libera circolazione previsto dal Trattato Ce, disponevano alle nazioni dell'Unione Europea di evitare ogni limite alle movimentazioni dei capitali.

Di conseguenza a ciò, fu disposto che la normativa tributaria olandese ostacolava gli investimenti dei suoi residenti in altri paesi membri dell'Unione Europea, inoltre fungeva da freno all'attrazione di capitali stranieri in Olanda.

La sentenza quindi condannò il fatto che la legislazione olandese consentisse l'esenzione ai soli dividendi provenienti da società residenti nel territorio domestico, in quanto ciò “costituisce una restrizione ai movimenti di capitale, vietata dall'art. 1 della direttiva 88/361”<sup>19</sup>.

Tale sentenza ha influenzato i sistemi fiscali degli Stati membri, verso la rimozione di restrizioni alle movimentazioni di capitali. In tale ambito, la legislazione italiana ha infatti elaborato una normativa che prevede l'imposizione sui dividendi distribuiti da so-

---

<sup>18</sup> Si veda per un maggior approfondimento GARBARINO, *Op. cit.*, p. 580 ed inoltre VALENTE, *Esterovestizione e residenza*, 2008, p. 330.

<sup>19</sup> Sentenza Verkooijen del 6 giugno 2000, nel procedimento C-35/98, paragrafo 36.

cietà estere di paesi afferenti alla white list (e in alcune condizioni anche nel caso di black list) a società di capitali italiane, come base imponibile solo una parte degli stessi, pari al 5%.

Un'altra sentenza importante nell'ambito della circolazione dei capitali è il caso Manninen del 7 settembre 2004 causa C-319/02, la quale ha come protagonista un soggetto finlandese, il sig. Manninen, che possiede delle azioni in una società svedese, dalla quale ha ricevuto dei dividendi che sono stati tassati dalla Svezia.

A fronte del carico fiscale già sostenuto in detto paese membro, il sig. Manninen ha chiesto all'amministrazione finanziaria finlandese che gli fosse riconosciuto un credito d'imposta, ma la normativa fiscale della Finlandia lo ammetteva solo quando il dividendo fosse erogato da società residenti. Al sig. Manninen fu quindi negato il riconoscimento di tale agevolazione, in quanto il dividendo proveniva da società localizzate in altri stati membri dell'Unione Europea e non dal territorio domestico. Fu data una giustificazione da parte dell'amministrazione finanziaria finlandese a tale trattamento differenziato, quale avente lo scopo di evitare una doppia tassazione in capo alla società e successivamente anche in capo al percettore (contribuente finlandese).

La Corte di Giustizia si espresse a riguardo decretando come la previsione di un credito d'imposta per i soli dividendi provenienti da società finlandesi contrastasse con il principio di libera circolazione dei capitali, in quanto ammetteva il riconoscimento di tale credito sulla base della residenza delle società da cui provengono i dividendi, introducendo di conseguenza una discriminazione rispetto a quelli pagati dalle società degli altri stati membri.

La normativa fiscale della Finlandia così impostata costituiva infatti un freno alle iniziative di investimento dei residenti finlandesi negli altri paesi dell'Unione Europea, quindi fu considerata in contrasto con l'art. 56 del Trattato Ce, che prevedeva il divieto di apporre restrizioni alla movimentazione di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi.

Alla pari, il caso in questione ha fatto emergere un contrasto anche con l'art. 58<sup>20</sup> del Trattato Ce, il quale "in quanto deroga al principio fondamentale della libera circolazio-

---

<sup>20</sup> L'art. 58 del Trattato Ce dispone che "Le disposizioni dell'articolo 56 non pregiudicano il diritto degli Stati membri:

ne dei capitali, deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva, non può essere interpretato nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi investono i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato<sup>21</sup>. L'art. 58 dispone infatti che la normativa fiscale nazionale non debba "costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 56"<sup>22</sup>. Di conseguenza, l'eliminazione della doppia imposizione invocata a giustificazione della normativa finlandese non era ammissibile, in quanto si sarebbe verificata comunque una duplice tassazione in capo al dividendo qualora lo stesso fosse stato distribuito da società non finlandesi. La legislazione dello stato finlandese aveva così introdotto una discriminazione arbitraria, in quanto un diverso trattamento fiscale basato sulla residenza delle società non giustificava il mancato riconoscimento del credito d'imposta di dividendi provenienti da società non finlandesi.

"Spesso il sistema delle imposte dirette è costruito in maniera tale per cui gli Stati applicano trattamenti fiscali differenti (il più delle volte meno favorevoli) ai contribuenti nazionali svolgono le attività produttive di reddito in un altro Stato membro.<sup>23</sup>"

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha ritenuto quindi che la normativa fiscale finlandese fosse in contrasto con i principi fondamentali del Trattato Ce, ammettendo come la stessa provocasse situazioni discriminatorie.

Il principio di non discriminazione può essere infine oggetto di influenza della disciplina concernente le imposte indirette, in riferimento alle transazioni di merci tra paesi membri dell'Unione Europea. Il TFUE si espone infatti in merito, tramite una specifica disposizione contenuta nell'art. 28 "L'Unione comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equi-

---

a) di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale;

b) di prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale e in quello della vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie, o di stabilire procedure per la dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica, o di adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza."

<sup>21</sup> Sentenza Manninen del del 7 settembre 2004 causa C-319/02, paragrafo 28.

<sup>22</sup> Art. 58 comma 3 del Trattato che istituisce la Comunità Europea.

<sup>23</sup> GARBARINO, *op. cit.*, p. 577 e 578.

valente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi.”

Lo spazio comune identificato dell'Unione Europea corrisponde a un'area di libero scambio, caratterizzata dal fatto che le merci possono spostarsi da un paese ad un altro senza dover scontare il pagamento di dazi, ossia tributi che vengono applicati nel momento del passaggio della frontiera tra nazioni. Tale disposizione viene accettata dai paesi membri in sede di adesione all'Ue; essa però non riguarda soltanto i dazi, bensì pone il divieto di applicare anche prelievi e tasse che, comunque denominati, abbiano un effetto equivalente all'applicazione di un dazio dal punto di vista sostanziale.

Per differenza, la stessa norma non è prevista nei confronti di paesi che non appartengono all'Unione Europea, essendo data la possibilità agli Stati membri di applicare nei loro confronti tributi al passaggio delle merci da o verso detti paesi terzi.

L'Ue rappresenta quindi un'unione doganale, i cui confini sono rappresentati dai limiti stessi corrispondenti alle aree geografiche degli Stati membri. La materia doganale è disciplinata dai regolamenti comunitari, di conseguenza le norme sono le medesime in ogni Stato membro, così come l'entità dei dazi non è rimessa alla volontà dei singoli membri, bensì viene definita dalle autorità europee competenti.

Ulteriore previsione afferente alla libera circolazione delle merci coincide con l'art. 110 del TFUE, il quale dispone che “Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari. Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni”. Quindi la creazione di un mercato comune non si realizza soltanto con l'abbattimento delle barriere doganali, e dunque con la soppressione dei dazi nel passaggio da o verso un paese membro dell'Unione Europea, bensì il principio di circolazione delle merci presuppone anche che non ci siano forme di imposizione interna diverse a seconda della provenienza delle merci. Di conseguenza, nessuno Stato può imporre alle merci che provengono da un altro paese forme di tassazione diverse rispetto a quelle che applica sulle merci di propria produzione. La libera circolazione delle merci vieta quindi le discriminazioni basate sull'origine e sulla provenienza delle stesse.

## 2. Le immunità fiscali dei rappresentanti diplomatici e consolari

Si ritiene interessante trattare in questa sede anche il particolare (diverso) trattamento fiscale accordato ai rappresentanti diplomatici e consolari, per i quali sono previsti agevolazioni e immunità fiscali connesse allo svolgimento della propria attività lavorativa, le quali non vengono considerate contrastanti con i principi disposti dal TFUE grazie a specifiche convenzioni elaborate per la disciplina di tali funzioni pubbliche.

Questi benefici consistono nell'esenzione di ogni imposta sui redditi che derivi dall'esercizio della propria attività lavorativa, e dalla disapplicazione delle imposte indirette connesse a importazioni, vendita di beni o prestazioni di servizi, qualora sia "parte importatrice od acquirente la rappresentanza straniera e le persone che la compongono"<sup>24</sup>. Queste immunità sono disposte anche ai membri del personale della missione diplomatica ed, inoltre ai "membri della famiglia dell'agente diplomatico, (...) semprechè non siano cittadini dello Stato accreditario"<sup>25</sup>. La previsione è inoltre allargata a beneficio dei componenti "del personale amministrativo e tecnico della missione e i membri delle loro famiglie, che convivono con loro, godono, semprechè non siano cittadini dello Stato accreditario o non abbiano in esso la residenza permanente"<sup>26</sup>.

Queste immunità implicano un trattamento fiscale di favore indirizzato esclusivamente ai soggetti a cui è indirizzata la disposizione agevolativa, configurando quindi una deroga ai principi di uguaglianza e a quello della capacità contributiva. Tali misure però non vengono considerate in contrasto con i principi di contenuti nel TFUE, per effetto di specifiche convenzioni, appositamente elaborate. La formalità di tali agevolazioni corrisponde infatti con la ratifica delle Convenzioni di Vienna del 18 aprile 1961 e del 24 aprile 1963, avvenuta con la legge del 9 agosto 1967, n. 804.

## 3. Gli aiuti di stato

Merita di essere infine nominato l'istituto degli aiuti di stato. Tale forma di agevolazione statale è disciplinata dall'art. 107 del TFUE, il quale prevede che "Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante

---

<sup>24</sup> BAGGIO, *Op. cit.*, p. 60.

<sup>25</sup> Art. 37 della Convenzione di Vienna del 18 aprile 1961, ratificate con legge 9 agosto 1967, n. 804.

<sup>26</sup> *Ibid.*



risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”.

Gli aiuti di stato sono quindi dei provvedimenti agevolativi, ossia misure di favore che possono assumere forme diverse<sup>27</sup>, sono attribuiti dallo stato o da altro ente pubblico ed hanno risvolti economici, solitamente in termini di diminuzione di oneri, con effetti che si ripercuotono sulla concorrenza<sup>28</sup>.

Affinchè gli aiuti di stato siano vietati, è necessario che siano connotati da alcuni elementi. Nello specifico, l'istituto deve essere selettivo, ossia favorire solamente alcuni soggetti e non altri, inoltre deve portare un beneficio in termini economici nella sfera del utilizzatore, deve altresì essere attribuito da un soggetto pubblico (stato o altro ente pubblico), quindi consistere in risorse pubbliche, nonchè deve avere rilevanza comunitaria, cioè incidere sugli scambi comunitari.

Di conseguenza a tale divieto, gli aiuti concessi in contrasto con le norme del TFUE devono essere riacquisiti dallo stato erogante, allo scopo di ritornare alla situazione di equilibri antecedente la loro concessione.

Sono previste però alcune deroghe al divieto in questione, in quanto rispettose del mercato interno dell'Unione Europea. Tali eccezioni consistono nei casi di aiuti aventi finalità di tipo sociale, concessi però nel rispetto del principio di non discriminazione, inoltre sono ammessi aiuti allo scopo di fronteggiare emergenze ambientali, ed infine aiuti finalizzati allo sviluppo economico di alcune zone della Germania che risentono della passata divisione.

Sono previste altresì ulteriori deroghe, che però devono essere oggetto di analisi della Commissione Europea, attraverso una procedura cosiddetta “di notifica”, che prevede l'obbligo per gli stati di sottoporre al controllo gli aiuti che intendono erogare, preventivamente alla loro concessione. Si tratta di aiuti finalizzati al sostenimento economico di alcune regioni “ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, (...)”<sup>29</sup>, inoltre aiuti aventi lo scopo di sostenere il compimento di un'opera che riveste un'importanza a livello europeo, o, ancora, aiuti finalizzati alla crescita di alcune aree produttive, ecc.. La crisi che ha colpito l'economia mondiale

---

<sup>27</sup> Alcuni esempi di aiuti di stato sono: concessione di finanziamenti a tasso agevolato, erogazione di contributi, moratoria sui pagamenti, agevolazioni per pagamenti di imposte, ecc..

<sup>28</sup> Si veda in merito BORIA, *Diritto tributario europeo*, 2005, p. 232.

<sup>29</sup> Art. 107 comma 3 lettera a) del TFUE.

negli ultimi anni ha inoltre promosso l'erogazione di aiuti a realtà in grave difficoltà, quali ad esempio piccole e medie imprese o settore primario dell'economia. A riguardo, l'ultimo regolamento emanato in materia, nel procedimento n. 734 del 22 luglio 2013, tra tutte le novità ha allargato anche i casi in cui gli stati non debbano notificare gli aiuti, al fine di promuovere lo sviluppo nell'attuale situazione di crisi.

Per quanto rileva nell'ambito del presente elaborato, tale istituto può essere realizzato anche attraverso trattamenti fiscali di favore, come ad esempio una deduzione particolare o un'agevolazione nel pagamento delle imposte. Gli aiuti di stato possono essere infatti corrisposti in qualsiasi forma, ammesso però il vaglio della loro compatibilità con il testo del TFUE, affinché la loro attribuzione vada a buon fine.

#### **d) La clausola di non discriminazione contenuta nelle convenzioni contro la doppia imposizione**

Il principio di non discriminazione fiscale trova il suo riconoscimento anche all'interno di precetti inclusi nei trattati internazionali. Tra le disposizioni del modello OCSE sono infatti previste delle clausole chiamate "di non discriminazione", le quali hanno il fine di evitare che nei rapporti tra gli Stati contraenti si creino trattamenti fiscali ingiusti tra i soggetti dei due paesi. Tale disposizione è stata trattata all'interno del capitolo intitolato "la doppia imposizione internazionale", nella parte dedicata all'analisi delle norme contenute nel Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni. Si rimanda quindi a detta sezione per l'approfondimento del tema concernente il principio di non discriminazione previsto dai trattati internazionali.

## Capitolo 5

### I CONFINI DELLA POTESTÀ AMMINISTRATIVA TRIBUTARIA

- a) Potestà normativa tributaria e potestà amministrativa tributaria a confronto
- b) I meccanismi di cooperazione amministrativa
  - 1. Gli istituti introdotti dal diritto internazionale
  - 2. Gli strumenti dell'ordinamento comunitario

#### a) Potestà normativa tributaria e potestà amministrativa tributaria a confronto

Una questione rilevante da considerare quando si concretizzano fattispecie impositive aventi connotati di transnazionalità concerne l'esercizio della potestà amministrativa da parte dello Stato.

Il presente elaborato ha finora analizzato la disciplina a cui è sottoposto l'esercizio della potestà impositiva, un concetto che, sebbene strettamente collegato, si differenzia nettamente dalla potestà amministrativa.

Si è già detto che lo Stato può tassare i propri residenti per i redditi ottenuti in altre nazioni in virtù del principio world wide taxation, il quale ammette imposizione per mano dello Stato di residenza per la ricchezza ovunque prodotta nel mondo da parte dei propri residenti. Di conseguenza si comprende come la potestà impositiva di uno Stato possa andare a colpire anche soggetti che non sono localizzati all'interno del proprio territorio. La normativa a cui si deve attenere l'amministrazione finanziaria nell'applicazione dei tributi viene disciplinata dalla legislazione fiscale nazionale attraverso la definizione, per ogni tipologie di imposta, dei suoi aspetti sostanziali<sup>1</sup>. Viene descritto il presupposto, quale circostanza che fa scattare l'obbligazione tributaria, il soggetto passivo, ossia colui a cui spetta adempiere all'obbligazione tributaria, inoltre il soggetto attivo, che solitamente corrisponde allo stato se si parla di tributi erariali, ma può identificarsi anche con altri enti pubblici quali regioni e comuni, ed in questo caso l'imposta è detta tributo locale. Nella stessa sede sono poi definiti i criteri con cui calcolare la base imponibile, ed infine l'aliquota, ossia la percentuale del reddito ammesso a tassazione che il contribuente dovrà pagare quale imposta derivante dalla manifestazione della propria capacità contributiva.

