

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE
PER I MAGISTRATI TRIBUTARI
DELLE REGIONI ABRUZZO E MOLISE**

Università D'Annunzio – Aula F.Caffè - Pescara – 26/27 ottobre 2012

***“TASSAZIONE DEI RESIDENTI E NON RESIDENTI
NELLE PRONUNCE DI MERITO
DELLE CC.TT. DI PESCARA”***

di Marco Merletti *

***Capo Ufficio Legale - Centro Operativo di Pescara
Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento**

***Ad interim* Capo Ufficio Legale Direzione Provinciale di Pescara
Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Abruzzo**

Tassazione dei residenti e dei non residenti nelle pronunce delle CCTT di Pescara

Premessa

Oggetto del mio intervento è costituito dall'esame delle pronunce emesse dalle Commissioni tributarie provinciali di Pescara e dalla Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – sezione staccata di Pescara in relazione alle attività svolte dal Centro Operativo di Pescara.

Quest'ultimo è stato istituito a far data dall'1/1/2002 con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7 dicembre 2001 che ha anche previsto la soppressione dei Centri di Servizio delle Imposte Dirette ed Indirette.

Ad esso sono state affidate anche altre lavorazioni legate sempre alle dichiarazioni dei contribuenti residenti in Italia, alcune già svolte dai Centri di Servizio o da altri Uffici, altre invece, completamente nuove, che l'Agenzia ha ritenuto opportuno gestire in modo accentrato.

Al C.O.P. sono state assegnate in particolare delle competenze per le quali l'Ufficio ha il compito di svolgere un'attività che si concretizza nell'emanazione di provvedimenti, in relazione ai quali è poi chiamato a rispondere direttamente davanti al giudice da adire, individuabile in maniera naturale nella Commissione Tributaria di Pescara in base alle norme generali sulla competenza territoriale.

Vediamo allora quali sono le attività più importanti assegnate al C.O.P. dai Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7/12/2001 e del 27/2/2002 per le quali è competente, riconducibili sostanzialmente a due macro-settori di interesse, uno nazionale ed uno internazionale.

AREA NAZIONALE

a) Controllo dei crediti d'imposta previsti da leggi speciali a soggetti italiani

I crediti d'imposta consistono in un bonus da scontare per il pagamento dei tributi e dei contributi e sono sottoposti ad autorizzazione o concessione da parte dell'Agenzia delle Entrate con procedura telematica gestita dal servizio Entratel, il cui controllo è affidato al C.O.P.: il contribuente autoliquida il credito d'imposta e lo utilizza secondo la previsione delle singole leggi istitutive.

Si distinguono due categorie principali di crediti d'imposta: 1) crediti attribuiti ad imprese operanti in settori di attività specifici (ad es.: autotrasportatori, distributori di carburanti, etc.); 2) crediti destinati alla generalità delle imprese, con alcune esclusioni, ma limitati a specifici interventi (nuovi investimenti e/o nuova occupazione), di regola nelle aree svantaggiate del territorio nazionale.

Sono proprio questi ultimi, che potremmo definire di nuova generazione in quanto per essi è stata introdotta una procedura di assegnazione completamente diversa rispetto al passato, che sono oggetto del controllo preventivo del C.O.P..

Le ragioni a favore di una gestione centralizzata di tali crediti sono le seguenti:

1. complessità della normativa di riferimento, estremamente disorganica e che richiede pertanto una particolare specializzazione ;
2. necessità di conoscenze che vanno al di là della normativa tributaria, in quanto investono svariati settori, quali la normativa comunitaria, il diritto del lavoro, le norme sulla sicurezza dei posti di lavoro;
3. necessità di una rilevazione sistematica del fenomeno, in funzione dei successivi controlli sulla spettanza del credito autoliquidato dal contribuente;
4. esigenza di assicurare il monitoraggio del fenomeno, in considerazione della sua importanza nell'ambito delle strategie di politica economica e del controllo della spesa statale.

b) Accertamenti centralizzati di massa automatizzati per soggetti italiani

L'articolo 28, comma 2, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, ha introdotto una disposizione finalizzata a incrementare e rendere più efficace l'attività di controllo e di accertamento cosiddetta "di massa"; in deroga alle disposizioni generali che disciplinano la competenza degli uffici dell'Agenzia in materia di accertamento, la norma citata prevede che lo svolgimento delle attività di controllo realizzabili con modalità automatizzate possa essere attribuito *"ad apposite articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione."*

La medesima disposizione attribuisce la competenza sulle controversie riguardanti gli atti derivanti dalle dette attività di controllo e accertamento realizzabili con modalità automatizzate emessi dalle *"apposite articolazioni (...) individuate con il regolamento di amministrazione"* alla Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso; quest'ultimo ufficio è parte nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie.

L'Agenzia ha opportunamente modificato il regolamento di amministrazione¹, individuando nei centri operativi le "apposite articolazioni" indicate dalla norma e disciplinando le modalità di svolgimento del relativo contenzioso.

b.1) Contenzioso relativo agli atti emessi dal Centro

Per le controversie riguardanti gli atti emessi dal Centro a seguito delle attività di controllo e accertamento realizzate con modalità automatizzate svolte dalle strutture delocalizzate, è competente, in base al disposto dell'articolo 4 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'articolo 28 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge

¹ Delibera del Comitato di gestione n. 40 del 15 dicembre 2010

30 luglio 2010, n. 122, la Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso. L'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso è, altresì, parte nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie di cui al precedente periodo, in base al disposto di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dal citato articolo 28 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78.

Per le controversie proposte nei confronti del Centro relativamente ad atti diversi da quelli di cui al punto 5.1 del Provvedimento del 28.1.2011, permangono invece le regole ordinarie previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in base alle quali è competente la Commissione tributaria provinciale di Pescara e il Centro è parte nel processo dinanzi alla stessa Commissione.

AREA INTERNAZIONALE

c) Rimborsi a non residenti in applicazione di Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Tra di essi il filone senz'altro più cospicuo, per entità dei rimborsi richiesti a rimborso, è costituito da quelli relativi all'applicazione di quei Trattati che prevedono che i residenti in uno Stato, che percepiscono dividendi erogati da società residenti nell'altro Stato contraente, abbiano diritto a ricevere da quest'ultimo il rimborso di un importo pari al credito d'imposta sui dividendi spettante ai residenti di tale Stato. Parallelamente ci sono anche i rimborsi delle ritenute previste dalle medesime Convenzioni, viceversa più modesti per importi ma decisamente più numerosi.

Altro filone di questa fattispecie molto importante e decisamente interessante per le tematiche affrontate, è quello consistente nei rimanenti rimborsi da Convenzioni costituiti da quelli relativi alle pensioni, redditi di lavoro dipendente ed autonomo di soggetti residenti all'estero ma che subiscono per i più svariati motivi le ritenute in Italia.

d) Rimborsi IVA ai non residenti e a soggetti direttamente identificati in Italia

L'art.38/ter DPR 633/72 (dall'1.1.2010, con l'introduzione dell'IVA web, sostituito dall'art. 38-bis2) offre ai non residenti, entro determinati limiti e condizioni, la possibilità di recuperare l'imposta relativa ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa.

In precedenza l'istanza di rimborso doveva essere presentata al soppresso secondo Ufficio IVA di Roma, per poi vedersi assegnata all'Ufficio di Roma 6, prima dell'attribuzione al C.O.P. a partire dalle istanze presentate dall'1/7/2002.

Per questa tipologia di rimborsi così come per quella precedente, si evidenziarono una serie di problematiche che potevano essere risolte con una gestione unitaria e specializzata.

La complessità della materia, anche per le questioni che riguardavano i rapporti tra gli Stati

dell'Unione Europea, l'esigenza di garantire agli interlocutori esteri, ovvero ai loro intermediari italiani, un unico referente in Italia, che disponesse di una struttura informatizzata e di personale con elevata specializzazione nella specifica materia, ed infine l'opportunità di prevedere una corsia preferenziale per i pagamenti dei rimborsi la cui esecuzione manuale da effettuarsi nei confronti di soggetti esteri o residenti all'estero comportava delle indubbe difficoltà, ha portato all'attribuzione al C.O.P. delle competenze nelle materie richiamate.

L'ultima in ordine di tempo delle attribuzioni assegnate al COP in ambito internazionale è quella relativa alla gestione delle istanze di rimborso presentate (a far data dall'1/1/2006, rimanendo attribuite all'Ufficio di Roma 6 quelle presentate fino al 31/12/2005) da soggetti che si sono identificati direttamente in Italia ai sensi dell'art. 35/ter DPR 633/72.

Questa competenza consiste innanzitutto nell'attribuzione della partita IVA al soggetto non residente che si identifica per la prima volta in Italia; indi nell'espletamento di tutte le attività di controllo, accertamento e riscossione.

Con l'ultimo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 28.1.2011 con il quale il COP è stato riorganizzato, è stata ad esso attribuita anche la competenza ad effettuare gli accertamenti in questa materia.

A) APPLICABILITA' DELLA REGOLA DE MINIMIS AI CREDITI D'IMPOSTA PREVISTI PER LE AREE SVANTAGGIATE

Le vicende processuali connesse a questo primo approfondimento traggono origine dai numerosi procedimenti giurisdizionali attivati da imprese ubicate nelle aree svantaggiate italiane che hanno adito i giudici tributari per disconoscere l'applicabilità della regola de minimis all'ulteriore credito da esse richiesto ed ottenuto in base all'art. 63 della Legge n. 289/2002. Le sentenze che ne sono scaturite di segno favorevole alle società ricorrenti nel secondo grado del giudizio di merito, da ultimo recentemente riformato dalla S.C., hanno prevalentemente rilevato la mancanza di uno dei quattro criteri previsti per sussumere le agevolazioni sotto la categoria degli aiuti di Stato, consistente nella Selettività o Specificità, intesa nel senso di favorire solo alcune imprese e non la totalità delle imprese nazionali. Si procederà quindi ad un esame dei crediti in parola con lo scopo di approfondirne la natura e capire se ci si trova di fronte a degli aiuti di Stato, nei cui confronti, solo in virtù della scelta di applicare ad essi la regola de minimis, l'Italia non era tenuta alla preventiva notificazione alla Commissione.

Premessa:

Con la legge finanziaria 2003 (art. 63 della Legge 27/12/2002 n. 289²), vengono rinnovati con modalità sostanzialmente identiche gli incentivi alle assunzioni previsti dalla L. 23/12/2000 n. 388, c.d. Visco-sud³.

L'unica apprezzabile differenza è data dal fatto che la Legge n. 388/00 ha apposto, in maniera diretta, la regola *de minimis* tesa a non violare la concorrenza tra imprese residenti in Stati appartenenti all'Unione Europea mentre nella Legge n. 289/02 non si rinviene, almeno in maniera diretta, tale limitazione.

Si tratta di un aiuto di Stato, consentito, però, proprio e soltanto in virtù della prevista applicazione della regola *de minimis*, cioè del limite massimo dell'aiuto di euro 100 mila nei tre anni.

Infatti, per definizione comunitaria (art. 2 del Regolamento CE 12/1/2001 n. 69), in relazione all'importo non elevato, non vengono considerati contributi costituenti alterazione della concorrenza e, quindi, soggetti alle procedure di notificazione e di autorizzazione preventiva della Commissione, gli aiuti *de minimis*.

² L'art. 63 L. 289/2002 si esprime proprio in questi termini, laddove dispone la proroga del credito d'imposta occupazione precedentemente introdotto dalla L. 23/12/2000 n. 388, ex art. 7 comma 10 Legge n. 388/2000".

³ La Circolare n° 11/E del 13/02/2003 – paragrafo 3.1 – si è espressa sull'argomento confermandone l'applicabilità anche alla norma emanata in proroga.

Pur tuttavia, numerose imprese, dopo aver inviato il mod. ICO (Incremento Credito Occupazione) al Centro operativo di Pescara, hanno attivato il contenzioso affermando che, nella particolare fattispecie (assunzioni di disabili e di lavoratori disoccupati da oltre 24 mesi) dovrebbe applicarsi il Regolamento (CE) n. 2204/2002 della Commissione Europea del 12/12/2002, e non il Regolamento n. 69/2001.

La tesi espressa dall'A.F. è imperniata invece sulla circostanza che il credito concesso dall'art.63 della L.289/02 rappresenta un "Aiuto di Stato", che sfugge all'ambito di applicazione dell'art. 87 del Trattato U.E.; per essi non vi è quindi l'obbligo di preventiva notifica e non è prevista l'autorizzazione preventiva della Commissione a condizione che, però, ad esso si applichi la regola *de minimis*.

