

Il regime fiscale greco del trasferimento di residenza all'estero

Vera Georgaki¹

1. Introduzione.

L'entrata in vigore della nuova Legge n. 3943/2011 (in Gazzetta Ufficiale del Governo serie A 66/31.03.2011)² ha determinato significativi cambiamenti nel sistema nazionale delle imposte sui redditi (Codice delle Imposte sui redditi, L. 2238/1994, di seguito "Codice"), in merito sia alla nozione di "residente fiscale"³, sia alle conseguenze sull'imposizione in caso di trasferimento all'estero del domicilio o della residenza abituale. Come si desume dalla rubrica della legge *"Lotta alla frode⁴, personale di controllo e altre disposizioni riguardanti il Ministero delle Finanze"* e dalla sua relazione, specialmente con riguardo all'art. 12, il legislatore greco ha mirato a costituire una struttura giuridica più efficiente al fine di contrastare *"la sistematica elusione fiscale che si è sviluppata principalmente negli ultimi anni"*. Inoltre, nella prima parte della relazione (A.II), intitolata *"Presentazione Generale"* viene ricordato che *"...Sul piano internazionale, il fenomeno dell'evasione fiscale⁵ si è sviluppato sulla base della scelta di essere assoggettati ad imposizione in Stati o giurisdizioni*

¹ Dottoranda in Diritto Tributario presso l'Università di Thessaloniki.

Traduzione a cura di Letizia Raggini, corsista del Master in Diritto Tributario "A. Berli" dell'Università degli Studi di Bologna, A.A. 2010 – 2011.

² Ministero delle Finanze.

³ Sulla base dell'art 2 par. 1 del Codice, che individua la residenza come criterio di collegamento nel calcolo dell'onere fiscale, *"La persona fisica che ha il suo domicilio o la residenza abituale in Grecia, è soggetta a tassazione in relazione ai suoi redditi ovunque prodotti"*. La nuova disposizione inserita nel terzo capoverso del medesimo paragrafo dispone che *"La residenza in Grecia è considerata abituale se supera i 183 giorni durante il medesimo anno solare. La residenza abituale è presunta a meno che il contribuente non provi il contrario"*.

⁴ L'espressione "frode" si riscontra direttamente nel testo di legge [N.D.T.].

⁵ L'espressione "evasione fiscale" si riscontra direttamente nel testo di legge [N.D.T.].

con una tassazione nulla o particolarmente bassa per le persone fisiche o giuridiche o per enti giuridici di ogni tipologia e genere...". Nonostante le finalità anti-abuso di queste nuove disposizioni, deve essere messo in evidenza che stando alla costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, malgrado il campo dell'imposizione diretta sia situato al di fuori delle competenze degli organi legislativi comunitari, gli Stati Membri devono conformarsi al diritto comunitario⁶ e non adottare a livello nazionale disposizioni limitative/restrittive delle libertà (i) di circolazione delle persone, anche nella sua forma specifica di "libertà di circolazione dei lavoratori", (ii) di stabilimento e (iii) di circolazione di capitali, contenute, rispettivamente, agli articoli 21, 45, 49 e 63 del TFUE⁷. Le medesime libertà sono anche contemplate dalle rispettive disposizioni orizzontali del Trattato sullo Spazio Economico Europeo, agli articoli 28, 31 e 40.

2. L'emigrazione verso Stati "non collaborativi".

L'art. 12, par. 6 della legge succitata, incluso nell'art. 76 par. 5 del Codice, dispone come segue: *"Se un contribuente greco trasferisce il proprio domicilio o la residenza abituale in uno Stato incluso nella lista di cui al paragrafo 4 dell'art. 51A, è considerato come avente il proprio domicilio in Grecia ed è soggetto ad imposizione sui propri redditi ovunque prodotti in conformità al primo capoverso del paragrafo 1 dell'articolo 2⁸".* L'art. 51A par. 4 dispone: *"Sono non collaborativi⁹ quegli Stati che non sono membri dell'Unione Europea e la cui situazione in merito alla*

⁶ Corte Giust., sentenza 18 gennaio 2007, C-104/06 Commissione delle Comunità Europee c Regno di Svezia, Racc. 2006, pag. I-00671, punto 12.

Corte Giust., sentenza 13 dicembre 2005, C-446/03 Marks & Spencer, Racc. 2005, pag. I-10837, punto 29.

⁷ Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

⁸ Cfr. Nota 3.

⁹ Andorra, Anguilla, Antigua & Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Barbados, Bermuda, Belize, Isole Vergini Britanniche, Brunei, le Isole Cayman, le Isole Cook, Costa Rica, Cile, Dominica, Gibilterra, Grenada, Guatemala, Guernsey, Isola di Man, Jersey, Libano, Liberia, Liechtenstein, Malesia, Isole Marshall, Montserrat, Mauritius, Monaco, Nauru, Olandesi Antille, Repubblica Ex Jugoslava di Macedonia, Niue, Panama, Filippine, St. Lucia, St. Kitts and Nevis, St. Vincent and Grenadines, Samoa, Seychelles, Singapore, Turks and Caicos, Isole Vergini Americano, Vanuatu, Uruguay, Hong-Kong.

trasparenza e allo scambio di informazioni in materia fiscale è stata oggetto di esame da parte dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), e che: a) non hanno stipulato un accordo sull'assistenza amministrativa in campo fiscale e b) non hanno stipulato un tale accordo con almeno altri 12 Stati. Le condizioni di cui sopra devono essere rispettate congiuntamente".

