

SUPSI

Novità fiscali

L'attualità del diritto tributario svizzero
e internazionale

N° 11 – novembre 2018

POLITICA FISCALE

Cade il nuovo Accordo sui frontalieri tra Svizzera ed Italia parafato nel 2015 473

La tassa piatta 474

DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

Initial coin offering (ICO) e criptovalute:
investire e raccogliere fondi grazie alla blockchain 477

DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE E DELL'UE

Cambiano le regole di tassazione in tema di CFC rules 483

IVA E IMPOSTE INDIRETTE

La temporanea importazione di veicoli targati extra-UE
nel territorio comunitario 488

Verso il sistema definitivo dell'IVA nell'UE 492

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

Il Tribunale federale dà luce verde al limite della deduzione
per spese di trasporto del Canton Ginevra 498

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

La tassazione immobiliare delle piattaforme off-shore:
verso un revirement della giurisprudenza tributaria italiana? 508

Introduzione

Novità fiscali

11/2018

Redazione

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

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

Redattore responsabile

Samuele Vorpe

Curatori editoriali

Francesca Amaddeo
Kelly Scapozza

Comitato redazionale

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

Impaginazione e layout

Laboratorio cultura visiva

 **BancaStato**


Fondazione



Questo mese, NF debutta con due contributi di politica fiscale: Samuele Vorpe e Marco Bernasconi parlano dell'Accordo sui frontalieri, mentre Alessandro Giovannini della tanto dibattuta tassa piatta o *flat tax*. Prosegue, poi, con un tema di estrema attualità legato al mondo delle criptovalute. Luca Brunoni e Louise Bonadio forniscono, infatti, indicazioni sulla possibilità di ricercare nuovi finanziamenti attraverso una formula alternativa: *l'initial coin offering* (ICO). I temi della trasparenza e dello scambio d'informazioni trovano spazio anche in questa edizione con Marco Bargagli che commenta l'adeguamento della normativa italiana in relazione alle cd. "regole CFC" evidenziandone la radicale modifica: dal concetto di "lista nera" ad una soluzione compatibile con la legislazione europea dove il criterio elusivo è reso oggettivo sulla base di due elementi, il livello di tassazione effettivo estero (se inferiore al 50%) e la presenza nel conto economico di redditi passivi superiore ad 1/3. In materia d'imposte indirette, l'analisi di Diego Zucal conferma la necessità di attenersi alla normativa UE in relazione alla temporanea importazione di veicoli. Mentre Mathias Bopp, Michaël Vincke e Nicoletta Petrosino presentano la più importante riforma europea degli ultimi 25 anni in materia IVA, in specie l'introduzione del regime cd. "definitivo". La sentenza del TF relativa alla nuova legge ginevrina che limita la deducibilità delle spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro è riassunta da Samuele Vorpe. L'Alta Corte giunge alla conclusione che nel nuovo ordinamento non sussiste una penalizzazione dei cd. "quasi-residenti" (lavoratori frontalieri che conseguono più del 90% del loro reddito in Svizzera). In particolare, viene negata la violazione dell'accordo sulla libera circolazione e della garanzia costituzionale della parità di trattamento. Infine, Michele Zavatta segnala due sentenze dei tribunali della vicina Penisola che hanno negato la potestà impositiva dei Comuni rivieraschi nel percepire l'IMU sulle piattaforme *off-shore* situate nelle acque prospicienti la costa.

Simona Genini

Cade il nuovo Accordo sui frontalieri tra Svizzera ed Italia parafato nel 2015

Si apre un problema politico sul versamento dei ristorni da parte dell'autorità ticinese?



Samuele Vorpe

Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI



Marco Bernasconi

Ph.D., Professore SUPSI

Dopo lunghe trattative, durate alcuni decenni, nel 1976 Svizzera ed Italia hanno sottoscritto una convenzione internazionale volta ad evitare la doppia imposizione sui redditi e sulla sostanza, entrata in vigore nel 1979, rispettivamente un accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri, entrato in vigore retroattivamente nel 1974. Sulla base di questo ordinamento internazionale, i frontalieri residenti nella zona di confine, attivi quali lavoratori dipendenti in Ticino, devono versare le imposte alla fonte sul reddito del lavoro dipendente soltanto in Svizzera. Quale contropartita, il nostro Cantone ha dovuto riversare all'Italia, sino al 1985, il 40% del provento delle imposte dirette complessive (federale, cantonale e comunale) e, dal 1985 in avanti, il 38,8%. L'Italia, allora, sosteneva la necessità di tale accordo a fronte dell'impossibilità di prelevare le imposte dei residenti italiani che prestavano lavoro dipendente in via continuativa all'estero. L'art. 3 comma 3 lett. c) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Decreto del Presidente della Repubblica n. 917/86, TUIR) prevedeva, infatti, da alcuni decenni, l'esenzione dall'imposta sui redditi di questi lavoratori. Questa norma è stata stralciata a partire dal 2003, facendo quindi venir meno la ragione principale che aveva portato alla stipula dell'Accordo sui frontalieri. Ma non solo: l'entrata in vigore dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone tra Svizzera ed Unione europea ha modificato la nozione di lavoratore frontaliere. Infatti, se prima di questo accordo il frontaliere era tenuto a rientrare quotidianamente al proprio domicilio, ad oggi è sufficiente un rientro settimanale^[1].

La decadenza delle ragioni che hanno motivato l'Accordo sui frontalieri, oltre che il mutato contesto economico-finanziario degli ultimi 40 anni, hanno consentito di aprire nuovamente le trattative tra Svizzera ed Italia nell'intento di adeguare il Trattato in questione. Al termine delle discussioni, dilungatesi alcuni anni, le delegazioni dei due Stati hanno parafato nel

[1] Giova ricordare che la convenzione tra Svizzera ed Austria per evitare le doppie imposizioni prevede un riversamento da parte svizzera del 12,5% delle imposte trattenute alla fonte sul reddito dei lavoratori frontalieri austriaci, valore ben lontano dal 38,8% pattuito tra Svizzera ed Italia.

dicembre 2015 un nuovo testo sulla base del quale al Canton Ticino era riservata l'imposizione del 70%, senza il meccanismo dei ristorni, e veniva previsto l'onere per il frontaliere di dichiarare il reddito in Italia, la quale avrebbe, a sua volta, concesso il credito d'imposta delle imposte pagate in Svizzera. Questa soluzione aveva immediatamente suscitato ampio dissenso da parte dei frontalieri residenti nella zona di frontiera, poiché l'imposizione in Italia sarebbe stata per loro molto più onerosa rispetto a quella svizzera. La possibilità di ridurre il maggior prelievo fiscale a carico dei frontalieri, anche se politicamente giustificabile, si scontrava con alcune disposizioni della Costituzione italiana (Cost.). Infatti, un'agevolazione fiscale nei confronti dei frontalieri avrebbe creato una disparità di trattamento rispetto ad altri lavoratori dipendenti, residenti in altre zone della Penisola, violando, quindi, il principio costituzionale di uguaglianza (art. 3 Cost.).

È notizia di questi giorni che proprio il Parlamento italiano, accogliendo una mozione di due parlamentari residenti nella zona di frontiera ed appartenenti al Movimento 5 Stelle, ha deciso di rinviare la discussione parlamentare sull'Accordo. Sul fronte opposto, le autorità federale e cantonale ticinese avevano, invece, espresso soddisfazione per il nuovo Accordo che avrebbe di fatto abrogato il precedente del 1974, che come già espresso può ritenersi inadeguato a fronte degli eventi che sono intervenuti negli ultimi anni.

Ora, le autorità svizzere sono confrontate con un nulla di fatto. Il che significa che da un profilo della correttezza giuridica devono corrispondere all'Italia ancora il 38,8% delle imposte alla fonte. Al di là del rispetto giuridico dell'Accordo si apre, tuttavia, una questione politica: l'interrogativo, che già è stato proposto a suo tempo, e che oggi a maggior ragione diventa attuale, attiene la corresponsione (o meno), entro il 30 giugno 2019, da parte del Cantone Ticino dei ristorni previsti dall'Accordo del 1974.

La decadenza del patto del 2015 riaprirà certamente un vivace dibattito dall'esito tutt'altro che scontato.

La tassa piatta

... o flat tax che è più chic!



Alessandro Giovannini

Avvocato, Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università degli studi di Siena, Cassazionista, Commercialista, Revisore dei conti, Studio Giovannini, Livorno/Pisa /Milano/Roma

Vi è una questione che da mesi agita il dibattito politico e scientifico riguardante sia l'equità distributiva considerata come modello generale di riferimento, sia la concretezza e attualità del sistema italiano, perché attiene all'entità della nostra pressione fiscale, da molti ritenuta eccessivamente elevata, specialmente sui redditi. In parole semplicissime: è o sarebbe troppo gravoso l'onere che ricade sulle spalle dei contribuenti, specie delle imprese e dei liberi professionisti, tra imposte, tasse, contributi, tra pretese erariali e quelle locali, tra costi diretti e indiretti per gli adempimenti, e sarebbe troppo gravoso il costo del lavoro, a tale punto da mettere fuori gioco concorrenziale le nostre imprese a livello internazionale.

Per il nostro ragionamento sta bene assumere questa affermazione come vera e quindi riconoscere come fondata l'esigenza di diminuire la pressione fiscale.

Da tempo, come ho detto, si discute sull'introduzione di un'imposta sul reddito con un'aliquota costante molto bassa (15 o 20%), resa lievemente progressiva da una deduzione universale alla base, coincidente con minimi variamente stabiliti in funzione del gettito e della curva di progressività che s'intendono garantire. È la *flat tax* o tassa piatta. La domanda che qui dobbiamo porci è semplice: risponde, essa, ai canoni dell'equità? A fronte della semplicità della domanda, la soluzione è articolata.

La *flat tax*, che è un'imposta caratterizzata da una particolare forma di progressività ad aliquota costante, solleva due ordini di problemi: fattuali e costituzionali.

Per struttura e moderazione dell'aliquota, essa determina per forza di cose una forte riduzione della pressione fiscale, almeno su alcune fasce di contribuenti. Anzi, si può dire che la tassa piatta in tanto ha ragion d'essere in quanto comporta una riduzione di tal fatta. Se così non fosse, non varrebbe nemmeno la pena di introdurla, sarebbe sufficiente qualche ritocco alle attuali aliquote delle imposte dirette.

Coerentemente, a un calo radicale della pressione corrisponderebbe un altrettanto radicale calo delle entrate, nell'immediato difficilmente sopportabile per fronteggiare la montagna gigantesca di spesa pubblica italiana, che supera 830 miliardi di euro all'anno e le entrate per quasi 40 miliardi di euro.

Tant'è che, davanti a questa difficoltà, le *exit strategy* indicate sono molte. Si propone, ad esempio, la vendita dei gioielli di famiglia o la concessione di condoni, la cui resa finanziaria, però, è difficilmente misurabile con l'attendibilità richiesta dalle regole sul bilancio, le quali vogliono che le coperture delle spese siano certe e strutturali, non una *tantum*, come sarebbero quelle della vendita dei gioielli e dei condoni. Oppure si suggerisce di ridurre il sistema di assistenza, specialmente sanitario, o di eliminare detrazioni, agevolazioni, deduzioni e altre forme di riduzione della base imponibile. Per fare un esempio, se oggi un'aliquota media del 30% si applica su 1'000 euro di reddito, domani potremmo avere un'aliquota del 20%, ma applicata su una base di 1'500. Oppure e ancora, si propone di finanziare l'operazione in *deficit*, con il conseguente aumento del debito, contando su un successivo innalzamento del PIL. Ma anche questa soluzione, senza specifiche deroghe, è difficilmente percorribile per le regole dei Trattati dell'Unione europea (UE), non solo perché aleatoria, ma perché genererebbe altro *deficit* e altro debito oltre a quelli consentiti.

Per superare il problema del deperimento del gettito, si osserva anche che la *flat tax* sarebbe in grado di incoraggiare l'emersione del sommerso perché imperniata su un'aliquota fissa molto moderata. Diventerebbe, in sostanza, uno strumento di contrasto all'evasione perché renderebbe sconveniente sottrarsi all'obbligo contributivo. Si autofinanzerebbe, per dirlo in parole semplici.

Può darsi che le cose vadano in questa direzione, ma la certezza non c'è perché l'emersione del sommerso dipende da molti elementi e l'entità dell'aliquota è soltanto uno di questi. Senz'altro importante, ma non decisivo, come hanno dimostrato recenti studi economici. Chi oggi evade con l'aliquota

media al 27,5% – l'85% dei contribuenti ha un reddito fino a 35'000 euro, al quale corrisponde l'aliquota indicata – oppure con l'aliquota del 24% – gli imprenditori dichiarano un reddito medio di 20'000 euro e il 50% dei contribuenti totali dichiara un reddito fino a questo ammontare – perché dovrebbe diventare uno contribuente modello con l'aliquota fissa al 20%?

Se il nostro ipotetico contribuente-evasore dichiarasse tutto o parte del reddito finora occultato, potrebbe finire, a parità di ogni altra condizione, per sopportare lo stesso carico impositivo di oggi: aliquota più lieve, ma maggior reddito dichiarato. Se a questo si dovesse aggiungere l'eliminazione delle detrazioni e deduzioni, la rimessa si potrebbe dare per certa.

Del resto, fino a quando la percentuale dei controlli dell'Amministrazione finanziaria rimarrà da prefisso telefonico, neppure le pene, pure se minacciate come misure severissime di privazione della libertà, sarebbero in grado di svolgere il loro vero ruolo, ossia di strumenti di persuasione al virtuosismo. Proprio per la pochezza dei controlli, per i ripetuti condoni e le clemenze varie, le sanzioni si sono trasformate in tigris dagli artigli di cartone e l'evasione, anche per questo motivo e pure con la *flat tax*, potrebbe continuare ad essere un'autentica leccornia, anzi una leccornia che si aggiunge a quella della riduzione della tassazione sul dichiarato.

L'altro ordine di problemi della tassa piatta è costituzionale, problemi davanti ai quali non si può fare spallucce. La Costituzione è una cosa seria e non può essere considerata una pietra d'inciampo. Anzi, esattamente il contrario.

Muoviamo dalla questione sulla progressività della tassa in sé, sulla quale si è finora concentrata, sbagliando, l'attenzione.

Rimane essenziale, per me, la definizione che nel 1934 dette Antonio De Viti De Marco della forma di progressività – progressività per deduzione alla base – alla quale si ispira la *flat tax*: questa forma di progressività, dimostrò, è degressiva perché opera per "sottrazione", decresce progressivamente ed è tanto più lieve quanto più alto è il reddito, fino ad arrivare ad un punto in cui si arresta, svanisce.

Riprendo l'esempio formulato poc'anzi e chiedo un atto di fede nei numeri che seguono: nella prima ipotesi – reddito complessivo di 500 e imposta su 490 – l'aliquota, ipotizzata al 25%, arriverebbe al 24,5%; nella seconda ipotesi – reddito complessivo di 1'000 e imposta su 990 – l'aliquota sarebbe del 24,75%; nella terza ipotesi – reddito di 2'000 e tassazione su 1'990 – l'aliquota si fermerebbe al 24,87%. Immaginiamo di proseguire nell'ascesa del reddito e della base imponibile con un reddito di 3'000 e un'imposta calcolata su 2'990, e un reddito di 4'000 e un'imposta su 3'990. Avremo, rispettivamente, le aliquote del 24,91% e del 24,93%. Tra 500 e 1'000 l'imposta cresce dello 0,25%; tra 1'000 e 2'000 dello 0,12%; tra 2'000 e 3'000 dello 0,04%; tra 3'000 e 4'000 solo dello 0,02%. E poi, se proseguissimo nella dimostrazione numerica, arriveremmo a un incremento pari a zero, ossia a un non incremento.

La tassa piatta, dunque, è progressiva, perché l'aliquota da costante si trasforma in variabile ed aumenta all'aumentare dell'imponibile, ma la sua variabilità sale con forza sempre minore, la sua ascesa si piega su sé stessa, fino al raggiungimento di una soglia oltre la quale si ferma. Tra un intervallo e l'altro – anche se l'intervallo è solo ideale – non cresce più che proporzionalmente, ma la sua crescita è decrescente rispetto alla crescita dell'intervallo precedente. La sua crescita, cioè, non è costante.

La questione costituzionale, allora, se valutata solo con riguardo alla *flat tax*, non attiene tanto alla progressività, quanto al rispetto dell'uguaglianza verticale. A questo tipo di uguaglianza, centrata sulla teoria del sacrificio marginale decrescente, della quale si è già parlato, probabilmente non basta che "chi più ha" paghi solo "un po' di più", non bastano incrementi impercettibili, canzonatori, e non basta, perciò, qualsiasi forma di progressività. Pretende che la progressività sia credibile, percepibile realmente, ed è per questo che non può accettare che decresca tra gli intervalli, perché, così facendo, finisce per trasformarsi in una foglia di fico. Affinché questo non accada e le pudende siano protette in maniera più consona, l'uguaglianza sostanziale vuole che l'imposta cresca costantemente o linearmente anche tra gli intervalli. E questo la *flat tax* non lo contempla.

La progressività, invece, diviene parametro esclusivo di verifica della costituzionalità se la questione si esamina in funzione del "sistema", considerato nella sua totalità, perché è il sistema tributario che deve essere informato a criteri di progressività. Il punto, quindi, non è se una singola imposta sia progressiva, ma se il sistema sia improntato a tali criteri.

Il nocciolo del problema, allora, diventa questo: una progressività degressiva di entità lievissima, per come descritta finora, è in grado di garantire la progressività dell'intero corredo impositivo o almeno di non peggiorare la situazione attuale?

Oggi tutto si regge, al di là dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, su tributi in misura fissa o con aliquote costanti, alcuni dei quali, però, regressivi in ragione della loro struttura, com'è per molte imposte sui consumi. Con l'innesto della *flat tax*, il sistema rischierebbe di trasformarsi in regressivo.

Certo, l'attuale ordinamento, nei fatti, è proporzionale o tutt'al più lievemente progressivo e quindi anch'esso scarsamente conforme al principio costituzionale. Però, delle due, l'una: o si potenzia la progressività, come in una considerazione sostanzialistica e non leguleia è doveroso auspicare per il rispetto dovuto ai principi; oppure si confessa chiaramente di voler far fuori la progressività una volta per tutte. Ma non si può pensare di utilizzare un albero per sua natura storto – la *flat tax* – per raddrizzare l'intera foresta. Due storture si sommano, non si annullano.

La verità, allora, è forse un'altra. La grancassa sulla tassa piatta si è messa a suonare non per correggere le anomalie della progressività, che in realtà si vorrebbe estirpare quasi fosse un'erba maligna e alla quale, alla fine della fiera, è interessato solo

qualche studioso incanutito, ma per arrivare ad una robusta riduzione del carico impositivo sulle fasce sociali più benestanti. Non si contesta, intendiamoci, la scelta di diminuire la pressione a favore dei possessori dei redditi più elevati. Anzi, per parte mia ho già scritto che "chi più ha" è titolare del diritto – diritto soggettivo in senso tecnico – a vedere rispettati gli averi in forza di ragionevoli limiti massimi alla tassazione. Si dice una cosa profondamente diversa: per l'equità, l'obiettivo di ridurre la pressione sui redditi più elevati si deve sposare con quello di diminuirla anche sui redditi meno elevati, ma in misura più che proporzionale rispetto agli altri.

Propongo un esempio elementare, che mi auguro evidente: se ad un reddito di 1'000 corrisponde un risparmio di 200, ad un reddito di 100 deve corrispondere un risparmio almeno di 21; se invece corrisponde un risparmio di 19 o addirittura nessun risparmio, l'equità ne esce gravemente vulnerata. È violata l'uguaglianza sostanziale, non la progressività, che in questa circostanza, tutt'al più, è l'altra faccia della luna.

Stando così le cose, la *flat tax* è un modello di tassazione a tal punto configgente coi nostri principi da dover essere per forza abbandonato? Oppure può in qualche modo convivere?

L'esigenza di una minore pressione fiscale si può soddisfare senz'altro anche con la tassa piatta, purché, per rispettare i vincoli dell'equità, sia accompagnata da modifiche ulteriori di sistema, ad iniziare dall'introduzione di tributi che garantiscano un'effettiva progressività, come potrebbe essere una patrimoniale progressiva per scaglioni o in forma continua.

Il "vizio" intrinseco alla tassa piatta, però, non è risolvibile: il fatto che decresca progressivamente o che cresca meno che proporzionalmente, è il suo marchio di fabbrica. Se eliminato, il prodotto è un altro.

Ora, di fronte a queste difficoltà, in parte politiche, in parte teoriche e tecniche, si può forse prendere in considerazione anche un altro piano "rivoluzionario dolce", alternativo e meno roboante di quello in gran spolvero in questo periodo, ma in grado di calzare meglio alle esigenze dell'equità che pretendono soddisfazione. Esigenze che non si esauriscono, come s'è visto, nel mero contenimento della pressione fiscale.

Initial coin offering (ICO) e criptovalute: investire e raccogliere fondi grazie alla blockchain

Consigli, rischi e conseguenze fiscali



Luca Brunoni

MLaw, MArts,
Chargé de cours all'ILCE (Institut de lutte contre la criminalité économique de Neuchâtel),
HEGArc, HES-SO



Louise Bonadio

Avvocato, Esperta fiscale diplomata,
KBB Étude d'avocats, Ginevra

In questo articolo gli autori si concentrano sul fenomeno delle ICO, illustrando da una parte la situazione giuridica attuale e dall'altra le possibili conseguenze fiscali di tali operazioni. Vengono in particolar modo analizzate le categorie di coin e token che possono essere offerte, i rischi e le opportunità, che devono tenere in considerazione investitori ed imprenditori, e il trattamento che le autorità fiscali dovrebbero applicare, il quale varia secondo le caratteristiche dell'ICO.

I. Introduzione: milioni e manette	477
II. ICO: la definizione della FINMA	477
III. Le quattro categorie di token	478
IV. Investire: consigli e rischi	479
A. Le truffe	479
B. Do your own research	479
1. I sette criteri di valutazione di un'ICO	479
2. Il promotore/l'emittente	479
3. Il token	479
4. Il white paper	479
5. I documenti giuridici	479
6. I rischi	479
V. Investire: le conseguenze fiscali	480
A. Criptomonete e gettoni di pagamento	480
B. Gettoni d'utilizzo: diritto a un'attività dell'emittente...	480
C. Gettoni di debito: diritto al rimborso ed eventualmente a interessi	480
D. Gettoni d'investimento: diritto a una parte del profitto e/o della liquidazione	480
E. Gettoni ibridi	481
VI. Lanciare un'ICO: consigli e rischi	481
A. Consigli	481
1. Un finanziamento adatto	481
2. Il preavviso della FINMA	481
3. Il target geografico	481
4. Il riciclaggio di denaro	481
B. I rischi	481
VII. Lanciare un'ICO: conseguenze fiscali	481
A. Criptovalute e gettoni di pagamento	482

B. Gettoni d'utilizzo: diritto a una attività dell'emittente	482
C. Gettoni di debito: diritto al rimborso ed eventualmente a interessi	482
D. Gettoni d'investimento: diritto a una parte del profitto e/o della liquidazione	482
E. Gettoni ibridi	482
VIII. Conclusione	482

I. Introduzione: milioni e manette

Trentadue milioni di dollari raccolti in poche settimane. Ma anche tre arresti, una procedura penale, un'inchiesta aperta dalla *Securities and Exchange Commission* (SEC)[1] e una causa civile. Ecco il bilancio dell'*initial coin offering* (ICO) lanciata nel 2017 da *Centra Tech*, società americana che prometteva agli investitori la possibilità di spendere *Bitcoin* ed altre criptovalute tramite l'uso di esclusive carte di credito.

Passata l'epoca del vuoto giuridico e dell'*hype* legato alle criptomonete e alla *blockchain*, le ICO attraversano ora una fase caratterizzata da un progressivo aumento della regolamentazione. Il caso *Centra Tech* può essere visto come un monito, sia per gli investitori che per gli organizzatori. I primi devono abituarsi a effettuare ricerche e valutazioni approfondite prima di separarsi dai propri risparmi, mentre i secondi saranno obbligati a conformarsi a regole, via via sempre più rigide. Per entrambi, poi, entrano in gioco considerazioni di natura fiscale, legate per gli uni agli eventuali profitti dell'investimento, e per gli altri, allo statuto dei fondi raccolti.

II. ICO: la definizione della FINMA

La FINMA, dopo essersi pronunciata una prima volta sul fenomeno delle ICO nel settembre 2017, ha promulgato in data 16 febbraio 2018 una guida pratica (rivolta soprattutto agli

[1] Ovvero l'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari (in Svizzera: la FINMA) degli Stati Uniti d'America.

organizzatori) volta a far chiarezza sul possibile assoggettamento delle ICO al diritto dei mercati finanziari[2].

In tale guida, la FINMA definisce l'ICO come un'operazione nella quale "gli investitori versano mezzi finanziari (generalmente sotto forma di criptovalute) all'organizzatore" ottenendo in cambio "«coin» e/o «token» basati sulla tecnologia blockchain, creati e salvati a livello decentralizzato su una nuova blockchain sviluppata in questo contesto oppure, mediante un cosiddetto smart contract, su una blockchain esistente".