---

<sup>1</sup> Si veda in merito SAPONARO, *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, 2012, p. 13 e ss.

Una volta che l'amministrazione finanziaria abbia attribuito e calcolato l'entità corrispondente all'imposta dovuta, è necessario attuare i mezzi che permettano allo stato, o all'ente pubblico, di realizzare tali entrate monetarie. Entra allora in gioco la potestà amministrativa tributaria, che si descrive quindi come il "potere di dare effettiva attuazione alla norma tributaria nel territorio di uno Stato"<sup>2</sup>.

A differenza della potestà impositiva, quest'ultima non può oltrepassare i confini geografici propri dello stato; di conseguenza, con riferimento alle fattispecie impositive aventi connotati di transnazionalità, ossia in considerazione dei redditi prodotti all'estero di soggetti residenti, l'amministrazione finanziaria non ha il potere di prelevare personalmente le relative imposte dovute. Ad esempio, un residente italiano che produce redditi in Germania sarà tassabile dall'Italia secondo la normativa disciplinante la sua potestà impositiva, ma l'agenzia delle entrate italiana non avrà il potere di aggredire tale reddito localizzato in Germania, bensì dovrà richiedere la collaborazione dell'amministrazione finanziaria tedesca al fine di potervi prelevare la relativa imposta.

Gli stati di conseguenza si sono attivati nell'elaborare degli istituti idonei alla disciplina delle forme di cooperazione tra le nazioni, al fine di poter esercitare la potestà amministrativa statale anche nei confronti di redditi esteri di soggetti residenti. La stessa, che si sostanzia nell'attività di accertamento e in quella riscossione, ha portato all'elaborazione di strumenti idonei a regolare la collaborazione tra le amministrazioni finanziarie di diversi paesi.

Le misure adottate dagli Stati si sostanziano in convenzioni bilaterali o multilaterali, afferenti alle fonti internazionali, e in direttive e regolamenti per quanto concerne gli Stati appartenenti all'Unione Europea. Si comprende quindi come la potestà amministrativa sia una funzione essenziale, la cui importanza è colta sia a livello comunitario, così come dalla organizzazioni internazionali, in quanto, oltre a garantire il reale pagamento dei tributi da parte dei contribuenti, è una funzione che permette allo Stato di contrastare l'evasione fiscale e, non ultimo, tutelare i contribuenti.

#### **b) I meccanismi di cooperazione amministrativa**

Le fattispecie impositive aventi connotati di transnazionalità si presentano sempre più numerose in una realtà, come quella odierna, caratterizzata da processi di globalizzazio-

---

<sup>2</sup> BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, 2011, p. 630.

ne in continua evoluzione. Come affermato nel precedente paragrafo, la ricchezza ottenuta dai soggetti residenti in paesi stranieri non è aggredibile in via diretta dallo Stato di residenza del contribuente, di conseguenza esso non può esercitare la propria potestà amministrativa su tali redditi nello stesso modo in cui applica la tassazione alla ricchezza dei propri residenti. Nasce allora l'esigenza di elaborare dei meccanismi che permettano alle amministrazioni finanziarie statali di recuperare i tributi oltre i confini nazionali, consentendo così agli Stati di realizzare quella collaborazione internazionale che sta alla base dell'esercizio della potestà amministrativa oltre i confini nazionali<sup>3</sup>.

Queste forme di cooperazione internazionale, sebbene con alcune differenze, sono state introdotte sia dalle fonti internazionali che attraverso l'ordinamento comunitario.

### **1. Gli istituti introdotti dal diritto internazionale**

Le fonti del diritto internazionale trattano in modo esplicito la sfera della cooperazione amministrativa, disciplinando i meccanismi posti alla base di tale collaborazione.

L'OCSE ha dedicato una specifica clausola all'interno del modello di convenzione contro le doppie imposizioni, il quale all'art. 26 prevede la possibilità per gli Stati contraenti di adottare uno strumento che permetta loro di esercitare la potestà amministrativa nei confronti di redditi esteri di soggetti residenti, si tratta del cosiddetto "scambio di informazioni". Tale meccanismo è la forma più semplice di cooperazione, disciplinata all'interno delle convenzioni contro la duplice tassazione concernenti le imposte sui redditi e sul patrimonio, è stata introdotta in quanto ritenuta necessaria sia per applicare le norme della convenzione che per consentire l'applicazione delle leggi nazionali volte a contrastare l'evasione nazionale. Qualora il trattato non disciplini diversamente, tale istituto viene adottato anche per la tipologia di imposte che non sono menzionate all'interno della convenzione stessa.

Lo scambio di informazioni può assumere diverse tipologie. Si parla anzitutto di scambio su richiesta, qualora sia attivato da parte dell'amministrazione finanziaria di una nazione con riferimento a specifiche notizie che sono in possesso solamente dell'altro Stato; è previsto inoltre lo scambio automatico, nei casi in cui le comunicazioni di dati non siano promosse da una richiesta ad hoc, ma vengano effettuate sulla base di un'intesa elaborata precedentemente dai due Stati. La validità delle comunicazioni automatiche va

---

<sup>3</sup> Si veda UCKMAR, *Corso di diritto tributario internazionale*, 1999, p. 11 e ss.

di pari passo, però, con le difficoltà di applicare una tale forma di scambio, la quale infatti implica procedure amministrative istituite appositamente. L'OCSE è intervenuto attraverso alcune Raccomandazioni per promuovere l'adozione di questo istituto, in quanto giudicato positivamente in un'ottica di contrasto all'evasione fiscale. Come ultima tipologia di scambio di informazioni si menziona lo scambio spontaneo, che consiste in una comunicazione che non prevede alcun tipo di accordo specifico tra i due Stati, ma che si caratterizza semplicemente per la volontà dell'amministrazione finanziaria di uno Stato di inviare all'altra informazioni considerate utili.

Lo stesso Modello OCSE individua però dei limiti all'adozione di tale strumento, disponendo che lo stesso non debba configurarsi come un dovere per lo Stato di elaborare precetti normativi contrari al proprio ordinamento o a quello dell'altra nazione, inoltre non può consistere in dati la cui disposizione contraria alla normativa interna degli stati coinvolti, né deve concretizzarsi nello svelamento di segreti commerciali o industriali, oppure che contrastino l'ordine pubblico.

A differenza della versione del Modello OCSE precedente all'aggiornamento del 2010, quella in vigore prevede la possibilità per gli stati di scambiarsi informazioni che siano anche protette da segreto bancario, incentivando così la pratica di una maggiore trasparenza tra le amministrazioni finanziarie degli Stati. È comunque garantita un'ampia soglia di riservatezza ai dati ottenuti a seguito delle comunicazioni, i quali verranno portati a conoscenza dalle autorità competenti solamente a coloro che sono interessati da tali informazioni, ed ai loro rappresentanti, operando così anche un'ampia tutela dei contribuenti.

Un limite insito nella disciplina dello scambio di informazioni consiste nell'assenza di criteri secondo cui i dati possano essere comunicati, ma gli stati hanno sopperito a tale mancanza adottando specifici patti in materia amministrativa.

La semplicità insita nello scambio delle informazioni è il motivo della loro presenza in gran parte delle convenzioni contro la duplice tassazione. Ad oggi, l'Italia ha elaborato con i paesi di ogni parte del globo circa un centinaio di trattati contro le imposizioni, includendo forme di collaborazione per l'esercizio della potestà amministrativa oltre i suoi confini nazionali.

L'art. 26 è stato recentemente aggiornato, in quanto nel corso dell'anno 2012 si sono apportate delle modifiche sia al testo di tale norma che al Commentario OCSE, al fine

di promuovere lo strumento dello scambio di informazioni nella lotta all'evasione fiscale<sup>4</sup>. Con il nuovo disposto è concesso allo stato contraente di chiedere assistenza amministrativa non solo per gli scopi elencati nella domanda di collaborazione, bensì anche in riferimento ad altre indagini in corso o future, al fine di dare maggiore rilevanza allo strumento dello scambio di informazioni nell'ambito del contrasto agli illeciti fiscali.

E' stata inserita a seguito dell'aggiornamento anche la possibilità di effettuare richieste in riferimento a gruppi di contribuenti, quindi non solo per singoli soggetti, e senza doverli menzionare singolarmente, sebbene in questo caso sia previsto che lo stato debba comunicare i criteri attraverso cui identificare le persone selezionate.

Le modifica apportate nel 2012 si configurano quindi come un'evoluzione dello strumento dello scambio di informazioni, nell'ottica di garanzia della trasparenza e del contrasto ai crimini fiscali.

Il meccanismo di scambio di informazioni non si trova però solamente nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, bensì è regolato anche dalla Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988, ratificata in Italia con la legge del 10 febbraio 2005 n. 19. Si tratta della Convenzione sulla Mutua Assistenza Amministrativa, ossia una convenzione multilaterale che stabilisce accordi di cooperazione volti a sostenere l'esercizio della potestà amministrativa degli Stati in essa compresi<sup>5</sup>. La particolarità concerne la sua multilateralità ed inoltre la previsione che accorda agli stati contraenti di poter limitare la validità delle previsioni in essa contenute, solamente a una parte delle imposte su cui verte la Convenzione. L'adesione per le imposte di cui lo stato accetta la disciplina comporta un impegno di assistenza da parte dello stesso, nei confronti delle richiesta di assistenza che gli pervengono dagli altri stati del trattato, ma si sostanzia anche nella possibilità di richiedere a sua volta la medesima assistenza agli altri paesi contraenti.

In questa convenzione lo scambio di informazioni viene regolato dall'art. 4, il quale dispone che gli Stati contraenti si comunicheranno dati rilevanti al fine dell'attività di accertamento, di quella di discussione e delle relative misure esecutive, o, ancora, per intentare procedimenti penali o dinanzi all'autorità amministrative. Emerge quindi alla base dell'istituto l'obbligo del rispetto del requisito di rilevanza circa le informazioni da inviare, perché in caso contrario non sarà possibile giustificare la comunicazione delle

---

<sup>4</sup> Si veda in materia SACCHETTO, *Esterovestizione societaria*, 2013, p. 256 e ss.

<sup>5</sup> A riguardo, GAFFURI, *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero*, 2008, p. 78 e ss.

stesse in virtù della Convenzione di Strasburgo. Inoltre, i dati ottenuti potranno essere utilizzati in procedimenti penali solamente previa autorizzazione da parte dello Stato che li ha inviati, sebbene la convenzione possa prevedere una deroga a tale disposizione.

Le tipologie di scambio di informazioni previste dalla Convenzione di Strasburgo coincidono con quelle definite dal Modello OCSE, quindi sono possibili scambi a richiesta, automatici o spontanei<sup>6</sup>. La medesima convenzione concede inoltre agli Stati di effettuare controlli simultanei, ossia verifiche che entrambe le nazioni svolgono, ognuna all'interno del proprio spazio territoriale, prendendo ad oggetto soggetti che presentino un interesse comune o complementare, quindi collegati tra di loro.

Ancora, è data possibilità agli Stati di partecipare ad indagini effettuate all'estero, concedendo all'autorità di un paese di assistere ai controlli svolti in un altro Stato, previo permesso precedentemente accordato. Si deve specificare che tali controlli possono essere condotti solamente dalle autorità dello stato all'interno del quale essi si svolgono, ma la passività di tale assistenza non ha connotati del tutto negativi, in quanto “è comunque un elemento che può rivelarsi importante (...) tenuto conto che la presenza sul posto di agenti dello Stato richiedente può tradursi in una selezione preventiva dei dati e delle informazioni interessanti ai fini dell'accertamento, in una sollecitazione a rivolgere i controlli su determinati aspetti dell'attività del soggetto straniero sottoposto a verifica, in una più approfondita conoscenza di questo soggetto e dei suoi rapporti con la controparte nazionale o con attività compiuta in Italia”<sup>7</sup>.

L'Italia ha previsto all'interno della propria normativa tributaria, in materia di cooperazione amministrativa, i medesimi istituti convenzionali. Nello specifico l'art. 31bis del DPR 600/73 dispone che le autorità dello Stato italiano possano effettuare “controlli simultanei con le amministrazioni finanziarie degli Stati membri, ciascuno nel proprio territorio”, in riferimento ad imposte dirette ed indirette. Inoltre, lo Stato italiano ha stipulato numerosi patti bilaterali che ammettono tali controlli simultanei.

Per quanto concerne invece la presenza di autorità in partecipazione ad indagini effettuate all'estero, non esiste una norma di legge che preveda che l'Italia possa intervenire in indagini effettuate in altri Stati, ma partecipando alla Convenzione di Strasburgo tale

---

<sup>6</sup> Si veda SAPONARO, *Op. cit.*, p. 106 e ss.

<sup>7</sup> BAGGIO, *op. cit.*, p. 659.



possibilità viene contemplata dalla stessa in riferimento ai paesi contraenti. Inoltre, sebbene si tratti solo nel campo di applicazione Iva, l'Italia acconsente che autorità di altri Stati membri possano partecipare ad indagini all'interno del proprio territorio.

La particolarità della Convenzione di Strasburgo circa la sua multilateralità emerge nel disciplinare l'eventuale caso di contrasto tra informazioni ottenute da più paesi ma che riguardano uno stesso soggetto: in questa situazione lo Stato che riceve i dati e si accorge della diversità dovrà avvisare le amministrazioni finanziarie dei relativi atti.

Con riferimento all'istituto dello scambio di informazioni, si comprende quindi come la convenzione appena trattata abbia una disciplina più specifica e preveda inoltre dei meccanismi aggiuntivi rispetto a quelli fissati nell'art. 26 del Modello OCSE, come ad esempio i controlli simultanei e la partecipazione ad indagini effettuate all'estero<sup>8</sup>.

Il meccanismo dello scambio di informazioni, sebbene preveda una normativa all'interno di ognuno dei diversi accordi bilaterali (se parliamo di convenzione contro le doppie imposizioni), è soggetto però a regole generali, le quali dispongono che lo stesso non debba configurarsi come un dovere per lo Stato di introdurre provvedimenti contrari al proprio ordinamento o a quello dell'altra nazione, inoltre non può consistere in dati la cui disposizione sia contraria alla normativa interna degli stati coinvolti, né deve concretizzarsi nello svelamento di segreti commerciali o industriali, oppure che contrastino l'ordine pubblico.

Rimanendo nell'ambito delle fonti internazionali, le stesse hanno disposto un'ulteriore forma di cooperazione tra Stati, che si identifica con l'assistenza alla riscossione dei tributi. È un istituto previsto anzitutto dall'art. 27 del Modello OCSE, quindi tra le possibili clausole contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, il quale può essere adottato limitatamente ad alcune tipologie di imposte.

Sia lo scambio di informazioni che l'istituto dell'assistenza alla riscossione non prendono riferimento solo l'ambito delle persone e delle imposte per le quali vige la convenzione, bensì queste forme di cooperazione amministrativa possono essere adottate per ogni tipologia di tributo, se gli Stati non hanno diversamente accordato.

---

<sup>8</sup> In merito si esprime anche SACCHETTO, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, 2011, p. 215, nell'affermare che "in effetti la versione della Convenzione di Strasburgo conseguente all'adozione del Protocollo del 2011 non si limita a riproporre la regolamentazione, piuttosto generica, già contenuta nell'art. 26, ma si sofferma in modo analitico su forme più avanzate ed intense di scambio di informazioni, quali appunto le verifiche simultanee e la partecipazione di funzionari dell'amministrazione fiscale dello Stato richiedente allo svolgimento delle verifiche nel territorio dello Stato richiesto".

L'art. 27 del Modello OCSE dispone in particolare che il meccanismo dell'assistenza alla riscossione dei tributi si svolga in base a un titolo che debba essere rigorosamente esecutivo e non contestabile (da parte dello stato richiedente, qualora il soggetto debitore sia un contribuente non residente nello stato a cui è pervenuta la richiesta assistenza), secondo la normativa nel paese richiedente e che, inoltre, si riferisca ad un soggetto che non possa eccepire la riscossione. Se l'ordinamento interno dello Stato che ha ricevuto la domanda di assistenza non permette la riscossione del credito tributario, non sarà obbligata a collaborare in questo senso. Tale previsione rispetta il principio di non discriminazione nei confronti dei contribuenti, in quanto lo Stato a cui è stata chiesta assistenza deve, in virtù di tale principio, trattare fiscalmente alla stessa maniera i propri contribuenti e quelli dello Stato richiedente.