Le disposizioni in esame potrebbero produrre una violazione della libertà di circolazione di capitali prevista dal Trattato ai sensi dell'art. 63 (unica libertà applicabile), per i capitali e/o pagamenti provenienti da o diretti verso Stati terzi, una volta che il trasferimento di residenza rientri in tale ambito di applicazione. Invero, ai sensi della Direttiva del Consiglio 88/361/CEE¹⁰ applicabile in questo caso, con la definizione di "circolazione di capitali" di cui alla direttiva summenzionata¹¹, ed in particolare con la disposizione del paragrafo rubricato "*XI. Circolazione di Capitale Personale...F. Trasferimenti di patrimoni costituiti da residenti, in caso di emigrazione, al momento del loro insediamento o durante il loro periodo di permanenza*", in combinato disposto con la precedente disposizione secondo cui "*I movimenti di capitali elencati in questa Definizione sono considerati applicabili ad...alcune movimentazioni di capitali eseguite da una singola persona in relazione al proprio conto (ad esempio: trasferimenti di patrimoni appartenenti ad emigranti)...*", il trasferimento di residenza potrebbe comprendere, *inter alia*, anche spostamenti di capitali, per esempio il trasferimento di beni mobili o patrimoni finanziari, conti bancari o qualsiasi mezzo di pagamento¹². Perciò, in questo contesto è giustificato chiedersi se, con le prioritarie ragioni di politica pubblica di lotta all'elusione, il relativo potere delle autorità fiscali e l'efficacia del

¹⁰ Direttiva del Consiglio n. 361/88, 24 giugno 1988, per l'attuazione dell'Articolo 67 del Trattato, Gazzetta Ufficiale L 178 del 08.07.1988.

¹¹ Corte Giust., sentenza 23 febbraio 2006, C-513/03 Hilten-van der Heijden, Racc. 2006, pag. I-01957, punto 39.

¹² Comunicazione dalla Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale Europeo sulla tassazione dell'emigrazione e il bisogno di coordinazione delle politiche fiscali degli Stati Membri COM(2006) 825 , definitiva, del 19 dicembre 2006, pag. 9.

controllo fiscale¹³ che ispirano la Legge in parola, così come riportato esplicitamente e nel dettaglio all'interno del preambolo della relazione, le misure restrittive possano superare il controllo di proporzionalità della Corte di Giustizia, oppure se il medesimo risultato non possa essere ottenuto con mezzi meno limitativi¹⁴, nonostante le espresse deroghe al Trattato poste nell'articolo 65 par. 1.

Invero, fin dall'inizio si dovrebbe osservare che la tutela comunitaria della libertà di circolazione dei capitali non si estende, secondo la giurisprudenza costante della Corte di Giustizia, alla circolazione di capitali tra Stati Membri e Stati terzi¹⁵, soprattutto se Stati terzi "non collaborativi"; questi ultimi non sono parte della struttura economica, finanziaria e giuridica dell'Unione e non sono in grado di garantire neanche reciprocità nel settore della circolazione dei capitali¹⁶. A questo riguardo la Commissione ha affermato che *"...una immediata riscossione di imposte al momento del trasferimento di tali patrimoni costituisce una limitazione alla libera circolazione di capitali...Ad ogni modo...la mancanza di cooperazione amministrativa può giustificare una limitazione in queste circostanze..."*¹⁷. Inoltre, sulla base dell'art. 65, par. 1 del TFUE, gli Stati Membri possono distinguere tra *"contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza ... (che hanno il diritto) di adottare tutte quelle misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare di carattere fiscale ..."*.

La disposizione, comunque, non distingue tra residenti nel territorio ellenico e residenti in uno Stato terzo a seguito di emigrazione. Perciò, con

¹³ Corte Giust., sentenza 15 maggio 1997, C-250/95 Futura Participations SA, Racc. 1997, pag. I-02471, punto 31. Corte Giust., sentenza 28 ottobre 2010, C-72/09 Établissements Rimbaud SA, punto 32. Sulla *rule of law* cfr. STEINER - WOODS, *EU Law*, Oxford University Press, 2009, p. 393 e ss. KIEKEBELD, *Harmful Tax Competition in the European Union*, Kluwer, 2004, p. 110 e ss.

¹⁴ Corte Giust., sentenza 5 marzo 2002, cause riunite C-515/99, 519-524/99, 526-540/99 Hans Reisch e Altri, Anton Lassacher e Altri Racc. 2002, pag. I-02157, punto 33.

¹⁵ C-72/09 op. cit., punto 40. Corte Giust., sentenza 19 novembre 2009, C-540/07 Commissione delle Comunità Europee c Repubblica Italiana, Racc. 2009, pag. I-10983, punti 69 e 70.

¹⁶ LANG – AIGNER– SCHEUERLE– STEFANER, *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Kluwer, 2004, p. 601 e ss.

¹⁷ Cfr. Nota 8.

una *fictio iuris*, applica lo stesso regime ad entrambe le categorie¹⁸, sottoponendole ad una generalizzata imposizione (o *trailing taxes*¹⁹). Infatti, da un lato tale regime può considerarsi adeguato a contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile che si verificherebbe con il trasferimento di redditi in Stati terzi non vincolati ad alcun accordo sullo scambio di informazioni. Tuttavia, sotto un altro aspetto, esso impedisce ai residenti greci che emigrano all'estero – compresi coloro che probabilmente non hanno alcuna intenzione di aggirare le disposizioni fiscali nazionali – di far circolare liberamente i propri capitali come previsto dal TFUE. La disposizione nazionale ridurrebbe, infatti, in maniera stabile e continua, il valore del capitale trasferito, dal momento che l'emigrazione ricadrebbe nella definizione di trasferimento di capitale²⁰. In ogni caso, il trasferimento di residenza non costituisce di per sé una movimentazione di capitale²¹; in quest'ipotesi, pertanto, non vi sono disposizioni specifiche da rispettare.

Per quanto riguarda il Granducato del Liechtenstein, il citato principio di proporzionalità della Corte di Giustizia dovrebbe essere seguito, inoltre, in relazione alla libertà di circolazione delle persone applicabile a questo Stato, membro del Trattato sullo Spazio Economico Europeo. Si potrebbe osservare che, sia nel caso della libera circolazione di capitali²², sia nel caso del diritto di trasferirsi fuori dal territorio greco, una disposizione²³ così ampia comporta effetti eccessivamente gravosi per i residenti che abbiano intenzione di emigrare, e che non possono fornire alcuna prova

¹⁸ Conclusioni dell'Avvocato Generale Bot presentate il 9 luglio 2009, C-182/08, Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG, punto 138.