Quanto al regolamento esentativo, l'A.F. ha ritenuto che il Regolamento n. 2204/02 non si rende applicabile, dal momento che non sono rispettate tutte le condizioni da esso pedissequamente previste.

Nel frattempo anche gli organi parlamentari sono stati interessati con delle interrogazioni a cui hanno risposto in ben due occasioni⁴: in entrambe le occasioni i soggetti interpellati hanno ribadito la correttezza e la legittimità dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con la propria Circolare n. 11/2003 in merito all'applicabilità all'art. 63 della regola *de minimis*.

La Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo, in relazione ai procedimenti giurisdizionali attivati nei confronti del Centro operativo di Pescara⁵, ha emesso un consistente numero di sentenze a favore dei ricorrenti⁶, che contrasta con l'orientamento formatosi nel primo grado di giudizio⁷ di segno diametralmente opposto; dal loro esame emerge in particolare che i giudici hanno ritenuto che il contributo concesso dalla suddetta norma non sia qualificabile aiuto di Stato in ragione del fatto che esso difetterebbe di un requisito essenziale, consistente nella selettività.

L'obiettivo di questo approfondimento consiste quindi nel valutare se sussiste effettivamente questa carenza.

⁴ Il 19/5/2005 con prot. 5/04210 dell'Ufficio Coordinamento Legislativo nella persona del Sottosegretario di Stato all'Economia e Finanze, e il 13/6/2007 con l'Interrogazione a Risposta immediata del Governo.

⁵ Al CoP è stato attribuito il potere di gestione e controllo in via esclusiva su tutto il territorio nazionale dell'attribuzione dei crediti d'imposta previsti da leggi speciali; in particolare, dopo il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7/12/2001 in G.U. 29/12/2001 n. 301, si segnalano varie norme istitutrici di crediti d'imposta, tra cui vd. Art. 7 e 8 L. 388/2000; art. 10 L. 8/8/2002 n. 178; art. 62 e 63 L. 27/12/2002 n.289; art. 9 D.L. 14/3/2005 n. 35; art. 2 D.L. 17/6/2005 n. 106).

⁶ Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – s.s. Pescara – n. 207/9/10 del 17/6/2010, Pres. Riviezzo, rel. Tatozzi; n. 224/10/10 del 23/7/2010, Pres.-Rel. Riviezzo; n. 228/9/10 del 9/3/2010, Pres. Angelini, rel. D'Angelo n. 290/10/10 del 30/9/2010, Pres. Iannaccone, rel. Casablanca. Si segnalano peraltro anche isolate pronunce anche nel secondo grado: *ex multis*, Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – s.s. Pescara – n. 286/10/10 del 30/9/2010, Pres. Iannaccone, Rel. Farinacci, che ha confermato il rigetto del ricorso disposto dalla Commissione tributaria provinciale di Pescara con sentenza n. 140/1/2008 del 20/5/2008.

⁷ Di esse si riportano gli estremi di alcune delle sentenze più significative passate in giudicato per mancata impugnazione: Commissione tributaria provinciale di Pescara, sentenza n. 130/1/09 del 19/3/2009; id. n. 79/4/09 del 16/12/2008, dep. 7/4/2009; id. n. 130/1/09 del 19/3/2009, dep. 9/4/2009; id. n. 143/1/09 del 9/4/2009, dep. 24/4/2009; id. n. 135/1/09 del 9/4/2009, dep. 17/4/2009; id. n. 69/03/08 del 28/5/2008; id. id. n. 47/04/08 del 24/6/2008.

A tal fine sarà utile tener presente che i regimi fiscali derogatori, quando apportino come in questo caso un vantaggio a determinate imprese, sono stati sempre considerati dai giudici comunitari come aiuti di Stato; inoltre non si può omettere di considerare che nell'art. 63 della Legge n. 289/02, l'ulteriore credito d'imposta è concesso non a tutte le imprese (leggi anche operatori economici) ma solo a quelle che sono situate in alcune regioni italiane, configurando l'aiuto come regionale, quindi limitato solo ad una parte delle imprese che operano sul territorio nazionale e pertanto si realizza la condizione di aiuto specifico (c.d. SELETTIVITA') che lo distingue dal credito d'imposta concesso nella misura ordinaria a tutti gli operatori situati su tutto il territorio nazionale presente sempre nello stesso articolo.

La problematica in questione assume quindi un particolare interesse innanzitutto in considerazione della materia trattata relativa agli aiuti di Stato e dell'entità dei crediti vantati; ma anche in vista dell'esito dei pronunciamenti della S.C.

1. Nozione di Aiuto di Stato

Per discernere a che genere di aiuti siano riconducibili quelli concessi dal legislatore nazionale italiano con l'art. 63 della L. 289/02, occorrerà iniziare dal considerare le caratteristiche richieste per poter essere definiti tali.

Le politiche enunciate all'art. 3 del Trattato CE sono puntualmente riprese nella sua parte terza, in cui si leggono le disposizioni sostanziali (l'art. 87 CE) e, *in nuce*, procedurali (l'art. 88 CE), che disciplinano la compatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, nonché le loro modalità procedurali di concessione (cosiddetta *standstill clause* o clausola sospensiva).

L'art. 87 CE, che costituisce la porta d'ingresso nella materia, ha una formulazione tripartita. Una prima parte vieta gli aiuti di Stato, una seconda fissa le categorie tassative di aiuti che, ricorrendo alcuni presupposti di fatto, sono autorizzabili e una terza parte definisce i confini del potere discrezionale ed esclusivo della Commissione, fissando alcuni criteri in forza dei quali gli aiuti, altrimenti vietati per la prima parte dell'articolo, pur non ricadendo nelle categorie contemplate nella seconda parte dello stesso, possono nondimeno essere autorizzati.

La nozione di aiuto di Stato è ben più ampia di quella di sovvenzione, poiché essa vale a designare non soltanto delle prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma copre anche gli interventi pubblici i quali, in varie forme, possono alleviare gli oneri che gravano normalmente sulle imprese e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti⁸.

⁸ In questi termini, si veda il *leading precedent* : CGCE 26 febbraio 1961, causa 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Commissione, allora Alta Autorità.

1.1 Le quattro condizioni previste dal criterio VIST

Si rammenta che non esiste una definizione puntuale di aiuto di Stato nell'ordinamento giuridico comunitario: tuttavia, l'ormai consolidata prassi decisionale della Commissione, corroborata dalla CGCE, permette di definire quattro requisiti la cui presenza cumulativa è sempre necessaria affinché si sia alla presenza di un aiuto coperto dalle disposizioni di cui al richiamato articolo 87 CE. La semplice mancanza di uno di questi elementi è tale da escludere che l'agevolazione progettata costituisca un aiuto di Stato per il diritto comunitario.

I quattro requisiti necessari per qualificare come aiuto di Stato una misura pubblica sono:

- i. il VANTAGGIO economico per l'impresa beneficiaria;
- ii. l' INCIDENZA sul commercio infracomunitario;
- iii. la SELETTIVITA' o SPECIFICITA', nel senso di favorire solo alcune imprese e non la totalità delle imprese nazionali;
- iv. il TRASFERIMENTO di risorse pubbliche.

i) Primo requisito: il "VANTAGGIO" per l'impresa.

Venendo al primo dei quattro requisiti, ossia al vantaggio per l'impresa destinataria, si osserva che la misura deve procurare un vantaggio specifico a determinate imprese o settori di attività: ci deve essere un vantaggio e questo vantaggio deve discendere dall'applicazione di una misura selettiva, non di una misura generale.

Come la Commissione ha notato in una abbastanza recente decisione⁹, l'elemento di selettività insito nel concetto di aiuto poggia su un confronto tra il trattamento vantaggioso concesso a talune imprese e quello che si applica ad altre imprese che si trovano nello stesso ambito di riferimento.

Il concetto di vantaggio copre tanto la sovvenzione, ossia l'erogazione di risorse verso l'impresa, quanto tutte quelle misure che comportano una mancata entrata nelle casse dello Stato o di altri enti pubblici di risorse private, altrimenti dovute dalle imprese; ed è questo il caso dell'art. 63 dal momento che il beneficio viene usufruito attraverso la compensazione dalle imposte dovute.

Secondo la costante giurisprudenza comunitaria¹⁰, il concetto di aiuto insito nel vantaggio vale a designare non soltanto le prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche gli interventi che, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti.

⁹ Decisione 2003/442/CE – pag. 52, punto 20.

¹⁰ Cfr. in particolare, CGCE: C-189/91, del 30 novembre 1993, Kirsammer-Hack, Banco Exterior de España, cfr. nota 6; C-256/97, § 19, del 29 giugno 1999, DM Transport.

Si configura un vantaggio ogniqualvolta si mettono a disposizione di un'impresa, *gratis et amore Dei*, delle risorse che di regola un investitore privato che applichi criteri di mercato ordinari, senza tener conto di fattori sociali, politici o filantropici, non avrebbe fornito.

L'art. 87 CE si riferisce anche ai vantaggi derivanti dalla decisione unilaterale ed autonoma degli Stati membri di fornire risorse alle imprese o di procurare loro vantaggi destinati a favorire la realizzazione delle finalità economiche o sociali perseguite. Viceversa, non si è in presenza di un vantaggio rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 87 CE allorché si paghi ad un'impresa un servizio ricevuto o un bene acquistato: in tutti questi casi, l'esborso di risorse statali è giustificato da evidenti motivi commerciali, non diversamente che nelle negoziazioni tra privati contraenti.

Per quanto sopra detto, è evidente che questo primo requisito si realizza pienamente nell'art. 63 in oggetto.

ii) Secondo requisito: "INCIDENZA" sul commercio infracomunitario

La rilevanza dell'aiuto ai fini dell'applicabilità dell'art. 87 CE è legata, in secondo luogo, alla sua incidenza sugli scambi tra gli Stati membri; e di fatto, quest'ultimo copre, assorbendolo, anche quello della distorsione della concorrenza.

Il secondo si configura solo in presenza del primo e, una volta dimostrato il primo, è oltremodo agevole per la Commissione provare per via presuntiva anche l'esistenza del secondo.

La concessione di incentivi, comportando la riduzione dei costi di produzione, conferisce una posizione di vantaggio alle imprese nazionali destinatarie in quanto permette loro di determinare, per gli stessi prodotti e servizi, prezzi più bassi di quelli praticati dalle imprese straniere, le quali, pur presentando una analoga struttura dei costi, non beneficiano di incentivi: tale posizione di vantaggio si traduce in un'immediata distorsione della concorrenza nella misura in cui può, da un lato, impedire la penetrazione delle imprese straniere sul mercato nazionale e, dall'altro, agevolare la penetrazione delle imprese nazionali sul mercato straniero.

Ciò posto, la prassi decisionale della Commissione, corroborata sempre su questo punto dal giudice comunitario, permette di convenire su come il concetto dell'incidenza sia stato sempre interpretato, in sede comunitaria, in modo molto estensivo, ricorrendo: *a)* anche qualora il beneficiario sia attivo su scala solo nazionale o persino locale, senza necessità di dimostrare che l'agevolazione abbia un effetto concreto sugli scambi, risultando sufficiente che l'aiuto sia concesso ad un'impresa operante in un settore caratterizzato, sia pure in parte, da scambi infracomunitari; *b)* anche nel caso di aiuti dati ad un'impresa comunitaria, attiva sul mercato unico, per investimenti realizzati fuori dall'Ue.

La Commissione¹¹ reputa, infatti, che vi sia incidenza anche allorquando l'impresa beneficiaria dell'aiuto non esporti in altri Stati membri o esporti solamente al di fuori della Comunità: grazie all'aiuto, infatti, l'impresa si viene a trovare in una situazione competitiva più favorevole, aggravando, per i suoi concorrenti, la penetrazione nel proprio mercato domestico.

Inoltre, l'importo contenuto di un aiuto, che non sia stato qualificato come *de minimis* al momento della sua concessione, non implica che questo sia di natura tale da non incidere sugli scambi. Dunque, vi è certamente incidenza allorquando il beneficiario dell'aiuto eserciti un'attività economica, operando su un mercato in cui esistono scambi commerciali, fossero pure minimi, fra Stati membri, indipendentemente dalla circostanza che il beneficiario esporti o meno. Non vi è incidenza sul mercato comune, quando l'aiuto si riferisce a produzioni che non hanno riscontro in altri Paesi, rimanendo esclusa la possibilità stessa della concorrenza, oppure a mercati non ancora liberalizzati.