Come per l'istituto dello scambio di informazioni, anche in questo caso esistono delle deroghe connesse alla collaborazione amministrativa, in quanto è necessario che la stessa debba, come appena visto, esplicitarsi allo stesso modo di quanto avviene all'interno del proprio territorio, inoltre non deve entrare in conflitto con l'ordine pubblico, ed infine è previsto che non possa essere concessa qualora lo Stato richiedente non abbia eseguito quanto in suo potere per riscuotere il credito in questione.

La Convenzione di Strasburgo del 1988 prevede l'istituto dell'assistenza alla riscossione dei tributi all'art. 11 e successivi, i quali dispongono che, come previsto dal Modello OCSE, questa forma di cooperazione amministrativa possa essere esercitata solo nel caso in cui il credito sia esecutivo e non contestabile da parte dello stato richiedente, qualora il soggetto debitore sia un contribuente non residente nello stato a cui è pervenuta la richiesta assistenza. All'art. 12 è però previsto che “su richiesta dello stato richiedente, lo Stato richiesto prende provvedimenti conservatori in vista del recupero di un ammontare di imposta, anche se il credito è contestato o se il titolo esecutivo non è ancora stato emanato”, derogando quindi alla caratteristica di definitività del credito.

L'assistenza in merito può essere avviata solamente se la domanda di collaborazione è corredata della specifica documentazione prevista dal testo della convenzione.

La suddetta convenzione prevede inoltre che tutti gli Stati contraenti debbano fare quanto in loro potere affinché venga realizzata l'obbligazione tributaria sottostante l'esistenza del credito per cui è stata richiesta l'assistenza, sebbene non esista un obbligo di prestare tale collaborazione quando la normativa del paese a cui è stata richiesta non lo permetta.

Lo Stato, infine, non è tenuto a dare ai crediti assistiti “alcuno dei privilegi inerenti ai crediti fiscali”<sup>9</sup> propri, sebbene l’iter di recupero degli stessi sia il medesimo. Ed infatti, sebbene aventi connotati molto diversi, le convenzioni appena elencate si accomunano dal fatto che “i crediti dello Stato richiedente sono considerati alla stregua di crediti dello Stato richiesto (...), il quale, ai fini della loro riscossione, deve impiegare gli stessi strumenti apprestati per il recupero dei crediti domestici”<sup>10</sup>. Esistono però dei casi in cui l’amministrazione finanziaria di uno Stato non deve forzatamente prestare la cooperazione prevista da tali convenzioni. Tale rifiuto è concesso nei casi in cui il recupero del credito implichi disagi in capo allo Stato in cui esso è localizzato, disagio causato dalle condizioni in cui si trova il debitore, a meno che la nazione “a rischio” dia espresso consenso. Questa fattispecie è prevista nella Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988, la quale ammette limiti di questo genere qualora la cooperazione amministrativa provochi difficoltà di ordine pubblico, o nel caso in cui la tassazione richiesta dall’altro stato contrastanti i precetti della legislazione tributaria del paese a cui chiede collaborazione.

La Convenzione di Strasburgo del 1988 prevede altresì un’ulteriore forma di cooperazione amministrativa internazionale, ossia la notificazione degli atti tributari per conto di un altro Stato. È infatti previsto all’art. 17 del presente trattato che “Su richiesta dello Stato richiedente, lo Stato richiesto notifica al destinatario i documenti, compresi quelli relativi a decisioni giudiziarie, emanati dallo Stato richiedente e concernenti un’imposta prevista dalla presente Convenzione”. In altre parole, è previsto che l’amministrazione finanziaria di uno Stato possa notificare, all’interno del proprio territorio, un accertamento per conto di un altro Stato; notifica che avverrà in base alle disposizioni della propria normativa interna prevista per documenti aventi natura simile o analoga a quello per cui è stata richiesta cooperazione.

È interessante sapere inoltre che l’OCSE ha elaborato un modello di convenzione differente da quello creato per il contrasto alla duplice tassazione. Si tratta di un documento redatto ad hoc per lo scambio di informazioni in ambito fiscale, il cosiddetto “Tax Information Exchange Agreements”, conosciuto con l’acronimo TIEA, che rappresenta l’opportunità per gli Stati contraenti di disciplinare l’istituto dello scambio di informa-

---

<sup>9</sup> Legge n. 19 del 10 febbraio 2005 n. 19 di ratifica della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988, art. 15.

<sup>10</sup> *Ivi*, p. 662.

zioni, obbligandosi vicendevolmente all'invio di una serie di dati utili ad arginare fenomeni dell'evasione fiscale. Questo tipo di convenzione è solitamente stipulato nel caso in cui la convenzione contro le doppie imposizioni non sia considerata idonea.

Si sostanzia essenzialmente in previsioni normative pari a quelle previste dal modello OCSE all'art. 26, sebbene il TIEA abbia un campo di applicazione più ridotto, in quanto le informazioni scambiate non riguardano l'intera gamma di tributi di che uno Stato può porre in essere, bensì vengano selezionate solamente alcune imposte<sup>11</sup> per le quali prevedere l'obbligo reciproco di invio.

Dopo gli interventi promossi dal G-20 di Londra al fine di contrastare i paradisi fiscali, i TIEAs sono numericamente cresciuti, in quanto gli stati hanno optato per la loro adozione allo scopo di non essere inclusi nelle liste delle nazioni aventi regimi fiscali privilegiati. Il summit in merito ha dato infatti una svolta alla lotta contro l'evasione internazionale, condannando i paradisi fiscali e il segreto bancario attraverso la definizione da parte dell'Ocse di liste di differente "colore" (bianca, grigia e nera) in cui iscrivere le nazioni di tutto il mondo, a seconda della loro disponibilità alla collaborazione fiscale.

I contrasti alle frodi fiscali e ai paesi aventi fiscalità privilegiata sono stati al centro dei summit dei G-8 e G-20 svoltisi durante l'anno 2013, nell'ottica di costituire nel breve periodo un sistema globale automatizzato di scambio di informazioni, finalizzato al contrasto all'evasione fiscale internazionale.

Tale struttura di comunicazione sarà realizzata anche in cooperazione con gli Stati Uniti<sup>12</sup>, i quali si sono già attivati attraverso la Legge "Foreign Account Tax Compliance Act" (FATCA) che prevede sulla base di accordi bilaterali preventivamente stipulati tra

---

<sup>11</sup> Il testo originale del Modello di convenzione sullo scambio di informazioni in materia tributaria all'art. 3 intitolato "Taxes covered" dispone che

"1. This Agreement shall apply:

a) to the following taxes imposed by or on behalf of a Contracting Party:

- i) taxes on income or profits;
- ii) taxes on capital;
- iii) taxes on net wealth;
- iv) estate, inheritance or gift taxes;

b) to the taxes in categories referred to in subparagraph a) above, which are imposed by or on behalf of political sub-divisions or local authorities of the Contracting Parties if listed in the instrument of ratification, acceptance or approval.

2. The Contracting Parties, in their instruments of ratification, acceptance or approval, may agree that the Agreement shall also apply to indirect taxes (...)."

<sup>12</sup> Italia, Francia, Regno Unito, Germania, Spagna hanno stipulato accordi bilaterali (grazie a un nuovo modello internazionale di accordo fiscale) con gli Stati Uniti (diventando partners FATCA), finalizzati al contrasto alle frodi fiscali, in base ai quali avviare automaticamente uno scambio reciproco di informazioni sul modello della normativa statunitense "FATCA", creando così un importante banca dati.

gli stati che, a partire dal 2014, gli Intermediari Finanziari che svolgono attività al di fuori dei confini statunitensi (dei paesi contraenti) debbano inviare in maniera automatica all'amministrazione finanziaria degli Stati Uniti informazioni circa i clienti residenti negli U.S.A., con cui hanno instaurato dei rapporti bancari fonte di reddito.

La proposta effettuata alla Commissione Europea nel corso del 2013 è quella di adottare anche all'interno dell'intera area dell'Unione Europea la normativa FATCA, attraverso un accordo multilaterale, al fine di dare un ulteriore impulso alla lotta all'evasione fiscale internazionale mediante il perseguimento della trasparenza bancaria.

## **2. Gli strumenti dell'ordinamento comunitario**

Il corpo normativo di matrice comunitaria che rileva nella disciplina fiscale della cooperazione amministrativa, è la Direttiva Ue 15 febbraio 2011 "relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE". In quanto tale, la direttiva necessita di un atto di recepimento che permetta di conformare ai suoi contenuti le norme dell'ordinamento italiano. La direttiva 2011/16/Ue era già stata oggetto di tentativi di recepimento con i disegni di legge delle Leggi Comunitarie 2011 e 2012, che però non sono andati a buon fine. Nonostante ciò, la direttiva in merito è comunque entrata in vigore a partire dal 1° gennaio 2013, ma non è ancora stata recepita, in quanto ad oggi è stato approvato il disegno di legge di delegazione europea 2013<sup>13</sup>, che delega il governo affinché elabori il relativo decreto per l'adeguamento della normativa italiana, il quale sarà comunque oggetto di approvazione da parte delle Commissioni parlamentari.

Alla base delle previsioni della nuova direttiva è stato realizzato che "la mobilità dei contribuenti, il numero di operazioni transfrontaliere e l'internazionalizzazione degli strumenti finanziari conoscono un'evoluzione considerevole, che rende difficile per gli Stati membri accertare correttamente l'entità delle imposte dovute", di conseguenza "uno Stato membro non può gestire il proprio sistema fiscale interno, soprattutto per quan-

---

<sup>13</sup> Il 31 luglio 2013 è stato definitivamente approvato, oltre al disegno di legge di delegazione europea 2013, anche il disegno di legge europea 2013, il quale include disposizioni volte ad assicurare l'adeguamento della normativa interna all'ordinamento comunitario, al fine di risolvere casi di sbagliato recepimento di norme afferenti allo stesso. Nell'ambito di interesse presente elaborato, si aggiunge che tale disegno di legge, al fine di contrastare l'evasione fiscale, prevede che le informazioni acquisite dall'agenzia delle dogane nelle dichiarazioni di trasporto vengano messe a disposizione in maniera automatica anche all'Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza.

to riguarda la fiscalità diretta, senza ricevere informazioni da altri Stati membri. Per ovviare agli effetti negativi di questo fenomeno è indispensabile mettere a punto una nuova cooperazione amministrativa fra le amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri.”<sup>14</sup>

La Direttiva Ue 15 febbraio 2011 sostituisce infatti la direttiva 77/799/CEE, la quale, tra l'altro, conteneva una disciplina per lo scambio di informazioni tra stati membri, prevedendo lo scambio su richiesta, quello automatico ed anche quello spontaneo, accusando però alcuni limiti in merito alla cooperazione amministrativa e ritenuta incapace di fronteggiare le ormai sopraggiunte esigenze del mercato interno, non ultima quella di garantire strumenti idonei al contrasto all'evasione fiscale internazionale.

La novità principale prevista dalla nuova norma comunitaria consiste nell'introduzione di una tipologia di scambio di informazioni finora sconosciuta, ossia lo scambio automatico obbligatorio, da effettuarsi a tutte le autorità competenti di ogni stato membro.

Tali comunicazioni saranno effettuate dall'autorità competente nazionale a quelle di ogni altro stato membro, e prenderanno ad oggetto i dati dei residenti del singolo paese.

L'invio automatico obbligatorio scatterà a partire dal 1° gennaio 2015 e consisterà in specifici dati fiscali su alcune categorie di reddito e di capitale, riguardanti l'anno d'imposta 2014 e successivi.

A tal fine è stato designato un elenco delle autorità nazionali competenti (in Italia il Direttore Generale delle Finanze) per l'esperimento di tutte le mansioni richieste al fine di rendere applicabile lo scambio di informazioni, il quale avverrà per ogni anno d'imposta entro 6 mesi dopo il termine dello stesso.

Il Direttore Generale delle Finanze dovrà poi identificare un ufficio centrale unico che curi i contatti con gli altri Stati membri e con la Commissione europea.

Entro il 1° gennaio 2014 inoltre, su disposto dell'art. 8 comma 2 della direttiva 2011/16/Ue, gli Stati membri devono comunicare alla Commissione le informazioni che saranno oggetto di futuro scambio obbligatorio<sup>15</sup>, ma che a quella data i paesi hanno già a loro disposizione; inoltre le stesse dovranno essere oggetto di successiva comunicazione qualora subiscano una modifica.

---

<sup>14</sup> Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011, considerazione (1) a pag. L 64/1.

<sup>15</sup> Si tratta delle stesse informazioni indicate dall'art. 8 al comma 1, per le quali sussisterà comunicazione automatica obbligatoria a partire dal 1° gennaio 2015.

La direttiva in esame si applica a tutte le imposte, con eccezione di alcuni tributi che sono oggetto di specifica normativa comunitaria, ossia per rilevanza l'Iva, i dazi doganali e i contributi previdenziali obbligatori.

Entro il 1° luglio 2017 la Commissione presenterà al Consiglio Europeo una valutazione delle statistiche ricevute da tutti gli stati membri sui costi e benefici derivanti dall'applicazione dell'istituto dello scambio di informazioni automatico obbligatorio<sup>16</sup>; nel caso di riscontro positivo, la Commissione proporrà allo stesso Consiglio il rafforzamento di questo meccanismo, attraverso la prosecuzione delle comunicazioni per i periodi d'imposta dal 1° gennaio 2017 e l'aggiunta di altri tipi di dati da inviare<sup>17</sup>.

I paesi possono liberamente stipulare accordi di scambio di informazioni automatico anche su altre categorie, diverse da quelle di reddito e di capitale di cui all'art. 8 comma 1, sulla base di trattati bilaterali o multilaterali che elaborano con altri membri dell'Unione Europea.

La stessa direttiva prevede però anche casi in cui gli Stati debbano inviare spontaneamente i dati che hanno a disposizione, alle autorità dell'altro Stato interessato. Si tratta delle situazioni in cui l'autorità di un membro presuma che in un altro Stato dell'Ue ci sia una perdita di gettito fiscale, oppure qualora i trasferimenti utili all'interno di gruppi di società comportino una diminuzione del prelievo nell'altro paese comunitario, o, ancora, quando tra contribuenti residenti in due Stati diversi dell'Unione Europea esistano relazioni commerciali effettuate mediante il coinvolgimento di altri paesi, al fine di ottenere dei benefici fiscali.

È previsto inoltre che i paesi dell'Ue debbano inviare dati relativi a fattispecie di frodi fiscali ogniqualvolta uno Stato membro ne faccia esplicita richiesta. Altresì, la direttiva 2011/16/Ue dispone che gli stessi debbano operare nelle indagini finalizzate a reperire le informazioni come se le stessero conducendo per proprio conto o da parte di autorità della loro stato. Inoltre, non è valido il segreto bancario esistente sulle informazioni richieste, come giustificazione al rifiuto dell'invio.

---

<sup>16</sup> L'art. 8 della direttiva 2011/16/Ue al comma 4 dispone che i singoli stati entro il 1° luglio 2016 debbano inviare "in relazione a un determinato anno, statistiche sul volume degli scambi automatici e, nella misura possibile, informazioni sui costi e vantaggi amministrativi o di altro tipo, ove pertinenti, relativi agli scambi che hanno avuto luogo o a potenziali scambi, sia per le amministrazioni fiscali che per terzi", in qualità di resoconto, al fine di permettere alla Commissione Europea di analizzare l'efficacia dello strumento dello scambio di informazioni automatico obbligatorio appena introdotto.

<sup>17</sup> Si tratta di dati concernenti dividendi, plusvalenze e royalties.