¹⁹ DE BROE, *General Report IFA 2002*, p. 29 e ss. JIMENEZ – CARRERO, *Le Exit Taxes e il diritto comunitario: l'esperienza spagnola*, Studi Tributari Europei, 1/2009, par. 2, "ste.seast.org".

²⁰ C-513/03 op. cit. punto 44.

²¹ Conclusioni dell'Avvocato Generale Léger presentate il 30 giugno 2005, C-513/03, Hilten-van der Heijden, punti 58 e 68.

²² Cfr. Corte Giust., sentenza 14 dicembre 1995, cause riunite C-163/94, C-165/94 and C-250/94 Sanz de Lera Racc. 1995, pag. I-04821, punti 25, 27, 37-39 con riguardo alle ingiustificate misure nazionali limitative della libera circolazione di capitale verso Stati terzi.

²³ Si deve chiarire che in questi casi è permessa l'applicazione di regole anti abuso non solo in relazione a fenomeni di emigrazione completamente artificiali, così da salvaguardare gli interessi finanziari dello Stato, in modo da compensare la completa assenza di informazioni da parte dello Stato di immigrazione.

contraria, ossia la dimostrazione dell'assenza di qualsivoglia intenzione abusiva nel trasferimento di elementi patrimoniali all'estero, mantenendo ivi la residenza effettiva.

3. L'emigrazione verso uno Stato con sistema fiscale favorevole.

Il paragrafo 6 dell'articolo 76 del Codice, introdotto dall'articolo 12 par. 6, dispone come segue: *"6a. Se contribuente sottoposto all'obbligo di dichiarazione trasferisce il proprio domicilio o la residenza abituale fuori dalla Grecia ed era soggetta ad imposizione in Grecia sui propri redditi ovunque prodotti per i cinque anni precedenti prima della dichiarazione di trasferimento del proprio domicilio o della residenza abituale, accertato che: aa) trasferisca il proprio domicilio o la residenza abituale in uno Stato in cui il proprio reddito sia assoggettato ad un regime fiscale favorevole, ai sensi del paragrafo 7 dell'articolo 51A, e bb) abbia interessi economici effettivi in Grecia, così come definito alla seguente lettera b, si considera fiscalmente residente in Grecia, con conseguente imposizione del proprio reddito ovunque prodotto per un periodo di cinque anni, a far data dalla presentazione della dichiarazione di trasferimento del proprio domicilio o della residenza abituale.*

b. Si ritiene che una persona fisica abbia un interesse economico effettivo in Grecia, se al momento della dichiarazione di trasferimento del proprio domicilio o della residenza abituale:

aa) possieda una partecipazione pari almeno al 25% in una società soggetta ad imposizione ai sensi delle disposizioni di cui al paragrafo 4 dell'articolo 2²⁴ o pari almeno al 5% in una persona giuridica soggetta ad imposizione ai sensi delle disposizioni di cui ai paragrafi 1 e 2 dell'articolo 101²⁵, o bb) il proprio reddito prodotto in Grecia ecceda il 30% del proprio

²⁴ Società in nome collettivo/ società in accomandita, società di diritto civile che gestiscono un'attività o una professione, associazioni di diritto civile a scopo di lucro o senza scopo di lucro, società di *equity* o *silent partnerships*, gruppi (di operatori economici).

²⁵ Il paragrafo 1 si riferisce a società per azioni, imprese pubbliche o comunali a scopo di lucro, cooperative, imprese straniere di qualsiasi tipologia societaria così come anche

reddito complessivo o ecceda la somma di Euro 45.000, o cc) il valore del proprio patrimonio in Grecia, da cui il reddito deriva, ecceda il 30% del valore del proprio patrimonio totale o ecceda la somma di Euro 150.000".

L'articolo 51A paragrafo 7 è formulato come segue: *"Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente articolo, la persona fisica o la persona giuridica o l'ente giuridico si considerano soggetti ad un regime fiscale favorevole in uno Stato diverso dalla Grecia, anche se il proprio domicilio o la sede legale o effettiva dell'amministrazione o il centro dei propri affari si trovi all'interno di uno Stato Membro dell'Unione Europea, se all'interno di tale Stato: a) non è sottoposto di fatto o di diritto ad imposizione o non è, comunque, di fatto sottoposto ad imposizione, o b) è sottoposto ad imposte sull'utile o ad imposte sul reddito o sul capitale, in misura eguale o inferiore al 60% dell'aliquota che sarebbe applicata sulla base delle disposizioni della legislazione fiscale greca, se fosse ivi residente o ivi avesse la propria sede o mantenesse una stabile organizzazione in Grecia, ai sensi dell'articolo 100 del presente Codice".*

Prima di tutto, si deve notare che il novellato articolo 76 par. 6 del Codice, non effettua distinzioni sullo stato di emigrazione tra stati membri e stati terzi. Al contrario, a prescindere dallo Stato di immigrazione, esso prescrive requisiti oggettivi per applicare le disposizioni ivi contenute, che riguardano, principalmente, il regime fiscale favorevole dello Stato ospitante e il possesso di interessi economici sostanziali così come sopra illustrato. Sembra cruciale ai fini dell'applicazione del succitato paragrafo il momento di presentazione della dichiarazione di trasferimento, considerato che da allora si attua la finzione giuridica secondo la quale – una volta verificata la sussistenza delle due condizioni sopra citate - il soggetto emigrante, che abbia risieduto in Grecia nei cinque anni anteriori al trasferimento di residenza all'estero, sarà considerato residente in Grecia per ulteriori cinque anni, con tutte le conseguenze fiscali connesse. La disposizione in esame introduce una presunzione assoluta, per quanto

organizzazioni straniere con intenzione di ottenere vantaggi economici, società a responsabilità limitata; il secondo paragrafo riguarda persone giuridiche nazionali senza scopo di lucro/ persone giuridiche straniere di diritto pubblico/di diritto privato, comprese le fondazioni di ogni tipo.

riguarda il concetto di interessi economici effettivi, e non considera gli eventi che potrebbero intercorrere nei cinque anni successivi al trasferimento, eventi che di fatto potrebbero far venir meno la presenza dei c.d. "interessi effettivi" in Grecia. Invero, la scelta di prevedere una siffatta presunzione sembrerebbe sia stata determinata principalmente dalla volontà di scoraggiare emigrazioni che consistono, in realtà, in un mero trasferimento temporaneo di residenza.