Ricorrendo nell'art. 63 tutti i presupposti sopra descritti, anche questo secondo requisito risulta essersi verificato.

iii) Terzo requisito: "SELETTIVITA' o Specificità"

Veniamo quindi al terzo requisito, quello della *selettività*, decisivo, almeno a detta dei giudici del riesame, per stabilire se i contributi concessi dalla finanziaria 2003 siano aiuti di Stato, ed in quanto tali ad essi sia applicabile il *de minimis*, oppure no.

Per determinare la presenza di un aiuto di Stato, costituisce difatti circostanza decisiva quella di definire se la misura agevolativa abbia una portata generale, oppure sia *selettiva o specifica* ad alcune imprese, o gruppi di imprese.

Il requisito della *selettività* implica che il vantaggio contenuto nell'aiuto sia rivolto a determinate imprese, anziché alla totalità di queste, senza distinzione di settore merceologico, né della dimensione dell'impresa, né del numero oltremodo significativo delle imprese beneficiarie, né distinguendo in base alla produzione di determinati beni o servizi e quindi, indirettamente, alle imprese che li forniscono oppure li producono.

Pertanto, una misura agevolativa estesa a tutte le imprese di uno Stato membro, non potendo essere considerata selettiva o specifica, poiché non introduce alcuna selezione tra le imprese su scala nazionale, non costituirà, paradossalmente, un aiuto di Stato: è evidente in questo caso il richiamo ai crediti di cui allo stesso articolo 63, comma 1 lett. a) prima parte, previsti infatti per tutto il territorio nazionale.

¹¹ Decisione della Commissione 14 ottobre 1998 - GUCE L 142 del 5.6.1999.

Saranno viceversa certamente definibili come selettivi gli aiuti regionali concessi dalle autorità centrali: poiché l'art. 63 comma 1 lett. a) seconda ed ultima parte, prevede l'attribuzione di un ulteriore credito soltanto alle imprese ubicate in alcune regioni dell'Italia centro-meridionale, è indubbio che tali contributi, riflettendo la caratteristica di *selettività* all'uopo richiesta, vadano qualificati come aiuti di Stato.

È pacifico nella prassi della Commissione che solo le misure il cui ambito si estende a tutto il territorio dello Stato sfuggono al criterio di specificità insito nell'art. 87, paragrafo 1; peraltro è il Trattato stesso ad indicare che possono costituire aiuti le misure volte a promuovere lo sviluppo economico di una o più regioni¹².

Nulla da dire dunque riguardo ai trattamenti di favore che le autorità centrali riservano alle imprese ubicate in determinate zone¹³.

Non tragga tuttavia in inganno la circostanza che, nel caso invece di aiuti deliberati da organi regionali, nell'ambito di competenze specifiche attribuite loro dall'ordinamento giuridico nazionale, risulta dibattuta la natura degli stessi con riguardo al requisito della *selettività*.

In tal caso, per gli aiuti regionali intesi come quelli concessi direttamente dalle Regioni alle sole imprese del loro territorio, ben si potrebbe arguire che si è in presenza di misure generali, che sono certamente tali rispetto alla competenza territoriale dell'ente erogante.

È, questo, un problema che la Commissione non pare aver affrontato, sin qui, in modo organico e sempre coerente, pur pronunciandosi per la negativa nel caso *Azzorre*¹⁴.

È evidente che le agevolazioni regionali a sostegno di tutte le imprese di una data regione italiana potrebbero essere intese come generali: perdendo il carattere della selettività, giacché non sono selettive se relazionate all'ente che le eroga, non sarebbero più rilevanti per l'art. 87 CE. Ma non è questo il caso dell'art. 63, che viceversa prevede l'attribuzione di un ulteriore aiuto soltanto a quelle imprese che risultano ubicate in alcune regioni italiane.

Vero è peraltro che in ogni caso è agevole agli Stati membri sfuggire alla normativa *de qua* adottando misure di portata generale, che certamente alterano la concorrenza tra imprese concorrenti nel mercato comune, ben più di quelle selettive paradossalmente, e ciò nonostante sarebbe preclusa alla Commissione ogni possibilità d'intervento. Le *flat taxes* introdotte da alcuni nuovi Stati membri, che permettono di dimezzare e talvolta ridurre di 4/5 il gettito fiscale per le imprese

¹² Vd. Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta alle imprese – in G.U. C 384 del 10 dicembre 1998 – punto 17.

¹³ Sul punto si rimanda alla Decisione della Commissione del 21 maggio 1997 relativa all'aiuto N 847/96 – in G.U. C 245 del 12 agosto 1997 – ai dipartimenti francesi oltremare; alla Decisione della Commissione del 16 dicembre 1997, relativa agli aiuti regionali alle Isole Canarie – con aiuto N. 144/A/96 – in G.U. C 65 del 25 febbraio 1998; la Decisione 2002/780/CE della Commissione del 28 febbraio 2001, relativa agli aiuti corrisposti dalla Germania alle imprese operanti nei nuovi Lander – in G.U. L 282 del 19 ottobre 2002, pag. 15; ed infine la Decisione 98/476/CE della Commissione del 21 gennaio 1998, relativa a sgravi fiscali concessi dal governo tedesco – in G.U. L 212 del 30 luglio 1998, pag. 50 – oggetto della sentenza della CGCE del 19 settembre 2000 in causa C-156/98, Germania/Commissione.

¹⁴ Decisione della Commissione dell'11 dicembre 2002, in GUCE L 150 del 18 giugno 2003.

dell'Unione che ivi hanno la loro sede legale, ha effetti distorsivi sulla concorrenza ben più importanti di moltissime agevolazioni fiscali sindacate dalla Commissione. Tuttavia, le prime, a differenza delle seconde, sfuggono ad ogni verifica in tema di aiuti di Stato, per il loro carattere generale.

Quindi, si nutrivano da sempre radicali riserve concettuali sulla bontà del ragionamento che sottende l'impostazione della Commissione sul punto.

Senonché, la CGCE è ora intervenuta, dopo essere stata adita dal Portogallo proprio nel caso *Azzorre* giungendo alla conclusione, che si legge chiara tra le linee della sentenza, da molti mal interpretata, che un'agevolazione regionale, riconosciuta a tutte le imprese aventi sede in una data regione, in virtù di un decentramento di poteri riconosciuto dalla Costituzione dello Stato membro alla regione, costituisce una misura generale.

Invero, nel caso *Azzorre*, il giudice comunitario ha potuto tener per buono il carattere selettivo della misura in considerazione del semplice fatto (nuovo) che non era stata data la prova alla Commissione che le agevolazioni contestate non provenivano dalle risorse statali che il governo centrale girava alla regione.

Quindi, non si poteva escludere che gli aiuti formalmente regionali erano di fatto costituiti da risorse dello Stato centrale. Le implicazioni di questo approccio giustamente innovativo sul punto, che non si limiterebbe, del resto, alle sole disposizioni regionali di carattere fiscale, sarebbero enormi: tutte le agevolazioni regionali a sostegno di tutte le imprese di una data regione italiana potrebbero essere intese come generali.

Perdendo il carattere della selettività, giacché non sono selettive se relazionate all'ente che le eroga, non sarebbero più rilevanti per l'art. 87 CE.

Una corretta impostazione del problema¹⁵, rispettosa della specifica ripartizione costituzionale tra Stato e Regioni, dovrebbe indurre anche il giudice comunitario a qualificare come misure generali tutti gli aiuti deliberati da una Regione ed agevolativi per tutte le sue imprese regionali, allorquando i provvedimenti concessivi degli aiuti rientrino nelle esclusive competenze ed attribuzioni demandate alle Regioni.

iv) Quarto requisito: "TRASFERIMENTO" di risorse pubbliche

Per costituire un aiuto di Stato, il vantaggio finanziario di cui un'impresa beneficia deve esserle conferito da uno Stato membro della Comunità, o comunque con impiego di fondi pubblici: è evidente come anche questo requisito sia rispettato pienamente dall'art. 63.

¹⁵ Un approfondito studio della problematica de minimis e dei riflessi della sentenza della CGE c.d. *Azzorre* è contenuta nella dispensa redatta da Unioncamere Piemonte in data 1.12.2007 dal titolo "*Normativa europea sugli aiuti di Stato*".

È bene sottolineare come, nonostante la formulazione del Trattato che parrebbe permettere d'ipotizzare vantaggi rilevanti per le imprese in aiuti di stato anche laddove non vi è un effettivo trasferimento di risorse, il giudice comunitario, contraddicendo sul punto la Commissione, ha finalmente concluso per la necessità di un trasferimento di risorse pubbliche affinché sia integrata la fattispecie prevista dall'art. 87 CE¹⁶.

Riassumendo, solo la presenza cumulativa dei quattro requisiti che compongono il criterio VIST, nei termini indicati, è idonea a configurare un aiuto di Stato rilevante per il diritto comunitario. L'assenza di uno solo di questi rende l'agevolazione pubblica inidonea ad integrare la fattispecie di aiuto di Stato, come disciplinata all'art. 87 CE.

Non vi è dubbio che nel caso del contributo offerto dallo Stato con l'art. 63 si tratti di un aiuto:

- a) che comporta l'attribuzione di un vantaggio alle imprese beneficiarie,
- b) che può costituire distorsione della concorrenza, incidendo nella struttura dei costi delle imprese ammesse,
- c) che comporti un vantaggio specifico per imprese operanti in determinati ambiti territoriali realizzandosi così il requisito della selettività o specificità,
- d) che rimane a carico dello Stato stesso, essendo effettuato con risorse statali.

2. Sul giudizio di “compatibilità” rilasciato dai giudici di merito: l'errata applicazione del principio della gerarchia delle fonti

Una volta ricostruito il contesto in cui si colloca la norma emanata dal legislatore italiano da cui scaturiscono le controversie oggetto del presente intervento, e chiarito che si tratta di un contesto in cui è pacifico che vi sia una primazia della norma comunitaria su quella nazionale, sarà agevole comprendere quello che rappresenta un ulteriore profilo che merita adeguato studio derivante dalla valutazione operata dai giudici laddove hanno emesso un giudizio di compatibilità della norma che non è ad essi consentito proprio dalle disposizioni previste a livello comunitario.

Infatti, il controllo della compatibilità degli aiuti di Stato con l'ordinamento comunitario è demandato, in base all'art. 88 del Trattato CE, alla Commissione europea, la quale ha il compito di vigilare sui comportamenti posti in essere dagli Stati e dagli operatori economici che falsano o rischiano di falsare la concorrenza.

È solo la Commissione che determina la compatibilità o incompatibilità con il mercato comune dell'aiuto concesso dallo Stato e che, nel caso dell'incompatibilità, obbliga lo Stato membro al recupero di quanto erroneamente erogato.

¹⁶ CGCE, 17 marzo 1993, cause riunite C-72/91 e C-73/91; 30 novembre 1993, causa C-189/91, Kirsammer Hacht; più recentemente si veda la causa C-379/98, PreussenElektra AG, 13 marzo 2001.

Quanto al controllo dei giudici nazionali sulla regolarità dell'erogazione, questo controllo riguarda unicamente il rispetto del divieto generale di aiuti di Stato.

Il giudice nazionale, cioè, controlla se la erogazione dei fondi da parte di autorità pubbliche costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 par.1 Trattato CE.

Non può viceversa il giudice nazionale sostituirsi alla Commissione nel verificare la compatibilità dell'aiuto ai sensi dell'art. 87 par. 3 Trattato CE.

Come evidenziato nella Comunicazione¹⁷ della Commissione sulla cooperazione tra la stessa commissione e i giudici nazionali, questi ultimi sono incaricati di tutelare i diritti e i doveri derivanti dal diritto comunitario.

All'accoglimento delle tesi che inducono a ritenere applicabile la regola *de minimis* all'aiuto offerto dallo Stato italiano alle imprese operanti in alcune sue regioni, giocano anche ulteriori argomenti derivanti da una valutazione della potestà legislativa rimasta in capo al singolo Stato membro dopo la creazione della Comunità europea.

Alcune considerazioni vanno sviluppate con riguardo all'autonomia di uno Stato membro nell'auto-imporre dei limiti nell'attribuzione di contributi ai residenti del proprio paese, ossia di "*aiuti erogati con le proprie risorse statali e non con le risorse della Comunità europea*".