In questo articolo ci limiteremo a descrivere la blockchain come un registro digitale, permanente e inalterabile, e lo smart contract come un programma informatico che risiede in tale registro, e che esegue una o più transazioni preimpostate, il cui risultato viene poi iscritto nel registro stesso[3].

In genere, un'ICO si fonda appunto su uno smart contract, il quale trasferisce, automaticamente, una quantità di token (gettoni) o coin (monete virtuali) pari al valore delle criptovalute versate dall'investitore, e registra la transazione su una blockchain.

Se l'ICO è nata come una sorta di prevendita avente l'obiettivo di lanciare sul mercato una nuova criptovaluta[4] – da qui il nome *initial coin offering* – oggi la maggior parte delle ICO andrebbero definite ITO, ovvero *initial token sale*, in quanto ciò che viene offerto non è soltanto una moneta virtuale, ma un gettone che conferisce determinanti diritti al possessore. Resta però incerto se questa nomenclatura più precisa prenderà piede o se si continuerà – come d'altronde fa la FINMA – ad usare il termine ICO anche in presenza, in realtà, di un'ITO.

III. Le quattro categorie di token

Ogni ICO presenta caratteristiche differenti, a partire dal "contenuto" dei gettoni (token) offerti. Nella guida pratica, la FINMA classifica i token in quattro categorie secondo "un approccio orientato alla funzione economica":

- 1) i token di pagamento altro non sono che criptovalute, in quanto "non conferiscono diritti nei confronti di un emittente", e il termine "coin" è più appropriato di quello di "token";
- 2) i token di utilizzo (*utility token, crowdsales*) "permettono di accedere a un'utilizzazione o a un servizio digitale forniti su o dietro utilizzo di un'infrastruttura blockchain". Ad esempio, una società che sviluppa un nuovo servizio di *streaming video*

che funziona tramite la tecnologia *blockchain* potrebbe definire il proprio gettone come una forma vantaggiosa di pagamento (valido esclusivamente sulla piattaforma) per usufruire dei servizi *streaming*;

- 3) i token d'investimento (*security token*) incorporano invece "un credito ai sensi del diritto delle obbligazioni nei confronti dell'emittente oppure un diritto sociale ai sensi del diritto societario". A dipendenza della funzione economica del token, esso può rappresentare "un'azione, un'obbligazione o uno strumento finanziario derivato";
- 4) infine, vi sono i token ibridi, ovvero token d'investimento che possono venire usati anche come mezzi di pagamento.

A queste categorie aggiungiamo ancora i token di debito (*debt token, initial loan procurement, smart loans*), che danno diritto al rimborso dell'importo investito, ed eventualmente agli interessi.

La natura del token è importante soprattutto per ciò che concerne le conseguenze giuridiche. La FINMA "tratta i token d'investimento come valori mobiliari", il che comporta l'applicabilità delle norme "previste dalle leggi sui mercati finanziari". I promotori di ICO hanno la possibilità di sottoporre il proprio progetto alla FINMA affinché questa si pronunci su tale applicabilità e sull'esistenza di obblighi di autorizzazione. La richiesta va presentata seguendo le indicazioni contenute nella guida pratica.

La classificazione del token è poi determinante, come vedremo in seguito, per il trattamento fiscale delle perdite e degli utili generati dall'ICO (sia per chi investe, sia per chi raccoglie i fondi). Va notato, però, che la qualificazione giuridica dei token è ancora oggetto di dibattito in Svizzera poiché non esistono, attualmente, normative legislative o giurisprudenza in materia.

Ad inizio 2018, per far fronte alle incertezze legate all'espansione della tecnologia *blockchain* e delle ICOs, la Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI) ha, in collaborazione con l'Ufficio federale di giustizia (UFG) e la FINMA, creato un apposito gruppo di lavoro[5]. Questo ha divulgato a fine agosto 2018 un documento relativo alla consultazione sul proprio operato in materia di tecnologia *blockchain* e ICOs. Entro la fine dell'anno si attende il rapporto, il quale porterà particolare attenzione ai "rapporti giuridici che sono alla base dell'emissione e il commercio/scambio" dei token, aspetti che sono da considerarsi fondamentali per "definire questi ultimi dal profilo del diritto civile"[6].

[2] FINMA, Guida pratica per il trattamento delle richieste inerenti all'assoggettamento in riferimento alle initial coin offering (ICO), Edizione del 16 febbraio 2018, in: https://www.finma.ch/it/~/_media/finma/dokumente/dokumentencenter/myfinma/1bewilligung/fintech/wegleitung-ico.pdf?la=it (consultato il 06.11.2018).

[3] Trattasi di una spiegazione altamente semplificata: sia la tecnologia *blockchain* sia gli *smart contracts* sono soggetti complessi la cui comprensione necessita un investimento di tempo non indifferente, soprattutto per chi non dispone di nozioni in materia di crittografia e programmazione.

[4] In pratica si acquista una nuova criptovaluta usandone una già esistente (ad esempio, *Bitcoin* o *Ether*), sperando che la prima abbia successo e aumenti di valore.

[5] Dipartimento federale delle finanze (DFE), Il gruppo di lavoro dedicato alla tecnologia *blockchain* e alle ICOs consulta il settore in merito ai propri lavori, Comunicato stampa, Berna, 31 agosto 2018, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-72001.html> (consultato il 06.11.2018).

[6] Groupe de travail sur la technologie blockchain et les ICO, Consultation concernant les travaux du groupe de travail sur la technologie blockchain et les ICO, in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/53474.pdf> (consultato il 06.11.2018), p. 2.

IV. Investire: consigli e rischi

Investire in un'ICO può rivelarsi rischioso. Non a caso le autorità di sorveglianza di molti Paesi hanno diramato comunicati volti a proteggere gli investitori – specialmente quelli alle prime armi – da potenziali truffe e a metterli in guardia sui pericoli che possono celarsi anche quando le iniziative sono legittime. Includiamo qui – senza voler essere esaustivi – alcuni consigli e spunti di riflessione.

A. Le truffe

Non occorre effettuare ricerche complicate per imbattersi in una proposta di investimento in un'ICO. Se giganti del *Big Data*, quali *Facebook* e *Google* hanno introdotto un divieto assoluto alle pubblicità relative ad ICO e criptovalute, lo stesso non vale, ad esempio, per *Youtube*, dove promotori di iniziative che vanno dal legittimo alla frode più totale, investono in accurate campagne di *marketing* mirate all'investitore comune: quello del "main street", che viene preso per mano, spinto a crearsi un *wallet*, acquistare criptovalute e investirle nella raccolta fondi lanciata dal promotore.

Il *marketing* aggressivo è però generalmente visto come un campanello d'allarme, come lo sono le promesse di un guadagno garantito e l'uso di tecniche volte ad ottenere un investimento immediato[7]. Spetta, quindi, al potenziale investitore non farsi trarre in inganno[8].

B. Do your own research

1. I sette criteri di valutazione di un'ICO

Ogni proposta va analizzata con attenzione. In un documento pubblicato di recente dal Dipartimento della sicurezza del Canton Ginevra[9], vengono identificati sette criteri che permettono di valutare un'ICO:

- 1) la composizione del team del promotore e il relativo ecosistema (*network*, collaboratori esterni);
- 2) gli aspetti legati alla tecnologia interessata dalla proposta;
- 3) il *concept* ed il *business plan*;
- 4) gli aspetti giuridici;
- 5) la strategia di *marketing* e le relazioni pubbliche;
- 6) il processo di *onboarding* degli investitori, in relazione, in particolare, alla Legge federale sul riciclaggio di denaro (LRD; RS 955.0);
- 7) il calendario, ovvero le fasi del progetto, dall'ICO in avanti.

[7] Da Initial Coin Offerings: Know Before You Invest | FINRA.org, in: <http://www.finra.org/investors/alerts/initial-coin-offerings-know-before-you-invest> (consultato il 06.11.2018).

[8] Le ICO truffaldine non si contano più; alcune appaiono e scompaiono da un giorno all'altro: chi volesse farsi un'idea dell'apparenza legittima che queste utilizzano per accalappiare gli investitori, può consultare questo sito, creato *ad hoc* dalla SEC proprio a scopo informativo e di prevenzione: www.howeycoins.com (consultato il 06.11.2018). Malgrado la chiave ironica utilizzata dalla SEC, il sito, come la qualità della proposta, non è molto distante da iniziative che hanno generato perdite finanziarie importanti per gli investitori.

[9] Disponibile al seguente link: <https://www.ge.ch/document/guide-initial-coin-offerings-icos-canton-geneve> (consultato il 06.11.2018).

2. Il promotore/l'emittente

Riguardo al promotore, si consiglia di effettuare un *background check* accurato, ponendosi le seguenti domande: di chi si tratta, dove ha sede, di che reputazione gode e da quanto è presente sul mercato? Ha già portato a termine con successo progetti simili in passato? I membri del *team* hanno le carte in regola (esperienza, formazione, ecc.) per realizzare il progetto?

3. Il token

Occorre inoltre concentrarsi sul *token*, al fine di comprendere quali siano i diritti che esso conferisce ed interrogarsi se questi corrispondano – potenzialmente – al ritorno d'investimento auspicato. Siccome non tutte le raccolte fondi vanno a buon fine (nel senso che i *cap* non vengono raggiunti), occorre poi accertarsi della maniera con cui il promotore intende restituire i fondi.

4. Il white paper

Molte di queste informazioni si possono trovare, in genere, nel *white paper*[10]. Si tratta essenzialmente di un *business plan* specifico al progetto finanziato dall'ICO, ragion per cui la quantità di dettagli che è legittimo aspettarsi è variabile. Da notare che la maggior parte di questi documenti, anche quelli legati ad iniziative poco serie, hanno un aspetto curato e professionale. In genere è bene sottoporre il *white paper* a una persona attiva nel settore in cui opera il promotore, così che possa pronunciarsi sul potenziale e la realizzabilità del progetto.

5. I documenti giuridici

Sia il contratto d'investimento sia le condizioni generali (così come ogni altro documento giuridico messo a disposizione) vanno esaminati con attenzione. Chi non ha familiarità con questo tipo di documenti deve rivolgersi a un professionista, specialmente se l'investimento ipotizzato è importante.

6. I rischi

Questi alcuni dei rischi potenziali ai quali un investitore ICO può andare incontro:

- *frode*: come indicato in precedenza, le iniziative truffaldine abbondano. Chi abbozza perde in genere l'intero investimento;
- *cyber-attacchi e security*: sia l'investitore sia il promotore possono essere vittime di *hackers*. La struttura *blockchain* e/o *smart contract* creata dal promotore, inoltre, può presentare delle falle. È già accaduto, ad esempio, che una lacuna nella programmazione di uno *smart contract* sia stata sfruttata al fine di sottrarre fondi[11];
- *il progetto non viene realizzato*: le incertezze sono molteplici, come lo sono i fattori che influenzano il successo di molte iniziative di tipo *start-up*, quali la qualità iniziale dell'idea, la

[10] Alcuni promotori utilizzano il termine "light paper", che in genere suggerisce (anche se non è una regola assoluta) che il *paper* ha un carattere provvisorio e che un *white paper* più esaustivo verrà pubblicato in seguito, oppure che questo contiene informazioni riassunte, parziali o volutamente semplificate.

[11] Si pensi, ad esempio, al noto caso The DAO. Un resoconto della fattispecie è disponibile al seguente link: <https://www.wired.com/2016/06/50-million-hack-just-showed-dao-human> (consultato il 06.11.2018).

realizzabilità, le capacità del *team*, la gestione del *budget*, ecc. Studi recenti indicano che le possibilità che una *start-up* basata su di un'ICO fallisca sono più alte rispetto al caso di una *start-up* "normale" (più della metà avrebbero subito tale destino nel 2017)[12]. Il rischio per l'investitore è quello di trovarsi, ad esempio, con dei gettoni d'utilizzo che danno accesso a un servizio mediocre o incompleto (se non addirittura inutilizzabili), o dei gettoni d'investimento dal valore fortemente diminuito;

- **volatilità:** il valore di un *coin* o di gettoni che possono fare oggetto di compravendita può fluttuare in modo drastico, al punto che trovare un compratore può rivelarsi in seguito impossibile[13].

V. Investire: le conseguenze fiscali

Attualmente, la tassazione delle ICO resta una questione poco approfondita[14]. Ci si attende, però, una rapida evoluzione. Le diversità presentate dalle raccolte di capitali fa delle ICO un tema complesso ed ogni caso deve essere considerato singolarmente.

A. Criptomonete e gettoni di pagamento

Le criptomonete e i gettoni di pagamento sono trattati come valute straniere.

Per le persone fisiche, gli utili realizzati in caso di vendita sono esentati dall'imposta sul reddito se si tratta di sostanza privata (artt. 16 cpv. 3 della Legge federale sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11], 7 cpv. 4 lett. b della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]). Ai fini dell'imposta sulla sostanza, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) e le amministrazioni fiscali cantonali hanno pubblicato le valute determinati al 31 dicembre per le criptomonete più diffuse[15]. Le criptomonete non incluse nella lista possono essere dichiarate al loro valore di mercato ufficiale[16].

Per le persone giuridiche, gli indipendenti e i commercianti professionali di titoli[17], gli utili realizzati in caso di vendita sono imponibili, poiché dette valute appartengono alla sostanza commerciale. Le perdite conseguite possono

ovviamente essere dedotte (artt. 18 e 58 LIFD; artt. 8 e 24 cpv. 1 LAID). Il valore al 31 dicembre deve figurare a bilancio commerciale (artt. 13 cpv. 1 e 14 cpv. 3 LAID).

B. Gettoni d'utilizzo: diritto a un'attività dell'emittente

Per le persone fisiche, il trattamento fiscale di questo genere di gettoni è identico a quello di un mandato con pagamento anticipato: se possiedono i gettoni nella loro sostanza privata, l'acquisto rappresenta una semplice spesa senza incidenza fiscale, a meno che il contenuto stesso della spesa sia deducibile per un'altra ragione (costi d'acquisizione di reddito, costi di manutenzione immobiliare, ecc.). Al 31 dicembre, la persona fisica deve dichiarare i gettoni detenuti nella sostanza privata.

Per coloro che, invece, detengono i gettoni nella sostanza commerciale, persone giuridiche comprese, si tratta di un onere, eventualmente attivabile secondo le norme contabili abituali.

C. Gettoni di debito: diritto al rimborso ed eventualmente a interessi

Il trattamento fiscale di questo tipo di gettoni è assimilato a quello del prestito.

Per le persone fisiche che possiedono i gettoni nella loro sostanza privata, al momento dell'investimento, l'acquisizione implica un cambiamento nella struttura del patrimonio senza incidenza fiscale; al pagamento degli interessi, questi sono considerati come reddito della sostanza e sono, dunque, imponibili. Per coloro che, invece, detengono i gettoni nella sostanza commerciale, persone giuridiche comprese, la regola è la medesima per quel che concerne l'investimento, mentre gli interessi sono considerati come un provento imponibile.

In alcuni casi, l'imposta preventiva può essere prelevata sugli interessi. Vi si tornerà in seguito quando verrà trattato il trattamento fiscale dell'emittente, in quanto l'obbligazione fiscale incombe a quest'ultimo (principio del debitore).

D. Gettoni d'investimento: diritto a una parte del profitto e/o della liquidazione

Il trattamento fiscale dei gettoni d'investimento è considerato come una forma di strumento finanziario derivato.

Per le persone fisiche che possiedono i gettoni nella loro sostanza privata, al momento dell'investimento vi è un cambiamento nella struttura del patrimonio, senza alcuna incidenza fiscale. I *token* devono essere dichiarati nella propria sostanza. Ogni pagamento da parte dell'emittente viene assimilato a un reddito della sostanza, anche se l'emittente rimborsa l'importo pagato inizialmente. In caso di rivendita, se vi è un utile, si tratta di un *capital gain* esente, mentre in caso di perdita, questa non è deducibile.

Per coloro che, invece, detengono i gettoni nella sostanza commerciale, persone giuridiche comprese, al momento dell'investimento vi è un cambiamento nella struttura del patrimonio, senza alcuna incidenza fiscale, attivabile al valore d'acquisto. Ogni pagamento da parte dell'emittente viene trattato come un provento imponibile. In caso di rivendita, se

[12] Si veda ad esempio: HUGO BENEDETTI/LEONARD KOSTOVETSKY, Digital Tulips? Returns to Investors in Initial Coin Offerings, 20 maggio 2018, in: <https://ssrn.com/abstract=3182169> (consultato il 06.11.2018).

[13] FSA (Financial Supervisory Authority), Finlandia. Financial Supervisory Authority warning: cryptocurrencies and ICOs (Initial Coin Offering) are high-risk investments, in: http://www.fin-fsa.fi/en/Publications/Press_releases/Pages/17_2017.aspx (consultato il 06.11.2018).

[14] È stato abordato in maniera parziale da alcune amministrazioni, come ad esempio l'Amministrazione fiscale del Canton Zugo, da diversi rappresentanti di diverse autorità l'8 febbraio 2018, nel contesto dell'assemblea generale straordinaria della sezione svizzera dell'IFA (International Fiscal Association) e, infine, da un gruppo d'esperti coordinato dalla *Direction générale du développement économique, de la recherche et de l'innovation* di Ginevra, che ha pubblicato la già citata guida alle ICO nel Canton Ginevra il 28 maggio 2018.

[15] Esempio: <https://www.ge.ch/taux-donnees-fiscales> (consultato il 06.11.2018).

[16] Nel Canton Zugo, ad esempio, si rimanda a Oanda (convertitore di valuta) e alla piattaforma <https://coinmarketcap.com> (consultato il 06.11.2018).

[17] Si veda la Circolare AFC n. 36, del 27 luglio 2012, sul commercio professionale di titoli.

vi è un utile, questo è imponibile, mentre in caso di perdita, questa può essere dedotta.

I pagamenti da parte dell'emittente non sottostanno ad imposta preventiva. Le transazioni sono, invece, assoggettate alla tassa di negoziazione se una delle parti – o un intermediario – è un commerciante di titoli^[18].

A nostro avviso, è sorprendente che nessuna amministrazione fiscale sembri voler seguire la strada dell'applicazione del principio dell'apporto in capitale quando i gettoni sono analoghi – economicamente parlando – a delle raccolte di capitale. In virtù di tale principio, si potrebbero iscrivere separatamente gli apporti per poterli in seguito rimborsare senza tassazione. Ad oggi, le prese di posizione delle amministrazioni fiscali vanno però nel senso di una tassazione per ogni tipologia di pagamento da parte dell'emittente.

E. Gettoni ibridi

Siccome i gettoni ibridi combinano – in varie maniere – caratteristiche appartenenti alle categorie di cui sopra, risulta impossibile tracciare un profilo generale delle conseguenze fiscali. È, dunque, necessario analizzare il caso specifico.

VI. Lanciare un'ICO: consigli e rischi

A. Consigli

1. Un finanziamento adatto

Chi desidera lanciare un'ICO in Svizzera deve innanzitutto valutare se tale forma di finanziamento è adatta al progetto e agli scopi prefissati. È inoltre possibile includere l'ICO in una strategia di finanziamento variata ed ancillare a forme più classiche. Come già detto, la percentuale di successo di *start-up* basate su un'ICO sembra essere inferiore al 50% – ma va tenuto conto che ciò dipende anche dalla presenza di iniziative abbozzate, frodi, eccetera.

2. Il preavviso della FINMA

Una volta elaborato il progetto, è possibile sottoporlo alla FINMA affinché questa si pronunci sulla "applicabilità del diritto dei mercati finanziari e l'esistenza di obblighi di autorizzazione". La richiesta va presentata seguendo le indicazioni contenute nella guida pratica. Come già indicato, il criterio centrale dell'assoggettamento è la natura del *token* proposto. Occorre poi distinguere le ICO che offrono *token* già disponibili (nel senso che la *blockchain* esiste già) da quelle che raccolgono fondi promettendo (e con l'obiettivo) di lanciare un *coin* o *token* in futuro.

Un'altra decisione importante riguarda la struttura dell'ICO: la vendita "pubblica" può essere anticipata da una cd. "pre-vendita" (*pre-sale*) privata di *token* a prezzo vantaggioso, il che implica che al momento dell'ICO vi siano già dei gettoni in circolazione. Si rinvia ad ogni modo alla guida della FINMA per ulteriori delucidazioni riguardo all'impatto di tali scelte sulla qualificazione dei *token* e le relative conseguenze giuridiche.

[18] Per un approfondimento riguardo la tassa di bollo, si veda MARCEL R. JUNG, *Initial token offerings und tokens im Schweizer Steuerrecht*, in: EF 4/2018, pp. 283-293.

3. Il target geografico

È poi necessario stabilire il *target* di investitori a livello geografico, in particolar modo tenendo conto delle differenti giurisdizioni. Molte ICO internazionali, ad esempio, menzionano esplicitamente che l'offerta non è valida per i cittadini americani e bloccano (in genere sulla base dell'IP) i tentativi di acquisto di *token* provenienti dagli Stati Uniti d'America. Questo per non finire nel mirino della SEC, la quale tende a considerare la maggior parte dei *token* come *securities* (i.e. *token* d'investimento), e la relativa ICO – in assenza delle registrazioni necessarie per chi vende tali prodotti – come illegale ai sensi della *Securities Law*^[19].

4. Il riciclaggio di denaro

In funzione sempre della natura del *token*, la LRD è potenzialmente applicabile. Nella guida pratica, la FINMA rende attenti che ciò comporta "diversi obblighi di diligenza e l'obbligo di affiliazione a un organismo di autodisciplina (OAD) o di sottoporsi direttamente alla vigilanza della FINMA in materia di LRD". Anche in questi casi, la procedura di valutazione del progetto proposta dalla FINMA può aiutare a chiarire la situazione del promotore.

B. I rischi

La prerogativa principale di ogni promotore dovrebbe essere quella di conformarsi con le norme e le *guidelines* emesse dalle autorità di sorveglianza locali, così da assicurarsi di non esporsi al rischio di violazioni in materia di diritto dei mercati finanziari e di norme antiriciclaggio. Occorre poi, come indicato in precedenza, informarsi sul regime in vigore nei Paesi in cui si intende offrire l'ICO.

Come per qualsiasi proposta d'investimento, occorre verificare che le informazioni trasmesse ai potenziali investitori siano corrette, accurate e veritiere. In caso contrario, il promotore si espone a conseguenze sia penali che civili. La statunitense *Centra Tech*, già sotto accusa della SEC per aver venduto *securities* senza registrarle, deve, ad esempio, rispondere anche dell'accusa di frode ed è oggetto di una *class action* intentata dagli investitori. Uno dei motivi è appunto il fatto che la società, durante la fase promozionale dell'ICO, millantava *partnership* con *Visa* e *MasterCard* che, in realtà, non esistevano.

Valgono poi le stesse considerazioni di cui sopra per i *cyber-rattacchi* e la *security*. Si tratta di un argomento delicato e legato a un dibattito più ampio che riguarda la sicurezza della *blockchain*, una delle sfide che la tecnologia deve superare, se vuole ambire ad entrare definitivamente nel *mainstream*.

VII. Lanciare un'ICO: conseguenze fiscali

L'emittente di gettoni deve far fronte a conseguenze fiscali legate alla raccolta di capitali. Tenuto conto delle diverse tipologie di raccolta e delle differenze tra le prassi cantonali, si raccomanda di chiedere preventivamente un *ruling*.

[19] Si veda, per esempio, JOHN REED STARK, *International ICOs May Not Be Safe From The SEC*, Law360.com, in: <https://www.johnreedstark.com/wp-content/uploads/sites/180/2017/12/International-ICOs-May-Not-Be-Safe-From-The-SEC-Law360.pdf> (consultato il 06.11.2018).

A. Criptovalute e gettoni di pagamento

Quando un'emittente si impegna a destinare i fondi raccolti ad un progetto specifico, si può presumere che vorrà costituire un accantonamento per le spese e gli oneri futuri. Un accantonamento che sarà poi liberato man mano che i fondi saranno investiti nel progetto.

L'Amministrazione fiscale del Canton Zugo ammette questo tipo di accantonamento, ma impone l'obbligo di liberarlo di modo da generare un *mark-up* del 5%. L'Amministrazione fiscale del Canton Ginevra ammette tale prassi di principio, l'accantonamento costituito dovrà però essere progressivamente sciolto "*au fur et a mesure*" a seconda della fase di sviluppo del progetto e dell'impiego delle risorse finanziarie; o su un periodo massimo da definire a monte[20]. Si consiglia, quindi, fortemente ad ogni emittente di consultare preventivamente le autorità fiscali sulla questione.

I redditi non soggiacciono all'imposta sul valore aggiunto (IVA), in quanto non rientrano nel suo campo di applicazione[21]: l'IVA precedente non è, quindi, deducibile.

B. Gettoni d'utilizzo: diritto a una attività dell'emittente

I redditi sono imponibili per l'emittente. Un accantonamento può essere preso in considerazione sulla base di quanto sopra specificato.