La direttiva 2011/16/UE disciplina inoltre un'altra forma di collaborazione amministrativa per gli stati membri, ossia la possibilità di assistere agli accertamenti effettuati nell'altro paese contraente per mano della propria amministrazione finanziaria, sia nel luogo di indagine che negli uffici in cui vengono svolte le mansioni correlate, previa stipulazione di accordi elaborati ad hoc tra gli stati membri interessati.

Ancora, al fine di scambiarsi dati rilevanti in tema di evasione fiscale, sono ammessi controlli simultanei che gli Stati interessati decidono effettuare allo stesso tempo, ognuno all'interno del proprio spazio territoriale, circa la sfera fiscale dei soggetti che presentino un interesse comune o complementare, e che sono tra loro collegati.

Alla pari, è previsto che l'amministrazione finanziaria di uno Stato possa notificare, all'interno del proprio territorio, un accertamento per conto dell'altro Stato, previa richiesta di quest'ultimo. E' possibile però utilizzare tale cooperazione solamente se lo stato richiedente "non è in grado di procedere a una notificazione in conformità delle norme sulla notificazione degli atti in questione nello Stato membro richiedente o qualora detta notificazione comporti difficoltà sproporzionate", come disposto dall'art. 13 comma 4 della direttiva.

Come ultima forma di cooperazione amministrativa internazionale, la direttiva 2011/16/UE ammette altresì per gli stati membri la possibilità di mettere a disposizione degli altri paesi dell'UE le proprie pratiche ed esperienze migliori, allo scopo di avvantaggiare l'intero sistema di collaborazione amministrativa a livello comunitario.

Il meccanismo dello scambio di informazioni non è però oggetto di disciplina solamente all'interno delle fonti internazionali e tra i precetti normativi della direttiva 2011/16/UE appena esaminata, ma, sebbene in ambiti differenti, viene regolato anche dal Regolamento UE n. 904/2010 del 7 ottobre 2010 "relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto", il quale sostituisce il regolamento CE n. 1798/2003. La collaborazione amministrativa tra Stati membri infatti non è stata elaborata solamente in riferimento all'imposte dirette, bensì ha incluso anche quelle indirette e, di conseguenza, anche l'Iva.

Nello specifico, il regolamento CE 218/92 ha introdotto un procedimento chiamato VIES (VAT Information Exchange System), ossia un iter automatico di scambio di informazioni concernenti i soggetti passivi Iva che effettuano cessioni intracomunitarie.



Tale istituto nasce con l'obiettivo di creare un database in cui far confluire tutti i dati concernenti le transazioni commerciali intracomunitarie, avente libero accesso da parte di ogni stato membro.

Il regolamento CE 218/92 è stato sostituito dal Regolamento Ce n. 1978/2003, il quale a sua volta è stato soppiantato dal più recente Regolamento Ue n. 904/2010<sup>18</sup>.

Le modifiche apportate al VIES tramite questi ultimi interventi sono state condotte nell'ottica di responsabilizzare maggiormente gli Stati membri nell'attuazione delle forme di collaborazione amministrativa, con lo scopo di contrastare fattispecie di frodi fiscali che ridurrebbero i gettiti Iva derivanti dalle transazioni commerciali. Inoltre, le variazioni hanno contribuito ad elaborare delle strutture fisse idonee a tutelare la qualità dei dati comunicati, attraverso norme comuni per il recepimento e il controllo delle informazioni. Non ultimo, è stato inserito il dovere di dare conferma circa l'esattezza delle informazioni corrispondenti alla partita Iva. Vale anche nella disciplina del VIES la previsione secondo cui non si può invocare il segreto bancario a giustificazione del rifiuto da parte dell'amministrazione finanziaria di inviare i dati richiesti, qualora siano protetti dallo stesso.

All'art. 25 del Regolamento Ue n. 904/2010 è disposto un'ulteriore forma di collaborazione amministrativa, concernente la notificazione degli atti. In sostanza, l'amministrazione finanziaria di uno Stato può notificare all'interno del proprio territorio e in base alla propria normativa interna, "tutti gli atti e le decisioni promananti dalle autorità competenti e relativi all'applicazione della legislazione IVA" per conto di un altro Stato, previa richiesta di quest'ultimo.

Il medesimo regolamento ha inoltre previsto la possibilità per la Stati membri di effettuare verifiche simultanee, ossia le verifiche che entrambe le nazioni svolgono, ognuna all'interno del proprio spazio territoriale, prendendo ad oggetto soggetti che presentino un interesse comune o complementare, quindi collegati tra di loro. Ed ancora, è disposto anche uno scambio di informazioni automatico che prende ad oggetto delle informazioni riguardanti operazioni sensibili. E' data infine possibilità agli Stati di partecipare ad indagini effettuate all'estero, concedendo all'autorità di un paese di assistere ai controlli svolti in un altro Stato, previo permesso precedentemente accordato, al fine di scambiare le informazioni concernenti le transazione commerciali di soggetti passivi Iva.

---

<sup>18</sup> Si veda in merito SAPONARO, *Op. cit.*, p. 98 e ss.

E' interessante riportare la considerazione contenuta nella pagina iniziale del regolamento 904/2010, dove si legge che "Le misure di armonizzazione delle disposizioni fiscali adottate per completare il mercato interno dovrebbero comprendere l'istituzione di un sistema comune di cooperazione tra gli Stati membri, in particolare per quanto riguarda lo scambio di informazioni, nell'ambito del quale le autorità competenti degli Stati membri sono tenute a prestarsi mutua assistenza e a collaborare con la Commissione al fine di assicurare la corretta applicazione dell'IVA"; comprendendo quindi come a livello comunitario sia avvertita l'esigenza di promuovere la collaborazione amministrativa tra tutti gli Stati membri, per ogni tributo imposto dal sistema fiscale dell'Unione Europea.

Si ritiene di dover nominare, per la sua rilevanza nella materia fiscale, la direttiva 2003/48/CE del 3 luglio 2003, detta "Direttiva risparmio", la quale ha elaborato una peculiare tipologia di scambio di informazioni con riferimento all'imposizione dei redditi da risparmio sottoforma di pagamento di interessi. Sono assoggettati questa direttiva "le persone fisiche che possiedono attività finanziarie presso istituti bancari o società finanziarie estere"<sup>19</sup>.

Lo scambio di informazioni in merito consiste nell'obbligo in capo allo Stato di residenza di chi corrisponde gli interessi, di inviare allo stato di residenza del percettore l'ammontare esatto degli stessi e dei dati identificativi del destinatario dei redditi, al fine di permettere allo stato del destinatario di poter calcolare la corretta tassazione, evitando quindi frodi fiscali. Il fine di questa disposizione è quindi quello di ostacolare la manovra fraudolenta che vada a discapito del paese di residenza del percettore di tale reddito, in termini di minore gettito in entrata.

Sulla base di quanto disposto dall'art. 10 della direttiva, ad alcuni paesi è stato consentito di derogare a tale disciplina a causa della loro imponente legislazione nazionale sul segreto bancario. Tale eccezione è stata resa possibile, sebbene per un periodo transitorio stabilito dal testo della direttiva, in cambio dell'attuazione di una ritenuta alla fonte sugli interessi corrisposti a soggetti non residenti. Nonostante ciò, lo scambio di informazioni appena descritto è stato valutato come un sistema molto efficace nell'ambito della lotta all'evasione fiscale<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> TOSI – BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, 2011, p. 34.

<sup>20</sup> Si veda in materia GARBARINO, *Op. cit.*, p. 657, inoltre DRAGONETTI – PIACENTIN – SFONDRINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, 2008, p. 1009 e ss.

Finora si sono approfondite forme di collaborazione amministrativa, quali scambio di informazioni, partecipazioni ad indagini effettuate all'estero e notifiche degli atti tributari per mano di un altro Stato. Alla stregua di quanto previsto dalle fonti internazionali, anche l'ordinamento comunitario ha però previsto l'ulteriore meccanismo dell'assistenza alla riscossione dei tributi.

Questo istituto vede come protagonista l'amministrazione finanziaria nazionale, la quale si spinge oltre la fase di accertamento delle imposte, per andare concretamente a riscuotere nel territorio di un altro Stato il proprio credito tributario estero.

Tale meccanismo è stato originariamente introdotto con la direttiva 76/308/Cee, poi modificato da successive direttive. È un istituto più complesso rispetto la cooperazione mediante lo scambio di informazioni, in quanto provoca un'ingerenza diversa all'interno dello Stato estero.

L'amministrazione finanziaria avverte l'esigenza di adottare questo strumento qualora soggetti residenti producano redditi all'estero, sui quali lo Stato può esercitare la propria potestà impositiva, in virtù dell'adozione del principio di wide world taxation, ma per realizzare la potestà amministrativa necessita della collaborazione dello Stato all'interno del quale è emerso un presupposto di tassazione.

La direttiva che ha introdotto questo meccanismo "fissa le norme che debbono essere contenuti nelle disposizioni legislative, regolamentari, ed amministrative degli Stati membri per garantire il recupero, in ogni Stato membro"<sup>21</sup> dei crediti tributari emersi in un altro Stato dell'Unione Europea. A tale direttiva si sono susseguiti numerosi interventi comunitari, il più recente dei quali è la direttiva n. 2010/24/UE del 16 marzo 2010. Alla stregua delle direttive sullo scambio di informazioni esaminate in precedenza, anche in questo caso lo scopo dello strumento di cooperazione amministrativa consiste nel contrasto alle frodi fiscali, finalizzate alla realizzazione di un mercato interno caratterizzato da una libera competizione e dalla neutralità fiscale.

L'assistenza reciproca alla riscossione dei tributi si sostanzia nello scambio di informazioni utili all'amministrazione finanziaria richiedente, per recuperare i crediti tributari emersi in capo al debitore localizzato in un altro stato membro. Tale meccanismo prevede inoltre la possibilità per lo Stato richiesto di adottare misure cautelari, su domanda del paese richiedente, allo scopo di garantire la riscossione di tali crediti.

---

<sup>21</sup> Direttiva 76/308/Cee, art. 1.

La normativa prende a riferimento qualsiasi tipo di imposta o di dazio afferenti al territorio dell'Unione Europea, così come penali, sanzioni e tasse derivanti dal mancato o irregolare pagamento degli stessi.

Affinché un'autorità possa richiedere ad un altro Stato membro dell'assistenza nel recupero del credito, è necessario che quest'ultimo sia esecutivo e non contestato nello stato estero in cui è emerso. E' previsto inoltre che tutti gli Stati membri debbano fare quanto in loro potere affinché venga riscosso il credito per cui è stata richiesta l'assistenza, sebbene non esista un obbligo di prestare tale collaborazione. Se infatti l'ordinamento interno dello Stato che ha ricevuto la domanda di assistenza non permetta la riscossione del credito tributario, non sarà obbligata a collaborare in questo senso. Tale previsione rispetta il principio di non discriminazione nei confronti dei contribuenti, in quanto lo Stato a cui è stata chiesta assistenza deve, in virtù di tale principio, trattare fiscalmente alla stessa maniera i propri contribuenti e quelli dello Stato richiedente, la cui quindi la persona verso quest'ultimo vanta il proprio credito tributario.

Alla pari, l'autorità dello Stato può rifiutarsi di prestare assistenza qualora la stessa possa comportare, a causa delle condizioni del debitore, gravi conseguenze di tipo economico e sociale nello stato richiesto. Tale eccezione è però ammessa solamente nel caso in cui la legislazione interna dello stato a cui si è chiesta collaborazione preveda una tale deroga anche per i crediti tributari nazionali.

Per quanto concerne il diritto doganale, anch'esso prevede di meccanismi di collaborazione tra Stati membri, così come tra quest'ultimi e paesi terzi, sia nel settore fiscale che in altri ambiti. Al riguardo, si citano il Regolamento Ce n. 515/97 disciplinante la mutua assistenza tra le autorità amministrative degli Stati membri e alla collaborazione tra queste e la Commissione per assicurare la corretta applicazione delle normative doganale e agricola, ed inoltre il Regolamento Cee n. 2454/93, anch'esso afferente al settore doganale.

L'adozione dei meccanismi di cooperazione amministrativa ha permesso ai singoli Stati di cooperare nel rispetto della propria sovranità territoriale, e allo stesso tempo di mantenere il controllo delle proprie fattispecie impositive sorte al di fuori dei confini nazionali, in un'ottica di contrasto all'evasione fiscale internazionale. L'assistenza alla riscossione dei crediti tributari, in particolare, è una misura che permette di tutelare il corretto andamento del mercato interno dell'Unione Europea, così come l'esercizio della potestà

tributaria degli stati membri secondo i principi fondamentali previsti dal Trattato istituente la stessa, ossia nel rispetto dell'uguaglianza e dell'equità.

## Capitolo 6

### PROFILI TERRITORIALI CONNESSI ALL'UNIONE EUROPEA

- a) Le fonti del diritto comunitario e il rapporto con il diritto interno
- b) Gli ambiti di armonizzazione e quelli di ravvicinamento
- c) I profili territoriali dell'Imposta sul Valore Aggiunto

#### a) Le fonti del diritto comunitario e il rapporto con il diritto interno

In qualità di membro dell'Unione Europea, l'Italia si configura come parte di un'organizzazione sovranazionale, che nasce con lo scopo di creare al suo interno un mercato unico senza barriere, per la libera circolazione di persone, capitali e merci, ottenendone la graduale attuazione grazie a numerosi trattati che si sono susseguiti al Trattato di Roma, cioè a quello che istituì nel 1957 la Comunità Economica Europea<sup>1</sup>. Le tappe più importanti di questo processo di integrazione economica coincidono con l'abolizione dei dazi doganali per il commercio intracomunitario nel 1968, l'Accordo di Schengen, con cui nel 1985 si abolirono i controlli di confine sulle persone al valico tra stati appartenenti alla Comunità Europea, non ultimo il Trattato di Maastricht del 1993. Quest'ultimo documento decretò il pieno raggiungimento della libera circolazione di persone, servizi, merci e capitali, e allo stesso momento pose le basi per l'introduzione dell'Euro quale moneta unica, che dopo un periodo di transizione e compresenza con le valute nazionali, sostituì definitivamente le stesse a partire dal 2002. La contestuale modifica della denominazione "Comunità Europea" in "Unione Europea", in un'ottica di rinnovato quadro politico ed economico dell'organizzazione, e la definizione di parametri da rispettare per l'entrata nell'Ue, furono un ulteriore passo di uniformità delle politiche dei singoli paesi membri. Si susseguirono poi il Trattato di Amsterdam, che introdusse delle innovazioni in un'ottica di unione politica oltre che economica tra gli stati membri, più tardi nel 2003 il Trattato di Nizza, che continuò a gettare le basi per il processo di uniformazione politica e allo stesso tempo un passo verso un'evoluzione sociale con la proclamazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Particolare importanza riveste il Trattato di Lisbona del 2009, nella sua denominazione completa "Trattato di Lisbona che modifica il trattato sull'Unione europea e il trattato che istituisce la Comunità europea" è l'accordo con cui venne attribuito valore giuridico ai

---

<sup>1</sup> Si veda in materia FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2009, p. 627 e ss.

diritti fondamentali e che apporta nuove regole per finalizzate alla creazione di un equilibrio tra le competenze spettanti agli organi istituzionali europei e quelle attribuibili agli stati membri<sup>2</sup>.

La più recente evoluzione del diritto comunitario si è manifestata durante il 2012, con la ratifica di un nuovo Trattato denominato “Patto di bilancio europeo”, entrato in vigore il 1° gennaio 2013. Con tale accordo gli stati firmatari si sono impegnati a operare per il perseguimento del pareggio di bilancio, attraverso il rispetto di specifici parametri economici che garantiscano l’equilibrio all’interno dei singoli paesi membri, in un momento in cui la crisi economica in atto urge continue misure di contenimento delle ripercussioni negative, che aggraverebbero ulteriormente l’intero mercato dell’Unione Europea. I recenti passi verso una Zona Euro unita anche dal punto di vista politico non sono stati accolti positivamente dall’Ue, in quanto l’iter di ratifica della Costituzione Europea richiede l’unanimità degli stati membri affinché vada a buon fine, ma alcuni paesi hanno già espresso parere negativo alla sua adozione.