Infatti, per la salvaguardia della libera concorrenza nel mercato comune, il Trattato CEE ha affidato alla Commissione Europea il compito di vigilare sugli aiuti (c.d. Aiuti di Stato) che gli Stati aderenti concedono con proprie risorse agli operatori economici attraverso diversi sistemi di contribuzione (finanziamenti in conto capitale o interessi, sgravi fiscali, crediti d'imposta ecc...).

Con l'adesione ai trattati C.E. lo Stato italiano ha accettato una limitazione alla propria sovranità in conformità a quanto previsto dall'art. 11 della Costituzione.

Quindi ha accettato la soggezione a tutte le norme previste dai trattati (regolamenti, direttive, decisioni), limitando in tal modo la generale competenza a legiferare del Parlamento italiano.

Per quel che qui rileva, risulta evidente che in materia di regolazione della libera concorrenza tra gli stati membri, la potestà legislativa è stata demandata alla C.E., la quale ha fissato i limiti e le procedure entro i quali sono da ritenersi compatibili, ai sensi degli artt. 87, 88 e 89 del Trattato C.E., gli aiuti alle imprese da parte degli Stati membri.

A tal fine, tutti gli aiuti devono essere *preventivamente notificati* alla Commissione Europea ex art. 88 del Trattato *per la loro approvazione preventiva*¹⁸ e in tal senso la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea afferma che *la Commissione dispone di un ampio potere discrezionale il cui esercizio implica valutazioni di ordine economico e sociale che devono essere effettuate in un contesto comunitario*; la stessa Corte afferma che, nell'effettuare il controllo di legittimità

¹⁷ Comunicazione n. 95/C312/07, punti 4 e 10-12.

¹⁸ Cfr. Regolamento del Consiglio Europeo n. 659/99.

sull'esercizio di tale libertà, *essa stessa non può sostituire la propria valutazione in materia a quella dell'autorità competente*, ma deve limitarsi a stabilire se quest'ultima valutazione non sia viziata da errore manifesto o da sviamento di potere¹⁹.

Tale orientamento vincola ovviamente anche i giudici nazionali i quali non possono *ex se* stabilire se un aiuto è consentito in quanto di esclusiva competenza della Commissione implicando valutazioni di ordine economico e sociale che non spettano ad un organo giurisdizionale.

I giudici nazionali possono invece intervenire nel verificare la compatibilità dell'aiuto rispetto ai divieti imposti dalle norme comunitarie e dalla stessa Commissione e non possono entrare in merito a quanto da queste stabilito.

La Commissione comunque emette dei Regolamenti nei quali stabilisce in base a determinati criteri (oggettivi, soggettivi, quantum dei contributi erogabili, ecc.) la non necessaria presentazione della notifica preventiva per l'approvazione degli aiuti.

Per cui entro quei limiti e se il Regolamento è espressamente richiamato nell'atto normativo interno, lo Stato può concedere l'aiuto ma deve comunque notiziarne la Commissione con le modalità stabilite dallo stesso Regolamento. Tra questi Regolamenti esentativi c'è anche quello che riguarda la regola *de minimis*.

Con il Regolamento n. 69/2001²⁰ la Commissione ha stabilito all'art. 2 che gli "aiuti *de minimis*" non rientrano nei criteri stabiliti per l'applicazione del divieto alla concessione degli aiuti da parte degli Stati membri alle imprese, per cui gli Stati che decidono di erogare sovvenzioni non devono notificare l'aiuto alla Commissione.

Sostanzandosi il "*de minimis*" in un tetto massimo di sovvenzioni erogabili alle imprese dallo Stato membro con le proprie risorse finanziarie (non si tratta infatti di sovvenzioni della UE) è evidente che *se lo Stato decide di mantenersi al di sotto di quel limite possa farlo*, atteso che dal punto di vista strettamente giuridico, non ha ceduto la propria competenza in relazione alla possibilità di decidere *se, quando, quanto e come* erogare contributi, ovviamente *purché non ecceda le soglie massime stabilite dalla normativa europea*.

La regola *de minimis* altro non è quindi che una modalità di calcolo e fissazione del limite massimo di contribuzione che uno Stato può erogare senza essere tenuto alla preventiva notificazione alla Commissione.

¹⁹ Cfr. punto 99 della Sentenza della Corte di Giustizia – Grande Sezione – del 6 sett. 2006, Causa C-88/03.

²⁰ Va anche riferito che poco prima dell'emanazione della norma in commento (l'art. 63 è stato approvato il 27 dicembre 2002) veniva introdotto dalla CEE un altro regolamento, il n. 2204, a far data dal 12 dicembre 2002, che non prevede al suo interno la regola *de minimis*. In relazione ad esso, va detto per completezza di trattazione che dubbi non possono sorgere sul fatto che non è applicabile all'art. 63/289/02, in quanto ivi non espressamente menzionato. Difatti, il suo art. 3 comma b) prevede l'esplicita menzione all'interno di una norma che intenda applicarlo; è infatti soltanto con questo adempimento che lo Stato membro rende palese alla Commissione europea la sua intenzione di volerlo applicare al regime di aiuti che introduce. La successiva ed obbligatoria comunicazione alla CE comporta la conseguente (e, naturalmente, eventuale), autorizzazione all'attivazione degli aiuti.

A nulla rileva il fatto che quel contributo possa essere considerato un aiuto compatibile con il mercato comune in quanto per le somme da erogare, che non sono della Comunità, lo Stato può decidere liberamente sulle sue modalità applicative e limitative, talché, se decide di applicare ad un contributo da esso erogato la regola *de minimis* non viola alcuna norma comunitaria ed agisce nel rispetto e nella coerenza della propria volontà politica e nella sua piena sovranità. Né una norma comunitaria può imporre allo Stato di erogare contributi per importi superiori a quelli da Esso stabiliti e tanto meno può farlo la Commissione tributaria adita dal contribuente.

Ciò vuol dire che uno Stato, nella sua piena sovranità e nei limiti delle proprie attribuzioni non demandate alla Comunità Europea, può porre limiti alla concessione e decidere se concedere o meno un contributo; a chi concederlo o meno e, nel momento in cui decide di disporlo può, nella sua piena libertà, decidere quale Regolamento esentativo applicare (rispettandone le disposizioni) citandolo però obbligatoriamente nel proprio atto normativo interno; può stabilire dei limiti monetari all'aiuto e, se sceglie di applicare la regola *de minimis*, anche con limiti più restrittivi, non è tenuto alla preventiva notificazione alla Commissione.

3. Le sentenze della S.C. del 2011 e 2012 hanno stabilito l'inapplicabilità della regola de minimis ai crediti d'imposta occupazione

Tali principi sono stati riconosciuti dalla Suprema Corte dapprima con la sentenza del 20 ottobre 2011, n. 21797 a cui hanno fatto seguito svariate altre pronunce di analogo tenore (tra tutte, vds. n. 7368 e n. 7361 entrambe dell' 11/05/2012).

Afferma tale sentenza che *“nel rinnovare il regime degli incentivi alle assunzioni, già disposto con l'art. 7 L. 388/2000, l'art. 63, comma 1, L. 289/2002 ha mantenuto esplicitamente ferme, per quanto non diversamente regolato, le disposizioni di cui all'art. 7 l. 388/2000, che, relativamente all'“ulteriore” credito d'imposta per assunzione di lavoratori disoccupati in aree svantaggiate, testualmente dispone (al comma 10, ultima parte): “All'ulteriore credito di imposta di cui al presente comma si applica la regola de minimis...”*

Il quadro normativo rivela che, nel legittimo esercizio dei suoi poteri discrezionali, il legislatore nazionale ha inteso riconoscere il beneficio dell' “ulteriore” credito d'imposta in rassegna, in misura non limitata e non in rapporto al numero dei lavoratori effettivamente assunti.

In tale prospettiva, nel riconoscere il beneficio in oggetto, il legislatore nazionale ha fatto proprio, in via di rinvio alla relativa fonte normativa, il criterio comunitario cd. “de minimis”....Tale adottata modalità di delimitazione della agevolazione accordata rientra nel legittimo esercizio delle scelte discrezionali del legislatore, essendo consentito legiferare con la tecnica del rinvio (recettizio o formale) a norme di altro ordinamento e non riscontrandosi violazioni della normativa comunitaria, atteso che questa se pone agli stati membri il divieto di concedere “aiuti di stato” in misura

eccedente la regola “de minimis”, non impedisce loro di circoscrivere benefici fiscali entro soglie predefinite” nell’esercizio della loro sovranità nazionale costituzionalmente sancita dall’art. 11.

B) IL CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO ALL'ESAME DEI GIUDICI DI MERITO

Il secondo approfondimento relativo al settore delle attività del COP che interessano soggetti nazionali residenti in Italia trae origine dalle ben note vicende connesse alla sofferta attribuzione del credito d'imposta Ricerca e Sviluppo di cui la legge istitutiva del 2006 consentiva alle imprese investitrici senza un preventivo assenso da parte dell'Agenzia delle Entrate con la conseguente mancanza di copertura finanziaria. Le successive modifiche contenute nel Decreto Anticrisi del 2008 sopperivano alle deficienze della norma originaria ma conducevano al diniego del nulla-osta per gran parte delle imprese richiedenti il beneficio attraverso l'ormai famosa procedura del click-day. Il contenzioso che ne è seguito presso gli organi giurisdizionali aditi da una parte dei soggetti che si sono visti denegare il credito ha portato ad un notevole numero di pronunce con esiti contrastanti nel primo grado, poi univoci nel secondo in senso favorevole all'Ufficio, ma dai variegati ed interessanti profili. Il quadro è completato dalla normativa emanata nelle more del giudizio che ha rifinanziato i crediti fornendo nuovi spunti di riflessione, inducendo la stragrande maggioranza dei soggetti che avevano inizialmente impugnato i provvedimenti dell'Ufficio a prestare acquiescenza alle sentenze sfavorevoli.

1. Il meccanismo del credito Ricerca & Sviluppo

Con la legge finanziaria per il 2007²¹, veniva introdotta un'agevolazione sotto forma di credito d'imposta per incentivare la Ricerca & Sviluppo in Italia, paese notoriamente poco incline a questa forma di sostegno all'economia che negli altri Paesi occidentali è invece molto utilizzata.

Con la disposizione prevista dalla originaria norma l'attribuzione del credito d'imposta richiedeva l'invio soltanto di una comunicazione da effettuarsi, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi che si andava a presentare successivamente alla maturazione del credito d'imposta²².

Si trattava quindi di un credito d'imposta automatico, che le società si auto-attribuivano senza chiederne preventivamente l'autorizzazione all'Agenzia delle Entrate che rimaneva così ignara di quali fossero i soggetti beneficiari, senza una reale copertura finanziaria e senza la previsione di un monitoraggio dei crediti concessi: tali lacune della norma originaria richiedevano quindi un

²¹ Il credito R&S è disciplinato dall'art. 1, commi da 280 e 283, legge 27 dicembre 2006, n. 296.

²² La disciplina dell'attribuzione del credito veniva regolamentata dall'art. 5 del Decreto 28 marzo 2008, n. 76.

intervento legislativo correttivo puntualmente avvenuto con c.d. *Decreto anti-crisi*²³ che ha introdotto una procedura paraconcorsuale per l'attribuzione del credito.

In particolare, con l'art. 29, comma 1, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, il legislatore ha ribadito l'esistenza nel nostro ordinamento di una norma di carattere generale valida per tutti i crediti d'imposta, che stabilisce che il monitoraggio dei crediti d'imposta si applica a tutti i crediti d'imposta vigenti alla data della sua entrata in vigore, tenendo conto della loro effettiva copertura finanziaria così come prevista dai commi 1 e 2 dell'art. 5 del D.L. 8 luglio 2002, n. 138 (convertito con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178)²⁴: ragion per cui i soggetti interessati hanno diritto al credito d'imposta fino all'esaurimento delle risorse finanziarie messe a disposizione e ciò avviene attraverso la presentazione di un preventivo formulario (c.d. FRS²⁵) da inviarsi telematicamente all'Agenzia delle Entrate.

A seguito degli invii dei formulari inoltrati per via telematica, il Centro Operativo di Pescara²⁶ ha comunicato, con le stesse modalità e nei 30 giorni successivi²⁷, che il nullaosta non poteva essere rilasciato per "*esaurimento delle risorse finanziarie disponibili*".