Trattandosi di una cifra d'affari legata ad una prestazione imponibile, l'IVA è dovuta all'aliquota applicabile a quel tipo di prestazione (aliquota normale: 7,7%). L'IVA precedente pagata dall'emittente, ad esempio in relazione ai costi di produzione, è deducibile. Occorre precisare che si applica il principio del luogo del destinatario, il che significa che se l'investitore/cliente risiede all'estero, l'IVA non è dovuta. L'onere della prova incombe all'emittente.

Non vi è né tassa di bollo d'emissione, né di negoziazione.

C. Gettoni di debito: diritto al rimborso ed eventualmente a interessi

All'emissione, l'emittente riceve liquidità in cambio di un debito, il che costituisce una semplice modifica della sua struttura patrimoniale, senza alcuna incidenza fiscale. Qualora l'indebitamento fosse importante, le regole sul capitale proprio occulto possono essere applicabili[22].

Il pagamento di interessi rappresenta un onere deducibile.

L'operazione non comporta il pagamento dell'IVA in quanto essa è esclusa dall'imposta (art. 21 cpv. 2 n. 19 lett. a della

[20] Guide: Initial Coin Offerings (ICOs) dans le canton de Genève, Direction générale du développement économique, de la recherche et de l'innovation, versione del 28 maggio 2018, pp. 5-6.

[21] Per un'interpretazione sul *bitcoin* in Europa, esonerato dall'IVA all'interno dell'Unione europea (UE), si veda la decisione resa dalla Corte di Giustizia dell'UE nell'affare C-264/14 del 22 ottobre 2015, in: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=170305&doclang=IT> (consultato il 06.11.2018).

[22] Nei limiti della Circolare AFC n. 6, del 6 giugno 1997, sul capitale proprio dissimulato.

Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto [LIVA; RS 641.20]).

Se l'emittente domiciliato in Svizzera accetta fondi da più di dieci creditori contro emissione di riconoscimenti di debiti, a condizioni simili, per un totale di più di fr. 500'000[23], allora dovrà trattenere una tassa d'emissione dell'1,2‰ e un'imposta preventiva del 35% sui pagamenti agli investitori.

D. Gettoni d'investimento: diritto a una parte del profitto e/o della liquidazione

All'emissione, il reddito costituisce un utile imponibile. Un accantonamento può essere preso in considerazione, sempre secondo quanto specificato sopra. I pagamenti agli investitori sono degli oneri deducibili.

Non vi è alcuna imposta preventiva, né tassa di bollo d'emissione o di negoziazione, né IVA.

Come già menzionato, questa forma di *token* assomiglia, da un profilo economico, a una raccolta di capitali, ragion per cui sarebbe sensato applicare il principio dell'apporto di capitale. Si auspica che le amministrazioni fiscali modifichino la loro prassi in futuro.

E. Gettoni ibridi

Per i gettoni ibridi vale lo stesso ragionamento effettuato sopra: ogni caso va valutato separatamente.

VIII. Conclusione

Le ICO rappresentano un'opportunità importante per società serie che cercano nuovi finanziamenti oppure che vogliono completare una strategia di ricerca di fondi con una formula alternativa. Tuttavia, il periodo della corsa all'oro e dell'assenza di regolamenti è ormai alle spalle. Occorre prestare attenzione alle leggi in vigore non solo nel Paese dove si trova la società, ma anche in quelli dove i *token* verranno offerti.

A dipendenza delle sue caratteristiche specifiche, una raccolta di capitali può generare conseguenze finanziarie e fiscali differenti; è dunque essenziale chiarire quale destino le autorità riserveranno alle operazioni ipotizzate, se necessario rivolgendosi alla FINMA e domandando un *ruling* preventivo alle autorità fiscali.

Per coloro che vogliono investire, invece, ribadiamo il consiglio già sopra più volte espresso: informarsi in maniera approfondita e, in caso di dubbio, farsi consigliare da un esperto di fiducia.

[23] Swiss 10 non-banking creditors rule: Circolare AFC S-02.122.1 "Obligations" dell'aprile 1999, in: <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokument/verrechnungssteuer/merkblaetter/s-02-122-1.pdf.download.pdf/f021221.pdf> (consultato il 06.11.2018).

Cambiano le regole di tassazione in tema di CFC rules

La normativa italiana si adegua alle direttive europee antielusione



Marco Bargagli

Esperto di fiscalità internazionale e cultore di diritto tributario presso l'Università degli Studi di Alessandria

La normativa prevista in tema di CFC ha subito, in rapida scansione temporale, radicali modifiche che hanno interessato i criteri di individuazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata. Dopo i numerosi interventi operati dal legislatore italiano, più di recente, con lo schema di decreto legislativo di recepimento della Direttiva ATAD, dal 2019, le regole di tassazione per trasparenza saranno modificate, eliminando la distinzione tra Paesi a fiscalità privilegiata e fiscalità ordinaria. La peculiare normativa anti paradiso fiscale sarà applicata al ricorrere di due condizioni pregiudiziali di accesso: livello di tassazione effettivo estero inferiore al 50% rispetto a quello che sarebbe stato applicato in Italia e, contestualmente, presenza per più di 1/3 di proventi passivi nel conto economico della controllata estera. L'auspicio è quello di creare maggiore certezza per gli addetti ai lavori e regole operative più chiare e dirette in una materia che da sempre ha creato notevoli incertezze applicative.

I. Premessa.....	483
II. Le attuali disposizioni in materia di CFC.....	484
III. La disapplicazione della normativa sui paradisi fiscali.....	484
IV. La CFC white list.....	484
V. L'evoluzione normativa di riferimento.....	485
VI. Le recenti proposte di modifica in materia di CFC ..	486
VII. Le nuove condizioni di accesso al regime CFC	486
VIII. La condizione esimente che consentirà la disapplicazione del regime di tassazione	487
IX. Conclusione	487

I. Premessa

L'ordinamento giuridico italiano contiene specifiche norme anti paradiso fiscale finalizzate a contrastare la fittizia localizzazione all'estero di società non operative, che non svolgono in realtà alcuna attività economico-imprenditoriale.

In linea di principio, le regole di tassazione prevedono che il reddito conseguito oltre frontiera da parte della società controllata estera (*Controlled Foreign Companies* [CFC]) sia imputato, al ricorrere di determinate condizioni, al soggetto residente in Italia che controlla il soggetto economico non residente.

La disciplina sostanziale di riferimento ha subito, nel corso del tempo, importanti modifiche con particolare riferimento ai criteri da utilizzare per l'individuazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata.

Più di recente, attuando le indicazioni contenute nella Direttiva n. 2016/1164/UE cd. "ATAD" (*Anti Tax Avoidance Directive*) dal 2019, il legislatore ha ulteriormente novellato la normativa in rassegna eliminando la distinzione, in precedenza prevista, tra Paesi a fiscalità privilegiata e Paesi a fiscalità ordinaria (cd. "white list").

Nello specifico, in futuro, la tassazione per trasparenza si renderà applicabile al ricorrere di una duplice condizione:

- 1) livello di tassazione effettivo estero inferiore al 50% rispetto a quello che sarebbe stato applicato in Italia;
- 2) contabilizzazione, nel conto economico della controllata estera, di *passive income*^[1] per un importo superiore ad 1/3 rispetto agli altri ricavi e proventi.

[1] Nella nuova formulazione adottata dal legislatore, i redditi di tipo passivo (*rectius: passive income*) saranno intesi come interessi, dividendi, *royalties*, servizi infragruppo a valore aggiunto scarso o nullo, servizi assicurativi ed altri servizi finanziari.

Un'altra importante modifica riguarderà, poi, le condizioni richieste per la disapplicazione delle disposizioni CFC: in merito, come previsto nella nuova versione dell'art. 167, comma 5, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), il socio residente in Italia dovrà dimostrare l'esercizio, da parte della società controllata, di una reale attività economica svolta nel Paese estero.

II. Le attuali disposizioni in materia di CFC

Attualmente, ai sensi dell'art. 167, comma 1, TUIR, la normativa paradisiaca prevede che se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente – anche tramite società fiduciarie o per interposta persona – il controllo di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato^[2], diversi da quelli appartenenti all'Unione europea (UE) ovvero da quelli aderenti allo Spazio economico europeo (SEE) con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, i redditi conseguiti dal soggetto estero controllato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute.

Tale disposizione si applica anche per le partecipazioni di controllo in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati ai predetti regimi fiscali privilegiati.

III. La disapplicazione della normativa sui paradisi fiscali

Ai sensi dell'art. 167, comma 5, lett. a e b, TUIR, la normativa CFC cd. "black list" viene disapplicata se alternativamente:

- 1) la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento; per le attività bancarie, finanziarie o assicurative quest'ultima condizione si ritiene soddisfatta quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento (lett. a);
- 2) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (lett. b).

IV. La CFC white list

L'art. 13 del Decreto Legge (D.L.) n. 78/2009 ha esteso^[3] il regime di imputazione per trasparenza dei redditi conseguiti dalle società controllate estere paradisiache, anche ai Paesi non localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata (cd. "white list"), al ricorrere congiunto di due precise condizioni:

- 1) tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;
- 2) conseguimento di proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione

o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente.

In tale circostanza, l'art. 167, comma 8-ter, TUIR, sancisce una specifica esimente prevedendo che la disposizione indicata nel precedente comma 8-bis non si applica "se il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale".

Sullo specifico tema, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 6 ottobre 2010, n. 51/E^[4], nel fornire utili chiarimenti in ordine alla definizione di costruzione societaria di puro artificio, richiama la sentenza *Cadbury Schweppes*^[5] nella parte in cui afferma che:

- la normativa CFC è compatibile con il principio della libertà di stabilimento sancito dall'art. 49 del Trattato sul funzionamento dell'UE (TFUE) limitatamente alle ipotesi di società controllate residenti in uno Stato membro rappresentano "wholly artificial arrangements intended to circumvent national law" (letteralmente "costruzioni di puro artificio destinate ad aggirare la legge nazionale");
- una costruzione societaria non è da considerare meramente artificiosa ove "da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la controllata è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive"^[6];
- la circostanza che le attività corrispondenti agli utili della società estera controllata ben avrebbero potuto essere effettuate anche da una società stabilita sul territorio dello Stato membro in cui si trova la società residente "non può permettere di concludere per l'esistenza di una costruzione di puro artificio"^[7].

Nella Tabella 1 a pagina seguente viene schematizzato l'ambito della normativa in rassegna.

[2] Determinato ai sensi dell'art. 167, comma 4, TUIR

[3] Ai sensi dell'art. 167, commi 8-bis e 8-ter, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 917/1986.

[4] Cfr. punto 5.2, p. 34 ss.

[5] Sentenza Corte di Giustizia dell'UE (CGUE), C-196/04, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, del 12 settembre 2016.

[6] Sentenza CGUE (nota 5), punto 75.

[7] Sentenza CGUE (nota 5), punto 69.

Tabella 1: La normativa di riferimento

Criteri tassazione	Descrizione	Norma riferimento
CFC (Paesi a fiscalità privilegiata)	Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di un'impresa, di una società o altro ente, residente o localizzato in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, diversi da quelli appartenenti all'UE, ovvero da quelli aderenti allo SEE con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, i redditi conseguiti dal soggetto estero controllato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute.	Art. 167, comma 1, TUIR
CFC (Paesi <i>white list</i>)	Il regime CFC rileva anche per i Paesi non localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata (cd. " <i>white list</i> "), al ricorrere congiunto delle seguenti condizioni: 1) livello di tassazione effettiva inferiore a più della metà rispetto a quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia; 2) conseguimento di proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti	Art. 167, comma 8-bis, TUIR
La controllata estera deve avere conseguito ed iscritto in bilancio prevalentemente i cd. " <i>passive income</i> ", ossia interessi attivi, <i>royalties</i> attive, dividendi, ricavi per servizi infragrupo.		

V. L'evoluzione normativa di riferimento

Come accennato in premessa, le disposizioni previste dall'ordinamento tributario italiano sulla specifica materia sono state oggetto di numerosi interventi da parte del legislatore, come di seguito analiticamente indicato.

Sino al 31 dicembre 2014, l'individuazione degli Stati e territori a regime fiscale privilegiato avveniva sulla base di una specifica *black list* approvata con il Decreto Ministeriale (D.M.) del 21 novembre 2001. Quest'ultimo era stato redatto considerando privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, della mancanza di un adeguato scambio di informazioni ovvero di altri criteri equivalenti.

In attesa di uno specifico intervento legislativo, con specifico riferimento al livello di tassazione, la Camera dei deputati, nella seduta del 4 ottobre 2000, aveva formalmente impegnato il Governo "*a definire in via transitoria, quale livello di tassazione sensibilmente inferiore, quello che in media si discosti di almeno il 30% dal livello di tassazione medio applicato in Italia*".

Il Decreto Legislativo (D.Lgs.) del 14 settembre 2015, n. 147 (cd. "Decreto Crescita e internazionalizzazione delle imprese"), entrato in vigore in data 7 ottobre 2015, ha apportato preliminari modifiche alla normativa CFC prevedendo:

- la facoltà di presentazione dell'interpello disapplicativo (in precedenza, infatti, l'interpello CFC aveva carattere preventivo ed obbligatorio);
- l'eliminazione delle disposizioni in materia di imprese estere collegate (ex art. 168 TUIR);
- l'onere, a carico dell'Amministrazione finanziaria prima di

emettere formale avviso di accertamento, di far pervenire al contribuente uno specifico questionario al fine di richiedere ed ottenere, nel termine di 90 giorni, le condizioni che consentono di evitare la tassazione per trasparenza CFC (art. 167, comma 8-*quater*, primo periodo, TUIR);

- l'obbligo di evidenziare nella dichiarazione dei redditi (quadro FC) il possesso di partecipazioni rilevanti ai fini della normativa in rassegna (art. 167, comma 8-*quater*, ultimo periodo, TUIR).

La Legge (L.) del 23 dicembre 2014 (cd. "Legge di stabilità 2015") ha modificato l'art. 167, comma 4, TUIR prevedendo che, ai fini dell'individuazione dei regimi fiscali privilegiati per "*livello di tassazione sensibilmente inferiore*" si intendeva un livello di tassazione inferiore al 50% di quello applicato in Italia.

Inoltre, si consideravano in ogni caso privilegiati i regimi fiscali speciali che consentivano un livello di tassazione inferiore al 50% di quello applicato in Italia, indipendentemente dalla circostanza che tale regime fosse previsto da un ordinamento estero che applicava un regime generale di imposizione non inferiore al suddetto limite percentuale.

La L. del 28 dicembre 2015, n. 208 (cd. "Legge di Stabilità 2016") ha successivamente modificato i criteri di individuazione del paradiso fiscale novellando l'art. 167, comma 4, TUIR ed eliminando, contestualmente, il tradizionale approccio basato sulla *black list* emanata ai sensi del D.M. del 21 novembre 2001.

In particolare, attualmente, la normativa prevede che: "[i] regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori si considerano privilegiati laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia".

In estrema sintesi, a partire dal 1° gennaio 2016 si considerano privilegiati:

- i regimi in cui “il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia”;
- i regimi “speciali”.

Il legislatore, intervenendo sull’art. 167, comma 1, TUIR ha escluso espressamente dalla nozione di “Stati o territori a regime fiscale privilegiato” gli Stati appartenenti all’UE ovvero quelli aderenti allo SEE con i quali l’Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

Come precisato dalla Circolare dell’Agenzia delle Entrate del 4 agosto 2016, n. 35/E, ai fini dell’applicazione delle disposizioni in commento, tra i Paesi SEE trasparenti, oltre all’Islanda e alla Norvegia, può essere incluso anche il Liechtenstein.

Nella Tabella 2 vengono illustrati i criteri di individuazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata, come schematizzato nella Circolare n. 35/E/2016.

Tabella 2: Criteri di individuazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata

Periodo	Sino al 31 dicembre 2014	Dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2015	Dal 1° gennaio 2016
Criterio di individuazione dei regimi fiscali privilegiati	Inclusione nel D.M. del 21 novembre 2001 (<i>black list</i>)	Inclusione nel D.M. del 21 novembre 2001 (<i>black list</i>) Regime speciale che prevede un livello di tassazione inferiore al 50% di quello applicato in Italia Esclusione dei Paesi UE e SEE	Livello nominale di tassazione inferiore al 50% di quello applicabile in Italia Regimi speciali Esclusione dei Paesi UE e SEE

VI. Le recenti proposte di modifica in materia di CFC

L’art. 4 dello schema di decreto legislativo di attuazione della Direttiva n. 2016/1164/UE del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno modifica, con decorrenza dal 1° gennaio 2019, modifica anche le disposizioni in materia di società controllate estere intervenendo direttamente sull’art. 167 TUIR.

Le nuove disposizioni in materia di CFC *legislation* si applicheranno:

- alle persone fisiche, alle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, alle associazioni, alle società di armamento e alle società di fatto residenti in Italia;
- ai soggetti residenti in Italia indicati nell’art. 73, comma 1,

lett. a, b e c TUIR[8], nonché, relativamente alle loro stabili organizzazioni italiane, ai soggetti di cui all’art. 73, comma 1, lett. d TUIR[9], che controllano soggetti non residenti.

Con riferimento al controllo, per espressa disposizione normativa, saranno considerati soggetti controllati non residenti le imprese, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato, per i quali si verifica almeno una delle seguenti condizioni:

- sono controllati direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciaria o interposta persona, ai sensi dell’art. 2359 del codice civile (c.c.), da parte di un soggetto residente in Italia;
- oltre il 50% della partecipazione ai loro utili è detenuto, direttamente o indirettamente, mediante una o più società controllate ai sensi dell’art. 2359 c.c. o tramite società fiduciaria o interposta persona, da un soggetto residente in Italia.

In merito, si considerano altresì soggetti controllati non residenti:

- le stabili organizzazioni all’estero dell’impresa controllata;
- le stabili organizzazioni all’estero di soggetti residenti che abbiano optato per il regime di esenzione degli utili e delle perdite di cui all’art. 168-ter TUIR (cd. “*branch exemption*”).

VII. Le nuove condizioni di accesso al regime CFC

Una delle più importanti novità riguarda i requisiti di accesso al particolare regime in rassegna.

Dal 1° gennaio 2019, la CFC *legislation* si applicherà se i soggetti controllati non residenti integrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- sono assoggettati a tassazione effettiva (*Effective Tax Rate*) inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia, per effetto della tassazione virtuale domestica;
- oltre 1/3 dei proventi da essi realizzati rientra in una o più delle seguenti categorie:
 - o interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari;
 - o canoni (*rectius: royalties*) o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale;
 - o dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni;
 - o redditi da *leasing* finanziario;
 - o redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie;

[8] Del seguente tenore: “a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato; b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali; c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato”.

[9] Del seguente tenore: “d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato”.

- ♦ o redditi da operazioni di cessione di beni o prestazione di servizi a valore economico aggiunto scarso o nullo con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente.

VIII. La condizione esimente che consentirà la disapplicazione del regime di tassazione

Eliminando le precedenti condizioni previste per la disapplicazione del regime di tassazione per trasparenza CFC [10], dal 2019 la disciplina CFC non si applicherà se il soggetto residente in Italia dimostra che il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali.

Sotto tale profilo, a parere di chi scrive, per valutare se la società controllata estera svolga o meno una reale attività economica, si renderà necessario valutare se la controllata estera possa essere considerata una struttura di puro artificio.

A tal fine, si richiamano i chiarimenti diramati dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 51/E, la quale ha illustrato, a titolo esemplificativo, specifici indicatori di artificiosità, di seguito evidenziati:

- ♦ insufficienza di motivi economici o commerciali validi per l'attribuzione degli utili, che pertanto non rispecchia la realtà economica;
- ♦ la costituzione non risponde essenzialmente a una società reale intesa a svolgere attività economiche effettive;
- ♦ inesistenza di correlazione proporzionale tra le attività apparentemente svolte dalla CFC e la misura in cui tale società esiste fiscalmente in termini di locali, personale e attrezzature. A tal proposito, può risultare significativa l'esibizione di documenti atti a dimostrare l'esistenza e l'idoneità della struttura estera allo svolgimento dell'attività dichiarata (locali, personale, attrezzature, ecc.), nonché l'effettività dell'attività svolta e l'autonomia gestionale della controllata estera (non rilevando, invece, l'operatività nel mercato di stabilimento);
- ♦ sovra-capitalizzazione della CFC, ovvero la stessa dispone di un capitale nettamente superiore a quello di cui ha bisogno per svolgere la propria attività;
- ♦ presenza di transazioni prive di realtà economica, aventi poca o nessuna finalità commerciale o che potrebbero essere contrarie agli interessi commerciali generali, se non fossero state concluse a fini di evasione fiscale.

Inoltre, con specifico riferimento alle "attività immateriali", sempre la Circolare n. 51/E, al punto 5.2, ha precisato che occorre valutare ulteriori e più specifici elementi di prova volti a dimostrare la non artificiosità della controllata estera, quali ad esempio:

- ♦ esame delle funzioni effettivamente esercitate dalla controllata estera, nonché degli *assets* utilizzati e dei rischi assunti. Gli *assets*, in particolare, vanno descritti in termini di rendimento, livello di rischio e liquidità;
- ♦ verifica dei rapporti economico-finanziari della società estera con le altre società del gruppo, specificando, in particolare, la consistenza e la tipologia delle operazioni, attive e passive, poste in essere con le stesse nel periodo di riferimento;
- ♦ valutazione dell'entità delle componenti di reddito "tipiche" in relazione all'attività esercitata dalla società estera e confronto tra tale dato e quello ricavabile dal bilancio della controllante residente;
- ♦ analisi di bilancio della società estera con evidenziazione degli indicatori di redditività del capitale proprio e di quello totale investito, e confronto con quelli della controllante residente.

IX. Conclusione

Le disposizioni previste dall'ordinamento italiano in tema di CFC *rules* hanno, da sempre, avuto una connotazione spiccatamente anti paradiso fiscale. Dal 2010, inoltre, la normativa *de qua* ha introdotto specifiche condizioni, al ricorrere delle quali scatta la tassazione per trasparenza anche per le cd. "white list passive income", ossia le controllate estere residenti in Stati o territori a fiscalità ordinaria che conseguono prevalentemente *passive income* oltre frontiera e sono, contestualmente, soggette ad un livello di tassazione effettiva inferiore al 50% rispetto a quello previsto in Italia. Il legislatore, nel corso degli anni, è intervenuto più volte novellando la normativa sostanziale prevista in *subjecta materia*, modificando simmetricamente i criteri di individuazione dello Stato o territorio a fiscalità privilegiata. Più di recente, lo schema di decreto legislativo di recepimento della Direttiva ATAD, ha introdotto ulteriori profonde novità che rivoluzionano il contesto di riferimento eliminando, nel contempo, la distinzione tra Paesi a fiscalità privilegiata e Paesi a fiscalità ordinaria. L'auspicio è che le nuove regole di tassazione comportino, per gli addetti ai lavori, maggiore chiarezza applicativa, considerato che la materia in rassegna è da sempre connotata da notevoli profili di complessità.

[10] Attualmente previste dall'art. 167, comma 5, lettere a) e b), e comma 8-ter TUIR.

La temporanea importazione di veicoli targati extra-UE nel territorio euro-unitario

La libera circolazione (da dazi) in Italia di mezzi di trasporto targati extra-UE alla luce della nuova regolamentazione unionale



Diego Zucal

Master in Diritto Tributario, Ipsoa,
Avvocato specializzato in diritto doganale,
Studio Legale Tosi, Venezia / Vicenza / Verona

La normativa doganale prevede che i mezzi di trasporto immatricolati in un Paese extra-UE possono beneficiare, se utilizzati da persona residente al di fuori del territorio doganale euro-unitario, dell'esenzione totale dal pagamento dei dazi all'importazione. Al ricorrere di determinati presupposti, l'agevolazione può essere concessa anche laddove il conducente del veicolo sia un soggetto residente in uno Stato membro dell'UE. Non sono infrequenti, tuttavia, i casi in cui l'Autorità doganale contesta l'irregolare introduzione del mezzo di trasporto nel territorio dello Stato, con conseguente richiesta di versamento dei maggiori dazi e dell'IVA all'importazione.

I. Premessa	488
II. Il regime doganale dell'ammissione temporanea	489
A. L'ammissione temporanea di mezzi di trasporto extra-UE.....	489
B. I mezzi di trasporto extra-UE utilizzati da persone stabilite nel territorio comunitario	489
III. Profili sanzionatori: il contrabbando	490
A. L'evasione dell'IVA all'importazione.....	490
IV. L'Accordo in materia doganale tra la Confederazione Svizzera e l'UE	491

I. Premessa

Accade sovente che soggetti residenti al di fuori dell'Unione europea (UE) si rechino in Italia, per motivi di lavoro, studio o turismo con un veicolo (stradale, aereo o marittimo) immatricolato nel proprio Paese di residenza.