3.1. L'emigrazione in uno Stato dell'Unione Europea.

Nel contesto della legislazione dell'Unione Europea, come già ricordato, gli Stati Membri non possono violare le norme previste per l'integrazione del mercato interno. Il principio di non discriminazione, così come interpretato dalla Corte Europea di Giustizia, vieta agli Stati Membri di introdurre regimi fiscali meno favorevoli per le situazioni transfrontaliere rispetto a quello riservato ad analoghe situazioni domestiche²⁶. Cionondimeno, la giurisprudenza costante della Corte prevede che agli Stati Membri sia consentito imporre misure restrittive che possano "dissuadere" i cittadini dall'esercitare i diritti derivanti dal Trattato, purché dette misure siano necessarie a tutelare ragioni di interesse pubblico²⁷ e siano conformi al principio di proporzionalità. Secondo tale principio, le misure devono essere appropriate e strettamente indispensabili al raggiungimento dei legittimi obiettivi perseguiti e devono provocare il minor impatto possibile sulla legislazione dell'Unione.

La previsione nazionale in esame è stata adottata indubbiamente al fine di ostacolare pratiche abusive, idonee a provocare l'erosione della base

²⁶ Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale Europeo sulla coordinazione dei sistemi di imposizione diretta degli Stati Membri all'interno del Mercato Interno, COM(2006) 823 , definitiva, del 19 dicembre 2006, pagg. 5 e 6.

²⁷ Cfr. Corte Giust., sentenza 13 novembre 2003, C-209/01 Theodor Schilling e Angelica Fleck-Schilling, Racc. 2003, pag. I-13389, punto 25. Corte Giust., sentenza 15 settembre 2005, C-464/02 Commissione c Regno di Danimarca, Racc. 2005, pag. I-7929 punti 34 e 35.

imponibile e, di conseguenza, una diminuzione del gettito fiscale, per mezzo del meccanismo del trasferimento fittizio di residenza, e quindi di reddito imponibile, in un altro Stato Membro con un livello di imposizione molto più basso. La Corte di Giustizia Europea ha già stabilito che l'elusione fiscale può essere identificata solamente in situazioni assolutamente prive di fondamento economico, ossia finalizzate esclusivamente ad aggirare l'applicazione della legislazione degli Stati Membri interessati²⁸. In questo senso, ha stabilito che il mero trasferimento o anche la sola volontà di trasferirsi in uno Stato Membro con un regime fiscale particolarmente favorevole²⁹, non costituisce di per sé una presunzione di elusione fiscale³⁰; inoltre, gli Stati Membri hanno il potere esclusivo di decidere le aliquote fiscali, e perciò non è riscontrabile alcuna elusione se il reddito diviene comunque imponibile in altro Stato Membro, a prescindere dall'effettiva tassazione³¹.

Ad ogni modo, nonostante la sua natura antielusiva, l'articolo non contiene una disposizione specifica per contrastare situazioni abusive; ha invece un'applicazione ampia e generalizzata – che costituisce, di fatto, una presunzione generale di elusione fiscale³² – a tutti i trasferimenti di residenza, senza prendere in considerazione le circostanze specifiche del caso concreto, quali, ragioni professionali o economiche. Questo potrebbe

²⁸ ERNST & YOUNG, *Study on the implementation of the Tax Merger Directive*, 2009, p. 20 e ss. Perché una situazione sia considerata meramente fittizia, oltre all'intenzione soggettiva di ottenere un vantaggio fiscale, ci deve anche essere la completa assenza di qualsiasi consistenza economica e di motivi dietro ad essa, dimostrando che non è stata raggiunta la *ratio legis*, ovvero si devono considerare anche le circostanze oggettive della situazione esaminata nel momento in cui determinino evasione fiscale.

²⁹ Sugli Stati Membri inclusi nella black list dell'Italia si veda TASSANI, *Trasferimento di residenza ed exit tax nel diritto tributario: l'esperienza italiana*, Studi Tributari Europei, 1/2009, par. 2.4., "ste.seast.org", e JIMENEZ – CARRERO op. cit. par. 2 riguardante l'esperienza spagnola.

³⁰ Corte Giust., sentenza 26 ottobre 1999, C-294/97 Eurowings Luftverkehrs AG, Racc. 1999, pag. I-7447, punto 44. Corte Giust., sentenza 11 dicembre 2003, C-364/01 Barbier, Racc. 2003, pag. I-15013, punto 71. Corte Giust., sentenza 12 settembre 2006, C-196/04 Cadbury Schweppes, Racc. 2006, pag. I-7995, punti 36-38.

³¹ Corte Giust., sentenza 12 maggio 1998, C-336/96 Gilly, Racc. 1998, pag. I-2793. Corte Giust., sentenza 12 dicembre 2002, C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH, Racc. 2002, pag. I-11779, punto 37. Si veda inoltre DOURADO - BORGES, *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, 2008, p. 96.