L'emissione di questi dinieghi ha comportato la presentazione di un rilevante numero di ricorsi²⁸ al suddetto Ufficio, con i quali le società hanno sostenuto innanzitutto che l'avvenuta modificazione della originaria norma agevolativa contenuta nella legge n. 296 del 2006, con effetto retroattivo da parte dell'art. 29 del D.L. 29 novembre 2008 n. 185, è in contrasto da una parte con lo Statuto del contribuente (legge 212/2000) e dall'altra con gli art. 3, 41, 97 e 117 della Costituzione, conseguendone da quest'ultima violazione l'illegittimità costituzionale del predetto art. 29.

Ragion per cui, in base alla norma originaria, l'avvio o la realizzazione dell'investimento in ricerca, sul presupposto che sarebbe stato sicuramente, anche se in parte, finanziato dallo Stato, lede le legittime aspettative del contribuente che vi aveva fatto affidamento. Affidamento creatosi

²³ La norma del decreto anti-crisi che ha modificato la disciplina del credito R&S è costituita dall'art. 29, commi da 1 a 5, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni in legge 28 gennaio 2009, n. 2.

²⁴ Ciò deriva proprio dal recepimento di quanto stabilito dall'articolo 5 del citato decreto legge n. 138 del 2002, il quale dispone che: "*I crediti di imposta previsti dalle vigenti disposizioni di legge sono integralmente confermati e ... possono essere fruiti entro i limiti degli oneri finanziari previsti in relazione alle disposizioni medesime. I soggetti interessati hanno diritto al credito di imposta fino all'esaurimento delle risorse finanziarie*".

Il successivo comma 2 del D.L. 185/2008, al secondo periodo, precisa che:

"A decorrere dall'anno 2009, al fine di garantire congiuntamente la certezza delle strategie di investimento, i diritti quesiti, nonché l'effettiva copertura finanziaria, la fruizione del credito di imposta suddetto è regolata come segue: a) Per le attività di ricerca che, sulla base di atti o documenti aventi data certa, risultano già avviate prima della data di entrata in vigore del presente decreto, i soggetti interessati inoltrano... entro trenta giorni... un apposito formulario; b) Per le attività di ricerca avviate a partire dalla data di entrata in vigore del presente decreto... vale come prenotazione dell'accesso alla fruizione del credito di imposta successiva a quello di cui alla lettera a)".

²⁵ In applicazione di quanto disposto dal comma 5 dell'art. 29 della L. 28 gennaio 2009 n. 2, l'Agenzia delle Entrate, con Provvedimento del Direttore, ha approvato (riproponendo il contenuto del precedente Provvedimento del 29 dicembre 2008, emesso in base a quanto previsto dal D.L. 29 novembre 2008 n. 185) il mod. FRS, ossia il Formulario che i soggetti di cui al comma a) che avevano già avviato l'investimento alla data del 29 novembre 2008 avrebbero dovuto trasmettere, a pena di decadenza dal contributo, dalle ore 10:00 del 22 aprile 2009 alle ore 24:00 del 22 maggio 2009 (punto 3.2 del Provv. Direttore AdE).

²⁶ Il punto 3.5 del Provvedimento del 24 marzo 2009 ha demandato al Centro operativo di Pescara la competenza per gli adempimenti connessi alla gestione del formulario.

²⁷ In base a quanto disposto dall'art. 10 comma 1-ter del D.L. 8 luglio 2002 n. 138 (conv. L. 8 agosto 2002 n. 178).

²⁸ Al Centro operativo di Pescara risultano presentati circa 2.800 ricorsi.

sull'impegno assunto dal legislatore con una norma mutata in corso d'opera, cioè quando il contribuente aveva già assunto i suoi impegni, conseguendone danni concreti.

La tesi proposta dall'Agenzia delle Entrate, poggia invece sull'inammissibilità della richiesta di sindacato di legittimità costituzionale della norma introdotta nel 2008 dal momento che occorre tener in debito conto di come sia il legislatore, da un punto di vista normativo, che l'Agenzia delle Entrate²⁹ si siano preoccupati di regolamentare adeguatamente il passaggio da un regime all'altro.

Dall'esame dei motivi sottesi agli interventi legislativi del 2008, risulta però del tutto evidente che il legislatore ha tutelato i diritti quesiti di tutti quei contribuenti che avevano realizzato e già fruito del credito d'imposta non solo per il credito utilizzato fino alla data di entrata in vigore del decreto n. 185 citato, cioè il 29 novembre 2008, ma anche fino alla successiva data del 31 dicembre 2008, limitando l'obbligo della preventiva istanza ai soli crediti non usufruiti dalle imprese con l'F24.

È indubbio che il diverso sistema introdotto con le modifiche del Decreto anti-crisi, ha il vantaggio di tenere sotto controllo la spesa pubblica, rispettando i vincoli di bilancio cui è tenuta l'Italia (così come gli altri Stati membri) con l'adesione alla UE unitamente agli altri indicatori costituiti dai 5 parametri di Maastricht (di cui ben due sono relativi al mantenimento del debito pubblico in condizioni compatibili con la stabilità macroeconomica dell'Unione).

In relazione ai suddetti ricorsi, la competente Commissione tributaria provinciale di Pescara ha emesso già le relative sentenze con gli esiti contrastanti³⁰ che verranno in seguito illustrati.

Prima di passare all'esame delle pronunce, va però ricordato che nella vicenda dal punto di vista contenzioso impattano anche le novità contenute nella legge finanziaria per il 2010³¹, che ha previsto il rifinanziamento del credito d'imposta ricerca e sviluppo per complessivi 400 milioni per gli anni 2010 e 2011. La norma prevede che a regolamentare l'attribuzione delle ulteriori somme provvederà un decreto del Ministero dello Sviluppo Economico di concerto con l'Agenzia delle Entrate e le parti sociali.

2. Le pronunce delle Commissioni tributarie di merito

La Sezione 1 della Commissione tributaria provinciale di Pescara che per prima si è pronunciata sul tema in questione³² ha respinto i ricorsi stabilendo innanzitutto la legittimità dell'operato del Centro operativo di Pescara che ha emesso gli atti, peraltro motivati e immuni da tutte le censure mosse dal punto di vista formale trattandosi di atti telematici emessi in applicazione delle norme di legge

²⁹ L'Agenzia delle Entrate ha emanato la circostanziata e dettagliata Circolare n. 17/E del 17 aprile 2009.

³⁰ Risulta infatti che circa il 75% delle sentenze emesse dalle sezioni 1 e 4 hanno avuto esiti favorevoli all'Ufficio, mentre la rimanente quota favorevole ai contribuenti è stata emessa dalla sezione 3.

³¹ Per la precisione, il rifinanziamento dei crediti d'imposta R&S è previsto dall'art. 2 comma 236 della legge 23 dicembre 2009 n. 191 (Finanziaria 2010).

³² Commissione tributaria provinciale di Pescara, n. 8/1/10 del 25 gennaio 2010, dep. il 25 gennaio 2010; n. 1105/1/10 del 25 marzo 2010, dep. il 25 marzo 2010; n. 221/1/10 del 25 gennaio 2010, dep. il 4 febbraio 2010.

valide *ratione temporis*; decretavano quindi il rigetto di tutte le eccezioni di incostituzionalità relative all'art. 29 del D.L. 29 novembre 2008 n. 185, in quanto tale norma si limita a regolare la fruizione nell'attribuzione del credito d'imposta, subordinandolo all'esistenza di risorse finanziarie.

In verità i giudici si spingevano anche oltre arrivando a definire tale norma addirittura "ultronea" nella misura in cui si è limitata a riaffermare principi immanenti nel nostro ordinamento richiamando alcune norme non abrogate (art. 81 comma 4 della Costituzione e art. 5 L. 178/2002); ribadivano in ogni caso la legittimità dell'azione legislativa con la quale è stata introdotta (o meglio, ribadita), nel nostro ordinamento una norma di carattere generale che prevede, sempre, la copertura finanziaria per i contributi statali concessi alle imprese e l'obbligo di invio di un'istanza preventiva ai fini del riconoscimento del credito, evitando in tal modo la concessione di crediti automatici.

I giudici della Sezione 1 hanno poi sottolineato come la norma salvaguardi i diritti dei soggetti richiedenti il contributo che ne abbiano già usufruito compensando imposte da pagare, estendendone la tutela dopo la sua entrata in vigore (29 novembre 2008) e fino alla fine dell'anno (31 dicembre 2008) e sottoponendo alla procedura paraconcorsuale i soggetti che non ne avevano ancora usufruito in tutto o in parte, ai quali viene riconosciuto un diritto al credito la cui fruizione però è subordinata alla disponibilità di risorse finanziarie.

Decretavano poi la legittimità degli atti in relazione alla lamentata violazione dello Statuto del contribuente con riguardo all'irretroattività delle norme tributarie, richiamando all'uopo la giurisprudenza della Consulta, in quanto il legislatore può, nel rispetto del limite penale, emanare norme retroattive, respingendo altresì le eccepitive censure riguardanti altre norme dello Statuto, in quanto si tratta nel caso di specie di un atto di liberalità dello Stato attraverso l'attribuzione di un beneficio agevolativo e non di un atto impositivo.

Per questi motivi i giudici del primo grado sono arrivati a sostenere che *risulta semmai censurabile l'art. 1, commi da 280 a 283 della finanziaria per il 2007 laddove non ha previsto l'idonea copertura finanziaria alla spesa, mentre è apprezzabile, proprio nell'ottica del rispetto del criterio della ragionevolezza, la correzione apportata dall'art. 29, comma 2 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, che ha riallineato la spesa agli effettivi fondi stanziati in bilancio, procedendo, tramite un monitoraggio degli stessi, a negare le richieste di contributi in assenza delle necessarie coperture finanziarie.*

Emblematico a tal riguardo il passo della sentenza in cui i giudici della Sezione 1 affermano che *"se vi è una norma irragionevole, questa è contenuta nella legge del 2006, che in modo sprovveduto riconosceva diritti a pioggia, senza verifiche e senza controlli, oltre che essere in violazione dell'art. 81 della Costituzione"*; pervenendo poi alla conclusione che *"se una norma dovrebbe essere rimessa al vaglio di costituzionalità, questa è contenuta nella legge del 2006"*, rinunciando

però a ricavarne le logiche e conseguenti statuizioni dal momento che *“l’eccezione non è stata prospettata”*.

Difatti, *“una sana amministrazione della spesa pubblica richiede come suo elemento essenziale un corretto monitoraggio, il tutto correlato all’esigenza primaria della certezza del bilancio statale. In mancanza di questa certezza il tutto si risolve in un possibile danno per la collettività, chiamata a far fronte a spese imprevedibili, oltre che nella violazione dei parametri comunitari”*. Tale convinzione è ingenerata nei giudici dal richiamo al *“principio costituzionale posto nell’art. 81 comma 4 della Costituzione per il quale non sono ammesse spese statali senza la necessaria copertura finanziaria”*³³.

Immediatamente dopo la sentenza pilota emessa dalla Sezione 1, faceva seguito la Sezione 3 con la prima pronuncia³⁴ sul tema il cui testo veniva adottato anche per tutte le altre sentenze: in questo caso però, con esito favorevole alle tesi dei ricorrenti.

I giudici della Sezione 3, pur evitando di pronunciarsi sulla richiesta di rimessione alla Corte costituzionale, accoglievano infatti i ricorsi dei contribuenti di cui dichiaravano la spettanza del credito d’imposta sulla base di una diversa interpretazione del testo normativo: l’espressione *“ai soli fini della copertura finanziaria”*, significa a loro dire *“che è fatta salva la potestà accertativa dell’Agenzia delle Entrate in ordine alle condizioni compreso la prova dell’anteriorità dell’investimento all’entrata in vigore dell’art. 29 (condizioni) che legittimano il riconoscimento del credito d’imposta”*. Il che francamente lascia un po’ perplessi perché non è agevole comprendere in che modo i due aspetti collimino.

Il ragionamento dei giudici della Sezione 3 si concludeva operando un distinguo tra le due posizioni soggettive dei richiedenti il credito ante-art.29 e quelli post-art.29: il fatto che per questi ultimi fosse previsto il diniego in base alla capienza, confermerebbe che *“il nulla-osta ha lo scopo di legittimare tutti gli investitori ante art. 29 ad usufruire del credito maturato che proprio per essere già maturato doveva essere obbligatoriamente riconosciuto”*.