La normativa doganale prevede, in tali ipotesi, che i mezzi di trasporto immatricolati in un Paese extra-UE (veicoli extra-UE) possano beneficiare dell'esenzione totale dal pagamento dei dazi all'importazione. Tale esenzione trova applicazione, in particolare, al ricorrere dei requisiti previsti per l'applicazione del regime doganale dell'ammissione temporanea, disciplinato

dal Codice Doganale dell'Unione (CDU)^[1] e dal Regolamento delegato UE, del 29 luglio 2015, n. 2446 (RD).

Può, altresì, accadere che il conducente del veicolo targato extra-UE, circolante in Italia, sia un soggetto residente in Italia.

Sulla tematica della residenza, appare opportuna una precisazione. Preme, infatti, rilevare che laddove si verta in materia di dazi e imposta sul valore aggiunto (IVA) all'importazione, la nozione di residenza da adottare è unicamente quella prevista dal codice civile (c.c.). Come noto, l'art. 43, comma 2, c.c., definisce la residenza come "il luogo in cui la persona ha la dimora abituale". La giurisprudenza, più volte intervenuta sul punto, ha interpretato tale istituto come consistente di un elemento oggettivo, rappresentato dalla permanenza in un luogo, e di uno soggettivo, rappresentato dall'intenzione di dimorarvi abitualmente^[2].

Deve, dunque, essere considerato residente in Italia unicamente il soggetto che possiede i requisiti di residenza previsti dal c.c., a nulla rilevando criteri di diversa natura, talvolta utilizzati in sede di verifica doganale.

Ciò premesso, nell'ipotesi di soggetto residente in Italia, privo dei presupposti previsti per la concessione dell'esenzione daziaria, l'Autorità doganale contesta l'irregolare introduzione del mezzo di trasporto nel territorio dello Stato^[3], richiedendo al soggetto passivo il versamento dei maggiori dazi e dell'IVA all'importazione; procede, altresì, alla contestazione dell'illecito di contrabbando, cui segue il sequestro del veicolo finalizzato alla sua confisca.

[1] Reg. 9 ottobre 2013, n. 952.

[2] Per un approfondimento si veda SARA ARMELLA/DIEGO ZUCAL, In assenza di iscrizione all'Aire la residenza fiscale è in Italia, in: NF 5/2017, pp. 154-156.

[3] L'art. 79 CDU contiene le fattispecie che riconnettono il sorgere del presupposto dell'obbligazione all'inosservanza degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale.

Tali pesanti sanzioni possono essere evitate mediante una corretta applicazione della normativa doganale, della quale si intende ora dare conto.

II. Il regime doganale dell'ammissione temporanea

Appare opportuno un preliminare inquadramento del regime doganale dell'ammissione temporanea, al cui interno si colloca anche la disciplina dell'esenzione daziaria per i mezzi di trasporto targati *extra-UE*.

Tale regime doganale consente la temporanea importazione, nel territorio dell'UE, di merci in esonero totale o parziale dei dazi all'importazione (art. 250 CDU)[4].

La finalità dell'ammissione temporanea è quella di facilitare l'introduzione e la circolazione nell'UE di beni provenienti da Paesi terzi (mezzi di trasporto, beni destinati alla presentazione in mostre ed esposizioni fieristiche, oggetti personali dei viaggiatori, ecc.) i quali devono essere, successivamente, riesportati senza avere subito nessuna modifica (art. 250 par. 2 CDU)[5]. L'impiego di tale regime è subordinato al rilascio di una preventiva autorizzazione da parte dell'Autorità doganale, la quale stabilisce il termine entro il quale le merci devono essere riesportate. In ogni caso, i beni ammessi al regime di ammissione temporanea possono rimanere nel territorio dell'UE per un periodo massimo di 24 mesi, estendibile in determinate circostanze fino a 10 anni.

Trascorso tale termine il bene dev'essere riesportato, concludendo la forma ordinaria del regime dell'ammissione temporanea, ovvero importato in via definitiva, chiudendo il regime dell'ammissione temporanea con il vincolo della merce a un nuovo regime doganale, quello dell'immissione in libera pratica.

A. L'ammissione temporanea di mezzi di trasporto extra-UE

Le disposizioni fondamentali sull'ammissione temporanea dei mezzi di trasporto *extra-UE* (stradale, aereo, marittimo e ferroviario) sono contenute negli artt. 212-218 RD. Tali norme prevedono una serie di condizioni al cui ricorrere è concessa l'agevolazione in commento.

L'art. 212 RD funge, in particolare, da regola generale, subordinando l'esenzione a due fondamentali presupposti:

- 1) il veicolo dev'essere immatricolato al di fuori del territorio doganale dell'UE a nome di una persona stabilita fuori da tale territorio (nel caso in cui il mezzo di trasporto non sia ancora immatricolato, lo stesso dev'essere di proprietà di una persona stabilita al di fuori dell'UE);
- 2) il veicolo dev'essere utilizzato da una persona stabilita al di fuori del territorio doganale dell'UE.

[4] L'ammissione temporanea può essere concessa in esonero totale o parziale dei dazi. Il sistema di esonero parziale comporta il pagamento di un dazio pari al 3% dell'importo che sarebbe dovuto per l'immissione in libera pratica della merce.

[5] Ad eccezione del loro normale deprezzamento dovuto all'uso.

Per evitare possibili abusi della norma, tali requisiti devono sussistere congiuntamente.

Il primo requisito, infatti, se considerato da solo potrebbe essere facilmente aggirato. Ciò potrebbe avvenire attraverso la costituzione di una società *ad hoc* nel Paese *extra-UE*, con successiva immatricolazione del mezzo in tale Paese. La società rappresenterebbe, in questi casi, un efficace schermo in grado di ostacolare l'individuazione dei reali intestatari del bene, con conseguente possibile evasione della fiscalità di confine[6].

Per evitare tali fenomeni, pertanto, il legislatore ha previsto che mezzi di trasporto targati *extra-UE* debbano essere utilizzati da persone stabilite al di fuori del territorio doganale comunitario.

Se tutti i requisiti previsti dall'art. 212 RD sono rispettati, l'utilizzatore del veicolo non viene sottoposto a particolari formalità dichiarative. La Convenzione di Istanbul, infatti, prevede che "l'ammissione temporanea è concessa senza che venga richiesto alcun documento doganale e senza che venga costituita alcuna garanzia"[7].

Per i mezzi di trasporto immatricolati in Paesi *extra-UE* che hanno aderito a tale Convenzione, dunque, l'esenzione è concessa senza emissione di documenti doganali e presentazione di garanzia da parte del soggetto passivo.

B. I mezzi di trasporto extra-UE utilizzati da persone stabilite nel territorio comunitario

L'ammissione temporanea in esenzione totale da dazi è, altresì, prevista nel caso in cui l'utilizzatore del veicolo sia un soggetto stabilito nell'UE[8]. E invero, gli artt. 214 e 215 RD prevedono numerose fattispecie per le quali è concesso il beneficio dell'esenzione; fra di esse, le più significative appaiono le seguenti:

- a) utilizzo del veicolo in una situazione di comprovata emergenza, per un periodo massimo di 5 giorni (art. 214 RD)[9];
- b) utilizzo del veicolo per uso privato[10] e occasionale, purché il titolare dell'immatricolazione si trovi, al momento

[6] Si pensi al caso in cui aeromobili e imbarcazioni di lusso sono intestate a società *off-shore*, domiciliate in giurisdizioni che garantiscono l'anonimato o che escludono lo scambio di informazioni con il Fisco di altri Paesi.

[7] Si veda l'art. 6 dell'Allegato C della Convenzione di Istanbul relativa all'ammissione temporanea, conclusa a Istanbul il 26 giugno 1990. L'allora Comunità economica europea (CEE) ha aderito alla Convenzione e ai suoi allegati con decisione del Consiglio del 15 marzo 1993, n. 329.

[8] È il classico caso del soggetto residente in Italia a bordo di un veicolo immatricolato o targato in Svizzera circolante in Italia.

[9] L'art. 214 RD concede l'esenzione anche quando "(a) i mezzi di trasporto ferroviario sono messi a disposizione di tali persone (residenti UE) in virtù di un accordo secondo cui ogni persona può utilizzare il materiale rotabile dell'altra nell'ambito di tale accordo; (b) per i mezzi di trasporto stradale immatricolati nel territorio doganale dell'Unione, se un rimorchio è agganciato al mezzo di trasporto; [...] d) se i mezzi di trasporto sono utilizzati da un'impresa di locazione in vista della loro riesportazione".

[10] La norma, appare utile specificare, distingue fra uso del mezzo a titolo privato e commerciale. Si ha uso commerciale laddove il mezzo venga impiegato per trasportare persone a titolo oneroso o per il trasporto a titolo commerciale o industriale di merci, in questo caso anche gratuitamente. Specularmente, rientra nell'uso privato qualsiasi utilizzazione di un mezzo di trasporto fuori dai casi di impiego per fini commerciali. Sul punto si veda la Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE).

- dell'utilizzazione, nel territorio doganale dell'UE;
- c) utilizzo privato del veicolo, noleggiato in virtù di un contratto scritto, per tornare nel luogo residenza dell'utilizzatore o per uscire dal territorio dell'UE^[11];
 - d) utilizzo del mezzo di trasporto da parte di persona alle dipendenze di un datore di lavoro stabilito al di fuori dell'UE, proprietario (o locatario) del mezzo di trasporto. In questo caso l'uso privato del mezzo è consentito esclusivamente: *i)* per i tragitti fra il posto di lavoro e il luogo di residenza del dipendente; *ii)* al fine di svolgere le mansioni professionali previste dal contratto di lavoro.

Come chiarito dall'Autorità doganale, quando l'utilizzatore del veicolo è un lavoratore dipendente residente in Italia, l'esenzione è subordinata al rilascio di una preventiva autorizzazione scritta. Quest'ultima, in particolare, è concessa "per un biennio su formale istanza da presentare preventivamente, anche con e-mail, a cura dell'interessato (lavoratore di nazionalità italiana alla guida di automobili di proprietà di impresa svizzera), all'autorità doganale competente (Uffici delle dogane di frontiera: Como, Varese e Tirano), al fine dell'ottenimento di apposita autorizzazione alla guida del mezzo"^[12].

In caso di controllo, il mancato possesso dell'autorizzazione testé menzionata comporta l'esazione dei dazi e dell'IVA all'importazione, nonché la contestazione dell'illecito di contrabbando, cui segue il sequestro del veicolo finalizzato alla confisca^[13].

III. Profili sanzionatori: il contrabbando

Come sopra accennato, la violazione delle regole previste per l'ammissione temporanea, oltre a fare sorgere un'obbligazione doganale (dazi e IVA all'importazione sul veicolo), comporta la contestazione dell'illecito di contrabbando^[14].

L'art. 216 del Testo Unico delle Leggi Doganali (TULD) prevede, infatti, che "il Ministro per le finanze può stabilire che per l'importazione temporanea dei veicoli stradali [...], nonché degli aeromobili e delle imbarcazioni [...], si prescinda dall'emissione di documenti doganali e dalla prestazione di garanzie. I mezzi di trasporto ammessi alle facilitazioni di cui al precedente comma conservano la condizione di merce estera in temporanea importazione [...]; per il loro uso nel territorio dello Stato quando manchino o siano venute a cessare le condizioni indicate nelle convenzioni citate nel predetto comma resta ferma l'applicabilità delle pene stabilite per il reato di contrabbando".

^[11] Il contratto di noleggio dev'essere stipulato con un'azienda estera il cui oggetto sociale prevede il noleggio di veicoli per uso privato. Tale contratto dev'essere esibito in Dogana all'atto di ingresso nel territorio nazionale, mentre l'utilizzo del mezzo è consentito per un termine massimo di otto giorni dalla data di stipulazione del contratto.

^[12] Agenzia delle dogane, comunicazione sull'utilizzo di autoveicoli immatricolati in Svizzera da parte di soggetti residenti in Italia.

^[13] In tali casi potrà essere rilevato che, a fronte di una violazione di natura formale, concernente il mancato rilascio dell'autorizzazione, nella fattispecie sussistevano tutti i requisiti sostanziali per l'applicazione del regime doganale dell'ammissione temporanea.

^[14] La cui disciplina è contenuta negli artt. 282 ss. TULD. Per un approfondimento sul tema si rinvia a DIEGO ZUCAL/VALERIA BALDI, Considerazioni sullo stato del diritto penale doganale alla luce del recente intervento di depenalizzazione, in: L'IVA, n. 11/2016.

La norma dispone "ferma l'applicabilità delle pene stabilite per il reato di contrabbando". Tale delitto è stato, tuttavia, oggetto di un recente intervento di depenalizzazione che ne ha comportato la derubricazione (salvo i casi di applicazione di aggravanti) a illecito amministrativo. Ciò nondimeno, la pena prevista per tale fattispecie è molto gravosa e consiste nell'irrogazione di una sanzione pecuniaria che non può essere inferiore a 5'000 né superiore a 50'000 euro^[15].

Inoltre, la derubricazione di tale fattispecie a illecito amministrativo non ha comportato il venire meno dell'applicabilità dell'istituto della confisca. Trova, infatti, applicazione l'art. 20, della Legge (L.) del 24 novembre 1981, n. 689, ai sensi del quale l'Autorità finanziaria può "disporre la confisca amministrativa delle cose che servirono o furono destinate a commettere la violazione e debbono disporre la confisca delle cose che ne sono il prodotto"^[16].

Sul punto, tuttavia, preme una considerazione.

L'art. 42 CDU dispone che le sanzioni devono essere "effettive, proporzionate e dissuasive". Tale norma, peraltro, recepisce alcuni fondamentali principi elaborati dalla CGUE, secondo la quale le sanzioni doganali non devono eccedere quanto necessario al fine di evitare l'evasione di imposta, la sua esatta riscossione e l'adempimento degli obblighi formali da parte del contribuente.

In altri termini la pena, per essere legittima, dev'essere commisurata alla natura e alla gravità dell'infrazione^[17].

Appare, dunque, corretto ritenere che la confisca del veicolo, unita all'irrogazione di una pena pecuniaria compresa fra i 5'000 e i 50'000 euro, violi il principio unionale di proporzionalità delle sanzioni.

Di conseguenza, il contribuente al quale fosse contestata l'irregolare introduzione in Italia del veicolo *extra*-UE potrà, in caso di applicazione congiunta delle sanzioni, lamentare dinanzi al Giudice tributario la palese violazione del principio testé menzionato, richiedendo la disapplicazione della misura ablativa per contrasto all'art. 42 CDU.

A. L'evasione dell'IVA all'importazione

Un ulteriore tema, in caso di irregolare introduzione in Italia di un mezzo di trasporto *extra*-UE, è costituito dal rapporto tra l'illecito di contrabbando e l'omesso versamento dell'IVA all'importazione.

^[15] Art. 1, comma 6, del Decreto Legislativo (D.Lgs.), del 15 gennaio 2016, n. 8. La disciplina degli illeciti doganali è, invece, contenuta negli artt. 282 ss. TULD. Il reato di contrabbando, nello specifico, punisce chiunque sottrae merci importate nel territorio dell'UE al pagamento dei dazi e degli altri diritti di confine equiparati. Per un approfondimento sul tema si rinvia a ZUCAL/BALDI (nota 14).

^[16] Tale conclusione è avallata dalla giurisprudenza di legittimità, secondo la quale l'estinzione del delitto di contrabbando priva il giudice ordinario del potere di disporre la confisca, rientrando l'adozione del provvedimento "nella competenza dell'autorità doganale in base al disposto dell'art. 334 medesima norma" (Cass., Sez. III, 11 gennaio 2012, n. 429 e, in tal senso, anche Comm. Trib. Reg. Valle d'Aosta, Sez. I, 21 aprile 2016, n. 14).

^[17] CGUE, 20 giugno 2013, C-259/12, *Rodopi-M 9*; 19 luglio 2012, C-263/11, *Ainras Redliths*.

Al fine di procedere all'esatta configurazione della questione, non può prescindere dall'individuazione del contesto normativo di riferimento. Con riguardo alla disciplina dell'IVA all'importazione, l'art. 70, comma primo, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.), del 26 ottobre 1972, n. 633, prevede che: "l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine".

In materia di IVA all'importazione il legislatore italiano ha, dunque, operato un rinvio, con riferimento alle controversie e alle sanzioni, alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine.

Tale rinvio, secondo parte della giurisprudenza, sarebbe solamente "quoad poenam", posto che l'IVA all'importazione, seppure caratterizzata da specificità procedurali e sanzionatorie rispetto all'IVA interna, non è assimilabile ai dazi[18]. In altri termini, secondo questo orientamento giurisprudenziale, l'IVA all'importazione avrebbe natura di tributo interno, richiedibile anche nelle ipotesi di abolizione dei dazi doganali.

La Corte di Cassazione, sotto questo profilo, è allineata con la giurisprudenza della CGUE, secondo la quale "i dazi all'importazione non includono l'iva da riscuotere per l'importazione dei beni"[19].

Infine, propende verso questa soluzione anche il dato normativo. Ai sensi del CDU, infatti, per obbligazione doganale deve intendersi "l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore"; mentre sono dazi all'importazione "i dazi doganali dovuti all'importazione delle merci" (art. 5 nn. 18 e 21 CDU)[20].

Di conseguenza, ma il punto non è pacificamente condiviso[21], l'evasione dell'IVA all'importazione non può integrare la fattispecie di contrabbando, la cui condotta si perfeziona con l'evasione (o la tentata evasione) dei soli diritti doganali.

IV. L'Accordo in materia doganale tra la Confederazione Svizzera e l'UE

In materia di temporanea importazione non sono infrequenti i casi in cui l'Autorità doganale contesta l'irregolare introduzione in Italia di veicoli targati o immatricolati in Svizzera, condotti da residenti in Italia. In tali ipotesi occorre fare applicazione dell'Accordo stipulato il 19 dicembre 1972 tra la Confederazione Svizzera e la (allora) CEE.

[18] Cass. pen., sez. III, 7 settembre 2012, n. 34256 e Cass. pen., sez. III, 6 ottobre 2011, n. 42073.

[19] CGUE, 29 luglio 2010, C-248/09, *Pakora Plus*.

[20] A livello internazionale si veda, invece, la definizione di dazio data dal *World Trade Organization (WTO) Dictionary of trade policy terms*.

[21] Secondo altra parte della giurisprudenza, infatti, l'IVA all'importazione costituisce un diritto di confine la cui imposizione e riscossione spetta esclusivamente alla dogana in occasione della relativa operazione di importazione. La sottrazione dell'IVA all'importazione, quindi, configura evasione di un diritto di confine, sanzionato dalla legge doganale come illecito di contrabbando.

L'Accordo prevede la soppressione dei dazi doganali all'importazione negli scambi tra la Svizzera e l'UE. In particolare, l'art. 3 prevede che "nessun nuovo dazio doganale all'importazione viene introdotto negli scambi tra la Comunità e la Svizzera. 2. I dazi doganali all'importazione sono gradualmente soppressi secondo il calendario seguente: – il 1° aprile 1973 ogni dazio è portato all'80% del dazio di base; – le successive quattro riduzioni, del 20% ciascuna, si effettuano: il 1° gennaio 1974; il 1° gennaio 1975; il 1° gennaio 1976; il 1° luglio 1977".

Al transito di merci non dichiarato tra l'UE e la Svizzera, è vietata, dunque, l'applicazione di dazi all'importazione (ovvero di tasse a effetto equivalente), con conseguente esclusione della configurazione dell'illecito di contrabbando[22].

Preme precisare che l'eliminazione dei dazi si applica ai prodotti originari della Comunità e della Svizzera[23], ovverosia alle merci delle quali si possa attestare l'origine comunitaria ovvero svizzera[24].

L'esonero dal pagamento dei dazi non osta, tuttavia, alla facoltà di ciascuno Stato membro di esigere l'IVA all'importazione sui beni provenienti dalla Svizzera, salvo che i medesimi siano già stati sottoposti a tributo in fase di esportazione.

In assenza di doppia imposizione, pertanto, l'Autorità doganale potrà richiedere il versamento dell'IVA e, come in genere avviene nella prassi[25] ogniqualvolta l'utilizzatore del veicolo extra-UE non sia in possesso dell'autorizzazione rilasciata dall'Autorità doganale, contestare il delitto di contrabbando.

Il contribuente, sul punto, potrà eccepire, come sopra accennato, che l'IVA all'importazione non è assimilabile ai dazi, avendo natura di tributo interno e, dunque, nessuna configurazione dell'illecito di contrabbando può dirsi integrata, con (anche) conseguente illegittimità dell'eventuale sequestro del veicolo finalizzato alla confisca.

[22] Cass. pen., sez. III, 4 aprile 2014, n. 45468; Cass. pen., sez. III, 9 gennaio 2013, n. 1172; Cass. pen., sez. III, 13 maggio 2005, n. 17835.

[23] Tradizionalmente gli ordinamenti giuridici distinguono fra due differenti tipologie di origine: non preferenziale e preferenziale. La prima connota tutte le operazioni ed i prodotti che vengono importati da Paesi con i quali l'UE non ha perfezionato alcun accordo doganale di agevolazione daziaria. L'origine preferenziale, invece, si sostanzia in un trattamento daziario più favorevole (dazio zero o ridotto) concesso ai prodotti originari di quei Paesi con i quali l'UE ha stipulato accordi bilaterali (o concessioni unilaterali) in materia doganale.

[24] La prova dell'origine di un bene è data da un documento denominato "certificato di origine", fra i quali i più frequenti sono i modelli EUR 1 o EUR-MED, utilizzati per i Paesi legati all'UE da accordi bilaterali ovvero la cd. dichiarazione su fattura, utilizzata per le spedizioni il cui valore non superi i 6'000 euro o il valore precisato nel singolo accordo doganale. Ne consegue che il mezzo di trasporto targato o immatricolato in Svizzera, circolante in Italia, per potere beneficiare dell'esenzione daziaria dovrà essere accompagnato da uno di tali certificati.

[25] In contrapposizione all'orientamento giurisprudenziale di legittimità che, come accennato, ha delineato le differenze tra la fattispecie di evasione dell'IVA all'importazione e di contrabbando doganale.

Verso il sistema definitivo dell'IVA nell'UE

Cosa dovrebbero sapere gli esperti fiscali sui cambiamenti che avverranno nel 2019, 2020, 2021 e 2022



Mathias Bopp
Esperto fiscale diplomato,
Membro della
sottocommissione IVA
di EXPERTSuisse,
Partner, KPMG



Michaël Vincke
Esperto fiscale laureato
in Belgio, Manager dei
servizi fiscali indiretti, KPMG



Nicoletta Petrosino
Laureata in economia,
Esperta fiscale specializzata
in IVA e fiscalità
internazionale,
Master in diritto tributario

La più importante riforma europea degli ultimi 25 anni in materia di IVA è imminente. Nei prossimi anni il sistema transitorio dell'IVA introdotto nel 1993 cambierà gradualmente con l'introduzione del regime cd. "definitivo", che disciplinerà l'applicazione dell'IVA europea nei diversi Stati membri. L'obiettivo della nuova normativa è quello di (i) semplificare le regole ad oggi applicate, (ii) utilizzare mezzi di contrasto più efficaci contro le frodi, (iii) alleggerire il carico amministrativo per le imprese e (iv) adeguarsi alle sfide del XXI° secolo a partire dal boom dell'economia digitale.

I. Introduzione	492
II. Il mercato unico digitale (B2C)	493
A. Le prestazioni dei servizi elettronici in senso lato (e-services B2C)	493
B. La vendita di beni on-line (commercio elettronico B2C)	493
C. Le vendite tramite "mercati virtuali" (piattaforma on-line)	493
D. La vendita di beni a distanza all'interno dell'UE (UE-UE B2C)	494
E. La vendita a distanza di beni importati da Paesi terzi (importazioni B2C nell'UE)	494
1. Lo sportello unico di importazione (Import-One-Stop-Shop)	494
2. La procedura semplificata di importazione.....	495
III. Il piano d'azione sull'IVA (B2B)	495
A. Le soluzioni rapide ("Quick Fixes").....	495
1. La semplificazione e armonizzazione per i contratti di deposito così detti call-off stock	495
2. La semplificazione delle operazioni a catena.....	495
3. La semplificazione della prova dell'esenzione per le cessioni all'interno dell'UE	496
B. L'introduzione del concetto di "soggetto passivo certificato"	496
C. I requisiti per ottenere lo status di soggetto passivo certificato	496
D. Le condizioni di esenzione per le cessioni intracomunitarie.....	496

IV. Le cessioni intraunionali (B2B)	497
V. Conclusione	497

I. Introduzione

Il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) è un elemento fondamentale del mercato unico europeo. Esso è stato introdotto per garantire che le operazioni transfrontaliere all'interno dell'Unione europea (UE) non siano discriminate rispetto alle operazioni nazionali^[1]. Nonostante alcune riforme, l'attuale sistema dell'IVA è ancora considerato troppo complesso, troppo vulnerabile alle frodi e troppo restrittivo per adattarsi alla globalizzazione ed alla digitalizzazione.

Il divario (cd. "VAT Gap") all'interno dell'UE tra le entrate effettive e quelle previste per legge è attualmente stimato a 150 mia. di euro^[2]. Secondo la Commissione europea, 50 mia. di euro sono generati da frodi transfrontaliere, mentre 5 mia. di euro da vendite *on-line* non dichiarate.