³² Corte Giust., sentenza 17 luglio 1997, C-28/95 Leur Bloem, Racc. 10997, pag. I- 4161, punto 44. Corte Giust., sentenza 26 settembre 2000, C-478/98 Commissione c Regno del Belgio, Racc. 200, pag. I. 7587, punto 45. Corte Giust., sentenza 11 ottobre 2007, C-451/05 ELISA, Racc. 2007, pag. I-8251, punto 91.

essere il caso, ad esempio, di un contribuente che vendesse il proprio patrimonio entro cinque anni dal trasferimento di residenza. Da tale situazione non se ne può desumere, *ipso facto*, l'esistenza di un trasferimento "abusivo", poiché dovrebbe verificarsi una circostanza ulteriore, come per esempio, quella dell'immediato rientro in Grecia. Comunque si deve ricordare che i vantaggi garantiti dall'Unione o da una Convenzione sulla Doppia Imposizione³³, è consentito solo se il relativo esercizio non risulti abusivo. Potrebbe anche essere il caso di un contribuente che continui ad risiedere effettivamente nello Stato Membro ospitante, conservandovi i propri interessi anche dopo il periodo cruciale dei 5 anni, provando, pertanto, di non avere alcuna intenzione di alienare il proprio patrimonio subito dopo il trasferimento di residenza. La disposizione in esame, ad ogni modo, non permette alle autorità fiscali di controllare caso per caso, basandosi su circostanze concrete e specifiche e soggetto anche ad un ulteriore controllo giurisdizionale³⁴. Pertanto, ogni residente con significativi interessi economici in Grecia al momento della dichiarazione di trasferimento, che desideri stabilirsi, in buona fede, in un altro Stato Membro con le caratteristiche summenzionate³⁵, continua ad essere considerato, *ipso iure*, residente in Grecia e costretto quindi a subire un prelievo fiscale secondo il principio di *world wide income*. Nondimeno, in certe situazioni, la probabilità di abuso è molto alta, non essendovi criteri presuntivi ragionevoli per identificare i trasferimenti di residenza meramente fittizi. Inoltre, nel caso in cui l'abuso possa essere presunto, il contribuente non può fornire la prova contraria per dimostrare, ad esempio, che il cambio di residenza sia effettivo e reale, oppure che siano cessati successivamente tutti i legami "sostanziali" con lo Stato originario³⁶. Peraltro, non è prevista neanche un'inversione dell'onere probatorio.

³³ Parr. 9, 9.4, 9.5 del Commentario all'articolo 1 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni.

³⁴ Per tale effetto, si veda C-28/95 op. cit. punto 41.

³⁵ Si deve ricordare che non è stata ancora prevista per un numero rilevante di quegli Stati Membri, contribuendo così alla certezza legale per i contribuenti.

³⁶ Conclusioni dell'Avvocato Generale Geelhoed presentate il 29 giugno 2006, C-524/04, Test Claimants, par. 66. Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento

Si dovrebbe inoltre notare che il concetto di residente di cui alla nuova normativa è abbastanza diverso da quello collegato all' "exit tax" *stricto sensu*³⁷, così come si desume dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. I casi esaminati regolano l'applicazione di imposte sui patrimoni trasferiti in altri Stati a seguito del cambio di residenza, oppure di patrimoni trasferiti o dalla società alle sue diverse stabili organizzazioni con sedi in Stati Membri diversi, e viceversa, oppure tra diverse stabili organizzazioni situate in diversi Stati Membri appartenenti alla medesima Società, o infine del trasferimento della sede dell'amministrazione di un'impresa in un altro Stato Membro, o finanche della chiusura di una stabile organizzazione³⁸. Ad ogni modo, il regime greco mira a tassare i redditi non ancora realizzati in capo al contribuente, nel momento in cui stanno per "emigrare" in un altro Stato³⁹. Infatti, le nuove disposizioni non servono a tassare la differenza tra il valore di acquisto di quanto trasferito ed il valore esistente al momento in cui un soggetto emigra; il legislatore Greco per proteggere le pretese fiscali nazionali, sui redditi latenti su beni mobili o redditi futuri di fonte nazionale o estera, ha preferito introdurre una presunzione legale, secondo cui il contribuente che emigra, per i 5

Europeo e al Comitato Economico e Sociale Europeo, L'applicazione delle misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta all'interno dell'Unione Europea e nei confronti dei paesi terzi, COM(2007) 785 , definitiva, del 10 dicembre 2007, pag. 5 "...La definizione di criteri presuntivi ragionevoli contribuisce ad un'applicazione equilibrata delle misure antiabuso nazionali in quanto risponde all'interesse della certezza del diritto per i contribuenti...La misura in cui al contribuente può spettare l'onere di dimostrare che le transazioni commerciali si sono svolte in buona fede si può determinare solo caso per caso...l'onere della prova non dovrebbe gravare solo sul contribuente...". C-451/05 op. cit. parr. 91, 96.

³⁷ JIMENEZ –CARRERO op. cit. p. 7.

³⁸ Corte Giust., sentenza 11 marzo 2004, C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Racc. 2004, pag. I-2409.

Corte Giust., sentenza 7 settembre 2006, C-470/04 N, Racc. 2006, pag. 7409.

Corte Giust., sentenza 18 gennaio 2007, C-104/06 Commissione c Regno di Svezia, Racc. 2007, pag. I-671.

C-269/09 Commissione c Regno di Spagna. C-38/10 Commissione Europea c Repubblica Portoghese. IP/11/78 Bruxelles 27 gennaio 2011. Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale Europeo sulla coordinazione dei sistemi di imposizione diretta degli Stati Membri all'interno del Mercato Interno, COM(2006) 823, definitiva, del 19 dicembre 2006, , p. 6. Comunicazione della Commissione, COM(2006) 825, definitiva, op. cit.

Study on the implementation of the Tax Merger Directive, op. cit. p. 23.

³⁹ SCHNEEWEISS, *Exit Taxation after Cartesio : The European Fundamental Freedom's Impact on Taxing Migrating Companies*, Intertax, 2009 vol. 37, fasc. 6/7, p. 363 "...For the country of emigration, the reason for implementing taxing rights on appreciations of property -for example, stock or securities- that might otherwise be lost once the taxpayer emigrates...".

anni successivi al suo trasferimento di residenza, è considerato residente in Grecia e pertanto continua ad essere soggetto ad imposizione per i propri redditi ovunque prodotti⁴⁰. Tutto ciò, senza che trovi applicazione né il principio di personalità dell'imposizione da cui deriva la suddetta responsabilità illimitata⁴¹, né tanto meno quello territoriale in forza del quale lo Stato Membro può imporre restrizioni all'esercizio delle libertà di circolazione per consentire un'equa ripartizione del potere impositivo tra gli Stati⁴². Infatti, il legislatore greco ha incluso nel calcolo della base imponibile del soggetto emigrante anche gli aumenti di valore del patrimonio trasferito, realizzati durante il periodo di permanenza in Grecia.