Sempre per quel che riguarda la Commissione provinciale di Pescara, successivamente si registra la posizione assunta dalla Sezione 4³⁵, che sostanzialmente ricalca quella dei giudici della Sezione 1.

Va invece segnalato che alcuni contribuenti hanno presentato il ricorso presso l’organo giurisdizionale competente in base alla loro sede legale: in relazione a questi pochissimi casi vanno però doverosamente richiamati gli estremi della prima sentenza³⁶ che si è espressa in modo netto ed impeccabile stabilendo sulla base di una rigorosa applicazione del combinato disposto dagli artt. 4 e

³³ In tal senso, Cons. Stato, V Sez., 31 gennaio 2003, n. 499; Corte costituzionale, 20 novembre 2000, n. 509; id. 17 luglio 1998, n. 267; T.A.R. Lazio Roma Sez. III, 01-03-2007, n. 1915.

³⁴ Commissione tributaria provinciale di Pescara, n. 11/3/10 del 20 gennaio 2010, dep. 27 gennaio 2010.

³⁵ Commissione tributaria provinciale di Pescara, n. 57/4/10 del 9 marzo 2010, dep. 20 marzo 2010.

³⁶ Commissione tributaria provinciale di Torino, n. 64/15/10 del 24 marzo 2010, dep. 21 aprile 2010.

10 D.Lgs. 546/92 che la Commissione tributaria competente è quella di Pescara in considerazione del fatto che l'ufficio che ha emesso gli atti è il Centro operativo ubicato in quella città.

Nel corso del 2011 invece, la Commissione tributaria regionale per l'Abruzzo – s.s. Pescara ha respinto, con orientamento questa volta univoco espresso dai 3 collegi operanti³⁷, le richieste delle società richiedenti l'agevolazione, con argomentazioni che ricalcano quelle esaurientemente esposte a commento della sentenza della sezione 1.

Per completezza di trattazione, si riferisce che una piccola parte dei soggetti che avevano impugnato gli atti di diniego dell'Ufficio hanno proposto ricorso per cassazione.

³⁷ Ctr Abruzzo – s.s. Pescara, n. 117/10/11 del 25 marzo 2011, depositata il 19 aprile 2011; id. n. 185/10/11, del 6 aprile 2011, depositata il 13 maggio 2011.

C) L'ABUSO DEL DIRITTO e DIVIDEND WASHING

Per quanto riguarda il settore internazionale, la scelta di un solo argomento da approfondire viste le svariate tipologie di controversie trattate dalle CCTT pescaresi con risvolti interessantissimi che hanno dato luogo a pronunce di pregio nel settore della tassazione dei redditi di capitale, in particolare per quel che concerne l'uso/abuso dell'interposizione fittizia e/o reale tramite società veicolo e/o schermo (conduit companies) per ottenere indebiti vantaggi fiscali, oppure il concetto di beneficiario effettivo nella lettura delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, o ancora nel settore delle violazioni dell'art. 56 TCE sulla libertà di movimento di capitali, come pure per quel riguarda le indebite compensazioni debiti/crediti per pagare i dividendi; non solo, altre interessanti e difficoltose pronunce sono state fornite nel campo delle royalties e degli interessi sui prestiti obbligazionari, costituenti forme di finanziamento di soggetti ignoti.

Dovendo però fare una scelta, ho optato per il filone di contenzioso che ha consentito all'Erario di ottenere i più clamorosi risultati, la cui genesi ha origine nelle complesse ed articolate verifiche svolte dalla Guardia di Finanza – Gruppo Tutela Spesa Pubblica di Roma – guidate dalla Procura della Repubblica di Pescara in un'operazione (c.d. Easy Credit) il cui contenuto è stato recepito dal Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate che ha così potuto rilevare l'utilizzo artificioso di società veicolo nel Regno Unito (costituite in genere da controllate di società non-UE), idonee a figurare come beneficiarie dei dividendi distribuiti da una società italiana, quando, al contrario, il dominus effettivo era un soggetto residente negli Stati Uniti. Le operazioni elusive avvenivano con l'utilizzo del c.d. dividend washing, ovverossia con la trasformazione della natura giuridica dei dividendi e la loro retrocessione in un brevissimo lasso di tempo ai legittimi proprietari, particolare questo che ha consentito ai verificatori di determinare la giacenza media dei titoli posseduti elaborando una teoria del picco corrispondente all'intervallo temporale in cui i titoli azionari rimanevano in possesso delle società consociate per ottenere i benefici. Al riguardo le CCTT di Pescara si sono pronunciate con articolate e pregevoli pronunce confermando nella gran parte dei casi l'operato del Centro operativo di Pescara nel contenzioso relativo alle fattispecie elusive sopra descritte, che hanno riguardato alcuni tra i più importanti gruppi finanziari e industriali di rilevanza mondiale in controversie contrassegnate da altissimi valori della lite per decine di milioni di euro nonché dalla complessità dei temi trattati³⁸.

³⁸ Vd. Marco Merletti, "Disconosciuti crediti su dividendi per 100 milioni di euro" in Fiscooggi del 15 aprile 2010.

L'elusione delle operazioni poste in essere con il meccanismo del dividend washing.

Obiettivo dell'operazione descritta era quello di ottenere i rimborsi previsti dalla favorevole convenzione stipulata tra Italia e UK per evitare le doppie imposizioni e di effettuare un "lavaggio" dei dividendi (c.d. *dividend washing*) con la realizzazione dei suoi favorevoli effetti. I due soggetti, con diverso sistema di tassazione dei dividendi, travestivano, quindi, i proventi di capitale in corrispettivi di cessioni dei titoli stessi, realizzando un complessivo vantaggio fiscale ripartito tra di essi.

Tale operazione permetteva alle società extra-UE (in prevalenza americane), nel cedere la titolarità delle azioni di ottenere i seguenti vantaggi: a) realizzare una plusvalenza, derivante dal differenziale tra prezzo di cessione e riacquisto del titolo, pari al dividendo netto cui aveva rinunciato più la quota di guadagno fiscale concordata (commisurato al credito d'imposta che la cessionaria avrebbe ricevuto dallo Stato italiano); b) e, nel caso la società fosse stata un fondo, il trattare un dividendo, che era in via di pagamento su un titolo in suo possesso, come una plusvalenza fiscalmente esente³⁹, dal momento che i fondi sono soggetti trasparenti ed in quanto tali, non assoggettati alle imposte sui redditi.

Dall'altra parte la società di capitali inglese realizzava invece altri speculari vantaggi: A) nell'incassare il dividendo scomputava la ritenuta di acconto; B) acquisiva il diritto a chiedere il rimborso del credito d'imposta allo Stato italiano; C) imputava al conto economico una minusvalenza da negoziazione fiscalmente deducibile, tale da compensare il dividendo incassato.

In seguito alla complessa istruttoria svolta dalla GdF e recepita nei suoi contenuti principali dai provvedimenti emessi nell'esercizio della propria attività amministrativa, il Centro operativo di Pescara ha individuato una serie di operazioni elusive consistenti nell'acquisizione, da parte di una banca d'affari statunitense, della disponibilità di una rilevante massa di titoli azionari emessi da società italiane mediante contratti di *stock loan* (prestito titoli) stipulati con vari investitori.

Per rendere possibile l'applicazione della Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Regno Unito⁴⁰ (così come quella sottoscritta dalla Francia⁴¹, che prevedono, uniche tra tutte quelle stipulate dall'Italia, la concessione di un credito d'imposta), anziché quella stipulata tra Italia e USA⁴² (che non la prevede), le azioni possedute da soggetti residenti perlopiù negli USA venivano trasferite da un punto di vista "formale" a società da essi controllate residenti nel Regno Unito in prossimità del pagamento del dividendo da parte della società emittente. Alla

³⁹ Ai sensi dell'art. 9, comma 1, della Legge 23/3/1983, n. 77 (sost. dal D.Lgs 25/1/1992, n. 83), i fondi comuni di investimento non sono soggetti alle imposte sui redditi.

⁴⁰ Art. 10 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Gran Bretagna, ratificata dalla L. 5/11/1990 n. 329.

⁴¹ Art. 10 della Convenzione Italia - Francia, ratificata dalla L. 7/01/1992 n. 20.

⁴² Convenzione Italia-USA ratificata nel nostro Paese con L. 11/12/1985 n.763.

scadenza del contratto di *stock loan*⁴³ l'operazione si completava con la restituzione dei titoli all'originario detentore.

L'abuso di diritto contestato alle società coinvolte veniva realizzato tramite il *treaty shopping*⁴⁴, che mira allo sfruttamento di un regime vantaggioso contro la doppia imposizione esistente tra due Paesi, attraverso l'inserimento da parte di un residente in un Paese terzo di una struttura economica in uno dei due Paesi stipulanti la convenzione, affinché sia funzionale alla fruizione delle agevolazioni previste dal trattato, che altrimenti non gli sarebbero state accessibili.

Le pronunce delle Commissioni tributarie dei primi due gradi del giudizio

La Commissione Tributaria Provinciale di Pescara⁴⁵ ha confermato l'operato del Centro operativo di Pescara nel contenzioso relativo alle fattispecie elusive sopra descritte con alcuni tra i più importanti gruppi finanziari e industriali di rilevanza mondiale in controversie contrassegnate da altissimi valori della lite per centinaia di milioni di euro nonché dalla complessità dei temi trattati⁴⁶.

Si va così consolidando la giurisprudenza tributaria favorevole nelle ormai numerose vertenze relative a rimborsi d'imposta di particolare rilievo, nelle quali sono stati disconosciuti i crediti vantati a causa dell'elusività delle operazioni poste in essere⁴⁷.

Con le citate sentenze, i giudici di prime cure hanno innanzitutto affermato un importante principio circa la decadenza dei termini, sia in relazione all'azione di recupero dei crediti di imposta già rimborsati che al diniego dei crediti di imposta non ancora rimborsati: essi hanno infatti statuito che *“in materia di crediti da convenzioni non risultano applicabili i termini previsti dagli artt. 43 del DPR 600/73 e DPR 602/73, ma il termine di prescrizione decennale previsto dall'art. 2946 c.c.”*.

Il secondo profilo delle sentenze esaminate che merita attenzione consiste nella constatazione che i giudici fanno circa la validità dell'analisi statistico-matematica fatta attraverso l'utilizzo di un campione di istanze, atteso che *“sarebbe stato quasi impossibile ricorrere all'analisi analitica che avrebbe richiesto tempi lunghissimi e costi elevati”*: ciò ha consentito ai giudici di far superare la contestazione nel merito avanzata dalle ricorrenti sul presunto difetto assoluto di prova circa l'artificialità delle operazioni di compravendita azionaria, statuendo che *“l'analisi effettuata dal*

⁴³ Il prestito titoli è un contratto atipico, in quanto non esplicitamente disciplinato dal Codice Civile. Si perfeziona con la consegna dei titoli al prestatario che, ai sensi dell'art. 1814 del C.C., ne diviene proprietario. Il prestatore riceve alla data di estinzione del prestito un compenso, sotto forma di interessi calcolati su base giornaliera e per l'effettiva durata dell'operazione, e che, al netto delle commissioni e degli altri oneri riconosciuti all'intermediario, costituisce la remunerazione dell'operazione.

⁴⁴ L'espressione, di origine americana, deriva dal c.d. “forum shopping”, attività che consiste nella ricerca della Corte di Giustizia che si ritiene più indicata per ottenere una favorevole decisione (V.UCKMAR, Le convenzioni contro le doppie imposizioni con riguardo all'America Latina, in Dir. Prat. Trib., 1996, pag. 1196).

⁴⁵ Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, n. 324/01/09 del 12 marzo 2009, depositata il 4 novembre 2009; n. 415/01/09 del 26 novembre 2009, depositata il 31 dicembre 2009; n. 226/04/09 del 15 dicembre 2009, depositata il 31 dicembre 2009.

⁴⁶ Vd. Marco Merletti, “Disconosciuti crediti su dividendi per 100 milioni di euro” in Fiscooggi del 15 aprile 2010.

⁴⁷ Per una più completa trattazione vd. Marco Merletti, “Il treaty-shopping nell'esperienza italiana: nullità dei contratti in caso di dividend washing”, in Dialoghi di Diritto Tributario n. 12/2007, pagg. 1589 ss.

Nucleo di Polizia Tributaria di Roma con l'ausilio del CTU nominato dalla Procura di Pescara è accurata ed ha dato pienamente cognizione dei fatti accaduti”.