Nell'ambito della strategia per il mercato unico digitale, l'UE ha presentato un progetto di legge contenente misure per eliminare gli ostacoli al commercio elettronico transfrontaliero dovuti all'IVA. Tali misure saranno attuate gradualmente dagli Stati membri entro il 1° gennaio 2021^[3].

[1] Prima Direttiva n. 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, in: GUCE del 14 aprile 1967, n. 1301/67; seconda Direttiva n. 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Struttura e modalità di applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto, in: GUCE del 14 aprile 1967, n. 1303/67.

[2] Relazione della commissione al parlamento europeo e al consiglio – Tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea – Lotta contro la frode, Relazione annuale 2016, COM/2017/0383 final, cif. 3.1.4.

[3] Direttiva UE n. 2017/2455 del Consiglio, del 5 dicembre 2017, che modifica la Direttiva n. 2006/112/CE e la Direttiva n. 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto applicabili alle prestazioni di servizi e alle vendite a distanza di beni, in: GUUE del 29 dicembre 2017, n. 348/7 (Direttiva sul mercato unico digitale).

Figura 1: Piano di Azione IVA dal 2018 al 2027



Nell'ambito del "Piano d'azione sull'IVA", la Commissione europea desidera abrogare il "regime transitorio" introdotto nel 1993 per le cessioni intracomunitarie. Secondo il progetto di legge, il fornitore dovrà riscuotere l'IVA e dichiararla nel suo Stato membro. Tuttavia, il regime definitivo dell'IVA si baserà sul principio dell'imposizione nel luogo di destinazione (ossia nel luogo del presunto consumo[4]). L'adeguata ripartizione della base imponibile sarà disciplinata tra gli Stati membri.

II. Il mercato unico digitale (B2C)

A. Le prestazioni dei servizi elettronici in senso lato (e-services B2C)[5]

La revisione normativa riguarderà la fornitura di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di servizi forniti per via elettronica, come la fornitura e l'elaborazione dei dati e l'uso o la concessione di licenze per il software. L'obiettivo è di consentire in particolare alle piccole e medie imprese (PMI) di estendere i loro mercati nazionali ai consumatori finali di altri Paesi dell'UE[6].

A partire dal 1° gennaio 2019, tali servizi forniti da società stabilite nell'UE saranno tassati alle aliquote dello Stato membro d'origine, purché non superino la soglia di fatturato di 10'000 euro all'anno. Una volta raggiunta tale soglia, questi servizi saranno tassati all'aliquota dello Stato membro di destinazione del consumatore finale. Tuttavia, le imprese potranno continuare a dichiarare e pagare l'IVA nel loro Paese di residenza. Questo concetto viene comunemente chiamato "mini sportello unico" o "Mini One-Stop-Shop". Esso si applicherà anche alle imprese non stabilite nell'UE che forniscono servizi elettronici ai consumatori finali nell'UE.

Dal 1° gennaio 2021, la regola del cd. "sportello unico" (One-Stop-Shop) si applicherà a tutte le prestazioni di servizi

fornite da un soggetto passivo a consumatori finali all'interno dell'UE[7]. Questa modifica dovrebbe alleviare i prestatori di servizi B2C (Business to Consumer) stabiliti all'interno o all'esterno dell'UE. Per il momento questa modifica non si applica ai lavoratori autonomi (ad es., avvocati e consulenti). Quest'ultimi continueranno a dichiarare l'IVA secondo il principio del luogo in cui si trova il prestatore di servizi. Tuttavia, un nuovo esame della normativa è previsto per il 2027.

B. La vendita di beni on-line (commercio elettronico B2C)[8]

Dal 1° gennaio 2021, il concetto di sportello unico sarà esteso alla fornitura tramite interfaccia elettronica di beni transfrontalieri. In linea di principio, la vendita transfrontaliera di beni a consumatori finali sarà dichiarata dall'impresa nel suo Stato membro di residenza e tassata in base all'aliquota dello Stato membro di destinazione. A livello di tassazione, si dovrà operare una distinzione tra i beni che saranno consegnati nell'UE (vendite a distanza intracomunitarie) e quelli che saranno importati nell'UE (vendite a distanza da Paesi terzi).

C. Le vendite tramite "mercati virtuali" (piattaforma on-line)

Gran parte delle vendite a distanza di beni, forniti da uno Stato membro all'altro e da territori terzi o Paesi terzi alla Comunità, sono facilitate dall'uso di un'interfaccia elettronica, quale un mercato virtuale (marketplace), una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, spesso col ricorso a sistemi di deposito logistico[9]. Benché gli Stati membri possano stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA in tali casi, ciò si è dimostrato insufficiente ad assicurare la riscossione effettiva ed efficace dell'IVA. Per conseguire tale obiettivo e ridurre l'onere amministrativo per i venditori, le Amministrazioni

[4] Commissione europea, Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva n. 2006/112/CE per quanto riguarda l'armonizzazione e la semplificazione di alcune norme del sistema di imposta sul valore aggiunto e che istituisce il regime definitivo di tassazione degli scambi tra Stati membri del 4 ottobre 2017, COM(2017) 569 (Direttiva sul sistema comune dell'IVA).

[5] Art. 58 Direttiva n. 2006/112/CE come modificato dall'art. 1 Direttiva sul mercato unico digitale.

[6] Si tratta di destinatari che non esercitano alcuna attività commerciale e non sono soggetti all'IVA e, quindi, non hanno un numero di identificazione IVA.

[7] Art. 359 Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificato dall'art. 2, n. 16 Direttiva sul mercato digitale.

[8] In Svizzera, il termine utilizzato è "vendite per corrispondenza", mentre i termini utilizzati nella Direttiva sul mercato unico digitale sono "vendita di beni a distanza", "distance selling" in inglese e "vente à distance de biens" in francese.

[9] Ad oggi non esiste una definizione giuridica della nozione di "mercato elettronico o virtuale". Nel linguaggio comune è un mercato on-line in cui vengono raggruppate prodotti di diversi venditori o di diversi siti web. L'idea è di includere in questo concetto anche servizi di logistica e altri servizi a questi collegati come quelli degli spedizionieri.

fiscali e i consumatori, è, quindi, necessario coinvolgere nella riscossione dell'IVA i soggetti passivi che facilitano le vendite a distanza di beni tramite l'uso di interfaccia elettronica, disponendo che essi siano considerati le persone che effettuano le vendite in questione.

Le nuove norme si applicheranno^[10]:

- alle importazioni di beni con un valore intrinseco inferiore a 150 euro e
- alle vendite a distanza all'interno dell'UE da parte di fornitori stabiliti al di fuori dell'UE.

In futuro, da un punto di vista legale, si considererà che il venditore effettua una cessione alla piattaforma e che la piattaforma a sua volta effettua una vendita all'acquirente. Le società che gestiscono le piattaforme di vendita *on-line* saranno, quindi, soggette all'IVA a proprio nome per le fatture di acquisto e di vendita. Saranno pertanto trattati come commissionari^[11], indipendentemente dalla loro concezione nel diritto civile.

Le vendite effettuate attraverso questi mercati virtuali saranno tassate principalmente in base all'aliquota dello Stato membro di destinazione. Ad oggi, una parte significativa delle vendite internazionali a distanza viene effettuata su queste piattaforme. Attualmente, sono i venditori ad essere responsabili della tassazione a destino sulla base delle aliquote applicabili nello Stato membro di destinazione. Secondo le nuove norme tali cessioni saranno assimilate a quelle B2B poiché effettuate sui mercati virtuali: la tassazione nello Stato membro di destinazione ricadrà sui mercati virtuali e, di conseguenza, l'onere amministrativo sarà trasferito dai venditori ai gestori delle piattaforme *on-line*.

D. La vendita di beni a distanza all'interno dell'UE (UE-UE B2C)

Le attuali soglie di fatturato specifiche per ciascuno Stato membro (35'000 – 100'000 euro) saranno sostituite, a partire dal 1° gennaio 2021, da una soglia comune, a livello europeo, di 10'000 euro. Questo limite si applicherà a tutte le cessioni intracomunitarie (beni e servizi) nei confronti di consumatori finali. Quindi, se queste supereranno la soglia di 10'000 euro, saranno soggette all'aliquota applicabile nello Stato membro di destinazione, ossia nel luogo del destinatario del servizio e nel luogo di consegna dei beni. Solo le cessioni effettuate da società con un fatturato intracomunitario inferiore a 10'000 euro saranno imponibili in base all'aliquota dello Stato membro d'origine^[12].

La semplificazione sta nel fatto che in futuro non dovremo più preoccuparci delle diverse soglie di fatturato in ogni Stato membro. Il controllo di tali soglie da parte degli Stati membri

[10] Art. 369-terdecies Direttiva n. 2006/112/CE come modificato dall'art. 2 n. 30 Direttiva sul mercato unico digitale.

[11] Art. 14 Direttiva n. 2006/112/CE come modificato dall'art. 2 n. 2 Direttiva sul mercato unico digitale.

[12] Art. 59-*quater* della Direttiva n. 2006/112/CE come modificato dall'art. 2 n. 7 Direttiva sul mercato unico digitale.

sarà, infatti, abolito e ridotto ad un unico controllo (fatturato intracomunitario). Inoltre, gli obblighi fiscali attualmente esistenti di identificazione negli Stati membri di destinazione non saranno più necessari grazie alla possibilità di ricorrere allo "sportello unico". Ciò comporterà, da un lato, la riduzione dei rischi di frodi potenziali e, dall'altro, la riduzione degli oneri amministrativi a carico delle imprese poiché vi sarà anche l'eliminazione dell'obbligo di fatturazione per queste vendite intracomunitarie.

Tuttavia, le società stabilite al di fuori della Comunità resteranno responsabili ai fini IVA nello Stato membro in cui hanno scelto di registrarsi.

E. La vendita a distanza di beni importati da Paesi terzi (importazioni B2C nell'UE)

Come per le vendite intracomunitarie, le vendite a distanza di beni importati da Paesi terzi che sono venduti a clienti privati all'interno dell'UE, saranno tassate in base all'aliquota dello Stato membro di destinazione.

Le attuali esenzioni per le importazioni di piccole spedizioni (inferiori a 22 euro) saranno abolite per evitare distorsioni della concorrenza tra venditori all'interno e all'esterno della Comunità. Una misura analoga sarà attuata in Svizzera a partire dal 1° gennaio 2019^[13].

A partire dal 2021, una dichiarazione doganale completa sarà richiesta solo per le cessioni di beni soggetti ad accisa^[14] o di beni con un valore intrinseco superiore a 150 euro. Le altre cessioni di merci possono essere dichiarate attraverso il cd. "sportello unico di importazione" o attraverso procedure doganali semplificate^[15].

A differenza delle vendite a distanza intracomunitarie, l'obbligo di emettere fattura non sarà abolito.

1. Lo sportello unico di importazione (Import-One-Stop-Shop)

Tali norme saranno simili a quelle sulle vendite a distanza intracomunitarie; tuttavia, i venditori dovranno utilizzare un numero di identificazione IVA separato e specifico.

[13] Sebbene l'esenzione per le piccole spedizioni sia stata mantenuta per l'imposta d'importazione, le forniture sono soggette all'imposta sulle transazioni effettuate sul territorio svizzero (nuovo art. 7 cpv. 3 lett. b della Legge federale sull'imposta sul valore aggiunto [LIVA; RS 641.20]) in combinato disposto con gli art. 53 cpv. 1 lett. a e 1 lett. c dell'Ordinanza del Dipartimento federale delle finanze (DFF) del 2 aprile 2014 concernente l'importazione esente dall'imposta di beni in piccole quantità, di valore minimo o il cui ammontare d'imposta è irrilevante (RS 641.204), legge modificata dal 1° gennaio 2019 (RU 2017 3575, p. 3576). A differenza dell'UE, questa misura svizzera si applica solo quando un'impresa estera che vende per corrispondenza ha in Svizzera un fatturato superiore a 100'000 franchi per piccoli invii. Questa soglia di fatturato è stata introdotta per garantire un giusto equilibrio tra il gettito fiscale e i costi di riscossione dell'imposta. Questa soglia si applica anche ai contribuenti nazionali (art. 10 cpv. 2 lett. a LIVA).

[14] Ad es., alcool, tabacco, fonti di energia.

[15] Disposizioni speciali relative alla vendita a distanza di beni importati da Stati membri terzi ai sensi degli artt. 369 ss. Direttiva n. 2006/112/CE come modificati dall'art. 2, n. 30 Direttiva sul mercato unico digitale.

Questo numero di partita IVA dovrà essere indicato per ogni cessione di beni (pacchi) prima dell'attraversamento della frontiera. Con questa indicazione, le autorità doganali rinunceranno alla riscossione dell'IVA all'importazione. Tali cessioni saranno, invece, dichiarate ai fini IVA dallo sportello unico di importazione da parte dei venditori soggetti passivi[16]. A tal fine, l'UE creerà una banca dati attraverso la quale sarà possibile verificare in tempo reale i numeri di identificazione IVA.

I venditori che non sono stabiliti nell'UE dovranno nominare un intermediario[17]. Fanno eccezione i venditori stabiliti in Paesi che hanno concluso un accordo di mutua assistenza con l'UE. Attualmente, solo la Norvegia sembra essere interessata[18].

Il numero di partita IVA utilizzato per tutte le importazioni del venditore sarà quello dell'intermediario, il quale subentrerà nella responsabilità soggettiva del venditore (incluso il pagamento dell'IVA) in nome e per conto di quest'ultimo. Il ruolo di questo intermediario sembra essere più ampio di quello del rappresentante fiscale attualmente in vigore in diversi Stati membri: infatti, sebbene alcuni Stati già prevedano la responsabilità solidale per i debiti fiscali, allo stato attuale, la responsabilità diretta dell'intermediario per l'obbligazione fiscale assunta dal soggetto rappresentato non è, invece, prevista.

2. La procedura semplificata di importazione

Esiste una procedura semplificata di importazione se i venditori decidono di non dichiarare le loro merci attraverso lo sportello unico di importazione. Si prevede che questa procedura sarà utilizzata nel contesto delle spedizioni postali e dei corrieri.

In questa procedura, il dichiarante doganale riscuote l'IVA all'importazione dal destinatario delle merci. Poi, la dichiara e la paga alle autorità doganali. Pertanto, non sarà richiesto alcun prefinanziamento dell'IVA all'importazione da parte del dichiarante doganale.

D'altro canto, gli Stati membri avranno la possibilità di escludere l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta per questa procedura.

III. Il piano d'azione sull'IVA (B2B)[19]

Prima dell'introduzione del regime definitivo IVA, previsto il 1° luglio 2022, saranno attuate delle soluzioni rapide (cd. "Quick Fixes").

[16] Come per l'imposta sugli acquisti in Svizzera o l'imposta sulle importazioni con differimento del pagamento della stessa.

[17] Cfr. nota 15.

[18] Non è chiaro se l'Accordo di cooperazione tra la Svizzera e la Comunità europea per la lotta contro la frode sia qualificato o meno (RS 0.351.926.81). L'Accordo è stato ratificato dalla Svizzera e da 27 Stati membri dell'UE e viene applicato in anticipo dalla Svizzera e da alcuni Stati membri. La ratifica da parte dell'Irlanda è ancora in corso.

[19] La proposta legislativa volta ad introdurre una maggiore flessibilità per le aliquote IVA degli Stati membri e le nuove norme di semplificazione per le piccole imprese del 18 gennaio 2018, che non sono discusse di seguito.

A. Le soluzioni rapide ("Quick Fixes")

Dal 1° gennaio 2020 le seguenti misure saranno attuate al fine di migliorare gli scambi all'interno dell'UE in attesa del sistema definitivo di regole.

1. La semplificazione e armonizzazione per i contratti di deposito così detti call-off stock[20]

Il *call-off stock* si riferisce alla situazione in cui, al momento del trasporto di beni verso un altro Stato membro, il cedente conosce già l'identità dell'acquirente al quale tali beni saranno forniti in una fase successiva e dopo il loro arrivo nello Stato membro di destinazione. Attualmente questa situazione dà luogo ad una cessione presunta (nello Stato membro di partenza dei beni) e ad un acquisto intracomunitario presunto (nello Stato membro di arrivo dei beni), seguiti da una cessione "interna" nello Stato membro di arrivo, per la quale il cedente dovrebbe essere identificato ai fini IVA in tale Stato membro.

In alcuni Stati membri è richiesta al fornitore la registrazione ai fini IVA; ora tale istituto è disciplinato in tutta Europa e tali operazioni, quando hanno luogo tra due soggetti passivi, dovrebbero essere considerate, a determinate condizioni, una cessione esente nello Stato membro di partenza e un acquisto intracomunitario nello Stato membro di arrivo. Il fornitore non sarà più tenuto a registrarsi nello Stato membro in cui si trova il deposito[21]. Tale obbligo rimane, però, nel caso in cui il fornitore abbia un semplice deposito di beni o effettui altre operazioni imponibili in quello Stato.

2. La semplificazione delle operazioni a catena

Le operazioni a catena si riferiscono a cessioni successive di beni che sono oggetto di un unico trasporto intracomunitario. Il movimento intracomunitario dei beni dovrebbe essere imputato ad una sola delle cessioni e solo detta cessione dovrebbe beneficiare dell'esenzione dall'IVA prevista per le cessioni intracomunitarie.

Qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno Stato membro a un altro direttamente dal primo fornitore all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio[22].

Tuttavia, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio, se quest'ultimo ha comunicato al fornitore il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati.

[20] In alcuni Stati membri, il "*call-off stock*" non va confuso con il contratto di "*consignment stock*", ai fini del corretto trattamento dell'IVA. Altri Stati membri, invece, come l'Italia, fanno riferimento esclusivamente al "*consignment stock*" (Risoluzione ministeriale del 18 ottobre 1996, n. 235/E e Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 5 maggio 2005, n. 58) e a certe condizioni offrono delle semplificazioni evitando l'obbligo della registrazione.

[21] Art. 17-bis par. 1 e 3 Direttiva sul sistema comune dell'IVA (COM/2018/329).

[22] Con "operatore intermedio" s'intende un fornitore diverso dal primo fornitore, che spedisce o trasporta i beni autonomamente o tramite un terzo che agisce per suo conto.

3. La semplificazione della prova dell'esenzione per le cessioni all'interno dell'UE[23]

Questa misura vuole dare un approccio uniforme alla documentazione considerata sufficiente per provare l'uscita dei beni dal territorio dello Stato membro e confermare l'esenzione IVA relativa alle cessioni intracomunitarie[24].

Se il trasporto è organizzato dal fornitore o da terzi per suo conto sarà sufficiente avere almeno due dei seguenti documenti non contraddittori tra loro: il contratto di trasporto internazionale di merci su strada (CMR) firmato, la polizza di carico, la fattura di trasporto aereo, la fattura emessa dallo spedizioniere. In alternativa anche uno dei documenti appena menzionati e una polizza assicurativa relativa al trasporto o relativa alla spedizione dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento del trasporto o della spedizione dei beni o un documento ufficiale notarizzato o una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Se, invece, il trasporto è organizzato dall'acquirente o da terzi per suo conto (consegne con *incoterms Ex work* o *Free Carrier* [FCA]), oltre ai menzionati documenti sarà necessaria una dichiarazione scritta dell'acquirente che certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto e che menziona lo Stato membro di destinazione dei beni.

Vale la pena menzionare tra le misure immediate l'attribuzione di requisito sostanziale del numero di partita IVA valido dell'acquirente dei beni, assegnato dallo Stato membro di destinazione per usufruire della detassazione delle cessioni intracomunitarie (ad oggi tale requisito è solo formale). Il sistema della banca dati *VAT Information Exchange System* (VIES) diventa così un efficace strumento per combattere le frodi. Tuttavia, qualora il cedente non rispetti i suoi obblighi di inserimento nell'elenco VIES, l'esenzione non si applica, salvo quando il cedente agisce in buona fede, vale a dire quando può debitamente giustificare dinanzi alle autorità fiscali competenti la sua mancanza in relazione all'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie.

B. L'introduzione del concetto di "soggetto passivo certificato"

Lo *status* di "soggetto passivo certificato" dovrebbe essere introdotto il 1° luglio 2022[25]. Norme speciali possono essere applicate ai contribuenti stabiliti nella Comunità che soddisfano requisiti più elevati, che possono, quindi, essere considerate particolarmente affidabili (per l'appunto soggetti passivi certificati).

La questione se il fornitore, nel contesto di operazioni intracomunitarie tra imprese, sarà tassato o meno, dipenderà

dal fatto che il destinatario sia o meno un soggetto passivo certificato.

C. I requisiti per ottenere lo status di soggetto passivo certificato

Lo *status* di soggetto passivo certificato richiederà una sede stabile nella Comunità (domicilio o stabile organizzazione). Inoltre, per ottenere tale *status*, i soggetti passivi dovranno dimostrare:

- la loro solvibilità,
- di disporre di un adeguato sistema di controllo interno e
- di non aver ricevuto condanne (nessuna colpa grave o ripetuta a norma delle normative doganale e IVA).

Si presume, inoltre, che le società stabilite nell'UE acquisiranno tale *status* se soddisfano già la qualifica doganale di operatore economico autorizzato (AEO).

Secondo le conoscenze attuali, le imprese svizzere non stabilite nell'UE non potranno ottenere tale *status*, anche soddisfacendo completamente o parzialmente i requisiti di certificazione AEO in Svizzera o nell'UE.

Alla luce di quanto precede, è essenziale che Bruxelles adotti direttive più dettagliate per gli Stati membri. Ventotto[26] specifiche per ciascuno Stato membro annullerebbero, infatti, i vantaggi di questo *status* che deve inoltre essere verificabile in tempo reale dalle parti interessate.

L'attuale banca dati VIES verrà integrata con lo *status* di soggetto passivo certificato.

D. Le condizioni di esenzione per le cessioni intracomunitarie

Su richiesta degli Stati membri possono diventare sostanziali le seguenti condizioni per l'esenzione delle cessioni intracomunitarie[27]:

- a) il trasporto intracomunitario effettivo,
- b) il destinatario della cessione è soggetto all'IVA in uno Stato membro diverso da quello di partenza della spedizione o del trasporto dei beni e
- c) il destinatario della cessione è indicato nella dichiarazione ricapitolativa delle cessioni intracomunitarie.

A seguito delle sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE)[28], quest'ultima condizione è attualmente considerata esclusivamente formale. Gli Stati membri devono pertanto accettare l'esenzione fiscale per tali prestazioni anche in assenza di una di queste condizioni. Essi possono, tuttavia, imporre sanzioni amministrative ai soggetti passivi.

[23] A partire dal 2022, il termine "intracomunitario" sarà sostituito dal termine "intraunionale".

[24] Art. 1 Proposta di regolamento di esecuzione del Consiglio che modifica il regolamento (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda talune esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie.

[25] Art. 1 Proposta di regolamento del Consiglio che modifica il regolamento (UE) n. 904/2010 per quanto riguarda i soggetti passivi certificati.

[26] Compreso il Regno Unito.

[27] Art. 138, par. 1 Direttiva n. 2006/112/CE come modificato dell'art. 1 par. 3 Direttiva sul sistema comune dell'IVA.

[28] CGUE, Sentenza del 6 dicembre 2012, causa C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft*; CGUE, Sentenza del 27 settembre 2012, C-587/10, *VSTR*; CGUE, Sentenza del 20 ottobre 2016, C-24/15, *Josef Plöckl*; CGUE, Sentenza del 9 febbraio 2017, C-21/16, *Euro Tyre BV*.

IV. Le cessioni intraunionali (B2B)

L'entrata in vigore delle nuove norme europee in materia di IVA è prevista per il 1° luglio 2022[29]. Ulteriori dettagli sono stati pubblicati nella proposta del 25 maggio 2018. Il principio di base prevede che le cessioni *intra*-UE siano tassate nello Stato membro di destinazione come un unico evento imponibile. Sarà, altresì, eliminata la divisione tra due eventi imponibili nello Stato membro d'origine e nello Stato membro di destinazione.

In linea di principio, il fornitore addebiterà, riscuoterà, dichiarerà e pagherà l'IVA in base all'aliquota fiscale dello Stato membro di destinazione, anche se questa sarà riscossa dalle autorità fiscali del suo Stato membro di origine (sportello unico). Egli potrà, inoltre, dichiarare nello stesso Stato membro d'origine tutta l'IVA sugli acquisti (imposta a monte), ossia l'IVA dello Stato membro d'origine e l'IVA di qualsiasi altro Stato membro. Attraverso un sistema di compensazione, gli Stati membri redistribuiranno il gettito fiscale secondo il principio dell'imposta generale sui consumi. Di conseguenza, il numero di soggetti passivi IVA verrà ridotto.

In base alla proposta, i soggetti passivi certificati non saranno tenuti a pagare l'IVA in quanto destinatari di "cessioni all'interno dell'UE"[30]. Durante un periodo transitorio potranno continuare a pagare l'IVA in qualità di soggetti passivi (dichiarazione del fatturato e imposta a monte). In futuro, pertanto, il fornitore dovrà conoscere non solo il numero di identificazione IVA del destinatario, ma anche il suo *status* per le cessioni intracomunitarie.