Tali disposizioni potrebbero risultare conformi al diritto comunitario, se fossero meno proibitive. Infatti, sulla base di due criteri generali e predefiniti connessi con quello temporale, la disposizione greca esclude essenzialmente la possibilità per ogni contribuente nazionale, cittadino dell'Unione Europea, di esercitare la propria libertà di circolazione verso un altro Stato Membro, a prescindere dalle ragioni che lo animano. Ciò a causa delle conseguenze fiscali sfavorevoli ed irreversibili che si possono verificare per un periodo di cinque anni e che derivano dalla sua decisione di emigrare. Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, il legislatore greco avrebbero dovuto adottare regole più specifiche per contrastare fenomeni di abuso, consentendo al contribuente di dimostrare l'effettivo cambio di residenza. La Grecia avrebbe anche potuto ricorrere al sistema delle Direttive del Consiglio 2011/16/UE⁴³ e 2010/24/UE⁴⁴ rispettivamente in materia di mutua assistenza e recupero delle imposte,

⁴⁰ General Report IFA 2002 op. cit. p. 23.

⁴¹ FINOKALITIS, *Tax Law*, Sakkoulas Editions 2005, p. 240. BARBAS, *Direct taxes and Community Law*, Sakkoulas Editions, 2005, p. 17-18.

⁴² Conclusioni dell'Avvocato Generale Kokott presentate il 19 novembre 2009, C-337/08, X Holding BV, punto 37. Conclusioni dell'Avvocato Generale Kokott presentate il 30 marzo 2006, C-470/04 N, punti 92-93. C-446/03 op. cit. punto 39. C-250/95 op. cit. punto 22.

⁴³ Direttiva del Consiglio No 16/2011 del 15 febbraio 2011 sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la Direttiva 77/799/CEE. Relativamente all'articolo 17 (ex. art. 8 della direttiva abrogata) per quanto riguarda i limiti di tale cooperazione, si veda C-451/05 op. cit. punti 94, 95.

⁴⁴ Direttiva del Consiglio No 24/2010 del 16 marzo 2010 sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte e altre misure.

nonostante la loro difficile applicabilità ed il relativo costo amministrativo che non avrebbe comunque potuto giustificare secondo la giurisprudenza comunitaria l'inutilizzabilità delle normative succitate e quindi le restrizioni delle libertà fondamentali⁴⁵. Il legislatore greco non ha rispettato il principio di proporzionalità riconosciuto dai giudici comunitari, dal momento che il regime fiscale greco dissuade completamente i propri cittadini dal lasciare la Grecia. In conclusione, se l'intenzione del nuovo regime greco era quella di impedire o compensare la riduzione di gettito dovuta al trasferimento all'estero di fonti di reddito, tale obiettivo non poteva da solo giustificare la limitazione di una libertà fondamentale prevista dai Trattati, in quanto si tratta di una finalità estranea al concetto di "prioritari interessi generali"⁴⁶.

3.2. L'Emigrazione verso uno Stato appartenente all'EFTA.

Il nuovo regime non individua o non consente di individuare una linea di confine tra (i) trasferimento di residenza in uno Stato dello Spazio Economico Europeo con cui sia già stata conclusa una convenzione sullo scambio di informazioni e (ii) trasferimento in uno Stato non collaborativo. Infatti, per Norvegia, Islanda e Liechtenstein (appartenenti allo Spazio Economico Europeo), le libertà di circolazione di cittadini europei e di capitali previste dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea sono previste anche nell'accordo EFTA, sebbene non vi sia alcuna applicazione estensiva vincolante delle citate Direttive all'interno di tale area. Ciononostante, eccezion fatta per il Granducato del Liechtenstein⁴⁷, la

⁴⁵ C-250/95 op. cit. Corte Giust., sentenza 28 ottobre 1999, C-55/98 Bent Vestergaard, Racc. 1999, pag. I-7641. Corte Giust., sentenza 3 ottobre 2002, C-136/00 Rolf Dieter Danner, Racc. 2002, pag. I-8147.

⁴⁶ C-196/04 op. cit. punti 47, 49. C-136/00 op. cit. punto 56. Corte Giust., sentenza 26 giugno 2003, C-422/01 Försäkringsaktiebolaget Skandia and Ola Ramstedt, Racc. 2003, pag. I-6817, punto 53. Corte Giust., sentenza 21 novembre 2002, C-436/00 X e Y, Racc. 2002, pag. I-10829, punto 50. Corte Giust., sentenza 6 giugno 2000, C-35/98 Verkooijen, Racc. 2000, pag. I-4071, punto 59.

⁴⁷ Nella misura in cui questo stato è coinvolto, è applicabile il sopra discusso articolo 76 par. 5 che contiene disposizioni più specifiche a questo riguardo. Si veda anche JIMENEZ-CARRERO, op. cit., par. 2.