L’Unione Europea è un’organizzazione dotata di un corpo normativo proprio, che ne regola il funzionamento e il rapporto con i paesi membri, di conseguenza oltre ai precetti derivanti dall’ordinamento interno, subentra per i cittadini membri anche il rispetto di un insieme di norme appartenenti al diritto comunitario.

“La sovranità tributaria costituisce lo strumento con cui lo Stato stabilisce rapporti nel settore fiscale con gli altri Stati. La sovranità territoriale delimitata è intesa nel senso che ciascuno Stato può esercitare la propria attività legislativa entro il proprio territorio senza essere vincolato in alcun modo. Tale visione si pone alla base della teoria che considera l’esercizio della potestà tributaria territorialmente vincolato. Ogni Stato membro della Comunità ha rinunciato a parte della propria sovranità in favore dell’organismo sovranazionale.<sup>3</sup>”

La breve cronologia presentata permette di comprendere come la fonte comunitaria per eccellenza coincida con i trattati istitutivi l’Unione Europea, i quali, assieme ai successivi atti di modifica degli stessi ed ai principi generali del diritto comunitario elaborati da parte della Corte di Giustizia Europea, costituiscono il diritto comunitario originario. Quest’ultimo si contrappone a quello derivato, formato dall’insieme delle disposizioni

---

<sup>2</sup> Ad oggi è in vigore la versione consolidata del Trattato sull’Unione Europea e del Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea, aggiornata al 2012.

<sup>3</sup> AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, 1998, p. 123.

emanate dagli organi istituzionali dell'Unione Europea, quali Parlamento, Consiglio e Commissione, finalizzate al raggiungimento degli obiettivi che la stessa si è data nei suoi trattati istitutivi.

Il diritto comunitario originario si descrive quindi come la fonte di primo grado, perché le norme derivanti dagli atti emanati dalle istituzioni dell'organizzazione devono rispettarne i contenuti, ponendosi quest'ultime in una posizione di conseguenza gerarchicamente inferiore.

“Per esercitare le competenze dell'Unione, le istituzioni adottano regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri”<sup>4</sup>.

A differenza del trattato, che necessita di uno specifico iter di ratifica, per gli atti istituzionali non è generalizzabile un metodo di ingresso delle relative disposizioni all'interno dell'ordinamento dei singoli stati, ma è necessario diversificare a seconda della tipologia di intervento normativo.

I regolamenti hanno portata generale ed entrano direttamente nell'ordinamento dei paesi membri, senza la necessità di una norma di recepimento. Una tale scelta si pone a garanzia dell'uniformità di trattamento della materia regolata dall'atto in ogni paese facente parte dell'organizzazione, per evitare che un'eventuale disposizione di recepimento crei difformità tra i singoli stati. Un'altra fonte comunitaria è costituita dalle direttive, che si descrivono come un intervento normativo dell'Unione Europea, che, a differenza dei regolamenti, non ha portata generale ma obbliga lo stato membro a raggiungerne gli obiettivi in essa contenuti, sebbene vigi libertà in merito a forma e mezzi da adottare a tal scopo. Altro elemento di differenza riguarda la modalità di entrata in vigore, in quanto l'organo legislativo del singolo stato deve recepirne le disposizioni tramite una norma di legge o atto avente la medesima forza<sup>5</sup>. Di conseguenza, la direttiva non troverà diretta applicazione, a meno che non si tratti di direttive autoesecutive, le cui disposizioni, superato il termine per il recepimento, entreranno in vigore all'interno dell'ordinamento statale, senza l'obbligo di emanazione di una norma di legge ad hoc. Per evitare comportamenti ingannevoli da parte degli stati, la Corte di Giustizia Europea si è espressa in merito, affermando che nel caso di direttive che non abbiano la caratteristica dell'autoesecutività e che non vengano recepite in modo tempestivo ed adeguato, saran-

---

<sup>4</sup> Art. 288 della versione consolidata del Trattato sull'Unione Europea e del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (2012/c 326/01).

<sup>5</sup> Si veda BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, 2009, p. 99.



no comunque applicabili all'interno dell'ordinamento statale dei membri dell'Ue qualora le norme ivi contenute si possano descrivere come chiare, precise ed incondizionate. Solo in tal caso, i singoli che ne abbiano interesse potranno quindi invocarne il contenuto nei confronti dello stato, ma non nelle fattispecie tra soggetti, davanti al giudice nazionale. Disciplina simile appartiene anche alle decisioni, altra fonte di tipo comunitario, che consiste in particolari prescrizioni caratterizzate per la portata individuale rispetto al singolo paese membro. "La decisione è obbligatoria in tutti i suoi elementi. Se designa i destinatari è obbligatoria soltanto nei confronti di questi"<sup>6</sup>. Sono annoverati tra la stessa tipologia di fonti anche i pareri e le raccomandazioni, che però non sono vincolanti per gli stati membri, bensì entrano in gioco in sede di interpretazione delle norme nazionali o comunitarie e comunque fungono da legittimazione per i comportamenti in linea con quanto da essi regolato.

Una particolare rilevanza all'interno della disciplina comunitaria è rivestita dalle sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Si tratta di pronunce interpretative o legate a inadempienze di uno stato membro nei confronti del diritto comunitario, oltre a interventi effettuati in via pregiudiziale concernenti la legittimità di atti emanati dalle istituzioni comunitarie e dalla Banca Centrale Europea. Le relative sentenze saranno vincolanti nei confronti del giudice a quo, cioè nei confronti del giudice che ha sollevato la questione dinnanzi alla Corte, ma, al tempo stesso, per tutti i cittadini dell'Ue, perché i principi affermati dalla Corte di Giustizia derivano dall'interpretazione delle norme del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea o della direttiva, e quindi devono avere un'efficacia uniforme per tutti i paesi membri.

Il rapporto tra le norme di diritto interno e i precetti di origine comunitaria è rilevante per le disposizioni comunitarie che prevedono efficacia diretta nello stato membro, quindi i regolamenti e le direttive autoesecutive, le quali non necessitano di una legge di recepimento per entrare in vigore all'interno dell'ordinamento nazionale, bensì vi si introducono per effetto dell'adesione da parte dell'Italia all'Unione Europea, sulla base della possibilità concessa dalla Costituzione Italiana di aderire ad organismi internazionali. Così recita infatti l'art. 11 "L'Italia (...) consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e

---

<sup>6</sup> Art. 288 della versione consolidata del Trattato sull'Unione Europea e del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (2012/c 326/01).

la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo.” Dopo numerosi interventi giurisprudenziali e molteplici posizioni contrastanti tra la Corte Costituzionale Italiana e la Corte di Giustizia dell’Unione Europea, si è giunti a un orientamento condiviso, sostenendo la prevalenza della fonte comunitaria sulla norma di legge interna, a prescindere che il precetto nazionale sia posteriore o anteriore rispetto all’atto comunitario. Ad esempio, in caso di contrasto tra la norma interna e il regolamento comunitario, il giudice non dovrà applicare la norma interna ma sarà obbligato, al contrario, a rispettare le disposizioni del regolamento. Non seguirà quindi l’avvio di una questione di legittimità davanti alla Corte Costituzionale o alla Corte di Giustizia, il giudice tuttavia si limiterà semplicemente a non applicare la norma interna, che rimarrà comunque in vigore all’interno dell’ordinamento statale.

Al contrario, per le direttive non autoesecutive è previsto l’obbligo da parte del Parlamento italiano, in qualità di organo legislativo della nostra nazione, di emanare una norma di legge che recepisca il contenuto dell’atto comunitario, in conseguenza a ciò si deduce come la norma di recepimento sia per sua formazione conforme ai precetti dell’ordinamento italiano e non causi incertezze circa la prevalenza dell’ordinamento interno piuttosto che comunitario.

Posto che, il regolamento o la direttiva autoesecutiva nell’ordinamento interno si pongono in una posizione di prevalenza rispetto alla norma interna, un’altra questione rilevante concerne il rapporto tra questi atti comunitari e la Costituzione italiana. L’art. 11 della Costituzione Italiana, come sopraddetto, ammette una limitazione della sovranità nazionale, concedendo alle organizzazioni internazionali di emanare atti che abbiano il potere di entrare negli ordinamenti interni dei singoli stati membri; di conseguenza è possibile che il parlamento italiano si trovi a recepire una disposizione comunitaria che contrasti i principi sanciti dalla Costituzione Italiana.

Tale aspetto viene risolto avvalendosi di una teoria elaborata dalla Corte Costituzionale Italiana, denominata “Teoria dei controlimiti”, la quale dispone la possibilità per la Corte Costituzionale di espungere dall’ordinamento italiano la norma del Trattato comunitario che ha permesso al regolamento o alla direttiva autoesecutiva contrastante di far parte del sistema delle fonti del nostro ordinamento. Nel momento in cui un regolamento comunitario dovesse imporre dei tributi che sono contrari, per esempio, al principio, di

capacità contributiva, postulato stabilito dall'art. 53<sup>7</sup> della Costituzione Italiana, la Corte Costituzionale potrebbe dichiarare incostituzionale la norma del Trattato che consente l'entrata nell'ordinamento italiano di un regolamento che impone un tributo contrario a tale postulato. E ancora, lo stesso si può dire per l'art. 3 della Costituzione che statuisce il principio di eguaglianza, qualora una fonte comunitaria introducesse delle discriminazioni irragionevoli in materia fiscale.

#### **b) Gli ambiti di armonizzazione e quelli di ravvicinamento**

Il diritto comunitario opera con l'obiettivo di creare un'area accomunata da logiche di libera circolazione, attraverso una legislazione sovranazionale, uguale per tutti gli stati membri. In quest'ottica agiscono le norme comunitarie afferenti alla sfera tributaria, le quali operano sostanzialmente in due campi: le materie oggetto di armonizzazione e le materie oggetto di ravvicinamento<sup>8</sup>.

Le materie oggetto di armonizzazione sono definite dall'art. 113 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea "Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza". Le materie oggetto di armonizzazione sono quindi le imposte sulla cifra d'affari, che in Italia prede il nome di imposta sul valore aggiunto (IVA), e le imposte di consumo, nello specifico le accise che si pagano sul consumo di determinati beni, ed altre imposte indirette, come ad esempio l'imposta sulla raccolta di capitale.

In queste aree le legislazioni dei singoli stati debbono essere tra di loro sovrapponibili, sebbene non si richieda una perfetta coincidenza, perché è necessario creare un'uniformità dal punto di vista degli aspetti fondamentali di funzionamento dell'imposta, quindi il presupposto, i soggetti e le modalità di applicazione, lasciando però dei margini di manovra che permettano di rispettare le specificità dei paesi membri. Questo significa che la sovranità dello stato, che si esprime nella potestà normativa,

---

<sup>7</sup> Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

<sup>8</sup> Si veda per un approfondimento della materia FALSITTA, *Op. cit.*, p. 627 e ss.

è limitata, perché nel disciplinare quest'imposta deve attenersi alle disposizioni comunitarie dettate tramite le direttive<sup>9</sup>.

L'altro ramo della fiscalità regolata a livello comunitario concerne le materie oggetto di riavvicinamento. In queste materie la sovranità degli stati ha ancora un peso importante, per cui la fonte comunitaria in queste materie può arrivare a ridurre le diseguaglianze, senza ottenere omogeneità nelle legislazioni, perché in queste materie permane la supremazia della sovranità dei singoli stati. Come infatti disposto dall'art. 115 del TFUE "(...) il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno".

Si comprende allora come la materia delle imposte dirette possa essere oggetto di disciplina da parte di direttive comunitarie solamente nella misura in cui questo sia necessario per il ravvicinamento delle legislazioni nazionali dei paesi membri. La limitazione alla potestà normativa dei singoli stati in quest'ambito non è molto forte in quanto l'intervento comunitario è finalizzato solo a rendere la disciplina delle imposte dirette simile a quella degli altri stati dell'Unione Europea, senza però omogeneizzarne la normativa a livello comunitario. In tale materia quindi non si trovano direttive che regolano la tassazione del reddito, perché ogni nazione mantiene la propria autonomia normativa, ma esistono alcune eccezioni che impongono agli stati di adottare la medesima disciplina circa gli aspetti presi a riferimento dalla direttiva. Si tratta di elementi specifici della materia presa a riferimento, mentre per la rimanente materia si lascia agli stati piena potestà normativa. Si ricordano a tal riguardo, per rilevanza, la direttiva 1990/435 concernente la tassazione dei dividendi infragruppo a livello comunitario, la quale tende ad avvicinare le legislazioni di tutti gli stati membri, in quanto impone alcuni aspetti che devono essere rispettati dall'ordinamento nazionale. Si precisa però che non si tratta di una direttiva tesa a regolare tutta la normativa sul reddito d'impresa, bensì la minima parte coincidente con la tassazione dei dividendi transazionali. Ancora a regolare le imposte dirette, la direttiva 2003/49 sulle royalties e sugli interessi tra società residenti in diversi stati dell'Ue, ed infine la direttiva 1990/434 che disciplina le operazioni straor-

---

<sup>9</sup> Si veda TOSI - BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, 2011, p. 20.

dinarie tra società intracomunitarie.

Un ultimo riferimento alla materia fiscale all'interno delle fonti comunitarie si ha nel Trattato di Roma del 1957, che all'art. 293 prevedeva che i paesi membri stipulassero delle intese finalizzate a contrastare le fattispecie di doppia imposizione all'interno della Comunità Europea. A seguito di tale disposizione fu elaborata la Convenzione di Bruxelles del 1995, la quale opera per "eliminare le doppie imposizioni derivanti da rettifiche di utili e di prezzo di trasferimento tra le imprese associate"<sup>10</sup>, ad oggi ancora in vigore, a differenza dell'art. 293 che fu abrogato dopo l'entrata di vigore del Trattato di Lisbona del 2009.

La libertà accordata ai singoli stati membri, per le aree di imposizione diretta in cui hanno piena autonomia normativa, pone inevitabilmente le condizioni per la nascita di una concorrenza fiscale tra le nazioni, in quanto si manifesta un'asimmetria tra le discipline dei vari ordinamenti interni. Finché tale concorrenza rimane all'interno di limiti fisiologici normali è tollerata ed addirittura incentivata dall'Unione Europea, in quanto è un fattore che incentiva la circolazione dei capitali e delle persone; al contrario, nel momento in cui diventi eccessiva provocherà dei danni all'interno del mercato dell'Ue. Quest'ultima però si è tutelata da tale meccanismo grazie all'elaborazione di standard da rispettare per l'accesso alla comunità, i quali garantiscono all'intera Unione Europea il rispetto di determinate condizioni concorrenziali e di mercato.

Nell'ambito dell'ordinamento comunitario esistono inoltre dei principi che abbracciano anche il ramo della fiscalità, quali i principi fondamentali di libera circolazione di persone, capitali, merci e servizi.

L'Unione Europea costituisce infatti un'area di libero scambio caratterizzata dall'assenza di ostacoli alle movimentazioni tra stati membri. E' infatti prevista, per quanto rileva al fine del presente elaborato, un'unione doganale tra tutti i paesi della comunità europea, il cui confine coincide con le aree geografiche degli stati membri. Tale unione implica il divieto di istituire dei dazi sul passaggio in entrata o in uscita delle merci da o verso l'Ue, così come di tributi aventi dal punto di vista sostanziale un effetto equivalente. E' invece ammessa la possibilità per gli stati di imporre tali forme di imposizione nei confronti di stati che non fanno parte dell'Ue, quindi sia di merce in uscita che in entrata da e verso paesi, o extra, i quali però non sono lasciati alla libera di-

---

<sup>10</sup> *Ivi*, p. 21.

disciplina degli stati membri ma vengono definiti da regolamenti comunitari che prevedono tariffe doganali uguali per ogni nazione della comunità europea. La materia doganale è infatti regolata da autorità competenti dell'Ue, che prevedono regole comuni per ogni stato membro, equalizzando l'applicazione di dazi e tributi simili in tutta l'Unione Europea. Si comprende dunque come la disciplina di tale ambito fiscale si di competenza esclusiva dell'Unione Europea.