Le cessioni all'interno dell'UE a soggetti passivi certificati non saranno tassabili e non dovranno più essere ricomprese negli elenchi riepilogativi, a differenza delle cessioni a destinatari non certificati. Quest'ultime saranno tassate in base alle aliquote d'imposta dello Stato membro di destinazione. Questa norma per i soggetti passivi certificati dev'essere intesa, ancora una volta, come una disposizione transitoria. Dopo un certo periodo di tempo, anche i soggetti passivi certificati dovrebbero essere soggetti alle norme europee "definitive" in materia di IVA.

Questo meccanismo dell'inversione contabile si applicherà anche alle cessioni nazionali a soggetti passivi certificati, a condizione che il fornitore non sia stabilito nello Stato membro di imposizione[31].

[29] Direttiva sul sistema comune dell'IVA

[30] Il termine usato per questo meccanismo è "Inversione contabile" in italiano, "Auto Liquidation" in francese e "Reverse Charge" in inglese.

[31] Vale la pena, inoltre, ricordare che il Consiglio europeo ha approvato la proposta di Direttiva che consentirà agli Stati membri maggiormente colpiti dalle frodi carosello di richiedere, fino al 30 giugno 2022, il meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge* generalizzato) per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di valore unitario superiore a 17'500 euro. Per attuare tale procedura sono previsti il rispetto di parametri molto stringenti come il 25% del divario IVA dovuto a frodi carosello (COM[2016]811, final). Il legislatore unionale ha previsto, inoltre, la proroga fino al 30 giugno 2022, del meccanismo dell'inversione contabile per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi elencate nell'art. 199-bis par. 1 Direttiva n. 2006/112/CE in scadenza al 31 dicembre 2018. Proposta di Direttiva recante modifica della Direttiva n. 2006/112/CE

V. Conclusione

Molti cambiamenti toccheranno i contribuenti e le autorità fiscali nei prossimi anni, in particolare a seguito della modifica della direttiva sul mercato unico digitale (vendite a distanza) nel 2021 e della direttiva sul sistema comune IVA (nuova regolamentazione per le cessioni tra imprese all'interno dell'UE) nel 2022.

Il tempo a disposizione, prima dell'entrata in vigore di quest'ultima, è breve. Di conseguenza, le imprese hanno già iniziato ad effettuare valutazioni dell'impatto della normativa, ad adattare i loro futuri sistemi *Enterprise Resource Planning* (ERP), ad attuare nuovi processi e a modificare quelli esistenti.

Le società di commercio elettronico saranno potenzialmente in grado di ridurre il numero dei loro obblighi in materia di IVA. Essi dovranno tuttavia prepararsi all'imposizione sistematica delle merci nello Stato membro di destinazione ed adeguare la struttura dei prezzi di mercato di conseguenza. Infatti, circa 5 mia. di euro di gettito fiscale supplementare dovranno essere trasferiti al mercato del commercio elettronico. Resta da vedere quanto proverrà dall'aumento dei prezzi al consumo e quanto proverrà dai margini più ristretti applicati alle imprese.

Le imprese che effettuano vendite B2B delle merci che non sono presenti nell'UE dovranno controllare la loro struttura di vendita per individuare eventuali carenze di liquidità, valutare i cambiamenti organizzativi (come la creazione di stabili organizzazioni o la creazione di distributori principali all'interno dell'UE) e lo *status* di soggetto passivo certificato.

Le autorità fiscali dell'UE e degli Stati membri a loro volta dovranno fornire informazioni in tempo reale (*status* di soggetto passivo certificato, numeri di identificazione IVA collegati allo sportello unico di importazione, prodotti e aliquote IVA).

Pertanto, l'UE deve impartire istruzioni dettagliate affinché gli Stati membri possano integrare queste modifiche nella legislazione nazionale in modo armonizzato, riducendo nel contempo gli oneri amministrativi per le autorità e le imprese (riduzione della burocrazia).

relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto con riguardo al periodo di applicazione del meccanismo facoltativo di inversione contabile alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi e del meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA.

Il Tribunale federale dà luce verde al limite della deduzione per spese di trasporto del Canton Ginevra

Non viene riconosciuta alcuna lesione al “quasi-residente” penalizzato dalla norma che prevede un massimo di fr. 500 per le spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro



Samuele Vorpe

Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI

Sentenza TF n. 2C_735/2017 del 6 febbraio 2018, Legge tributaria del Canton Ginevra – controllo astratto delle norme; imposizione dei quasi-residenti; spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro per contribuenti che svolgono un’attività lucrativa dipendente. L’Alta Corte, con la sentenza del 6 febbraio 2018, ha respinto un ricorso depositato da una contribuente cd. “quasi-residente” contro la Legge 11685 del Canton Ginevra, del 17 dicembre 2015, che prevede un tetto massimo deducibile di fr. 500 per le spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro. Questa legge, adottata dal Gran Consiglio e, in seguito, dal Popolo ginevrino, ha potuto, quindi, entrare regolarmente in vigore. Nello specifico, questa ha trovato applicazione a partire dall’anno fiscale 2017. Con questa decisione, il Tribunale federale ha confermato la sentenza emanata dalla Camera costituzionale della Corte di giustizia del Canton Ginevra il 3 agosto 2017. Quest’ultima aveva concluso che la Legge 11685 non poteva considerarsi discriminatoria né un ostacolo alla libera circolazione delle persone. Tuttavia, aveva rilevato come il divieto di retroattività delle leggi fiscali impediva alla Legge 11685 di esplicitare i suoi effetti già a partire dal 1° gennaio 2016 – come inizialmente previsto – accogliendo, quindi, il ricorso solo parzialmente. Nella sua sentenza, il Tribunale federale ha confermato le conclusioni a cui è giunta la Corte di giustizia ginevrina. Il limite alla deduzione per le spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro può, quindi, trovare applicazione a partire dall’anno fiscale 2017. Ne consegue che i contribuenti, che hanno presentato la dichiarazione per l’anno 2017, hanno dovuto considerare il tetto massimo deducibile di fr. 500, conformemente a quanto previsto dall’art. 9 cpv. 1 LAID, mentre coloro che avevano già presentato la loro dichiarazione, riportando delle spese di trasporto superiori a tale importo, hanno dovuto subire una correzione da parte dell’Amministrazione fiscale. Si rileva, infine, che i contribuenti imposti alla fonte, che desiderano ottenere lo statuto di “quasi-residente”, saranno tenuti ad esaminare la loro situazione anche alla luce del nuovo tetto massimo deducibile per le spese di trasporto per attività lucrativa di fr. 500. (cfr. Service communication et information, République et Canton de Genève, Communiqué de presse du département des finances, Ginevra, 15 febbraio 2018, in: <https://www.ge.ch/document/7256/telecharger> [consultato il 06.11.2018])(traduzione a cura di Fernando Ghiringhelli).

I. La nuova legge ginevrina sulla limitazione delle spese di trasporto	499
II. Il ricorso alla Corte di giustizia ginevrina da parte di una quasi-residente.....	499
III. Respinto il ricorso cantonale, la quasi-residente decide di ricorrere al Tribunale federale	499
IV. Il controllo astratto delle norme	499
V. I principi che il Tribunale federale deve osservare....	500
VI. Il diritto interno svizzero	500
VII. Il diritto convenzionale	500
A. Il luogo di tassazione dei redditi del lavoro della quasi-residente.....	500
B. Gli accordi sulla fiscalità dei frontalieri	501
VIII. Le modalità d’imposizione alla fonte per i lavoratori dipendenti.....	501
IX. Le modalità d’imposizione dei quasi-residenti	501
X. La deduzione per le spese di trasporto.....	502
XI. Secondo la quasi-residente la legge ginevrina viola l’ALC.....	502
A. Il quadro normativo dell’ALC	502
B. Il principio di non-discriminazione	503
C. La normativa cantonale concernente la limitazione della deduzione per le spese di trasporto viola l’ALC?	503
D. No, secondo il Tribunale federale!	503
E. La normativa cantonale concernente la limitazione della deduzione per le spese di trasporto limita l’accesso al mercato del lavoro?.....	504
F. No, secondo il Tribunale federale!	504
G. Vi è una violazione dei principi della parità di trattamento, della generalità dell’imposta e dell’imposizione secondo la capacità contributiva?.....	505
H. Di nuovo no, secondo il Tribunale federale!	505
I. Vi è una violazione del principio della separazione dei poteri e del divieto di retroattività?	506
J. Ancora no, secondo il Tribunale federale!	507
XII. Conclusioni	507

I. La nuova legge ginevrina sulla limitazione delle spese di trasporto

Il 17 giugno 2015, il Consiglio di Stato della Repubblica e Cantone di Ginevra ha presentato al Gran Consiglio della Repubblica e Cantone di Ginevra un progetto di legge (PL 11685) che modifica la legge ginevrina del 27 settembre 2009 sull'imposizione delle persone fisiche (LIPP/GE; RSGE D 3 08). La Legge 11685 è stata votata dal Gran Consiglio il 17 dicembre 2015.

Il testo di questa Legge è stato pubblicato sul Foglio ufficiale della Repubblica e Cantone di Ginevra del 15 gennaio 2016. A seguito di un referendum, una votazione popolare si è tenuta il 25 settembre 2016. Dato che l'oggetto è stato accettato dal 57,66% dei votanti, la Legge 11685 è stata promulgata con risoluzione del Consiglio di Stato del 19 ottobre 2016, pubblicata sul Foglio ufficiale del 21 ottobre 2016.

Il testo della Legge 11685 ha il seguente tenore:

Art. 1 – Modifiche

La legge sull'imposizione delle persone fisiche, del 27 settembre 2009, è modificata come segue:

Art. 29, cpv. 1, lettera a (nuovo tenore)

Le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro fino a concorrenza di 500 franchi;

Art. 67, cpv. 2 (nuovo tenore)

2. Ogni 4 anni il Consiglio di Stato adegua, in funzione dell'evoluzione dell'indice dei prezzi al consumo per il periodo fiscale considerato, l'ammontare in franchi previsto agli articoli 27, lettera m, 29, capoverso 1, lettera a, e capoverso 2, 31, lettera d, 35, 36, 36A, 36B, 39, 40, 47, lettera h, e 58.

Art. 72, cpv. 11 (nuovo)

Modifica del 17 dicembre 2015

11. Il primo adeguamento al rincaro, secondo l'articolo 67, capoverso 2, dell'ammontare previsto all'articolo 29, capoverso 1, lettera a, ha luogo per il periodo fiscale 2017. L'indice dei prezzi al consumo per l'anno di riferimento è quello per l'anno 2016.

Art. 2 – Entrata in vigore

La presente legge entra in vigore il 1° gennaio 2016.

II. Il ricorso alla Corte di giustizia ginevrina da parte di una quasi-residente

A. è una cittadina svizzera domiciliata in Francia, a più di 30 km da Ginevra, località nella quale si reca quotidianamente per lavoro. Ella ha optato per lo statuto di quasi-residente, che le permette di dedurre dai propri redditi (imposti alla fonte e riscossi per più del 90% in Svizzera) le medesime deduzioni di quelle accordate ai contribuenti domiciliati in Svizzera.

Con atto del 16 novembre 2016, A. ha interposto ricorso presso la Camera costituzionale della Corte di giustizia della Repubblica e Cantone di Ginevra contro la Legge 11685 chiedendone in particolare l'annullamento.

Con decisione del 3 agosto 2017, la Corte di giustizia ha parzialmente accolto il ricorso, riformando l'art. 2 Legge 11685

dandogli il seguente tenore: "[I]a presente legge entra in vigore ed esplica i suoi effetti a partire dal 1° gennaio 2017". Per il resto ha respinto il ricorso.

III. Respinto il ricorso cantonale, la quasi-residente decide di ricorrere al Tribunale federale

Trattandosi di un ricorso in materia di diritto pubblico, A. chiede al Tribunale federale, oltre all'effetto sospensivo, di annullare la decisione della Corte di giustizia del 3 agosto 2017, come pure la Legge 11685 del 17 dicembre 2015. Ella lamenta una violazione del diritto nazionale ed internazionale.

Con un'ordinanza del 26 settembre 2017, il Presidente della II° Corte di diritto pubblico del Tribunale federale ha respinto la richiesta d'effetto sospensivo.

La Corte di giustizia conferma i considerandi ed il dispositivo della propria decisione. Il Gran Consiglio, alle cui conclusioni si associa il Consiglio di Stato, conclude per la reiezione del ricorso. L'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) rinuncia a pronunciarsi. Nelle sue osservazioni finali, A. conferma le proprie conclusioni.

IV. Il controllo astratto delle norme

Il Tribunale federale esamina d'ufficio la propria competenza (art. 29 cpv. 1 della Legge federale sul Tribunale federale [LTF; RS 173.110]) e controlla liberamente la ricevibilità dei ricorsi che gli vengono sottoposti [1].

Il ricorso in materia di diritto pubblico è ammesso contro gli atti normativi cantonali (art. 82 lett. b LTF). Secondo l'art. 87 LTF, gli atti normativi cantonali sono direttamente impugnabili mediante ricorso se non è possibile avvalersi di alcun rimedio giuridico cantonale. Per contro, se il diritto cantonale prevede un rimedio giuridico contro gli atti normativi, si applica l'articolo 86 LTF, il quale prevede che il ricorso è ammissibile contro le decisioni delle autorità cantonali di ultima istanza, sempreché non sia ammissibile il ricorso al Tribunale amministrativo federale (TAF) (cpv. 1 lett. d).

La legge qui contestata è un atto normativo cantonale che può, nel Canton Ginevra, fare l'oggetto di un mezzo di diritto, chiamato sia "richiesta" che "ricorso", davanti alla Camera costituzionale della Corte di giustizia (art. 124 lett. a della Costituzione della Repubblica e Cantone di Ginevra del 14 ottobre 2012 [Cost.-GE, RS 131.234], nonché art. 130B cpv. 1 lett. a della legge ginevrina del 26 settembre 2010 sull'organizzazione giudiziaria [LOJ/GE; RSGE E 2 05]), la quale statuisce in qualità di istanza cantonale e non può essere impugnata davanti al TAF.

Dal momento che le istanze precedenti sono state esaurite e che la lista delle eccezioni dell'art. 83 LTF non si applica agli atti normativi [2], la via del ricorso in materia di diritto pubblico è, in linea di principio, ammessa per lamentarsi della violazione

[1] DTF 141 II 113 consid. 1 p. 116.

[2] Sentenza TF n. 2C_500/2016 del 31 ottobre 2016 consid. 1.1.2; n. 2C_62/2015 del 2 settembre 2016 consid. 1.1, non pubblicata in DTF 143 I 109.

sia del diritto federale (cfr. art. 95 lett. *a* LTF) che ingloba pure la Costituzione federale^[3], sia del diritto internazionale (cfr. art. 95 lett. *b* LTF).

Se esiste, come in questo caso, una giurisdizione costituzionale cantonale, si può, di fronte al Tribunale federale (art. 82 lett. *b* LTF), chiedere non soltanto l'annullamento della decisione di ultima istanza cantonale, ma ugualmente quello dell'atto normativo cantonale sottoposto ad esame^[4].

La qualità per ricorrere viene determinata secondo i principi della procedura di controllo astratto delle norme^[5]. Essa è data, secondo l'art. 89 cpv. 1 lett. *b* e *c* LTF, in presenza di un pregiudizio virtuale; è quindi sufficiente che si possa prevedere con un minimo di verosimiglianza che la ricorrente possa un giorno essere toccata direttamente dall'atto normativo impugnato affinché possa agire^[6]. Per quanto concerne l'interesse degno di protezione non è necessario che esso sia di natura giuridica: un interesse di fatto è sufficiente^[7].

La contestata modifica della LIPP/GE limita ad un importo massimo di fr. 500 la deduzione per le spese di trasporto fra il domicilio ed il luogo di lavoro delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente. Questa modifica fa seguito al nuovo tenore dell'art. 9 cpv. 1 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 641.14) la quale, dal 1° gennaio 2016, prevede in particolare che per le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro può essere fissato un importo massimo.

Secondo i fatti ritenuti dalla Corte di giustizia, la ricorrente ha beneficiato di una deduzione delle spese effettive di trasporto per i periodi fiscali dal 2013 al 2015. Per il 2016, questa indica di aver utilizzato il proprio veicolo privato dal 1° gennaio al 20 aprile, avendo in seguito beneficiato di un congedo per maternità. Beneficiando dello statuto di quasi-residente, e dato che il suo domicilio si trova a più di 30 km dal luogo di lavoro, la ricorrente, che ha partecipato alla procedura di fronte all'autorità precedente, è suscettibile di essere colpita dagli effetti della modifica della legge impugnata, ciò che basta per ammettere la sua qualità di ricorrente.

Il presente ricorso è inoltre stato presentato nelle forme richieste (art. 42 LTF) ed in tempo utile (art. 100 cpv. 1 LTF), visto che l'art. 101 LTF non si applica quando una Corte costituzionale cantonale ha statuito in precedenza^[8]. Il Tribunale federale può, quindi, entrare in materia.

V. I principi che il Tribunale federale deve osservare

Nel quadro di un controllo astratto delle norme cantonali, il Tribunale federale si impone un certo riserbo rispetto, in

particolare, ai principi derivanti dal federalismo e dalla proporzionalità. In tale contesto è decisivo che alla norma messa in causa possa essere attribuito, secondo i principi d'interpretazione riconosciuti, un senso compatibile con le disposizioni del diritto superiore^[9]: esso può essere invocato anche nell'ambito di un ricorso astratto, a condizione di essere direttamente applicabile (*self-executing*) in relazione all'Accordo sulla libera circolazione delle persone tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra (ALC; RS 0.142.112.681)^[10].

Per valutare la conformità della norma messa in causa con le disposizioni del diritto superiore, bisogna tener conto in particolare della portata delle violazioni dei diritti in gioco, della possibilità di ottenere ulteriormente, con un controllo concreto della norma, una protezione giuridica sufficiente, nonché delle circostanze nelle quali tale norma sarà applicata^[11]. A questo riguardo, il Tribunale federale prende in considerazione le spiegazioni delle autorità sul modo in cui la disposizione verrà applicata^[12].

VI. Il diritto interno svizzero

La ricorrente vive in Francia e lavora in Svizzera. In presenza di una situazione attinente alla doppia imposizione internazionale, conviene dapprima assicurarsi dell'esistenza di un diritto (interno) d'imposizione e poi, se del caso, di verificare che tale diritto d'imposizione non sia limitato da una disposizione convenzionale tendente a restringere o ad eliminare un'eventuale doppia imposizione internazionale^[13].

Nel nostro caso, conformemente all'art. 4 cpv. 2 lett. *a* LAID le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica se esercitano un'attività lucrativa nel Cantone (cfr. anche art. 3 cpv. 1 lett. *e* LIPP/GE; art. 5 cpv. 1 lett. *a* della Legge federale sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]).

La ricorrente, che esercita un'attività lucrativa dipendente nel Canton Ginevra, è quindi assoggettata all'imposta in virtù di un'appartenenza economica che comporta un'imposizione limitata in questo Cantone (art. 3 cpv. 1 lett. *e* LIPP/GE) ed in Svizzera (art. 5 cpv. 1 lett. *a* LIFD).

VII. Il diritto convenzionale

A. Il luogo di tassazione dei redditi del lavoro della quasi-residente

Appurato che esiste un diritto interno d'imposizione, va ancora verificato che esso non sia limitato a livello internazionale. Ciò non è il caso dato che, in virtù dell'art. 17 della Convenzione del 9 settembre 1966 tra la Confederazione

[3] DTF 143 I 1 consid. 1.3 p. 5; 136 II 304 consid. 2.4 p. 313.

[4] DTF 141 I 36 consid. 1.2.2 p. 40.

[5] DTF 141 I 36 consid. 1.2.3 p. 40.

[6] DTF 141 I 78 consid. 3.1 p. 81; 138 I 435 consid. 1.6 p. 445.

[7] DTF 141 I 78 consid. 3.1 p. 81; 136 I 17 consid. 2.1 p. 21; 133 I 286 consid. 2.2 p. 290.

[8] DTF 137 I 107 consid. 1.4.4 p. 111; 128 I 155 consid. 1.1 p. 158.

[9] DTF 140 I 2 consid. 4 p. 14; Sentenza TF n. 2C_380/2016 del 1° settembre 2017 consid. 2, non pubblicata in DTF 143 II 598. Dato che il ricorso in materia di diritto pubblico è ammesso anche in caso di violazione del diritto internazionale (art. 95 lett. *b* LTF).

[10] DTF 143 I 1 consid. 1.3 p. 5.

[11] DTF 135 I 233 consid. 3.2 p. 246; 135 II 243 consid. 2 p. 248.

[12] DTF 130 I 82 consid. 2.1 p. 86.

[13] DTF 143 II 257 consid. 5.1 p. 259.

Svizzera e la Repubblica francese intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91), fatte salve alcune eccezioni non applicabili nel presente caso, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. In quest'ultimo caso, le remunerazioni percepite a detto titolo sono imponibili in quest'altro Stato.

Le remunerazioni ricevute in Svizzera per un impiego salariato sono dunque imponibili in questo Stato (e nel Canton Ginevra) tanto sulla base del diritto interno che di quello internazionale.

B. Gli accordi sulla fiscalità dei frontalieri

Va qui precisato che le disposizioni dell'Accordo dell'11 aprile 1983 fra il Consiglio federale svizzero (in nome dei Cantoni di Berna, Soletta, Basilea-Città, Basilea-Campagna, Vaud, Vallese, Neuchâtel e Giura) ed il Governo della Repubblica francese relativo all'imposizione delle remunerazioni dei lavoratori frontalieri (cfr. art. 17 par. 4 CDI CH-FR)[14] non trovano applicazione nel Canton Ginevra[15].

Le disposizioni dell'Accordo del 29 gennaio 1973 fra il Consiglio federale svizzero (in nome della Repubblica e Cantone di Ginevra) ed il Governo della Repubblica francese sulla compensazione finanziaria relativa ai frontalieri che lavorano a Ginevra (Accordo GE-FR)[16], accordo che non rientra d'altronde nel campo d'applicazione dell'art. 17 par. 4 CDI CH-FR, non hanno alcuna incidenza sulla presente causa, dal momento che tale accordo non concerne direttamente l'imposizione dei frontalieri, ma unicamente il versamento annuo di una compensazione finanziaria da parte della Repubblica e Cantone di Ginevra in favore delle collettività locali francesi per gli abitanti francesi che lavorano a Ginevra (cfr. art. 1 lett. a Accordo GE-FR)[17].

VIII. Le modalità d'imposizione alla fonte per i lavoratori dipendenti

Il diritto fiscale svizzero fa una distinzione fra il regime d'imposizione ordinario del reddito e quello d'imposizione alla fonte. Quest'ultimo si applica unicamente nei casi previsti dagli artt. 32 e 35 LAID (artt. 1 e 7 s. della Legge ginevrina del 23 settembre 1994 sull'imposizione alla fonte delle persone fisiche e giuridiche [LISP/GE; RSGE D 3 20]; cfr. pure gli artt. 83 e da 91 a 97 LIFD).

L'art. 35 LAID (art. 7 s. LISP/GE; art. 91 s. LIFD) concerne, in particolare, i lavoratori che non hanno né domicilio né dimora fiscali in Svizzera. Essi sottostanno ad un assoggettamento limitato ai sensi dell'art. 35 cpv. 1 lett. a LIFD (art. 7 LISP/GE; art. 5 cpv. 1 lett. a LIFD). Nei casi previsti dall'art. 35 cpv. 1 lett. a

LAID l'imposta alla fonte viene riscossa secondo le disposizioni degli artt. 32 e 33 LAID (art. 36 cpv. 1 LAID).

L'art. 32 LAID (art. 1 LISP/GE; art. 83 LIFD) concerne i lavoratori stranieri domiciliati o dimoranti in Svizzera che non sono al beneficio di un permesso di domicilio di polizia degli stranieri. Essi sottostanno ad un assoggettamento limitato a norma dell'art. 32 cpv. 3 LAID (art. 2 cpv. 2 LISP/GE; art. 3 LIFD). Per i lavoratori frontalieri che esercitano un'attività lucrativa dipendente, l'imposta viene calcolata sui proventi lordi, che comprendono tutti i proventi da attività lucrativa dipendente, compresi i redditi accessori (art. 32 cpv. 3 LAID con rimando dall'art. 36 cpv. 1 LAID; art. 2 cpv. 2 LISP/GE con rimando dall'art. 7 LISP/GE).

Nel Canton Ginevra le aliquote, le modalità e la procedura per la riscossione delle imposte alla fonte sono fissati per regolamento dal Consiglio di Stato (art. 19 LISP/GE; cfr. Regolamento ginevrino di applicazione della Legge sull'imposizione alla fonte delle persone fisiche e giuridiche del 12 dicembre 1994 [RISP/GE; RSGE D3 20.01]).