I giudici hanno ulteriormente osservato sul punto rilevando che *“la ricostruzione fatta dalla società in merito ai crediti relativi ad alcuni titoli è parziale e non esaustiva ed è finalizzata ad evidenziare la legittimità di una sola parte delle transazioni effettuate mentre quella fatta dai verificatori, se pur a campione, individua con maggior precisione la percentuale delle transazioni che potevano beneficiare del rimborso del credito d'imposta”.*

Ancor più di recente si segnalano le prime pronunce emesse dal giudice del secondo grado⁴⁸ che hanno confermato la legittimità dell'operato dell'Ufficio nei confronti di importantissime banche d'affari estere, mentre si segnala una isolata pronuncia⁴⁹ improntata all'insufficienza della prova, comunque in attesa della pronuncia del giudice di legittimità.

Anche nel caso esaminato dai giudici del riesame il sistema messo in piedi dai soggetti non residenti verificati era caratterizzato dalla brevità del lasso di tempo tra la stipula dello *stock loan* e la restituzione finale dei titoli al “mutuante”, in genere non superiore a trenta giorni, mentre le azioni italiane sono rimaste nella titolarità della controllata inglese della banca statunitense solo per il tempo strettamente necessario per consentire di ricevere il dividendo; altro elemento distintivo consiste nel fatto che una parte significativa delle operazioni di acquisizione e dismissione dei titoli, sono avvenute fuori dai mercati regolamentati di borsa e con modalità R.F. – *Receipt free* (ricezione titoli senza contestuale pagamento di corrispettivo) e D.F. – *Delivery free* (consegna titoli senza contestuale pagamento di corrispettivo); inoltre, in molte delle operazioni oggetto della scrupolosa ed approfondita analisi compiuta dalla GdF, vi era un'assoluta simmetria rispetto allo stacco del dividendo, ossia in pochissimi giorni venivano scambiate lo stesso tipo di azioni, con gli stessi quantitativi, con gli stessi soggetti, ad ulteriore conferma del carattere elusivo delle operazioni effettuate.

Il giudice di secondo grado ha motivato la propria sentenza rigettando le argomentazioni della società appellante sulla base di due profili assorbenti: con il primo ha stabilito la legittimità e validità del metodo della giacenza media utilizzato dai verificatori della GdF per analizzare il flusso delle movimentazioni dei titoli azionari, *“che ha portato a constatare la disponibilità modesta di titoli – come media mensile – della specie, e l'acquisizione di rilevante quantità in prossimità dello stacco dei dividendi e la sollecita dismissione degli stessi una volta effettuato lo stacco degli stessi”.*

Con il secondo profilo invece l'attenzione dei giudici dell'impugnazione si è spostata su un altro terreno per stabilire che *“non vengono ad evidenziarsi delle valide ragioni economiche, ovvero*

⁴⁸ Commissione Tributaria Regionale per l'Abruzzo – s.s. Pescara –n. 152/10/10 del 13 maggio 2010, depositata il 4 giugno 2010, Pres. Iannaccone, Rel. Farinacci; id. n. 571/9/12 - Pres. Riviezzo, Relatore Tatozzi, del 22 marzo 2012, dep. 24 maggio 2012.

⁴⁹ Commissione Tributaria Regionale per l'Abruzzo – s.s. Pescara, Pres.-Relatore Riviezzo, n. 215/9/10, del 23 luglio 2010, dep. 14 settembre 2010.

azioni tendenti ad un investimento azionario che potesse dare dei frutti – utili – per il fatto che la banca inglese non ha mai acquistato e gestito gli investimenti, assumendosi né rischi di controparte, né di mercato, quali sono la quotazione borsistica e, verosimilmente il rischio di cambio”.

In tal modo i giudici pescaresi hanno sposato la tesi dell’A.F. tendente ad escludere che le operazioni rilevate fossero afferenti ad un normale aumento dell’attività speculativa posta in essere nel periodo a cavallo dello stacco del dividendo, mirata alla capitalizzazione degli eventuali maggiori guadagni derivanti dall’incasso del dividendo in pagamento da parte delle società italiane quotate in borsa.

A tal riguardo l’Ufficio ha proposto un ulteriore spunto di riflessione per rimarcare l’assenza di valide ragioni economiche, desumibile dall’operato delle società impegnate in analoghe attività speculative alla Borsa italiana di Milano⁵⁰.

Infatti, dall’esame degli andamenti degli scambi azionari delle intere annualità del periodo 1999-2003 (in cui si sono concentrati i controlli), è agevolmente verificabile che il picco degli scambi non si verifica nel periodo centrale dell’anno in corrispondenza degli stacchi delle cedole azionarie, ma viceversa, c’è un andamento piuttosto uniforme con dei picchi qua e là peraltro mai coincidenti con il periodo di stacco dei dividendi dal momento che è proprio in quel periodo che è lecito aspettarsi che anche chi specula trattenga i titoli per realizzare un profitto maggiore; da ciò ne consegue, come logica conseguenza, che sia lecito presumere che gli operatori che effettuino gli scambi in coincidenza della data di stacco delle cedole lo facciano per altri fini.

Un’ultima considerazione va invece svolta sull’importanza di una pronuncia come questa che ha archiviato l’esame di merito: difatti, il *revirement*⁵¹ registrato sul punto⁵² nell’orientamento della Suprema Corte di Cassazione⁵³ sul tema del *dividend washing*, induce a ritenere che una volta superati i due gradi di giudizio sul mero fatto, sia altamente improbabile che sentenze di questo tipo possano essere ribaltate nell’eventuale giudizio di legittimità.

⁵⁰ <http://www.borsaitaliana.it>.

⁵¹ Corte di Cassazione - Sezione Tributaria - 26/1/2000 n. 3979, 3/9/2001 n. 11351 e 18/12/2001 n. 3345.

⁵² Le citate sentenze hanno stabilito l’inoppugnabilità nei confronti dell’A.F. di atti, fatti e negozi, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

⁵³ Corte Cassazione – Sez. Trib. sentenze n. 20398 del 21/10/2005; n. 22932 del 15/11/ 2005; n. 20816 del 26/10/2005; SS.UU. n. 30055 del 23/12/2008; id. n.30058 del 23/12/2008.

D) LA NATURA PERENTORIA DEL TERMINE PREVISTO IN MATERIA DI RIMBORSI IVA NON RESIDENTI

L'ultimo approfondimento ha riguardo sempre al settore internazionale, questa volta in materia di IVA, per quel che concerne la natura del termine entro cui proporre istanza di rimborso da parte di un soggetto non residente.

La vicenda processuale risulta molto interessante dal momento che il COP, nell'esame di questa tipologia di istanze all'atto della sua istituzione risalente al 2002, si è dovuto confrontare con una sentenza della Cassazione (la n. 3575/2003) che aveva qualificato come ordinatorio il termine fissato dall'art. 38/ter DPR 633/72 e dal D.M. n. 2672 del 1982⁵⁴ per ottenere il rimborso dell'IVA subita da parte di soggetti esteri non identificati in Italia.

In questo lungo percorso durato un decennio le tesi dell'A.F. che sosteneva la perentorietà del suddetto termine, avversate dalla statuizione della S.C., hanno trovato invece conferma in una storica e pregevole sentenza emessa dalla Ctp di Pescara⁵⁵, presto recepito da tutte le CC.TT. di merito di primo e secondo grado fino a pervenire alle pronunce conformi della Cassazione del 2005, e da ultimo a quella definitiva della CGE del 21 giugno 2012.

Al suo Estensore, il Presidente Mario Quinto Lupinetti, scomparso pochi giorni fa, va il mio personale ed affettuoso ricordo dal punto di vista umano per una persona contraddistinta da gran classe e da un garbo unici e l'ammirazione per un giudice preparato che ha contribuito ad accrescere la mia formazione attraverso il confronto sviluppato nel corso dei dibattimenti.

La normativa comunitaria prevede un termine per la presentazione dell'istanza di rimborso, riscontrabile dall'esame dell'art. 7 della Direttiva CE 79/1072, laddove espressamente stabilisce che *“la domanda deve essere presentata al servizio competente di cui all'art. 9, comma 1, entro sei mesi successivi allo scadere dell'anno civile nel corso del quale l'imposta è divenuta esigibile”*. La chiarezza del testo non lascia dubbi sul fatto che il termine dei sei mesi non è stato introdotto per la prima volta dal legislatore tributario con il D.M. 20/5/1982, ma costituisce un richiamo preciso alla disposizione comunitaria, che la norma italiana si limita a recepire, uniformandovisi alla lettera.

La tesi dell'A.F. italiana⁵⁶, condivisa dagli altri Stati membri, è che il termine previsto da tale norma è perentorio ed è, quindi, stabilito a pena di decadenza, così come deve ritenersi per ogni

⁵⁴ Norma italiana recettiva della disposizione comunitaria prevista dall'art. 7 della Direttiva CEE n. 1072 del 1979

⁵⁵ Ctp Pescara, sez. 2, n. 109/2/03, del 15 dicembre 2003.

⁵⁶ In tale senso Risoluzione del Ministero delle Finanze con prot. n. 320966, del 24/07/1985, nonché R.M. 28/12/1994, n. 58, e R.M. 11/04/2000, n. 47.

termine che sia previsto dalla legge, o da norma di carattere generale (così Cassazione, n. 1163 del 22/04/1971), per la presentazione della domanda al fine di accedere ad una situazione di vantaggio (in tal senso, Cassazione, n. 11514 del 04/11/1995, la quale afferma il principio secondo cui il termine *“ha carattere perentorio ed è stabilito a pena di decadenza <la quale può essere prevista dal legislatore anche implicitamente e può essere pertanto desunta da espressioni non equivoche contenute nella norma>, come avviene per ogni termine previsto dalla legge per la presentazione di una domanda finalizzata ad acquisire un diritto”*).

Nel caso di specie, il dettato normativo è di estrema chiarezza nel disporre la decadenza quale conseguenza del mancato rispetto del termine (perentorio) per la presentazione della domanda di rimborso, in quanto esso utilizza uno schema logico-sintattico (art. 7 Direttiva cit.: *“la domanda deve essere presentata [...] entro i sei mesi successivi allo scadere dell’anno civile nel corso del quale l’imposta è divenuta esigibile”*; in termini analoghi si esprime il D.M. n. 2672 del 1982) attraverso il quale viene riversato sul soggetto interessato l’onere di rispettare le procedure previste per accedere al rimborso⁵⁷.

D’altro canto, va anche detto che nel linguaggio giuridico degli altri Stati membri, non esiste un equivalente della locuzione utilizzata dall’ordinamento italiano (“a pena di decadenza”) per determinare gli effetti decadenziali di una richiesta, essendo all’uopo sufficiente l’inserimento del suddetto predicato verbale “deve” (del quale si ricorda la funzione di comando e/o imperio dell’equivalente “*must*” nella cultura anglo-sassone) seguito dall’indicazione di un termine (“entro”).

E’ necessario, per una migliore comprensione del meccanismo introdotto nel nostro ordinamento con il citato articolo, avere riguardo alle motivazioni che hanno portato al recepimento dell’art. 7 della Direttiva CEE n. 1079 del 1972 con l’introduzione nell’ordinamento italiano dell’art. 38 *ter* del DPR n. 633 del 1972.

Difatti, con questa norma è stata offerta all’operatore estero sia U.E. (art. 38 *ter* comma 1) sia extra U.E. (comma 2) di ottenere il rimborso dell’IVA relativa ai beni e servizi importati ed acquistati dall’Italia.

Questo strumento di richiesta di rimborso IVA, nell’intenzione del legislatore comunitario, ha lo scopo di fornire all’operatore estero un’alternativa a quello previsto con la nomina del rappresentante fiscale ai sensi dell’art. 17, comma 2, DPR n. 633 del 1972 o con l’identificazione diretta ex art. 35 *ter* stesso decreto.

⁵⁷ In tal senso, vedi Russo, Manuale di diritto tributario, Milano 1996², pag. 377: *“in tema di rimborsi di imposta, vige la regola per cui incombe sul titolare del relativo diritto l’onere di avanzare apposita istanza ai competenti organi dell’amministrazione finanziaria entro un termine, normalmente di decadenza, sancito dalle singole leggi di imposta”*.