Il principio di libera circolazione delle merci non implica però solamente l'abbattimento delle barriere doganali, bensì presuppone anche l'assenza di forme di imposizione diverse a seconda della derivazione delle merci. È infatti disposto che nessuno stato possa tassare in modo diverso le merci che giungono da un'altra nazione, rispetto al trattamento fiscale riservato alle merci provenienti dal territorio domestico. Sono infatti vietate queste forme di discriminazione. Quest'ultime sono proibite anche in riferimento alla libera circolazione di persone, capitali e servizi, al fine di creare un mercato interno privo di ostacoli e di distorsioni alla concorrenza. La tutela delle libertà fondamentali è stata approfondita al capitolo quattro intitolato "il principio di non discriminazione", a cui si rimanda per una più profonda trattazione dell'argomento, soffermandoci in questa sede sul tema dell'armonizzazione delle imposte indirette, in particolare della disciplina comunitaria dell'Iva.

### **c) I profili territoriali dell'Imposta sul Valore Aggiunto**

L'Imposta sul Valore Aggiunto è una materia oggetto di armonizzazione, la quale assieme alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e ad altre imposte indirette, è soggetta alla disciplina imposta dalle direttive comunitarie. Di conseguenza le legislazioni dei singoli stati dovranno recepirne il contenuto con una norma di legge, o con atto avente la medesima forza, al fine di assicurare il rispetto della stessa disciplina all'interno di ogni nazione appartenente all'Unione Europea. Si tratta, però, di un'uniformità che non implica l'uguaglianza di ogni aspetto della normativa sull'Iva, bensì funge da garanzia per il rispetto di determinate caratteristiche del tributo, le quali sono state oggetto di individuazione da parte di numerose direttive fin dagli anni 70<sup>11</sup>.

L'imposta sul valore aggiunto si definisce infatti un contributo comunitario, sia perché la disciplina proviene da direttive dell'Unione Europea, che armonizzano la normativa

---

<sup>11</sup> Per un approfondimento in merito si veda FALSITTA, *Op. cit.*, p. 539 e ss.

di tale imposta in ogni Stato membro, sia perché vige l'obbligo di versare all'Ue una percentuale del gettito Iva, che funge infatti da fonte di finanziamento per l'organismo sovranazionale.

L'Iva dev'essere corrisposta allo stato nel quale avviene il consumo del bene o la prestazione del servizio; il suo ammontare viene identificato durante il processo di produzione e distribuzione, e attraverso il meccanismo di detrazione e rivalsa è corrisposta in via anticipata da imprese, enti e lavoratori autonomi, ma grava di fatto solamente sul consumatore finale. Tale funzionamento è descritto dal DPR 633 del 1972, che agli art. 17 e 18 dispone che nella cessione di beni o prestazione di servizi nell'ambito dell'esercizio di imprese, arti o professioni è necessario addebitare l'Iva al cliente, aggiungendo l'ammontare dell'imposta all'importo del corrispettivo, e successivamente versare all'erario quanto emerge dalla differenza tra l'imposta sulle vendite e quella assolta sulle fatture di acquisto (si parla di Iva assolta invece che di Iva pagata in quanto, per effettuare tale detrazione, si considera l'imposta sia sulle fatture pagate che per quelle registrate ma non ancora regolate). Nel caso l'Iva sugli acquisti ecceda quella sulle vendite, l'impresa o l'esercente arti o professioni ha diritto a un credito di ammontare pari a tale surplus. Si comprende allora come il meccanismo di detrazione e rivalsa implichi una neutralità in capo ai soggetti passivi di tale imposta, tranne in casi particolari di indetraibilità connessi a specifiche tipologie di beni o servizi acquisiti<sup>12</sup>.

La disciplina Iva riservata nell'ordinamento italiano coincide con il Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, in qualità di norma di recepimento di numerose direttive comunitarie, la più recente delle quali è la direttiva 2010/45/Ue, recepita dall'ordinamento italiano tramite la Legge di stabilità 2013 del 24/12/2012 n. 228, entrata in vigore l'1/01/2013, che ha sostituito la precedente direttiva 2006/112/Ce, disciplinante la materia fino a tutto l'anno 2012.

Al momento dell'istituzione dell'Iva, l'obiettivo era quello di ottenere una tassazione nel paese di origine dei beni o servizi e non in quello di destinazione. Ciò nonostante, il desiderio di armonizzazione dell'Ue contrastava con la volontà degli stati membri di mantenere differenti aliquote e metodi per il calcolo delle basi imponibili Iva, di conseguenza, al fine di evitare distorsioni, è stato adottato il sistema di tassazione nel paese di destinazione. L'Iva veniva così applicata dalla dogana al momento dell'importazione,

---

<sup>12</sup> Si veda TOSI - BAGGIO, *Op. cit.*, p. 150.

mentre le esportazioni si configuravano come operazioni non imponibili. Tale sistema cadde nel 1992 quando furono aboliti i dazi doganali, a seguito di cui si stabilì che per le operazioni di vendita nel territorio dello Stato e dell'Unione Europea rivolte a privati, l'Iva si applica nel paese di origine, quindi il venditore la applica, la riscuote e la versa nel suo stato (sebbene siano previste alcune eccezioni in riferimento a specifici beni). Se invece l'acquirente comunitario è un operatore economico, quindi acquista nell'esercizio di imprese o di arti o professioni, allora il criterio è quello di applicare la tassazione nel paese di destinazione. In questo caso c'è quindi una non imponibilità nello Stato del cedente. Nonostante l'unione doganale, il criterio di tassazione è comunque rimasto quello di destinazione, perché non si è ancora riusciti ad ottenere l'uniformità delle aliquote Iva in tutti gli Stati membri.

Il Dpr 633/1972 dispone le tre condizioni che devono essere rispettate affinché un'operazione sia assoggettata ad Iva, le quali sono desumibili partendo dall'art. 1 del suddetto Dpr "L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti o professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate". Al fine dell'assoggettamento alla disciplina Iva, si parla infatti di presupposto oggettivo, il quale dispone che debba trattarsi di una cessione di beni o di una prestazione di servizi tra quelle afferenti alla normativa Iva<sup>13</sup>; viene inoltre descritto il presupposto soggettivo, ossia è richiesto che

---

<sup>13</sup> Gli art. 2 e 3 del Dpr 633/1972 descrivono cosa si intende per cessione di beni o prestazioni di servizi. Con la prima locuzione ci si riferisce a ogni atto a titolo oneroso che comporta il trasferimento della proprietà ovvero la costituzione o trasferimento di altri diritti reali di godimento su beni di ogni genere. Sono altresì considerate tali le vendite con riserva di proprietà, le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolanti per entrambe le parti, le destinazioni di beni al consumo personale dell'imprenditore e le assegnazioni ai soci fatte per mano della società (c.d. autoconsumo o destinazione a finalità estranee all'impresa). Nella stessa disposizione vengono annoverate alcune operazioni escluse, quali, per la rilevanza, le cessioni che hanno per oggetto denaro crediti in denaro, le cessioni e i conferimenti di aziende o di rami di aziende nelle società o enti assimilati, la vendita di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria, i trasferimenti che avvengono in seguito ad operazioni di fusione, scissione o trasformazione di società, ed infine tutta una serie di operazioni per espressa a previsione normativa, quali ad esempio le cessioni di beni che avvengono nell'ambito dei concorsi e operazioni a premio autorizzati o quelle che hanno per oggetto una serie di alimenti.

L'art. 3 del suddetto Dpr definisce invece cosa si intende la prestazione di servizi "Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte". Vengono inoltre incluse in tale categoria, se effettuate verso corrispettivo, le locazioni, le licenze e le concessioni, inoltre le cessioni di contratti di ogni genere, le somministrazioni di alimenti o bevande e i servizi che vengono resi allo stesso imprenditore, ai suoi familiari o ai soci, sebbene ne siano previste determinate condizioni. Alla stregua di quanto visto per le cessioni di beni, anche per le prestazioni di servizi sono previsti espliciti casi di esclusione dallo stesso art. 3.



tali operazioni debbano essere effettuate nell'esercizio di imprese o di arti o professioni<sup>14</sup>, di conseguenza si comprende come non rientrino nel ramo di applicazione Iva le transazioni compiute da soggetti privati, a meno che non si tratti di importazione di beni, le quali sono assoggettate, da parte di chiunque le effettui, al regime Iva.

L'imprenditore o l'esercente arti o professioni all'interno del territorio italiano è considerato soggetto passivo dalla normativa italiana, in via generale, a prescindere che risieda in Italia o in un altro stato dell'Ue, in quanto al fine dell'assoggettamento alla disciplina Iva è sufficiente eserciti abitualmente d'impresa o svolga un'arte o una professione, e che ponga in essere transazioni che facciano scattare l'applicazione dell'imposta. Se però un soggetto non residente in Italia compia cessioni di beni o prestazioni di servizi per un soggetto passivo Iva stabilito nel territorio italiano, allora gli obblighi derivanti dalla materia Iva, connessi a tali transazioni, saranno compiuti dai soggetti destinatari di tali operazioni, quindi dal cessionario o dal committente italiano, configurando così un'inversione della soggettività. Il soggetto passivo diventa in questo caso il compratore, che dovrà emettere fattura secondo le modalità del reverse charge, ossia dovrà emettere un unico documento denominato "autofattura", da richiamare sia nel registro delle vendite che in quello degli acquisti, con il riconoscimento della rispettiva Iva a credito e Iva a debito. In tutti gli altri casi in cui l'esercente arti o professioni o l'imprenditore sia un soggetto non residente che compie transazioni rilevanti ai fini Iva (a soggetti diversi da residenti in Italia), sarà egli stesso il soggetto passivo che deve adempiere ai relativi obblighi. Quest'ultimi saranno adempiuti tramite la nomina di un rappresentante fiscale piuttosto che attraverso la propria identificazione, sempre che il soggetto non residente non abbia una stabile organizzazione in Italia.

Infatti, per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi effettuate dalla casa madre escludendo il coinvolgimento della stabile organizzazione, gli obblighi derivanti dalla

---

<sup>14</sup> Agli art. 4 e 5 del Dpr 633/1972 viene definito nel dettaglio cosa si intende per esercizio di impresa e di arti e professioni. Il primo si riferisce a "l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile", aggiungendo poi una serie di presunzioni che incrementano le tipologie di attività afferenti all'esercizio di impresa.

L'art. 5 descrive invece quali sono le attività comprese nell'esercizio delle arti o delle professioni, recitando che "Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse".

normativa Iva<sup>15</sup> a fronte di tali operazioni saranno adempiuti dalla stabile organizzazione italiana, in quanto non è possibile in questo caso per la casa madre nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente. Se però tali operazioni sono effettuate dalla stessa senza coinvolgere la stabile organizzazione, ma il destinatario è un soggetto residente in Italia, vale in questo caso (come nella fattispecie in assenza di stabile organizzazione) l'inversione dell'onere della soggettività.

Qualora invece la casa madre effettui degli acquisti di beni o servizi, il Dpr 633/1972 all'art. 38-bis2, comma 1, dispone che, qualora essa abbia una stabile organizzazione in Italia, sarà quest'ultima a dover detrarre dalla propria Iva sulle vendite quella a credito derivante da tali transazioni, a meno che di impedimenti riconosciuti dal diritto comunitario.

La tendenza ad ampliare sempre di più le fattispecie che comportano l'inversione della soggettività passiva secondo la normativa Iva ha indotto l'elaborazione di un istituto avente lo scopo di assicurare il corretto adempimento degli obblighi tributari da parte del committente o del compratore. È stata infatti introdotto l'obbligo per il residente nazionale che effettui la prestazione di servizi nei confronti di un soggetto passivo comunitario di indicare la prestazione svolta ed i dati del destinatario in un documento definito "Modello di comunicazione Intra Vendite", che dovrà essere inviato a cadenze prestabilite all'agenzia delle entrate. Specularmente, qualora un soggetto italiano riceva una fattura da un operatore residente nell'Ue, dovrà comunicare tramite il "Modello di comunicazione Intra Acquisti" il servizio ottenuto e i dati del fornitore. In questo modo le amministrazioni finanziarie dei vari Stati membri possono controllare il rispetto della normativa degli scambi intracomunitari tramite lo scambio dei dati acquisiti.

La terza ed ultima condizione che permette di identificare se un'operazione sia o meno imponibile è il presupposto territoriale, il quale dispone che sono soggette ad Iva le operazioni effettuate all'interno del territorio dello Stato.

Dall'1/01/1993 non si parla più di territorio statale inteso come spazio geografico della Repubblica Italiana bensì si fa riferimento al territorio dell'Unione Europea<sup>16</sup>, sebbene

---

<sup>15</sup> Tali obblighi scattano solamente se le cessioni o prestazioni fornite rientrano tra quelle rilevanti ai fini Iva, in caso contrario non sorgerà alcun dovere né da parte della casa madre, né da parte della stabile organizzazione.

<sup>16</sup> Si precisa che non afferiscono al territorio italiano i comuni di Livigno e di Campione d'Italia e le acque italiane del lago di Lugano, di conseguenza le transazioni che includono questi luoghi danno luogo a im-

permangano ad oggi alcune differenze tra il trattamento di cessioni e prestazioni rese all'interno dell'Italia piuttosto che in altri stati dell'Ue, in quanto gli interventi normativi comunitari permettono di armonizzare le discipline Iva dei vari stati membri, ma non di uguagliarne alla perfezione i contenuti.

Di conseguenza, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in uno degli Stati membri, nell'ambito di esercizio di imprese o di arti o professioni, è necessario applicare l'Iva; per differenza, qualora tali operazioni siano effettuate al di fuori del territorio dello Stato o dell'Ue non si applica l'Iva perché viene configurata un'esportazione. Le importazioni invece costituiscono un presupposto completamente slegato dagli altri, in quanto sono considerate in ogni caso imponibili, chiunque sia colui che le abbia effettuate.

Se consideriamo anzitutto le cessioni di beni, al fine dell'assoggettamento alla disciplina Iva si considerano beni nazionali, ossia prodotti in Italia piuttosto che importati a titolo definitivo mediante il pagamento di Iva e del relativo dazio, oppure "beni comunitari vincolati a regime della temporanea importazione, presenti nel territorio dello Stato nel momento di effettuazione dell'operazione, ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assi e matti nel territorio dello Stato dal fornitore per suo conto"<sup>17</sup>.

Per quanto concerne le prestazioni di servizi, è necessario discernere un committente soggetto passivo da un servizio reso a non soggetto passivo. Qualora il destinatario sia un soggetto passivo, il servizio si considera effettuato in Italia quando viene fornito a soggetti stabiliti all'interno del medesimo territorio, ossia aventi domicilio o residenza italiani<sup>18</sup>, ma non il domicilio all'estero, oppure a una stabile organizzazione in Italia. Il domicilio si individua nel posto in cui è localizzata la sede legale, e per residenza quello dove si trova la sede effettiva, qualora si tratti di un soggetto diverso da una persona fisica. Per alcuni casi specifici esistono però alcune eccezioni che si distaccano dal criterio generale è appena descritto: le prestazioni concernenti un bene immobile si considerano effettuate in Italia se quest'ultimo è anch'esso localizzato all'interno del territorio italiano; o ancora, i servizi di trasporto di passeggeri sono territoriali per la sola distanza

---

portazioni od esportazioni. Lo stesso dicasi per alcune esclusioni che sono presenti anche all'interno di altri Stati membri dell'Ue.

<sup>17</sup> TOSI – BAGGIO, *op. cit.*, 2011, p. 153.

<sup>18</sup> Al fine della definizione di residenza e domicilio in merito ci si riferisce alle norme dettate dal Codice Civile.

percorsa in Italia; come ulteriore esempio, fanno eccezione le prestazioni di ristorazione e catering, le quali si considerano rese all'interno del territorio italiano se eseguite all'interno dello stesso. Per quanto riguarda le locazioni e i noleggi a breve termine di mezzi di trasporto, la territorialità si manifesta solamente se essi messe a disposizione in Italia e adoperati in uno degli Stati membri, oppure se sono messi a disposizione in uno Stato che non appartiene all'Ue ma che vengono usati all'interno del territorio italiano.