L'AFC stabilisce la tariffa delle trattenute sulla base delle aliquote d'imposta sul reddito delle persone fisiche e fissa, d'intesa con l'autorità cantonale, le aliquote che devono essere inglobate nella tariffa cantonale a titolo d'imposta federale diretta (art. 85 cpv. 1 e 2 LIFD).

La ritenuta d'imposta alla fonte comprende dunque l'imposta federale, cantonale e comunale, le cui modalità vengono imposte ai Cantoni sulla base degli artt. 2 cpv. 1 lett. c e da 32 a 34 LAID (art. 3 cpv. 2 LISP/GE). Le tariffe tengono conto di importi forfettari per le spese professionali ed i premi assicurativi nonché degli oneri familiari (art. 4 cpv. 1 LISP/GE).

IX. Le modalità d'imposizione dei quasi-residenti

Visto quanto precede si può ritenere che, in linea di principio, il contribuente imposto alla fonte nel Canton Ginevra in qualità di lavoratore senza né domicilio né dimora fiscali in Svizzera non può, contrariamente al contribuente sottoposto al regime d'imposizione ordinario, ottenere la deduzione delle sue spese effettive in materia di spese professionali (art. 9 LISP/GE), dal momento che tali spese sono già comprese in modo forfettario nelle tariffe.

Tuttavia, per i frontalieri che percepiscono più del 90% dei loro redditi in Svizzera, il Tribunale federale ha giudicato, in applicazione dell'ALC (artt. 2 ALC e 9 cpv. 2 Allegato I ALC), che essi dovevano essere qualificati come quasi-residenti ed essere trattati alla stregua dei contribuenti residenti. Questi devono, quindi, avere la possibilità di far valere i costi effettivi per le spese di trasporto necessarie fra il loro luogo di residenza ed il loro luogo di lavoro, come lo permette del resto il regime d'imposizione ordinario[18]. Secondo tale regime, l'imposta

[14] FF 1983 II 489.

[15] DTF 143 II 257 consid. 3.1 p. 261.

[16] Cfr. www.ge.ch/legislation/welcome.html (consultato il 06.11.2018), sotto "Accords internationaux et intercantonaux".

[17] DTF 143 II 257 consid. 6.1 p. 261.

[18] DTF 136 II 241 consid. 15.1 p. 254; cfr. pure l'art. 35a cpv. 1 della Legge del 16 dicembre 2016 sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito dell'attività lucrativa (in: FF 2016 7963), la cui entrata in vigore è prevista al più presto per il 1° gennaio 2020 e che codifica questa giurisprudenza.

sul reddito ha per oggetto la totalità dei proventi sia periodici che unici del contribuente ivi comprese le prestazioni in natura (art. 7 LAID; art. 17 LIPP/GE; art. 16 LIFD). L'imposta ordinaria colpisce tuttavia soltanto il reddito netto, che viene calcolato sottraendo dal totale dei proventi lordi imponibili le deduzioni generali e le spese d'acquisizione menzionate agli artt. 9 e 10 LAID, rispettivamente da 29 a 37 LIPP/GE (cfr. art. 9 cpv. 1, prima frase LAID; art. 28 LIPP/GE; art. 25 s. LIFD).

X. La deduzione per le spese di trasporto

Quando esercita un'attività lucrativa dipendente il contribuente può dedurre, in maniera generale, le spese necessarie al conseguimento del reddito (art. 9 cpv. 1, prima frase LAID; 29 cpv. 1 lett. c LIPP/GE; art. 26 cpv. 1 lett. c LIFD). Ciò include in particolare le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro (art. 9 cpv. 1 LAID; art. 29 cpv. 1 lett. a LIPP/GE; art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD).

In materia d'imposta federale diretta, fino al 31 dicembre 2015 il vecchio art. 26 cpv. 2 LIFD prevedeva che le spese di trasporto, di cui al vecchio art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD, erano stabilite forfettariamente, ma il contribuente poteva giustificare costi più elevati. Lo stesso valeva per la Legge tributaria ginevrina^[19].

Con votazione del 9 febbraio 2014, la maggioranza del Popolo e dei Cantoni ha accettato il Decreto federale del 20 giugno 2013 concernente il finanziamento e l'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria^[20]. Basandosi sul mandato costituzionale che figura all'art. 87a della Costituzione federale (Cost.; RS 101) (finanziamento dell'infrastruttura ferroviaria) contenuto in tale Decreto, l'Assemblea federale ha emanato la Legge federale del 21 giugno 2013 concernente il Fondo per il finanziamento dell'infrastruttura ferroviaria^[21]. Questa Legge ha modificato diverse altre leggi fra le quali la LIFD e la LAID^[22].

Il nuovo tenore dell'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD prevede ora che le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro, fino a un importo massimo di fr. 3'000, possono essere dedotte quali spese professionali. Il riveduto art. 9 cpv. 1 LAID dispone d'ora in avanti che le spese necessarie al conseguimento del reddito e le deduzioni generali sono detratte dai proventi imponibili complessivi. I costi di perfezionamento in rapporto con la professione e quelli di riqualificazione professionale sono pure considerati spese necessarie. Per le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro può essere fissato un importo massimo.

Nel suo messaggio del 18 gennaio 2012 concernente l'iniziativa popolare "Per i trasporti pubblici" e il controprogetto diretto, il Consiglio federale ha spiegato che l'uso del verbo "potere" conferisce ai Cantoni la possibilità di decidere in modo autonomo se, e in che misura, adottare una limitazione

delle possibilità di deduzione anche per le loro imposte^[23].

Tutte queste disposizioni sono entrate in vigore il 1° gennaio 2016 e il nuovo art. 9 cpv. 1 LAID sta alla base della Legge 11685 oggetto della presente procedura. Il legislatore ginevrino ha deciso di sfruttare la libertà conferitagli dalla LAID e, quindi, di limitare ad un ammontare massimo di fr. 500 la deduzione per le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro delle persone che esercitano un'attività lucrativa dipendente.

XI. Secondo la quasi-residente la legge ginevrina viola l'ALC A. Il quadro normativo dell'ALC

La ricorrente ritiene che la decisione presa e, di conseguenza, la Legge 11685, violino il principio della non-discriminazione contenuto all'art. 2 ALC, come pure agli artt. 9 cpv. 2 e 15 cpv. 2 Allegato I ALC.

In primo luogo va ricordato che la ricorrente, anche se di nazionalità svizzera, può prevalersi dell'ALC dato che risiede in Francia. Rispetto alla Svizzera, ella si trova in una situazione assimilabile a quella di tutti gli altri soggetti che invocano il beneficio dei diritti e delle libertà garantiti dall'ALC e dai suoi allegati; può quindi prevalersi degli artt. 2 ALC e 9 cpv. 2 Allegato I ALC nei confronti del suo Stato d'origine^[24].

L'ALC contiene un certo numero di disposizioni che riguardano questioni della fiscalità diretta: trattasi degli artt. 2 e 21 ALC, come pure degli artt. 15 e 9 cpv. 2 Allegato I ALC.

Secondo l'art. 2 ALC, i cittadini di una Parte contraente che soggiornano legalmente sul territorio di un'altra Parte contraente non sono oggetto, nell'applicazione di dette disposizioni, di alcuna discriminazione fondata sulla nazionalità. Questa disposizione pone il principio della parità di trattamento nella forma negativa di un divieto di discriminazione diretta o indiretta.

L'art. 9 cpv. 2 Allegato I ALC formula lo stesso principio in favore dei lavoratori salariati, mentre l'art. 15 cpv. 2 Allegato I ALC lo enuncia in favore dei lavoratori autonomi. Queste disposizioni prevedono che il lavoratore salariato, rispettivamente autonomo, ed i membri delle loro famiglie di cui all'art. 3 dello stesso Allegato, godono sul territorio di un'altra Parte contraente degli stessi vantaggi fiscali e sociali dei lavoratori nazionali e dei membri delle loro famiglie.

Dal momento che il principio di non-discriminazione dell'art. 2 ALC corrisponde all'art. 18 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) e quello dell'art. 9 cpv. 2 Allegato I ALC all'art. 7 cpv. 2 del Regolamento (CEE) n. 1612/68 del Consiglio, del 15 ottobre 1968, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità, conviene tener conto della giurisprudenza pertinente della CGUE anteriore al 21

[19] DTF 136 II 241 consid. 10.2 p. 244.

[20] RU 2015 645.

[21] RU 2015 661.

[22] RU 2015 651.

[23] FF 2012 1283, p. 1389.

[24] DTF 136 II 241 consid. 11.4 p. 248; cfr. pure decisione della Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE) del 21 settembre 2016 C-478/15 *Radgen*, punto 40 con la giurisprudenza ivi citata.

giugno 1999 (art. 16 cpv. 2 ALC), resa in materia di discriminazione fiscale basata sulla libera circolazione delle persone, con riserva delle cautele previste dall'art. 21 ALC[25].

B. Il principio di non-discriminazione

La giurisprudenza euro-unitaria in materia di fiscalità diretta costituisce uno dei casi d'applicazione delle regole generali di parità di trattamento che vietano, non soltanto le discriminazioni palesi basate sulla nazionalità (discriminazioni dirette), ma anche tutte le forme dissimulate di discriminazione che, applicando altri criteri di distinzione, permettono di ottenere, di fatto, lo stesso risultato (discriminazioni indirette): a meno che essa non sia oggettivamente giustificata e proporzionata all'obiettivo perseguito, una disposizione del diritto nazionale deve, secondo tale giurisprudenza, essere considerata come indirettamente discriminatoria non appena essa sia suscettibile, per sua stessa natura, di colpire soprattutto i residenti di altri Stati membri rispetto ai residenti nazionali e che essa rischi, di conseguenza, di sfavorire in particolare i primi[26]. La CGUE ha in effetti giudicato che, anche se la fiscalità diretta rimane di competenza degli Stati membri, essi la devono comunque esercitare nel rispetto del diritto euro-unitario. Essi devono, di conseguenza, astenersi da qualsiasi discriminazione palese o basata sulla nazionalità[27].

C. La normativa cantonale concernente la limitazione della deduzione per le spese di trasporto viola l'ALC?

La ricorrente è dell'avviso che la Legge 11685, limitando a fr. 500 la deduzione per le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro per i lavoratori dipendenti, costituisca una discriminazione indiretta ai sensi della precitata giurisprudenza. Secondo lei, in applicazione della giurisprudenza *Schumacker* della CGUE, la giustizia ginevrina avrebbe dovuto constatare che la situazione di quasi-residente era fondamentalmente differente da quella di residente e che si giustificava di trattarli in modo diverso.

Quest'ultima motiva la sua posizione spiegando che i dipartimenti francesi situati nei pressi di Ginevra non dispongono di una rete di trasporti pubblici che permetta loro di raggiungere Ginevra e che i quasi-residenti di questi dipartimenti sono, quindi, obbligati ad utilizzare il loro veicolo privato per recarsi al lavoro. I loro costi effettivi di trasporto sono pertanto ben maggiori dei fr. 500 corrispondenti all'abbonamento dei trasporti pubblici ginevrini.

Una simile limitazione della deduzione colpisce, quindi, in modo particolare i lavoratori frontalieri residenti nelle regioni più discoste.

D. No, secondo il Tribunale federale!

Le spiegazioni della ricorrente non convincono. Nella misura in cui si invoca una violazione dell'art. 15 Allegato I ALC la critica va respinta di primo acchito, dal momento che questa disposizione prevede la parità di trattamento dei lavoratori autonomi, statuto non toccato dalla Legge 11685.

In merito agli artt. 2 ALC e 9 cpv. 2 Allegato I ALC va ritenuto quanto segue.

Come giudicato dal Tribunale federale[28] riferendosi alla giurisprudenza europea[29], il fatto che uno Stato membro non faccia beneficiare un non-residente di determinati vantaggi fiscali accordati ai residenti non è certamente, in modo generale, discriminatorio in considerazione delle differenze oggettive esistenti fra la situazione dei residenti e quella dei non residenti.

Tuttavia, come già menzionato precedentemente, può esservi discriminazione fra residenti e non-residenti se, nonostante la loro residenza in Stati membri differenti, viene stabilito che, rispetto all'oggetto ed al contenuto delle disposizioni nazionali in gioco, le due categorie di contribuenti si trovano in una situazione paragonabile. Ciò è in particolare il caso quando, come nella causa *Schumacker* o nella DTF 136 II 241, il non-residente ritrae la parte preponderante dei suoi proventi imponibili da un'attività esercitata nello Stato d'impiego.

Il fatto che lo Stato d'impiego tratti questi contribuenti non-residenti differentemente dalle persone residenti pure loro occupate sul suo territorio costituisce allora una discriminazione contraria alla libera circolazione dei lavoratori ed alla libertà d'insediamento. La CGUE e, in seguito, il Tribunale federale hanno giudicato che non esisteva alcuna differenza oggettiva di situazione atta a giustificare una diversità di trattamento, per quanto concerne la presa in considerazione ai fini dell'imposizione della situazione personale e familiare del contribuente, fra un residente e un non-residente[30].

In applicazione di quanto precede, e contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, la situazione dei residenti non è quindi diversa da quella dei quasi-residenti. Conviene, quindi, trattarli allo stesso modo onde evitare qualsiasi discriminazione[31].

Contrariamente alla situazione di fatto riscontrabile nella DTF 136 II 241, dove i quasi-residenti venivano trattati differentemente dai residenti, dato che qualsiasi deduzione supplementare oltre a quelle incluse nelle tariffe applicabili all'imposta alla fonte veniva loro rifiutata, la Legge 11685 non fa alcuna differenza fra residenti e non-residenti. Essa tratta tutti i contribuenti allo stesso modo, senza alcuna distinzione basata sulla loro nazionalità o sul loro luogo di domicilio e non

[25] DTF 140 II 167 consid. 4.5 p. 17; 136 II 241 consid. 12 p. 249.

[26] DTF 140 II 364 consid. 6.3 p. 375 s.; decisione della CGCE del 12 febbraio 1974 C-152/73 *Sotgiu*, in: Racc. 1974 p. 153 punto 11.

[27] DTF 140 II 141 consid. 7.1.1 p. 151 s.; 136 II 241 consid. 13.1 p. 249 s.; decisioni della CGCE del 14 febbraio 1995 C-279/93 *Schumacker*, in: Racc. 1995 I-225, punti 21 e 26; dell'11 agosto 1995 C-80/94 *Wielockx*, in: Racc. 1995 I-2493, punto 16; del 27 giugno 1996 C-107/94 *Asscher*, in: Racc. 1996 I-3089, punto 36; del 16 maggio 2000 C-87/99 *Zurstrassen*, in: Racc. 2000 I-3337, punto 18.

[28] DTF 136 II 241 consid. 13.3 p. 250, confermata nella DTF 140 II 141 consid. 7.1.1 p. 152.

[29] Decisioni *Schumacker* (nota 27), punti 36 e 37; decisione del 14 settembre 1999 C-391/97 *Gschwind*, in: Racc. 1999 I-5451, punti 26 e 27.

[30] Decisione *Schumacker* (nota 27), punto 37.

[31] Decisione *Schumacker* (nota 27), punto 30.

riserva alcun vantaggio fiscale ai soli residenti di uno Stato membro.

La regolamentazione in causa prevede unicamente una distinzione basata (per lo meno indirettamente) sulla distanza percorsa fra il domicilio ed il luogo di lavoro tanto per i residenti che per i quasi-residenti. Ciò significa che questi ultimi, quando abitano in Francia in prossimità della frontiera e non percorrono che pochi chilometri per recarsi sul luogo di lavoro nel Canton Ginevra, potranno dedurre l'equivalente delle loro spese relative al trasporto pubblico locale, mentre coloro che vivono più lontano, alla pari dei residenti che lavorano al di fuori del Canton Ginevra, non potranno dedurre tutti i loro costi, ma unicamente un ammontare massimo di fr. 500.

Giova qui ricordare che un residente del Canton Ginevra che lavora, ad esempio, a Losanna e che utilizza i mezzi pubblici di trasporto per recarsi sul luogo di lavoro non potrà dedurre che fr. 500 quali spese di trasporto, mentre un abbonamento generale per tali trasporti gli costerà ben di più.

A queste condizioni non esiste alcuna discriminazione diretta o indiretta basata sull'art. 2 ALC. Le eventuali differenze di deduzioni che possono esistere fra contribuenti residenti e non-residenti non sono una conseguenza del sistema fiscale, ma dell'offerta di trasporti pubblici, rispettivamente della scelta del contribuente nella determinazione del proprio domicilio, e dell'assenza di considerare tale offerta. I numerosi riferimenti giurisprudenziali forniti dalla ricorrente non sono in grado di condurre ad un altro risultato.

E. La normativa cantonale concernente la limitazione della deduzione per le spese di trasporto limita l'accesso al mercato del lavoro?

La ricorrente lamenta inoltre un intralcio alla libera circolazione. Secondo lei, la non deduzione integrale delle spese effettive di trasporto per i contribuenti frontalieri quasi-residenti, che esercitano un'attività lucrativa dipendente, condiziona l'accesso al mercato del lavoro in Svizzera.

La nozione di discriminazione ai sensi della giurisprudenza della CGUE è evoluta e comprende, oltre alle discriminazioni dirette ed indirette, anche le restrizioni della libera circolazione applicabili indistintamente (o ostacoli alla libera circolazione). Esse vengono definite come delle misure che, applicabili senza alcuna distinzione sulla base della nazionalità, sono suscettibili di disturbare o di rendere meno attrattivo l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal trattato da parte dei residenti degli Stati membri.

Nel settore della fiscalità, questi ostacoli consistono specialmente in restrizioni alla partenza da uno Stato membro o all'entrata e all'uscita. Non è d'altronde sempre facile distinguere fra le restrizioni applicabili indistintamente alla libera circolazione – e quindi non discriminatorie – e le misure indirettamente discriminatorie, tanto più che, su questo punto, la giurisprudenza della CGUE manca a volte di costanza[32].

[32] DTF 140 II 141 consid. 7.2.2 p. 153 s.

Per il resto, la giurisprudenza della CGUE considera le restrizioni applicabili indistintamente come compatibili con il trattato quando esse adempiono a quattro condizioni:

- 1) devono applicarsi in maniera non discriminatoria,
- 2) essere giustificate da valide ragioni d'interesse generale,
- 3) essere in grado di garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e
- 4) non oltrepassare quanto necessario per raggiungerlo.

Simili misure non costituiscono d'altronde delle restrizioni se il loro obiettivo non è quello di condizionare l'accesso al mercato del lavoro[33]. In relazione con l'ALC, la questione è quella a sapere se le restrizioni applicabili indistintamente alla libera circolazione ricadono sotto il cappello del divieto di discriminazioni ai sensi dell'art. 2 ALC e sono vietate da questa disposizione. In una sentenza del 27 marzo 2006, il Tribunale federale ha sollevato tale punto senza tuttavia affrontarlo[34]. Non lo ha neppure deciso nella sua sentenza n. 2C_960/2012 del 23 gennaio 2014[35]. La dottrina è divisa, ma considera piuttosto che le restrizioni applicabili indistintamente sono vietate nel settore coperto dal divieto di discriminazioni dell'ALC[36].

F. No, secondo il Tribunale federale!

All'occorrenza, la Legge 11685 costituisce una regolamentazione che limita la possibilità offerta ai residenti ed ai quasi-residenti che esercitano un'attività lucrativa dipendente, ed imposti nel Canton Ginevra, di dedurre un ammontare per i tragitti che effettuano fra il loro domicilio ed il loro luogo di lavoro.

In ciò non si intravede alcun ostacolo alla libera circolazione delle persone, nel senso che dei contribuenti residenti in un Paese membro dell'UE verrebbero dissuasi dal venire a lavorare in Svizzera per il fatto che ciò li priverebbe della possibilità di dedurre dai loro redditi un'eventuale parte delle spese ammesse per i loro tragitti fra il domicilio ed il luogo di lavoro. La regolamentazione qui in discussione permette loro, così come a tutte le altre persone fisiche salariate imposte nel Canton Ginevra, di dedurre un ammontare per i loro tragitti effettuati al fine di conseguire i loro redditi. Certamente l'importo deducibile è limitato a fr. 500. Tale limitazione non costituisce tuttavia di per sé una restrizione alla libera circolazione.

Operando la scelta di vivere, rispettivamente di lavorare, ad una distanza relativamente importante dal Canton Ginevra, i quasi-residenti ed i residenti che lavorano in un altro Cantone accettano di non poter eventualmente dedurre la totalità delle loro spese di trasporto. Come visto precedentemente, tutti i contribuenti, siano essi residenti o meno, che lavorano ad una distanza relativamente importante dal loro luogo di residenza si vedranno limitati nelle loro deduzioni.

[33] DTF 140 II 141 consid. 7.2.2 p. 153 s.

[34] Sentenza n. K 163/03 del 27 marzo 2006 consid. 6.3, non pubblicata in: DTF 133 V 33.

[35] Pubblicata in: DTF 140 II 141.

[36] DTF 140 II 141 consid. 7.2.2 p. 153 s.

Non è pertanto neppure necessario affrontare la questione a sapere se delle simili restrizioni siano vietate in modo generale dall'ALC[37].

G. Vi è una violazione dei principi della parità di trattamento, della generalità dell'imposta e dell'imposizione secondo la capacità contributiva?

Citando gli artt. 8 e 127 cpv. 2 Cost., la ricorrente fa inoltre valere una violazione dei principi della parità di trattamento, della generalità dell'imposta e dell'imposizione secondo la capacità contributiva.

In virtù dell'art. 127 cpv. 2 Cost., nella misura in cui la natura dell'imposta lo permetta, i principi dell'universalità, della parità di trattamento e della capacità economica devono, in particolare, essere rispettati. Secondo i principi dell'uguaglianza dell'imposizione e dell'imposizione secondo la capacità contributiva, i contribuenti che si trovano nella medesima situazione economica devono sopportare lo stesso carico fiscale. Quando si trovano in situazioni di fatto differenti che esplicano degli effetti sulla loro capacità economica, il loro carico fiscale deve tenerne conto e venire adattato. In base al principio della proporzionalità del carico fiscale a dipendenza della capacità contributiva, ogni cittadino deve contribuire alla copertura della spesa pubblica tenuto conto della sua situazione personale ed in proporzione ai suoi mezzi[38].

Non è tuttavia possibile decidere sulla base di criteri formali se una legge fiscale adempie alle suddette esigenze costituzionali, dato che tale questione dipende da quella a sapere se la legge è giusta. La risposta a questa domanda evolve assieme alle circostanze politiche, sociali ed economiche[39]. A tale riguardo conviene evitare la tendenza naturale ad esaminare isolatamente il rispetto di un principio costituzionale senza prendere in considerazione la pluralità dei principi espressi dalla Costituzione federale, che non valgono mai senza eccezioni ed entrano talvolta in contraddizione gli uni con gli altri. L'interpretazione della Costituzione federale deve salvaguardare e gestire questi principi creando fra di essi una concordanza pratica[40].

Dal punto di vista democratico spetta, quindi, al legislatore federale (art. 127 cpv. 1 Cost.) di gestire il sistema fiscale, di risolvere i conflitti di valori e di concretizzare i principi d'imposizione in modo tale da conferire precisione, prevedibilità e sicurezza alla regolamentazione fiscale. Il legislatore dispone, a tale riguardo, di un ampio potere discrezionale[41]. Sotto questa angolazione, il confronto verticale fra contribuenti aventi una differente capacità economica è più difficile da effettuare rispetto al confronto orizzontale fra contribuenti che dispongono della medesima capacità economica[42]. Nei rapporti orizzontali il principio dell'imposizione secondo

la capacità economica non esige tuttavia un'imposizione assolutamente identica, dato che anche in questo caso il confronto è limitato. Nell'esame di disposizioni legali inevitabilmente imperfette, il giudice costituzionale deve di conseguenza dare prova di un certo riserbo per non incorrere nel pericolo di creare una nuova disuguaglianza nel tentativo di ottenere l'uguaglianza fra due categorie di contribuenti. Non può scostarsi alla leggera dalle regole legali emanate dal legislatore[43].

H. Di nuovo no, secondo il Tribunale federale!

L'imposta sul reddito ha per oggetto la totalità dei proventi, delle prestazioni e dei vantaggi del contribuente, sia periodici che unici, in contanti o in natura, nonché di qualsiasi origine prima delle deduzioni (art. 7 cpv. 1 LAID; art. 17 LIPP/GE). Il reddito netto viene poi calcolato defalcando dal totale dei redditi imponibili le deduzioni generali e le spese d'acquisizione menzionate agli artt. da 29 a 37 LIPP/GE (art. 28 LIPP/GE) fra le quali vi rientrano, in particolare, le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro (art. 29 cpv. 1 lett. a LIPP/GE).