Grecia ha già concluso con Norvegia⁴⁸ e Islanda⁴⁹ una convenzione per l'eliminazione della doppia imposizione e la prevenzione dell'elusione fiscale, la prima in materia di imposte sui redditi e sul capitale; la seconda per le sole imposte sui redditi. In particolare, ai sensi degli articoli 27 e 28 della legge di ratifica della prima convenzione, le parti contraenti si obbligano allo scambio di informazioni e alla cooperazione nella riscossione delle imposte dovute; per quanto riguarda la seconda, le parti si obbligano esclusivamente allo scambio di informazioni secondo quanto stabilito dall'articolo 25. Sembra che anche in questo contesto sorgano questioni simili a quelle analizzate in precedenza. Sebbene si verta in un'ipotesi diversa rispetto a quella del contesto dell'Unione Europea, sulla base delle osservazioni della Commissione secondo cui "*...poiché le stesse libertà fondamentali si applicano anche agli Stati dello Spazio Economico Europeo, le decisioni nei casi De Lasteyrie e N rilevano direttamente anche ... in situazioni in cui la mancanza di cooperazione amministrativa impedisce agli Stati Membri di proteggere la propria potestà impositiva essi dovrebbero avere diritto di adottare misure appropriate al momento dell'emigrazione o del trasferimento...*", consegue che le misure limitative delle libertà di circolazioni dovrebbero essere comunque conformi al principio di proporzionalità. Questo anche perché, da una parte il trattato sullo Spazio Economico Europeo mira ad estendere il mercato interno dell'Unione Europea agli Stati EFTA, dall'altro solo un'interpretazione uniforme delle disposizioni corrispondenti costituirebbe un valido contributo proprio in questa direzione⁵⁰. Invero, la Grecia, invece di applicare per un periodo di cinque anni un medesimo trattamento tra emigranti/non residenti e residenti, avrebbe potuto concedere al soggetto emigrante o di fornire una prova contraria rispetto alla presunzione di residenza, o di pagare potrebbe prevedersi, ad esempio, il pagamento di un'imposta definitiva al momento dell'effettivo conseguimento del reddito, in forza dei principi affermati nei casi *De Lasteyrie* e *N*. Infatti, il regime

⁴⁸ Recepita nell'ordinamento interno dalla L. 1924/1991.

⁴⁹ Recepita nell'ordinamento interno dalla L. 3684/2008.

⁵⁰ C-72/09, cit., punto 20.

attuale appare una restrizione completamente ingiustificata, idonea a mettere a rischio il diritto alla libertà di circolazione garantito dal Trattato. Inoltre, la Grecia avrebbe potuto distinguere lo *status* di emigrante effettivo e comportarsi di conseguenza, se solo avesse voluto utilizzare le convenzioni e normative sopra menzionate.

3.3. L'emigrazione in uno Stato terzo.

Con riferimento a Stati terzi, ad eccezione di quelli a cui si è fatto cenno nel precedente comma dell'articolo 76, possono essere qui richiamate le osservazioni relative ai c.d. Stati "non collaborativi", ossia il fatto che la disposizione greca sul trasferimento di residenza debba essere esaminata sulla base di ogni possibile violazione del principio di libertà fondamentale. Ad ogni modo, oltre a queste riflessioni, l'assenza di cooperazione amministrativa tra gli Stati coinvolti è un elemento di grande importanza per quanto riguarda la giustificazione di tali misure limitative.

In caso di assenza di qualsiasi obbligo per gli Stati interessati di scambiarsi informazioni, la Commissione "*ritiene che...essi dovrebbero avere il diritto di adottare misure appropriate al momento dell'emigrazione o del trasferimento...*"⁵¹. Le disposizioni in analisi non consentono di tracciare un confine tra trasferimento di residenza (i) in uno Stato con cui sia già stato concluso un accordo sullo scambio di informazioni (in questo caso le misure di limitazione sarebbero giustificate se tese all'identificazione di trasferimenti meramente fittizi e non effettivi che mirino esclusivamente a violare/aggirare la normativa fiscale) e (ii) in uno Stato con cui un tale accordo non sia stato concluso.

Al contrario, le misure in questione sono giustificate quando non riguardino trasferimenti di capitali, dal momento che un tale trasferimento non può essere valutato alla luce di ciascuna libertà fondamentale prevista dal Trattato.

⁵¹ Comunicazione della Commissione, COM(2006) 825 ,definitiva, cit., p. 9.

Il regime greco non prevede un sistema di credito d'imposta unilaterale, ossia non garantisce un credito d'imposta di valore pari alla somma effettivamente riscossa sul medesimo reddito da parte del nuovo Stato di residenza⁵². In questo caso, tuttavia, poiché non esiste alcuna Convenzione contro la Doppia Imposizione tra gli Stati coinvolti e le imposte sono effettivamente riscosse dal nuovo Stato di residenza sul medesimo reddito, si verifica un'ipotesi di *trailing taxes*, dal quale può derivare una doppia o persino tripla imposizione fiscale, quando il contribuente emigrato è titolare di patrimonio in diversi Stati terzi.

Complicazioni possono sorgere, anche, nell'altro caso; cosa accadrebbe, infatti, se la Grecia concludesse un trattato di questo tipo con lo Stato di immigrazione? In quest'ultima ipotesi, la tassazione universale finirebbe per sfociare verosimilmente in un conflitto di residenza, da risolversi anche facendo ricorso alla regola dell'art. 25, cioè alla procedura di accordo reciproco. Cionondimeno, sulla base del paragrafo 9.2 del Commentario all'articolo 1 del Modello OCSE, nei limiti in cui tali norme anti-elusione costituiscono parte integrate della legislazione interna e fissano i presupposti di fatto che generano l'obbligazione tributaria, esse non ricadono all'interno dell'ambito di applicazione delle Convenzioni così come non sono da loro pregiudicate.

4. Le disposizioni sull'emigrazione nella pre-legge 3943/2011.

L'articolo 62 par. 2 del Codice in vigore stabilisce: *"Se il contribuente, prima che cominci a decorrere il termine per la presentazione della dichiarazione, stia per trasferirsi definitivamente o per stabilirsi all'estero per un periodo superiore ad un anno o stia per trasferire all'estero il*

⁵² Si deve notare che sulla base dell'articolo 12 par. 3 del memorandum esplicativo "...è stata abrogata la disposizione secondo la quale lo Stato Greco garantiva crediti d'imposta per gli Stati con cui non erano state concluse, con il risultato di ottenere perdite di gettito all'interno del bilancio statale...". Si veda anche LASZLO K., *La politica della Commissione Europea in materia di exit tax*, Studi Tributari Europei, 1/2009, par. 3 "Possibili soluzioni coordinate", "ste.seast.org". General Report IFA 2002, op. cit., p. 63. Conclusioni dell'Avvocato Generale Léger, cit., par. 35.