Una regola differente è stata stabilita qualora i servizi siano destinati a soggetti non passivi, ossia ai privati, per i quali le prestazioni vengono considerate territoriali se elargite da un soggetto passivo localizzato all'interno del territorio dello Stato. La localizzazione in questo caso assume i connotati del domicilio o della residenza, ma non domicilio all'estero, oppure della stabile organizzazione. Anche in riferimento ai destinatari consumatori privati, l'art. 7-sexies del Dpr 633/1972 dispone alcuni casi che fanno eccezione a questa regola generale, come ad esempio i servizi di trasporto all'interno del territorio comunitario, che sono considerate territoriali quando esso abbia inizio all'interno del territorio dello Stato.

L'art. 7-septies elenca infine alcune tipologie di servizi che non vengono considerati territoriali qualora il destinatario sia un committente avente residenza o domicilio in uno stato diverso da quelli dell'Unione Europea.

Il concetto di stabile organizzazione riveste un'importanza fondamentale nell'ambito della normativa Iva trattata dal Dpr 633/1972. Il soggetto non residente che costituisce una stabile organizzazione all'interno del territorio italiano, è infatti destinatario di una partita Iva, assumendo così i medesimi diritti ed obblighi disposti dalla normativa in merito ai soggetti passivi Iva residenti in Italia. La stabile organizzazione non è però identificabile come un vero e proprio soggetto passivo, in quanto non esercita un'attività economica in modo indipendente, ma costituisce una succursale della casa madre, la quale infatti si assume tutto il rischio d'impresa. L'effettuazione da parte della casa madre non italiana di cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di un soggetto non residente in Italia, non conduce all'identificazione della stabile organizzazione che essa possiede in Italia come un nuovo soggetto passivo, bensì comporta solamente l'attribuzione in capo alla stessa, degli obblighi formali e sostanziali previsti dalla normativa Iva. È però necessario che si tratti di operazioni territorialmente rilevanti, ossia la relazione da cui scattano gli obblighi previsti dalla normativa Iva italiana. Nelle medesime

operazioni della stabile organizzazione in merito può trarre però anche i diritti connessi in base all'Iva assolta sugli acquisti, detraendo dalla stessa dall'ammontare dell'Iva anticipata sulle vendite, con l'unica eccezione che la normativa comunitaria non è decreti impossibilità a beneficiare di tale diritto.

La stabile organizzazione è quindi strumentale a una corretta imputazione della localizzazione delle transazioni intracomunitarie secondo quanto disposto dall'art. 7 del Dpr 633/1972.

È interessante inoltre specificare come il concetto di stabile organizzazione si differenzia da quello contenuto nelle convenzioni internazionali contro la duplice tassazione. Non si trova all'interno della normativa Iva una nozione ben delineata del concetto di stabile organizzazione, di conseguenza è necessario ricondurre la descrizione dei tratti caratteristici di tale istituto alle pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, la quale la identifica come un luogo fisso a disposizione del non residente, una struttura che inoltre deve essere munita di fattori umani e tecnici che permettano alla di fornire in maniera autonoma i servizi presi a riferimento dalla normativa Iva. La richiesta dell'esistenza di entrambi i fattori, tecnici e umani, emerge quindi come principale differenza tra il concetto stabilito nei trattati internazionali, i quali la descrivono come una sede fissa di affari senza aggiungere nessun tipo di specificazione in riferimento alla contestuale presenza dei due fattori coinvolti nell'elargizione dei servizi che essa può fornire.

Per effetto della presenza o meno dei tre presupposti alla base dell'assoggettamento alla normativa Iva, le transazioni si differenziano tra operazioni imponibili, le quali presentano tutti i criteri appena descritti e di conseguenza verranno colpite dall'Iva; oppure si parla di operazioni non imponibili, se si considerano le esportazioni di beni, in quanto difettano del requisito di territorialità. Nell'ambito delle esportazioni, il consumo del bene viene infatti spostato al di fuori del territorio dello stato, di conseguenza il paese in cui è avvenuto il ciclo di produzione e distribuzione avrà accumulato un gettito Iva che dovrà restituire perché, non avendosi consumo, non sussiste il presupposto per la tassazione. Si parla, infine, di operazioni esenti nel caso in cui le transazioni soddisfino i presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale, ma vengono escluse dalla tassazione attraverso espressa previsione normativa, al fine di agevolare determinati settori, quali ad esempio quello del credito, della salute o dell'istruzione. In questo caso non viene applicata l'Iva, ma alla pari quella assolta sugli acquisti o sull'importazione di beni o servizi

affendenti a operazioni esenti non è detraibile, come disposto dall'art. 19 del Dpr 633/1972. È previsto un'ulteriore limitazione alla detrazione nel caso di operazioni esenti, qualora esistano soggetti che esercitano sia attività esenti che imponibili: gli acquisti comuni alle due attività hanno un'indetraibilità percentuale detta "pro-rata", di conseguenza l'Iva sugli acquisti promiscui è detraibile solo per tale quota. Quest'ultima viene calcolata tramite il rapporto tra l'entità delle operazioni esenti, escluse quelle occasionali, e al denominatore la differenza tra la somma di operazioni imponibili, cessioni alle esportazioni ed operazioni esenti depurato delle cessioni di beni ammortizzabili. Le operazioni imponibili o non imponibili, sono soggette all'obbligo di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione, anche quelle esenti ne sono assoggettate, tranne in alcuni determinate situazioni.

Come ultima tipologia di operazioni si descrivono le transazioni escluse, le quali riguardano la cessione di beni o la prestazione di servizi che difettano della condizione soggettiva o del presupposto oggettivo, o sono escluse dall'imposizione Iva per specifica previsione normativa. Le operazioni escluse, rispetto alle altre categorie, non prevedono l'osservanza dei predetti obblighi, tranne nel caso delle prestazioni di servizi intracomunitari, per i quali sono stati introdotti alcuni obblighi formali aventi lo scopo di controllare il corretto adempimento dei precetti tributari in merito. Gli adempimenti formali di cui sono obbligate la maggior parte delle operazioni assoggettate al regime Iva sono detti obblighi strumentali e incombono sul fornitore del bene o su colui che presta il servizio, tranne alcuni casi concernenti le operazioni intracomunitarie.

Riveste un ruolo importante all'interno della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto l'art. 6 del Dpr 633/1972 in quanto descrive il momento in cui si considerano effettuate le operazioni di cessione di beni o di prestazione di servizi, quindi il momento impositivo. Le prime si considerano effettuate al momento della stipulazione, allora concernono beni immobili, oppure nel momento della consegna o spedizione si considerano beni mobili. Fanno eccezione rispetto a quanto appena riportato, per esempio, le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, che vengono considerate effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo; i passaggi dal committente al commissionario, che si considerano effettuati all'atto della vendita dei beni da parte del commissionario; oppure la destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, il cui momento di

effettuazione coincide con l'atto del prelievo dei beni. Le prestazioni di servizi si considerano invece effettuate come regola generale all'atto del pagamento del corrispettivo, sebbene anche per esse siano indicati all'art. 6 suddetto alcune deroghe che imputano l'effettuazione della prestazione a un momento diverso.

Riveste un ruolo importante all'interno della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto l'art. 6 del Dpr 633/1972 in quanto descrive il momento in cui si considerano effettuate le operazioni di cessione di beni o di prestazione di servizi, quindi il momento impositivo<sup>19</sup>. Per quanto concerne le cessioni di beni nazionali, esse si considerano effettuate al momento della stipulazione, allora concernono beni immobili, oppure nel momento della consegna o spedizione si considerano beni mobili. Fanno eccezione rispetto a quanto appena riportato, per esempio, le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, che vengono considerate effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo; i passaggi dal committente al commissionario, che si considerano effettuati all'atto della vendita dei beni da parte del commissionario; oppure la destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, il cui momento di effettuazione coincide con l'atto del prelievo dei beni. Le prestazioni di servizi all'interno del territorio nazionale si considerano invece effettuate come regola generale all'atto del pagamento del corrispettivo o dell'incasso del medesimo, sebbene anche per esse siano indicati all'art. 6 suddetto alcune deroghe che imputano l'effettuazione della prestazione a un momento diverso.

La legge 228/2012 ha introdotto alcune novità<sup>20</sup> concernenti l'individuazione del momento di effettuazione delle operazioni intracomunitarie, stabilendo che a partire dall'1/01/2013 sia le cessioni che gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati all'inizio del trasporto o spedizione dallo stato Ue, non assumendo così più alcuna importanza il momento del pagamento dei corrispettivi. Si ammette una deroga nel caso di fattura anticipata, la cui data in questo specifico caso decreta il momento impositivo per il solo importo inserito in fattura. Nel caso di operazioni (sia cessioni che acquisti) continuative, o somministrazioni, che abbiano durata superiore a un mese, si considerano effettuate alla fine di ogni mese solare. Per quanto concerne invece le pre-

---

<sup>19</sup> Si veda in merito COSTA – COSTA, *L'Iva nelle operazioni con l'estero*, 2012, p. 33.

<sup>20</sup> La Legge 228/2012 in tema di operazioni intracomunitarie ha modificato il testo dell'art. 39 del D.L. 331/93.

stazioni di servizi generiche intracomunitarie, sia attive che passive<sup>21</sup>, è necessario considerare le novità introdotte dalla Legge n. 217/11 denominata “Comunitaria 2010”. Tale intervento normativo ha stabilito per i servizi di cui all’art. 7-ter<sup>22</sup> del Dpr 633/1972 che il momento corrisponde alla data di ultimazione del servizio, qualora la prestazione si istantanea, oppure coincide con la data di maturazione dei corrispettivi, se il servizio ha carattere periodico o continuativo, infine può corrispondere con il 31 dicembre di ogni anno se la prestazione ha carattere pluriennale e non sono stati effettuati pagamenti. Infatti, la corresponsione anticipata ha effetto nell’individuazione del momento impositivo; per differenza, la fattura anticipata è inefficace in tal senso. Per quanto riguarda i servizi diversi da quelli inclusi nell’art. 7-ter del suddetto Dpr, il momento impositivo coincide con la data di pagamento del corrispettivo o il giorno di emissione della fattura anticipata, sebbene per il solo ammontare della medesima.

L’art. 8 del Dpr 633/1972 tratta la disciplina delle esportazioni, la quale prende a riferimento i beni che vengono venduti all'esterno del territorio comunitario. Le esportazioni si configurano delle operazioni non imponibili e, sebbene non siano assoggettate ad Iva, comportano gli obblighi strumentali di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione. La rilevanza ai fini Iva viene a comprendersi in quanto la loro non imponibilità determina il pieno credito Iva accumulato in base agli acquisti, che non verrà quindi depurato dell'Iva a debito derivante dalla vendita.

Le esportazioni possono assumere diverse tipologie, la prima si definisce esportazione diretta in quanto i beni vengono spediti dal soggetto nazionale direttamente fuori dal territorio dell’Ue, esiste inoltre l'esportazione impropria, effettuata da parte dell'acquirente extracomunitario, che deve inviare i beni al proprio loco entro 90 giorni dalla consegna;

---

<sup>21</sup> Le prestazioni di servizi intracomunitarie passive sono quelle rese da soggetto passivo UE o extra-UE a soggetto passivo italiano, mentre quelle attive sono quelle rese da un soggetto passivo italiano ad un soggetto passivo UE o extra-UE.

<sup>22</sup> L’art. 7-ter del Dpr 633/1972 dispone che “Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;  
b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

2. Ai fini dell’applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:

a) i soggetti esercenti attività d’impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell’esercizio di tali attività;  
b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all’articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;  
c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell’imposta sul valore aggiunto.”



ed infine le cosiddette “triangolazioni”, e si concretizzano nell'incarico da parte dell'acquirente italiano al venditore di far arrivare i beni direttamente al soggetto estero.

All'art. 9 del Dpr 633/1972 è predisposto un elenco di prestazione di servizi che, in quanto ho legate al commercio internazionale, non vengono colpite dalla normativa Iva. Si riportano per esempio i servizi di trasporto che prendono ad oggetto beni in esportazione, piuttosto che prestazioni effettuate in aeroporti o scali ferroviari di confine.

All'interno della disciplina delle esportazioni assume rilevanza ai fini Iva la qualifica di esportatore abituale, ossia quel soggetto che nei 12 mesi precedenti ha effettuato operazioni di export di entità superiore al 10% rispetto al volume dei propri affari.

A fronte degli acquisti effettuati per ottenere il bene esportato è stato accumulato un credito Iva che non verrà depurato dell'imposta sulla relativa vendita. In questo modo però il cedente si trova finanziariamente esposto fino al momento del rimborso. È stato però introdotto un escamotage, in quanto è data la possibilità all'esportatore abituale di acquistare in sospensione d'imposta, rilasciando una lettera di intento al proprio cedente, in cui si comunichi di essere un soggetto esportatore abituale, quindi avente il diritto di non vedersi applicata l'Iva sugli acquisti. L'importo massimo entro cui è possibile acquistare in sospensione d'imposta è detto “plafond”, e corrisponde all'entità pari alla somma delle esportazioni e cessioni intracomunitarie registrate nell'anno solare o nei 12 mesi precedenti<sup>23</sup>.

Nell'attesa che si determini un metodo di imposizione definitivo per le transazioni intracomunitarie, è stato stabilito un regime transitorio che ha permesso lo sviluppo delle operazioni commerciali in una regione territoriale molto ampia. Tale regime prende riferimento solamente le vendite degli acquisti di beni a livello intracomunitario in quanto le prestazioni di servizi vengono regolate in maniera ordinaria dagli articoli che disciplinano la territorialità delle stesse, ossia gli art. 7-ter e successivi del Dpr 633/1972.

Alla stregua di quanto previsto per le operazioni nazionali, affinché un'operazione di cessione o acquisto di beni intracomunitaria sia rilevante ai fini Iva è necessario rispetto ai tre presupposti fondamentali, in primis si deve trattare di una transazione titolo oneroso che comportino il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale, i secondi sono è richiesto che la transazione deve intercorrere tra due soggetti rilevanti ai fini Iva

---

<sup>23</sup> Si veda in merito COSTA – COSTA, *Op. cit.*, p.141 e ss.

che si localizzano in due Stati membri diversi, ed infine è necessario che i beni vengono trasferiti da uno Stato membro ad un altro.

Le regole concernenti gli obblighi di fatturazione possono essere sintetizzate come segue: un soggetto stabilito in Italia che riceve una fattura di acquisto, di beni o servizi, che realizzi il presupposto territoriale all'interno dello stato italiano, se il prestatore è un operatore comunitario, il cessionario/committente dovrà adempiere agli obblighi connessi alla normativa Iva. Egli quindi provvederà a contabilizzare l'Iva assolta sugli acquisti, attraverso un'integrazione della fattura ricevuta, ossia indicando l'imponibile, l'aliquota e la relativa imposta, e mediante una registrazione della fattura integrata sia nel registro del fatture emesse che in quello degli acquisti, al fine di individuare il debito Iva e allo stesso tempo effettuare la detrazione per quella credito.

Se invece la fattura proviene da un soggetto extra Ue, il cessionario/committente dovrà emettere autofattura per gli acquisti effettuati, al fine di adempiere correttamente agli obblighi concernenti la normativa Iva.

Nel caso contrario in cui sia invece un soggetto passivo italiano ad emettere fattura di vendita, sia essa per la fornitura di beni o per servizi, che però non realizzano il presupposto territoriale in Italia, qualora il destinatario sia un soggetto passivo comunitario, il cedente apporrà in fattura la dicitura "inversione contabile", se invece il committente è un soggetto extra Ue, la fattura di vendita vedrà contenere la dicitura "operazione non soggetta".

È necessario specificare un'eccezione rispetto alla regole sulla territorialità espresse dal disposto dall'art. 7-bis, comma 1, del Dpr 633/1972, ossia "si considerano effettuate nel territorio dello Stato le vendite a distanza (...) di beni spediti nel territorio stesso da altro Stato comunitario, purché i beni siano destinati a privati consumatori o soggetti a loro equiparati"<sup>24</sup>, con l'eccezione dei mezzi di trasporto nuovi o dei beni da installare o montare, ai sensi del medesimo articolo.