Nella sua motivazione, la ricorrente non spiega chiaramente se sia il confronto verticale oppure quello orizzontale a non rispettare il principio della capacità contributiva e della parità di trattamento. Si può tuttavia ritenere che, quando parla di discriminazione dei quasi-residenti per rapporto ai residenti, ella si riferisca al confronto orizzontale, vale a dire all'imposizione ritenuta differente dei quasi-residenti aventi una capacità contributiva simile a quella dei residenti. Ora, contrariamente a quanto sembra pensare la ricorrente, un quasi-residente che dispone di una capacità contributiva simile a quella di un residente verrà imposto allo stesso modo. Ambedue non potranno far valere che un importo massimo di fr. 500 quali spese di trasporto. Non è ovviamente escluso che, in ragione della suddetta limitazione, un contribuente che può recarsi sul luogo di lavoro a Ginevra utilizzando i mezzi pubblici di trasporto oppure che non ha che pochi chilometri da percorrere con il proprio veicolo privato venga imposto in modo più conforme alla sua capacità contributiva rispetto ad una persona che effettua degli importanti tragitti per rendersi sul luogo di lavoro.

Tuttavia, non bisogna dimenticare che il giudice costituzionale deve dar prova di un certo riserbo ed accettare un determinato schematismo nel modo di imporre i contribuenti. Quindi, anche se poco elevata, la limitazione a fr. 500 della deduzione per spese di trasporto non è a tal punto insignificante da non tener conto della capacità contributiva dei contribuenti ginevrini.

Ad ogni modo va precisato che, anche se si dovesse riconoscere che la limitazione della deduzione concernente le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro possa contravvenire al principio della capacità contributiva[44], si

[37] DTF 140 II 141 consid. 7.2.3 p. 155.

[38] DTF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s.

[39] DTF 140 II 157 consid. 7.2 p.

[40] DTF 140 II 157 consid. 7.2 p. 161.

[41] DTF 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s.

[42] DTF 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s.; 112 Ia 240 consid. 4b p. 244.

[43] DTF 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s.; 132 I 157 consid. 4.1 e 4.2 p. 162 s.; 128 I 240 consid. 2.3 p. 243.

[44] In tal senso BRUNO KNÜSEL/CLAUDIA SUTER, in: Martin Zweifel/Michael

dovrebbe constatare che, secondo l'art. 190 Cost., il Tribunale federale e le altre autorità sono tenuti ad applicare le leggi federali ed il diritto internazionale.

Ora, sia l'art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD (per l'imposta federale diretta) sia l'art. 9 cpv. 1, seconda frase LAID (per le imposte cantonali) permettono espressamente una tale limitazione. Oltretutto, in materia d'imposta federale diretta, la suddetta limitazione ha quale fondamento la necessità di accumulare dei mezzi finanziari al fine di migliorare l'infrastruttura ferroviaria, nonché di ridurre il numero di pendolari^[45]. Si tratta di scopi privi di una componente fiscale che possono certamente essere contrari al sistema, ma che però non sono per questo anticostituzionali^[46]. Un analogo ragionamento è parimenti valido in materia d'imposta cantonale.

I. Vi è una violazione del principio della separazione dei poteri e del divieto di retroattività?

La ricorrente invoca, infine, una violazione del principio della separazione dei poteri, rimproverando alla Corte di giustizia di aver legiferato modificando l'art. 2 Legge 11685 relativo alla sua entrata in vigore.

La Corte di giustizia ha in effetti modificato tale disposizione, che inizialmente prevedeva "[l]a presente legge entra in vigore il 1° gennaio 2016", dandole il seguente tenore: "[l]a presente legge entra in vigore ed esplica i suoi effetti a partire dal 1° gennaio 2017".

Nelle motivazioni della sua decisione, l'autorità inferiore ha giudicato che prevedendo la sua entrata in vigore il 1° gennaio 2016, ma essendo stata adottata soltanto il 21 ottobre 2016 (a seguito della votazione popolare e della promulgazione da parte del Consiglio di Stato), alla Legge 11685 sarebbe stato conferito un effetto retroattivo da parte del legislatore ginevrino. Giudicando questa retroattività (propria) incostituzionale, la Corte di giustizia ha esaminato quali conseguenze dovevano essere osservate in tale situazione.

Osservando innanzitutto che il ricorso che concerne il controllo astratto di una norma ha, di regola, un carattere cassatorio, la Corte di giustizia ha fatto notare che non potrebbe in linea di principio riformare una norma che dovesse risultare anticostituzionale. La Corte di giustizia ha precisato che, nel caso specifico, l'annullamento della disposizione contestata provocherebbe un'entrata in vigore della Legge 11685 unicamente dopo la modifica del suo tenore con nuova adozione da parte del potere legislativo. In tale evenienza, e tenuto conto del fatto che l'incostituzionalità dell'art. 2 Legge 11685 risiederebbe unicamente nella data fissata da questa disposizione, essa ha considerato che conveniva interpretare la stessa in modo conforme alla volontà del legislatore, vale a dire che la Legge 11685 esplicasse i suoi effetti il più presto possibile e, quindi, il 1° gennaio susseguente alla sua adozione.

Beusch (a cura di), *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3ª ed., Basilea 2017, N 17 ad Art. 26 LIFD.

[45] Cfr. KNÜSEL/SUTER (nota 44), N 17 ad Art. 26 LIFD.

[46] Cfr. DTF 133 I 206 consid. 11 p. 229 s.; Sentenze TF n. 2C_727/2012 del 18 dicembre 2012 consid. 2.2.4; n. 2C_63/2010 del 6 luglio 2010 consid. 2.3.

Per tale ragione l'autorità precedente ha riformato l'art. 2 Legge 11685 in tal senso. Essa ha, inoltre, ritenuto che tale modo di procedere non contravenisse alla procedura cantonale, che prevede la riforma o l'annullamento della decisione impugnata (art. 69 cpv. 3 par. 1 della Legge ginevrina del 12 settembre 1985 sulla procedura amministrativa [LPA/GE; RSGE E 5 10]).

Il principio della separazione dei poteri viene garantito, perlomeno implicitamente, da tutte le costituzioni cantonali (cfr. nel diritto ginevrino l'art. 2 cpv. 2 Cost.-GE). Esso impone il rispetto delle competenze stabilite dalla Costituzione e vieta ad un organo dello Stato di violare le competenze di un altro organo. In particolare, esso vieta al potere esecutivo (o giudiziario) di emanare delle disposizioni che dovrebbero figurare in una legge, se non nel quadro di una delega validamente conferita dal legislatore^[47]. Questa regola conosce delle eccezioni quando si tratta, ad esempio, di competenze legislative delegate all'esecutivo oppure che derivano direttamente dalla Costituzione^[48].

Secondo l'art. 117 cpv. 1 Cost.-GE, l'autonomia del potere giudiziario è garantita (cfr. pure l'art. 2 cpv. 1 LOJ/GE). Inoltre, sulla base dell'art. 124 Cost.-GE, la Corte costituzionale della Corte di giustizia controlla, su richiesta, la conformità al diritto superiore delle norme cantonali; la legge definisce la qualità per agire (lett. a), esamina i litigi relativi all'esercizio dei diritti politici in materia cantonale e comunale (lett. b) e decide in merito ai conflitti di competenza fra autorità (lett. c). Secondo l'art. 80 Cost.-GE, il Gran Consiglio esercita il potere legislativo ed adotta le leggi (art. 91 cpv. 1 Cost.-GE). Il potere giudiziario non dispone, in linea di principio, di alcuna competenza legislativa se non per adottare eventuali regolamenti interni di funzionamento in applicazione di disposizioni di delega (ad esempio, il regolamento della Corte di giustizia del 20 giugno 2014 basato sulla delega dell'art. 25 LOJ/GE [RCJ/GE; RSGE E 2 05.47]).

Il divieto di retroattività (propria) delle leggi (fiscali) vieta l'applicazione di una norma a dei fatti interamente avvenuti prima della sua entrata in vigore^[49]. Non vi è retroattività propria quando il legislatore intende regolamentare uno stato di fatto che, benché nato nel passato, si prolunga fino al momento dell'entrata in vigore del nuovo diritto. Questa retroattività impropria è, in linea di principio, ammessa sotto riserva del rispetto dei diritti acquisiti^[50]. Parimenti non vi è retroattività propria quando dei fatti anteriori all'entrata in vigore delle nuove disposizioni fiscali sono presi in considerazione in quanto elementi che servono al calcolo dell'imposta, a meno che non costituiscano essi stessi l'oggetto fiscale (ad esempio, un utile in capitale) colpito a posteriori da un'imposta speciale^[51].

[47] DTF 134 I 322 consid. 2.2 p. 326; 130 I 1 consid. 3.1 p. 5.

[48] DTF 134 I 269 consid. 4.2 p. 279.

[49] DTF 137 II 371 consid. 4.2 p. 373 s.; 122 II 113 consid. 3b/dd p. 124; Sentenza TF n. 2C_236/2010 del 14 ottobre 2010 consid. 1.1, in: RDAF 2011 II 84, STE 2011 B 22.2 n. 24.

[50] DTF 137 II 371 consid. 4.2 p. 374; 122 II 113 consid. 3b/dd p. 124

[51] DTF 102 Ia 31 consid. 3a p. 32 s.; Sentenze TF n. 2C_477/2013 del 16

J. Ancora no, secondo il Tribunale federale!

Nel caso concreto, la Corte di giustizia ha modificato unicamente l'art. 2 Legge 11685 relativo alla sua entrata in vigore. Basandosi sui lavori legislativi, questa ha ricercato la volontà del legislatore ed ha interpretato il citato art. 2 conformemente a quest'ultima. Un tale modo di procedere non può essere criticato dato che, con tale "modifica", l'autorità precedente ha in realtà annullato il disposto legale per il periodo durante il quale questo contravveniva al divieto di retroattività. Di conseguenza, seguendo la volontà del legislatore e fissando una data d'entrata in vigore compatibile con i principi costituzionali ed in particolare con il divieto di retroattività propria, vale a dire di prevedere l'entrata in vigore della Legge 11685 il più presto possibile, essa non ha violato il principio della separazione dei poteri^[52].

Inoltre, nella misura in cui la ricorrente ritiene che la Corte di giustizia abbia violato il divieto di retroattività prevedendo un'entrata in vigore della Legge 11685 il 1° gennaio 2017, avendo tuttavia statuito soltanto il 3 agosto 2017, la sua tesi non può essere seguita. L'autorità precedente, nella sua decisione incidentale del 27 gennaio 2017 sulla richiesta di effetto sospensivo, lo ha espressamente previsto per l'anno 2016 in ragione del rischio di retroattività vietata, constatando inoltre che, in relazione all'anno 2017, l'Amministrazione cantonale poteva mettere da parte le poche dichiarazioni fiscali coinvolte nella problematica ed elaborarle soltanto una volta emanata la decisione di principio. A queste condizioni, e dato che tale decisione è intervenuta nel corso del 2017, non si vede in che misura il divieto di retroattività sarebbe stato violato tanto più che, il 26 settembre 2017, il Presidente della II° Corte di diritto pubblico del Tribunale federale ha rifiutato di concedere l'effetto sospensivo al presente ricorso.

XII. Conclusioni

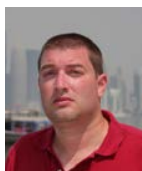
Le considerazioni che precedono conducono al rigetto del ricorso.

dicembre 2013 consid. 2.4; n. 2C_797/2009 del 20 luglio 2010 consid. 4.1; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7^a ed., Zurigo 2016, p. 193.

[52] Cfr. pure Sentenza TF n. 2C_774/2014 del 21 luglio 2017 consid. 10.2.

La tassazione immobiliare delle piattaforme off-shore: verso un revirement della giurisprudenza tributaria italiana?

Oil e Gas: rassegna giurisprudenziale di pronunce delle Commissioni Tributarie di Forlì e di Rimini, in contrasto con il "consolidato" orientamento della Suprema Corte



Michele Zavatta

Avvocato, Direttore C.T.P. di Forlì e di Rimini,
Master II° livello Antonio Berliri in diritto tributario,
Università di Bologna

Sentenze C.T.P. Forlì n. 166-167/2018, Sentenze C.T.P. Rimini da n. 233 a n. 238/2018.

È illegittima la pretesa di un Comune di assoggettare ad IMU le piattaforme site nel mare territoriale prospiciente il territorio comunale. Ciò in quanto le piattaforme per l'estrazione di idrocarburi non sono iscrivibili nel catasto edilizio urbano (C.T.P. di Forlì), né è configurabile nell'ordinamento un mare comunale (C.T.P. di Rimini), il che priva l'ente territoriale di qualsiasi potestà impositiva. Si riapre, a sorpresa, una partita che vale 300 milioni di euro l'anno e che rischia di mettere sul lastrico decine di Comuni rivieraschi che su queste entrate fondano in gran parte il loro bilancio.

I. Le sentenze della C.T.P. di Forlì	508
II. Le sentenze della C.T.P. di Rimini	509
III. Conclusioni	510

I. Le sentenze della C.T.P. di Forlì

Sta facendo discutere e ha attratto l'attenzione degli specialisti la recente presa di posizione della Commissione Tributaria Provinciale (C.T.P.) di Forlì, con le sentenze n. 166 e n. 167/2018 (Sez. I, depositata il 23 luglio 2018, Presidente e Relatore Campanile) in materia di assoggettabilità ad Imposta Municipale Unica (IMU) delle piattaforme presenti nelle acque territoriali antistanti alla costa. Ad oggi, in Italia, sono presenti oltre 100 piattaforme petrolifere o per l'estrazione di gas naturali, per un gettito IMU stimato in oltre 300 milioni di euro annui: sicuramente un impatto significativo anche per le società multinazionali che le gestiscono e, indirettamente, per gli investitori e i soci di queste, siano essi italiani o stranieri.

La questione dell'assoggettabilità ad IMU delle piattaforme pareva risolta in senso positivo dalla sentenza di Cassazione n. 3618/2016, nella quale si affermava che, stante l'appartenenza del fondo marino al demanio marittimo, le piattaforme fossero da qualificarsi come beni immobili suscettibili di

accatastamento nella categoria D7 – in quanto destinati ad attività industriali – e sottoposte così all'imposizione comunale. Poiché secondo altra giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 13798/2005) non può essere configurabile una parte del territorio dello Stato che non appartenga ad un Comune, la potestà impositiva non può che spettare all'ente territoriale nelle cui acque antistanti è collocata la piattaforma.

Detto orientamento di legittimità era stato recentemente confermato, in sede di merito, dalla C.T.P. di Chieti che, con la sentenza n. 70/2018 Sezione II, depositata il 6 febbraio 2018, aveva ribadito, seppur eliminando le sanzioni per il difficile inquadramento normativo circa la classificazione catastale, l'assoggettabilità ad IMU di piattaforme ubicate nello specchio acqueo prospiciente il territorio comunale di Vasto, rilevando sussistente la potestà impositiva del Comune nell'ambito del mare territoriale e fino ad una distanza di 12 miglia dalla costa e, infine, confermando come la corretta classificazione catastale non potesse che essere la D.

La sentenza forlivese opera però a monte di questi principi, andando ad indagare direttamente i presupposti normativi che legittimerebbero, o meno, l'assoggettamento all'imposta.

I giudici della città mercuriale *in primis* rilevano infatti come, pur essendo l'IMU un'imposta il cui gettito è riservato ai Comuni, essa è e rimane riservata alla competenza della legislazione statale per quanto concerne la regolamentazione positiva. Pertanto "è la legge istitutiva del prelievo tributario che deve disciplinare gli effetti fondamentali, individuandone i soggetti passivi (o i criteri per identificarli), il presupposto e la misura del tributo [...]".

Ed è proprio nel presupposto del tributo che i giudici ravvisano il *vulnus* decisivo per sovvertire il principio che pareva consolidato della debenza dell'imposta. Questo presupposto viene individuato, ai sensi della normativa citata in sentenza e, in particolare, dagli artt. 1 comma 2 e 2 comma 1 del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 504/1992 in combinato disposto con l'art. 13 comma 2, del Decreto Legge (D.L.) n. 201/2011,

nella iscrizione dei beni al catasto edilizio urbano. In assenza di accatastamento, non sussiste potere impositivo dell'ente territoriale minore.

A sostenere il contrario, si arriverebbe, secondo il collegio, alla erronea conclusione secondo cui tutti i fabbricati dovrebbero essere, per definizione, suscettibili di accatastamento: cosa che non corrisponde a realtà, come dimostrato anche dalla vicenda dei fabbricati rurali per alcune tipologie dei quali ad oggi non vige l'obbligo del classamento (Cassazione 27 gennaio 2017 n. 2116).

Nel caso in questione, i giudici rilevano come da un lato, a legislazione vigente, in assenza di norme specifiche non sia possibile affermare che il territorio comunale comprenda il mare territoriale, dall'altra l'impossibilità giuridica della iscrizione delle piattaforme petrolifere in catasto.

Il dato essenziale della norma relativa agli accatastamenti, sottolinea il collegio forlivese, è l'impossibilità di accatastamento di beni che non si trovino sulla terraferma né siano in qualche modo ad essa collegati. "In altri termini", precisano i Giudici "la disciplina attuale del catasto, in assenza di interventi normativi che disciplinino diversamente le fattispecie che l'evoluzione tecnologica ha reso possibile con riferimento al fondo marino, non consente la loro iscrizione al catasto né le rende suscettibili di accatastamento".

La decisione si rifà esplicitamente alla risoluzione n. 3/DF del 1° giugno 2016 del Ministero dell'Economia e Finanze (MEF), un atto quindi non avente valore normativo (al più si tratterebbe di un'interpretazione qualificata). In detta risoluzione il MEF, dopo avere sottolineato come i cespiti che insistono nel mare territoriale non sono oggetto di rilevamento da parte del Catasto, ma da parte dell'Istituto idrografico della Marina, sottolinea che "l'IMU, ai sensi dell'art. 13 comma 2 del D.L. n. 201 del 2011 ha per presupposto il possesso di immobili e a tali fini vengono espressamente richiamate le definizioni di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992 il quale stabilisce che per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano".

In mancanza di un intervento normativo che ampli il presupposto impositivo anche alle costruzioni che insistono sul mare territoriale non è possibile iscrivere una piattaforma nel catasto edilizio urbano e, di conseguenza, assoggettarla ad IMU. Tutto questo con buona pace dei Comuni e dei relativi bilanci, falcidiati in alcuni casi, specie con riguardo ai più piccoli, di percentuali relevantissime di entrate, con il rischio di disavanzi che mettono a rischio la stessa operatività dell'ente territoriale.

II. Le sentenze della C.T.P. di Rimini

A distanza di pochi giorni da quando, un po' a sorpresa, la C.T.P. di Forlì ha accolto il ricorso di ENI contro le pretese in materia di IMU sulle piattaforme avanzata dal Comune di Cesenatico, da Rimini arrivano altre sei sentenze (da n. 233 a n. 238 Sezione II, depositate tutte il 13 agosto 2018, con Presidente e Relatore Cameli – ancora non risultano pubblicazioni) favorevoli al colosso dell'energia.

La *vexata quaestio* era la medesima, ovvero la pretesa del Comune di Rimini di assoggettare ad imposta di scopo, Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) oppure IMU, *ratione temporis*, le piattaforme situate sul fondo marino antistante la costa comunale e nel limite delle 12 miglia marine. La *ratio decidendi* tuttavia si pone in risalto per la sua radicale diversità.

Infatti, i giudici forlivesi avevano motivato la decisione, rilevando come il presupposto di imposta fosse l'iscrizione di un immobile nel catasto edilizio urbano, constatandone l'impossibilità a legislazione vigente per le piattaforme *off-shore*. Secondo i giudici mercuriali veniva a cadere, quindi, a monte la stessa assoggettabilità all'imposta facendo proprie le conclusioni della Circolare ministeriale del MEF n. 3/2016.

I giudici riminesi, invece, pur giungendo alla medesima conclusione, vanno ben oltre. Dopo un chiaro *excursus* sugli arresti giurisprudenziali della Suprema Corte, fatti propri dalla difesa comunale, il collegio riminese decide di discostarsene per un duplice ordine di motivi.

Pur condividendo la tesi già espressa a Forlì, circa l'impossibilità di accatastamento delle piattaforme e, quindi, la loro non inclusione tra gli immobili soggetti ad imposta, il collegio adriatico rileva come possa considerarsi una "forzatura della formulazione letterale" il considerare le piattaforme quali immobili, dal momento che la norma fa riferimento alla terraferma, senza alcuna relazione o estensione al fondo marino.

Del resto (e verrebbe da dire *ubi lex voluit, dixit*), si argomenta che i termini "suolo" e "fondo" marino siano tutt'altro che fungibili: mentre il primo indica la superficie della terraferma, il secondo indica l'area della superficie coperta dal mare. Quando il legislatore utilizza il termine suolo, quindi, non può certo riferirsi a qualcosa di ontologicamente diverso. Infatti, le convenzioni internazionali in materia di diritto del mare, prima fra tutte quella di *Montego Bay*, non parlano mai di suolo, ma di fondo del mare o di fondo degli oceani.

Ma vi è di più: l'imposta, con lo scopo di fornire risorse proprie agli enti territoriali, prevede appunto l'attribuzione del gettito ai Comuni "ove sono ubicati gli immobili". Questa locuzione, a parere dei giudici riminesi, fornisce da un lato la giustificazione del gettito al relativo ente territoriale, ma dall'altro fissa anche il limite invalicabile all'esercizio della potestà impositiva. E qui sta la novità motivazionale.

Se l'appartenenza al territorio è un presupposto basilare, allora si dovrà necessariamente parlare di un mare "comunale". Ma ciò è possibile nell'ordinamento italiano?

A leggere la sentenza n. 3618/2016 della Suprema Corte, su cui si fonda la pretesa impositiva, parrebbe di sì, ma, rilevano i giudici riminesi, non si spiega e tantomeno si motiva il perché di una simile affermazione, che finisce per apparire persino apodittica.

Infatti, definito, ai sensi della Convenzione ONU sul diritto del mare, il mare territoriale come la fascia di mare costiero

equiparata al territorio e, quindi, sottoposta all'esclusivo potere dello Stato che su quel mare si affaccia nel limite di 12 miglia marine dalla linea di costa, *"tuttavia non esistono atti di legislazione statale che dispongano la ripartizione del mare territoriale e della piattaforma continentale, né potrebbe utilizzarsi il D.P.R. n. 135/2000 che definisce le circoscrizioni territoriali marittime [...] È evidente che in assenza di norme apposite non è possibile che ciascun Comune possa procedere a modo proprio all'individuazione di un proprio mare territoriale"*.

Ciò anche in ragione del combinato disposto di due sentenze: la prima del Consiglio di Stato ed emessa in una vertenza riguardante il Comune lacustre di Sirmione. Con decisione n. 5465 del 29 maggio 2001, i giudici di Palazzo Spada rilevavano che *"lo specchio d'acqua antistante [...] non fa parte del territorio comunale, il quale termina proprio sulla linea di battigia"*. Ma, ancora più rilevante per la decisione del collegio riminese, è la sentenza della Corte Costituzionale n. 39/2017 sulla questione di legittimità costituzionale di una legge regionale della Regione Abruzzo.

Il Giudice delle leggi osserva come: *"questa Corte, seppur in diverso contesto normativo, ha già affermato che sul fondo e sul sottofondo marino si esplicano poteri di contenuto ed intensità uguali per tutta la fascia che va dalla linea di bassa marea fino al limite esterno della piattaforma, circostanza che non consente di riconoscere alle Regioni una competenza neppure con riguardo alle attività che possono esercitarsi sulla porzione di fondo e sottofondo sottostante al mare territoriale"*.

Alla luce di ciò la conclusione è *tranchant*: se non esiste, e allo stato attuale non può esistere, un mare regionale, allora non può esistere nemmeno un mare comunale. E senza un mare comunale viene meno il presupposto fondante la potestà impositiva del Comune.

III. Conclusioni

Dall'analisi delle decisioni, e pur nella diversità delle motivazioni, emerge un denominatore comune. Per entrambi i giudicanti il principio di legalità deve in ogni caso prevalere, nel diritto tributario, su quello di capacità contributiva. Per questo motivo, sempre secondo i giudicanti, non è possibile ovviare alle lacune normative mediante strumenti ermeneutici come l'applicazione analogica della fattispecie impositiva^[1] o un'interpretazione estensiva della attuale disciplina IMU e del potere impositivo dei comuni a tal fine.

Rimane il fatto, comunque, che fino a nuovo e diverso orientamento della Suprema Corte, il conflitto tra la sentenza n. 3618/2016 e decisioni di merito quali quelle recentissime delle due C.T.P. romagnole sia evidente e che, stante l'importanza, anche e soprattutto economica, della tematica sia urgente ed oramai indifferibile un intervento normativo che porti, almeno *pro futuro*, certezza ed uniformità di applicazione.

[1] FRANCESCO TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Torino 2017, p. 42 ss; più in generale: GIUSEPPE MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova 2003.

**Per i tuoi servizi bancari,
scegli comodità e risparmio.**

Pacchetto
GIOVANE

Pacchetto
FAMIGLIA

Pacchetto
INDIVIDUALE

Pacchetti BancaStato La banca disegnata per te.

Per i tuoi servizi bancari scegli la soluzione unica a prezzo fisso
che ti dà tutto incluso: conti, carte di credito e carte Maestro,
prelevamenti senza spese in tutta la Svizzera
e assicurazioni su viaggi e shopping.

Scopri di più su www.bancastato.ch/pacchetti