Rispetto ad essi è contraddistinto da una maggiore snellezza unita all'esigenza di celerità nell'effettuazione del rimborso: difatti, esso prevede la possibilità di richiedere il rimborso anche per periodi inferiori all'anno (trimestrale e semestrale) in relazione ai quali i rimborsi andranno effettuati entro i 6 mesi (pena l'assoggettamento a procedure d'infrazione da parte dell'U.E.).

Ne consegue che dalle suddette caratteristiche emerge il reale intento del legislatore comunitario, che si sostanzia in una lettura dell'art. 7 della Direttiva tale da portare alla conclusione giusta la quale il termine in esso individuato deve per forza di cose risultare perentorio.

Ciò si giustifica d'altro canto anche con la necessità di dover offrire alle Amministrazioni competenti la possibilità di avere il tempo, ed il modo, per poter adeguatamente approntare il piano degli accertamenti e dei rimborsi (nell'interesse sia dei rispettivi Erarii, sia degli stessi soggetti che ne fanno richiesta, ed in attuazione dell'art. 97 Cost.), al fine di espletare i necessari controlli sulle fatturazioni da cui scaturiscono i rimborsi (in molti casi di importo significativo) e/o sull'eventuale creazione di stabili organizzazioni, nella consapevolezza di dover fronteggiare crescenti esempi di fenomeni elusivi (mai come in questi tempi di estrema attualità).

In tal senso è appunto la sentenza n. 109 del 15/12/2003 della Commissione tributaria provinciale di Pescara – Pres.-Rel. Avv. Mario Quinto Lupinetti - passata in giudicato per mancata impugnazione, la quale ha precisato, con estrema chiarezza, che *“ogni termine nasce per sua natura (salvo espressa volontà contraria) perentorio, nel senso che deve essere rispettato, ed a tal fine è necessario ricordare che non v'è nessuna differenza quanto agli effetti tra termine perentorio ed il suo opposto ordinario”*, e ciò in quanto *“il termine ordinario si distingue dall'altro solo perché può essere prorogato, non per altri effetti, per cui, non essendo stato mai prorogato il termine de quo, la sua scadenza non elimina l'effetto decadenziale”*, con la logica conseguenza, pertanto, che *“il termine nasce di per sé perentorio, il che significa che è doveroso il suo rispetto se si vuole ottenere [...] l'effetto favorevole promesso dalla norma”*.

Tale impostazione trova giustificazione, continua la sentenza n. 109 del 2003, nel fatto che *“si sta parlando di un termine apposto per la tutela di un interesse pubblico (la certezza per le finanze pubbliche della imposta da rimborsare), per cui la perentorietà del termine è in re ipsa, a meno che il legislatore non ne abbia disposto la proroga”*, e non ha alcun rilievo *“l'osservazione che la norma non dichiara che il termine è stabilito a pena di decadenza. Si tratta di una precisazione del tutto superflua poiché, come si è detto, la decadenza è una sanzione implicitamente collegata al mancato rispetto del termine”*.

L'orientamento consolidato ed univoco della Commissione tributaria provinciale di Pescara, poi confermato dalla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sez. staccata di Pescara⁵⁸, come esposto in precedenza, ponendosi nel solco già tracciato dalla Corte di Cassazione (sezioni unite, n. 1111 del 03/02/1994) e dalla Corte costituzionale (ordinanza n. 107 del 01/04/2003), viene a poggiarsi, pertanto, su solidi precedenti giurisprudenziali che, per l'autorevolezza degli organi emittenti, si impongono nel momento in cui affermano la massima, citata in precedenza, favorevole ad una ricostruzione, per così dire, "funzionale" della perentorietà del termine, sganciata dalla sua (non necessaria) esplicitazione in una norma.

Dopo il pronunciamento del 2003, la S.C. è tornata sui suoi passi con alcune più recenti decisioni, che hanno ribaltato il precedente orientamento confermando la perentorietà del termine ex art. 38 *ter* del DPR n. 633/1972.

La Corte Cassazione, con sentenza n. 1013 del 19/01/2005, ha infatti confermato con chiarezza quanto argomentato dallo scrivente Ufficio nel presente atto difensivo, rilevando quanto segue:

- 1) *"l'art. 7 della Direttiva 79/1072/CEE prevede tale termine in linea generale, e il testo della norma comunitaria non consente in alcun modo di evincere la possibilità per il legislatore nazionale di fissarlo come semplice termine ordinario"*;
- 2) *"in ogni caso va rilevato che la perentorietà di un termine deriva in primo luogo dalla sua funzione prima ancora che dalla esplicita previsione della norma che lo istituisce"*;
- 3) *"la perentorietà del termine si giustifica nel sistema procedimentale, in cui la richiesta di rimborso viene ad inserirsi, perché l'Amministrazione finanziaria deve poter essere messa in condizione di esaurire in tempi brevi le procedure di rimborso, e nello stesso tempo potere esperire a sua volta le procedure di ripetizione delle somme indebitamente detratte"*;
- 4) fino a concludere che *"la domanda di rimborso deve essere presentata entro i sei mesi successivi allo scadere dell'anno civile nel corso del quale l'imposta è divenuta esigibile"*.

A seguire, con sentenza n. 5559 del 15/3/2005, nel confermare espressamente i rilievi contenuti nella citata sentenza n. 1013/2005, la Suprema Corte ha ulteriormente puntualizzato che:

- 1) *"la disciplina di tale Direttiva, dal contenuto precettivo dettagliato e preciso, ha quindi sottratto ogni inerente potestà normativa agli Stati membri, tenuti solo a conformarsi entro il 1 gennaio 1981 (art. 10)"*;
- 2) *"è da ritenersi precluso, in sede interpretativa, escluderne la perentorietà imposta dall'espresso menzionato principio d'uniformità della disciplina in questione all'interno della Comunità"*;

⁵⁸ Ctr Abruzzo – s.s. Pescara, n. 119/10/05 del 06/10/2005, n. 342/10/07 del 28/03/2007; n. 122/9/07 del 21/06/2007, n. 242/10/08 del 13/11/2008; n. 243/10/08 del 13/11/2008.

3) *“alla stregua dell’art. 249, comma 3, Trattato [...], è preciso obbligo del giudice nazionale interpretare il proprio diritto alla luce della lettera e dello scopo della Direttiva”.*

La Corte Cassazione, con sentenza n. 9142 del 03/05/2005, emessa nel solco tracciato dalle decisioni citate, ha infine confermato con chiarezza il consolidato orientamento giurisprudenziale, rilevando quanto segue:

1) *“l’VIII Direttiva europea in materia di IVA (n. 79/1072/CEE del 6 dicembre 1979) stabilisce all’art. 7, comma 2, che le domande di rimborso presentate da un soggetto economico residente in stato estero, debbano essere presentate entro il 30 giugno dell’anno successivo a quello cui il trimestre fa riferimento”;*

2) *“l’utilizzo della parola deve può assumere significato solo se si ricollega all’inutile decorrenza del termine stesso una conseguenza negativa per il titolare del diritto. Conseguenza negativa che - in assenza di diversa indicazione - non può che tradursi in una decadenza”;*

3) *concludendo, pertanto, nel senso che “il D.M. 20 maggio 1982 [...] non ha introdotto con provvedimento amministrativo un termine perentorio, ma ha semplicemente recepito il termine previsto nella normativa comunitaria ed ha disciplinato gli adempimenti ad esso connessi”.*

Successivamente si è registrato *in subiecta materia* un’inaspettata e clamorosa inversione dell’orientamento della S.C. nel corso del 2009 e 2010 a cui hanno continuato a fare da contraltare nello stesso periodo pronunce di segno diametralmente opposto⁵⁹, che hanno indotto la Ctr Abruzzo, per fortuna in pochissimi casi, a rivedere la posizione precedentemente assunta.

La problematica fin qui esposta sembra oggi tuttavia essere superata in modo netto da una sentenza recentissima della Corte di Giustizia⁶⁰ adita, in via pregiudiziale, dalla Corte di Cassazione.

La sentenza dei giudici lussemburghesi prende in esame il caso della Società Elsacom che aveva presentato all’amministrazione finanziaria domanda di rimborso dell’Iva in data 27/07/2000.

Il Fisco aveva motivato il suo diniego con il carattere travolgente dell’istanza in quanto presentata oltre il termine del 30/06/2000.

La sentenza, anche se ha per oggetto una controversia che è sorta in vigenza dell’ottava direttiva IVA, in realtà prende in esame tutta la disciplina normativa, sia previgente che l’attuale che ha abrogato l’ottava direttiva sostituendola con la direttiva 2008/9/CE e poi trasfusa da decreto legislativo n.18/2000 nell’articolo 38bis2 del DPR. N.633/72.

Di conseguenza la decisione della Corte di Giustizia deve considerarsi efficace tanto per la disciplina previgente quanto per l’attuale.

⁵⁹ Ordinanza della Suprema Corte n. 9568 del 22/04/2009

⁶⁰ Corte di Giustizia del 21/06/2012 – causa C-294/11

La Corte di Giustizia afferma in modo deciso che dal dettato dell'art.7, paragrafo 1, primo comma, dell'ottava direttiva si ricava che *“il termine previsto dal citato articolo è un termine di decadenza”*.

I giudici lussemburghesi giungono a questa conclusione per due ordine di motivi: letterale e sistematico.

In primo luogo l'interpretazione dei giudici scaturisce da un esame delle diverse versioni linguistiche della disposizione in questione, quali la versione spagnola (“dentro”), italiana (“entro”) e inglese (“within”) che, appunto, confermano tale orientamento.

Lo stesso dicasi per la versione francese “au plus tard” (al più tardi) che indica con chiarezza, secondo la Corte, che, dopo tale data, una domanda non può essere validamente inoltrata.

Inoltre, affermano i giudici comunitari, *“in forza di una costante giurisprudenza,[n.d.e. indicata al punto n.29 della sentenza], le varie versioni linguistiche devono essere interpretate in modo uniforme e, pertanto, in caso di divergenza tra loro, la disposizione deve essere interpretata in funzione dell'economia generale e della finalità normativa di cui essa fa parte (v.in particolare sentenza del 29/04/2009 – C-340/08)”*.

In secondo luogo, sul piano sistematico, una diversa interpretazione si porrebbe in contrasto con la finalità della normativa che, come ricordano i giudici lussemburghesi, *“è quello di por fine alle divergenze fra le disposizioni attualmente in vigore negli Stati membri che sono talvolta all'origine di deviazioni di traffico e distorsioni di concorrenza”*.

Infatti prevedere la possibilità di proporre una domanda di rimborso senza alcun limite temporale porterebbe a due conseguenze inconciliabili con i principi comunitari.

Considerare la data del 30 giugno (ora 30 settembre) come termine ordinario comporterebbe, da un lato, che gli Stati membri sarebbero autorizzati ad applicare la propria normativa in tema di prescrizione dei diritti, eventualmente più vincolante. In tal caso sarebbe la normativa nazionale a determinare il periodo a disposizione dei soggetti passivi ai fini della presentazione della domanda di rimborso.

Dal momento che tali termini possono variare da uno Stato membro all'altro, tale situazione si porrebbe in contrasto, secondo la sentenza , con la finalità dell'ottava direttiva che è quello di armonizzazione della disciplina iva.

L'altra conseguenza a cui porterebbe se si considerasse il termine in questione ordinario, sarebbe quella di dare la possibilità di presentare una domanda di rimborso senza alcun limite di tempo è ciò, secondo i giudici comunitari, sarebbe in contrasto con il principio di certezza del diritto che esige che la situazione fiscale del soggetto passivo nei confronti dell'amministrazione non possa essere rimessa indefinitamente in discussione.

Infine, in via ultronea, vi è un'ulteriore considerazione che è stata fatta dalla Corte di Giustizia che rafforza la sua interpretazione e che scaturisce dall'esame della attuale disciplina.

Infatti la Corte fa notare che gli Stati membri, adottando l'art.15 della direttiva 2008/9/CE, hanno prorogato il termine in questione di tre mesi.

Pertanto la Corte ne deduce che *"gli stati membri sono essi stessi partiti dal principio che il termine in questione è un termine di decadenza, dal momento che la proroga di un termine è generalmente necessaria solo se la sua scadenza comporta la decadenza dal diritto da esercitare prima dello spirare di detto termine"*.

Concludendo, alla luce di quanto fin qui detto, per la Corte di Giustizia il termine del 30 giugno (attualmente 30 settembre) per la presentazione dell'istanza di rimborso Iva è un termine di decadenza.

Pescara, 27 ottobre 2012

Marco Merletti