I casi che non rispettano la previsione circa l'integrazione della fattura di acquisto ricevuta, al fine del corretto rispetto della normativa Iva è necessario che il fornitore nomini un rappresentante fiscale oppure opti per la identificazione diretta all'interno del territorio dello Stato di ricezione della merce. In quest'ambito esiste il cosiddetto "rappresentante fiscale leggero", ossia una possibilità concessa nei casi in cui l'operatore comunita-

---

<sup>24</sup> TOSI – BAGGIO, *op. cit.*, p. 166.

rio effettuati solamente operazioni che non richiedono il pagamento dell'imposta, che dovrà provvedere alla sola emissione delle fatture e all'invio dei modelli INTRA, escludendo quindi ogni dovere riguardante registrazione delle fatture e dichiarazione Iva.

Come già precedentemente riferito, i modelli INTRA si prestano oltre che a fini statistici, anche come strumenti contrastanti l'evasione fiscale, fungendo quindi da metodi di controllo della corretto adempimento della normativa tributaria in ambito intracomunitario. Con il medesimo fine antievasivo, è stato introdotto con il D.L. 25 marzo 2010 per i soggetti passivi Iva il dovere di comunicare l'agenzia delle entrate ogni cessione di beni o prestazioni di servizi sia resa che ricevuta, qualora la controparte della transazione coincida con un soggetto avente in un paese a fiscalità privilegiata la sede dei propri affari, piuttosto che la sua residenza o il domicilio.

Prendendo in considerazione le transazioni con paesi terzi, ossia operazioni commerciali tra soggetti stabiliti all'interno dell'Unione Europea e operatori localizzati in paesi extracomunitari, il passaggio obbligato affinché l'operazione vada a buon fine è la presentazione delle merci in dogana, la quale costituisce l'ultima tappa del territorio di provenienza, prima dell'arrivo a destinazione delle merci. La dogana svolge, tra le altre, operazioni di liquidazione riscossione dell'Iva, così come controlli sulle merci che vanno a varcare i confini domestici<sup>25</sup>.

Come precedentemente affermato, le importazioni sono soggette all'applicazione dell'Iva, la quale viene applicata su una base imponibile che corrisponde al valore dei beni importati, identificato sulla base delle disposizioni normative doganali, incrementato però dell'entità corrispondente ai dazi e ai costi inerenti all'arrivo dei beni fino a destinazione. Qualora l'importazione si svolga nel medesimo stato membro in cui verrà consumato il bene, la dogana percepirà sia i dazi che l'Iva; nel caso in cui invece i predetti posti si localizzino in differenti stati membri, la dogana incasserà solamente i dazi, mentre l'Iva sarà sospesa, in quanto afferisce allo stato membro di destinazione della merce.<sup>26</sup>

Per finalità di completezza del presente elaborato, si riferisce che il regime transitorio dedicato alle transazioni intracomunitarie ha introdotto l'istituto del “ deposito Iva”, finalizzato alla custodia di merce nazionale o di derivazione comunitaria, che non sia indirizzata alla vendita al minuto all'interno nei medesimi magazzini. Con tale espediente il

---

<sup>25</sup> Si veda in materia BAGGIO, *Op. cit.*, p. 551 e ss.

<sup>26</sup> TOSI – BAGGIO, *op. cit.*, p. 170.

cedente comunitario non residente può immettere all'interno dello Stato italiano dei beni con lo scopo di beneficiarne nella sua impresa, oppure per tenerli il loco al fine di immetterli nello stato italiano, o infine beni che siano stati acquistati da un soggetto italiano che però non sono stati inviati in un altro paese dell'Ue, senza dover di applicare l'Iva. Quest'ultima sarà attribuita nell'istante di uscita dei medesimi beni dal deposito, tranne nei casi in cui detti beni siano usati per effettuare una vendita intracomunitaria, piuttosto che una cessione all'esportazione, da cui derivi la spedizione in un'altra nazione dell'Ue o extracomunitaria.

## CONCLUSIONI

La sovranità territoriale emerge come un principio che permette allo Stato di esplicitare la propria volontà, attraverso la creazione di un ordinamento interno che garantisca allo stesso momento la tutela degli interessi statali e la protezione dei singoli contribuenti da trattamenti fiscali discriminatori.

Il legislatore nazionale, nell'elaborazione dei precetti alla base dell'esercizio della potestà normativa tributaria, deve quindi operare nel bilanciamento di queste due sfere attinenti all'ambito fiscale, difendendo lo Stato da eventuali fughe di base imponibile all'estero, ma allo stesso modo tutelando il contribuente, mediante l'elaborazione di disposizioni normative che garantiscano equità e neutralità tra il trattamento fiscale applicato ad ogni singolo contribuente.

Si tratta però di obiettivi che non sono facilmente perseguibili, in quanto le transazioni su base internazionale includono gli interessi di numerosi stati, di conseguenza la volontà di ogni nazione a mantenere al proprio interno il gettito fiscale che le spetta, ma anche l'impegno nell'evitare che il coinvolgimento di diversi ordinamenti tributari comportino un'imposizione iniqua, o che avvantaggi solamente di alcuni paesi.

Sono stati quindi elaborati nel tempo delle soluzioni derivanti sia dall'ordinamento interno che da fonti internazionali, le quali hanno permesso la duplice tutela degli interessi statali, così come la protezione dei contribuenti da un'imposizione ingiusta. Le modalità di eliminazione della doppia imposizione, attraverso il meccanismo del credito d'imposta, quale soluzione adottata in Italia a contrasto della duplice tassazione, assieme alle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dallo Stato italiano con numerosi paesi, hanno permesso di regolare l'esercizio della potestà tributaria nazionale contrastando l'applicazione di trattamenti fiscali scorretti. Si tratta di un'ingiustizia che non concerne solamente l'entità del carico tributario, bensì si spinge fino a forme di discriminazione tra contribuenti, basate su residenza, domicilio, o altri fattori che nelle operazioni internazionali assumono un aspetto rilevante. La tassazione di fattispecie impositive internazionali esigono infatti un accordo tra gli Stati, in base al quale scegliere il paese di destinazione del carico fiscale, ma che allo stesso tempo garantisca un'imposizione che non comporti trattamenti diversi in base al paese che eserciti la propria potestà normativa.

Le territorialità assume un significato rilevante anche in riferimento alla potestà amministrativa tributaria, la quale si è visto può esplicare i propri effetti solamente all'interno del territorio nazionale, esigendo forme di collaborazione con gli altri Stati, al fine di spingersi oltre i confini domestici. Emerge quindi, ancora una volta, come al fine di tutelare sia gli interessi nazionali, che quelli di del singolo contribuente, gli Stati devono impegnarsi alla ricerca di meccanismi idonei all'applicazione di un trattamento fiscale che da una parte permetta la permanenza della base imponibile all'interno dello Stato nel quale è emerso il presupposto d'imposta, ma che allo stesso tempo protegga i contribuenti da forme di distorsione che possono nascere da transazioni internazionali che coinvolgono gli interessi di più Stati.

## **BIBLIOGRAFIA**

- AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Cedam, Padova, 2003;
- AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2011;
- ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Cedam, Padova, 2007;
- ASCANI-RIZZARDI, *Iva comunitaria, commercio estero e accise*, Il Sole 24 Ore, Milano, Milano, 2002;
- AVOLIO, *Le proposta di modifica al Commentario OCSE sulla stabile organizzazione*, in Corr. Trib. n. 15/2012;
- BAGAROTTO, *La presunzione di residenza fiscale delle società esteroinvestite*, Cedam, Padova, 2008;
- BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Giuffrè, Milano, 2009;
- BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Giappichelli, Torino, 2010;
- BLASI-MINNUCCI, *Tuir 2013*, Maggioli, Rimini, 2013;
- BORIA, *Diritto tributario europeo*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2005;
- BORIO, *La tassazione dei non residenti*, Giuffrè, Milano, 1996;
- BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria: funzione fiscale e principi costituzionali*, Giuffrè, Milano, 2011;
- CARMINI-MAINARDI, *Elementi di diritto comunitario*, Cedam, Padova, 1996;
- CECCACCI-RIGATO, *Operazioni con l'estero*, Ed. FAG, Milano, 2012;
- CENTORE, *Iva europea*, Ipsoa Editore, Milano, 2007;
- CENTORE, *L'evoluzione della territorialità delle cessioni di beni*, in Corr. Trib., n. 12/2010;
- CENTORE, *La qualifica soggettiva ai fini della territorialità IVA*, in Corr. Trib., n. 35/2011;

CENTORE, *Le modifiche territoriali all'Iva sulle prestazioni di servizi*, in Corr. trib. n. 27/2006;

COLOMBO-MAGGIORE, *Iva, operazioni intracomunitarie*, Giappichelli, Torino, 2001;

COMELLI, *Iva comunitaria e iva nazionale*, Cedam, Padova, 2000;

CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale*, Cedam, Padova, 2012;

COSTA-COSTA, *L'Iva nelle operazioni con l'estero*, Maggioli, Rimini, 2012;

DAMIANI, *Libertà europee e imposizione fiscale*, Giuffrè, Milano, 2004;

DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2011;

DRAGONETTI-PIACENTINI-SFONDRINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, Ipsoa Editore, 2012;

ESPOSITO, *Le imprese multinazionali e il fisco*, Cedam, Padova, 1997;

FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Ipsoa Editore, Milano, 2003;

FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2012;

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2005;

FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1998;

FANTOZZI, *La stabile organizzazione*, in Rivista di dir. trib. n. 2/2013;

FAZZINI, *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, Cedam, Padova, 1995;

FERLAZZO NATOLI, *Lineamenti di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2004;

FERRANTI, *Redditi di natura finanziaria*, Ipsoa Editore, Milano, 2008;

FOSSATI, *Economia pubblica*, Angeli, Milano 2000;

FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2004;

GAFFURI A.M., *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero*, Giuffrè, Milano, 2008;

GAFFURI G., *Diritto tributario*, Cedam, Padova, 2009;



GARBARINO, *Aspetti internazionali della riforma fiscale*, Egea, Milano, 2004;

GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Cedam, Padova, 1990;

GARBARINO, *Le convenzioni dell'Italia in materia di imposte su reddito e patrimonio*, Egea, Milano, 2002;

GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Ipsoa Editore, Milano, 2008;

GLENDI-BRUZZONE, *Territorialità*, in *Rivista di giur. trib.* n. 3/2012;

LOGOZZO, *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, in *Corr. Trib.* n. 12/2010;

LONGOBARDI, *Economia tributaria*, McGraw-Hill, Milano, 2009;

MAISIO, *Il regime tributario dei dividendi nei rapporti tra società madri e società figlie*, Giuffrè, Milano, 1996;

MAISIO, *Modello di convenzione fiscale dei redditi e sul patrimonio*, Giuffrè, Milano, 2004;

MANDO' D.-MANDO' G., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Ipsoa Editore, Milano, 2013;

MANZONI-VANZ, *Il diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2007;

MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 1999;

MASPES, *La problematica individuazione della territorialità IVA in base allo status del committente*, in *Corr. Trib.* n. 5/2011

MASPES, *Nella dichiarazione annuale Iva, i nuovi criteri di territorialità delle prestazioni di servizi*, in *Corr. Trib.* n. 8/2011;

MASPES, *Territorialità Iva: quando le semplificazioni complicano*, in *Corr. Trib.* n. 2/2010;

MASTROIACONO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2005;

MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi*, Aracne, Roma, 2008;

MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Giuffrè, Milano, 2009;

MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, Giuffrè, Milano, 1990;

MUSSELLI D.-MUSSELLI A.C., *Transfer pricing*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2011;

ODETTO-VALENTE-COTTO, *Tuir 2012*, Ipsoa Editore, Milano, 2012;

PARISI, *I criteri specifici di territorialità nelle prestazioni di servizi*, in *Corr. Trib.*, 2010, 924;

PEIROLO, *L'iva nei rapporti con l'estero*, Ipsoa Editore, Milano, 2003;

PEIROLO, *Territorialità Iva dei servizi relativi a beni immobili*, in *Corr. Trib.*, n. 35/2011;

PEIROLO-ODETTO, *Iva*, Ipsoa Editore, 2013;

PISTONE, *L'ordinamento tributario*, Cedam, Padova, 1986;

REGGI, *L'iva nei rapporti Cee*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1996;

SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel Paese di residenza*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, vol. 5, n. 2/2001;

SACCHETTO, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, Torino, 2011;

SACCHETTO-ALEMANNI, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Ipsoa Editore, Milano, 2002;

SANTAMARIA, *Diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2011;

SAPONARO, *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, Tangram srl, Trento, 2012;

SINAGRA – BARGIACCHI, *Lezioni di diritto internazionale pubblico*, Giuffrè, Milano, 2009;

SIRRI-ZAVATTA, *Stabile organizzazione e valore sintomatico della partita IVA*, in *Rivista di giur. trib.* n. 1/2013;

SIRRI-ZAVATTA, *Territorialità IVA e servizi internazionali*, in *Corr. Trib.* n. 38/2011;

SOBBRIO, *Economia del settore pubblico*, Giuffrè, Milano, 2010;

SOZZA, *La fiscalità internazionale*, Ed. Fag, Milano, 2007;

TOSI-BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Cedam, Padova, 2011;

UCKMAR, *Operazioni internazionali e fiscalità*, Ricerca Certi – Bocconi per Cnel e Aicm, Il Sole 24 Ore, Milano, 1987;

UCKMAR, *Corso di diritto tributario internazionale*, Cedam, Padova, 1999;

UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, Cedam, Padova, 2005;

UCKMAR-CORASANITI-DE CAPITANI-DI VIMERCATE, *Diritto tributario internazionale: manuale*, Cedam, Padova, 2009;

VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa Editore, Milano, 2012;

VALENTE, *Esterovestizione e residenza*, Ipsoa Editore, Milano, 2008;

VALENTE-VINCIGUERRA, *Stabile organizzazione e valore sintomatico della partita IVA*, Ipsoa Editore, Milano, 2013;

VASAPOLLI G.-VASAPOLLI A., *Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa*, Ipsoa Editore, Milano, 2013;

VIAL, *Fiscalità internazionale in pratica*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2011;

VINCI C.-VINCI M.L., *Iva. Principi istituzionali*, Giappichelli, Torino, 2001;

VIOTTO, *Considerazioni di ordine sistematico sulla presunzione di residenza in Italia delle società holding estere*, in *Rivista di dir. trib.* n. 3/2007;

VIOTTO, *Gli accertamenti "odiosi" e le soluzioni, ancora insoddisfacenti, individuate dalla cassazione e dall'agenzia per evitare la doppia imposizione*, in *Rivista di dir. trib.* n. 1/2011;

VISMARIA, *Profili internazionali dell'imposizione tributaria*, Giuffrè, Milano, 2004;

VITI, *La nozione di "stabile organizzazione" nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Il Fisco* n. 37/2012.

## **GIURISPRUDENZA**

Corte Costituzionale, 16 gennaio 1957, n. 3;

Corte di Cassazione, 26 ottobre 1968, n. 3586;

Corte di Cassazione, 12 febbraio 1973, n. 435;

Corte di Giustizia Europea, 12 febbraio 1974, C-15273, *Sotgiu*;

Corte di Giustizia Europea, 14 febbraio 1995, C- 279/93, *Schumacker*;

Corte di Giustizia Europea, 14 settembre 1999, C-391/97, *Frans Gschwind*;

Corte di Giustizia Europea , 6 giugno 2000, C-35/98, *Verkooijen*;

Corte di Giustizia Europea, 16 gennaio 2003, C-388/01;

Corte di Giustizia Europea, 12 giugno 2003, C-234/01, *Gerritse*;

Corte di Giustizia Europea, 7 settembre 2004, C-319/02, *Manninen*;

Corte di Giustizia Europea, 12 settembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*;

Corte di Cassazione, 15 marzo 2013, n. 6598.