proprio patrimonio situato in Grecia, il periodo d'imposta si considera terminato a quella data ed egli sarà obbligato a presentare la dichiarazione e a pagare l'imposta corrispondente al proprio reddito complessivo ottenuto fino al giorno della propria partenza o del trasferimento del proprio patrimonio all'estero. In tale caso, il responsabile dell'ufficio delle imposte potrà richiedere discrezionalmente ogni garanzia necessaria, al fine di tutelare gli interessi dello Stato, ed il contribuente avrà diritto, posto che il responsabile dell'ufficio imposte lo consenta, a designare una persona affidabile come proprio rappresentante in Grecia, per eseguire i propri obblighi fiscali". Finora queste disposizioni non sono state oggetto di vaglio giurisdizionale da parte delle Corti greche, perché scarsamente utilizzate. Tuttavia, da un punto di vista strettamente letterale, si evince che il reddito già conseguito in Grecia al momento della presentazione della dichiarazione è soggetto ad imposizione, a differenza di quanto è avvenuto nella maggior parte dei casi in materia di exit taxes discussi o pendenti avanti alla Corte di Giustizia, considerato che l'imposta viene riscossa, come detto, sul reddito già percepito e non sulla base di un rateo⁵³. Perciò l'imposta dovuta sulla base della disposizione *graca* non rientra all'interno della nozione di "*exit tax*"; inoltre, è conforme al principio del *world wide income* applicabile fino al momento dell'emigrazione ed a quello di territorialità secondo l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia. Questa ha ripartito i poteri impositivi tra Stati coinvolti in un trasferimento di residenza, ossia, in sostanza, il criterio per sottoporre ad imposizione il reddito prodotto all'interno del territorio dello Stato che esercita il potere impositivo⁵⁴. Nonostante questo, sulle base delle sentenze *De Lasteyrie* e *N*, la previsione di ulteriori requisiti applicati dall'autorità fiscale responsabile potrebbe apparire una misura non dovuta, che vada oltre quanto necessario per

⁵³ MAROUSAKI, *Business and Company Law*, 2006, p. 1261.

⁵⁴ C-336/96 op. cit. Conclusioni dell'Avvocato Generale Kokott punti 92 e 93. C-446/03 op. cit. punti 36 e 39. Corte Giust., sentenza 15 maggio 2008, C-414/06 Lidl Belgium GmbH & Co. KG, Racc. 2008, pag. I-3601.

tutelare gli interessi pubblici⁵⁵. Infatti, questi requisiti collaterali potrebbero avere in sé effetti restrittivi o, addirittura, potrebbero causare danni al contribuente⁵⁶, impedendogli di stabilirsi in un altro Stato. In conclusione, le disposizioni introdotte recentemente non danno luogo ad un alcun problema di applicazione, sulla base del principio *specialia generalibus derogant*.

5. Conclusioni.

Si può concludere che, seguendo la giurisprudenza costante della Corte Europea di Giustizia, il Trattato non può escludere l'imposizione nazionale nel caso del trasferimento di residenza all'estero; a causa delle differenze impositive tra Stati, un tale trasferimento può comportare sia vantaggi, sia svantaggi⁵⁷. L'analisi ha dimostrato che, se vi sono regole specifiche a cui conformarsi, le attuali misure anti-abuso sono "proporzionate" solo nel caso in cui lo stato di immigrazione non preveda alcuna tassazione. Inoltre, come per gli Stati terzi⁵⁸ "non-collaborativi", le disposizioni recentemente adottate, anche se la loro applicazione non è limitata alle costruzioni fittizie (o a emigrazioni fittizie nel caso del Liechtenstein) il cui unico scopo è quello di evadere le imposte, sulla base del ragionevole bisogno dello Stato di tutelare la propria base imponibile - bisogno che non può essere ostacolato dall'esistenza di un inappropriato scambio di informazioni - potrebbero essere considerate cautelative se consentissero una controprova da parte del contribuente. Per quanto riguarda gli altri

⁵⁵ Specialmente se il contribuente si trasferisce in uno Stato all'interno dell'area dell'Unione Europea o in uno Stato in cui sia già operante una cooperazione nell'ambito della riscossione delle imposte.

⁵⁶ C-9/02 op. cit. punto 47. C-470/04 op. cit. punto 62.

⁵⁷ Corte Giust., sentenza 12 febbraio 2009, C-67/08 Margarete Block, Racc. 2009, pag. I-883, punto 35. Corte Giust., sentenza 12 luglio 2005 C-403/03 Egon Schempp, Racc. 2005, pag. I-6421, punto 45. Corte Giust., sentenza 15 luglio 2004 C-365/02 Marie Lindfors, Racc. 2004, pag. I-7583, punto 34.

⁵⁸ La libertà di circolazione di capitali è l'unica libertà garantita in questo ambito, ad eccezione del Liechtenstein come sopra ricordato, il quale anche se incluso nella lista degli Stati "non collaborativi" dell'art. 76 par. 5, è Stato Membro del Trattato sullo Spazio Economico Europeo.

Stati, in cui opera un sistema di scambio di informazioni, tali regole anti-abuso dovrebbero essere considerate totalmente inaccettabili. Infatti, si tratta di regole disincentivanti dei trasferimenti di residenza e discriminatorie, dal momento in cui situazioni differenti vengono trattate nel medesimo modo⁵⁹. Di fatto, queste disposizioni finiscono per sanzionare trasferimenti di residenza effettivi per il semplice fatto che si riescano ad ottenere benefici fiscali; diversamente, nel caso in cui non esista collaborazione (vale a dire per questi Stati che non sono membri dello Spazio Economico Europeo), in ragione del fatto che la legislazione dell'Unione Europea e la giurisprudenza non limitano tali misure solamente a situazioni fittizie, il contribuente dovrebbe avere la possibilità di fornire la prova della non-fittizietà del trasferimento, anche al fine di impedire il pieno esercizio della libertà di circolazione dei capitali (dove applicabile).

⁵⁹ ASIMAKOPOULOU, *The Community case-law on companies' taxation: (A) The discriminations*, *Chronica Idiotikou Dikaiou*, 2009 p. 1007 "...discriminatory tax treatment lies not only on the different treatment of same cases but also on the same treatment of different cases..".