

Corte di Giustizia Europea grande sezione, C-274/14, 21/01/2020

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 1, paragrafo 2, della decisione 2011/5/CE della Commissione, del 28 ottobre 2009, relativa all'ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario per l'acquisizione di partecipazioni azionarie estere C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) cui la Spagna ha dato esecuzione (GU 2011, L 7, pag. 48), sulla validità della decisione della Commissione del 17 luglio 2013, che avvia il procedimento previsto dall'articolo 108, paragrafo 2, TFUE riguardante l'aiuto di Stato SA. 35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) – Ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario per l'acquisizione di partecipazioni azionarie estere (GU 2013, C 258, pag. 8), nonché sulla validità della decisione (UE) 2015/314 della Commissione, del 15 ottobre 2014, relativa all'aiuto di Stato SA. 35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) cui la Spagna ha dato esecuzione – Regime di ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario per l'acquisizione di partecipazioni azionarie estere (GU 2015, L 56, pag. 38).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di un procedimento instaurato dal Banco de Santander SA avverso un avviso di riscossione emesso dalla Inspección Financiera (Ispettorato delle Finanze, Spagna) in merito alla deduzione dell'avviamento risultante dall'acquisizione, da parte di tale banca, della totalità delle quote societarie di una società holding di diritto tedesco detentrici di partecipazioni in società stabilite nell'Unione europea.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Decisione 2011/5

3 Come risulta, in sostanza, dai considerando da 4 a 6 della decisione 2011/5, la Commissione europea, mediante decisione del 10 ottobre 2007, pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* il 21 dicembre 2007, ha avviato, a seguito di varie interrogazioni scritte che le erano state rivolte nel corso degli anni 2005 e 2006 da membri del Parlamento europeo, nonché di una denuncia di un operatore privato trasmessale nel corso dell'anno 2007, la procedura di indagine, all'epoca disciplinata dall'articolo 88, paragrafo 2, CE, in riferimento al regime spagnolo di ammortamento fiscale a beneficio delle imprese spagnole che avessero acquisito una partecipazione significativa in imprese straniere, previsto dall'articolo 12, paragrafo 5, della Ley 43/1995, reguladora del Impuesto de Sociedades (legge 43/1995, in materia di imposta sulle società), del 27 dicembre 1995 (BOE n. 310, del 28 dicembre 1995, pag. 37072), e ripreso nel Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (regio decreto legislativo 4/2004, recante

approvazione del testo rifuso della legge in materia di imposta sulle societ ), del 5 marzo 2004 (BOE n. 61, dell'11 marzo 2004, pag. 10951; in prosieguo il "TRLIS").

4 La misura prevista dall'articolo 12, paragrafo 5, del TRLIS, che   entrata in vigore il 1  gennaio 2002, prevede che, in caso di acquisizione, da parte di un'impresa soggetta ad imposizione in Spagna, di partecipazioni in una "societ  estera", qualora tale acquisizione di partecipazioni sia del 5% almeno e la partecipazione in questione sia detenuta in maniera ininterrotta per almeno un anno, l'avviamento da ci  risultante, registrato nella contabilit  dell'impresa residente come attivit  immateriale distinta, pu  essere dedotto, sotto forma di ammortamento, dalla base imponibile dell'imposta sulle societ  di cui tale impresa   debitrice. Tale ammortamento viene operato, in rate uguali, durante i venti anni che seguono l'acquisizione della partecipazione.

5 All'articolo 1, paragrafo 1, della decisione 2011/5, la Commissione ha dichiarato incompatibile con il mercato comune il regime fiscale in questione.

6 All'articolo 1, paragrafi 2 e 3, di detta decisione si stabilisce quanto segue:

 2. Potranno tuttavia continuare ad essere applicate per l'intero periodo di ammortamento previsto dal regime di aiuto le deduzioni fiscali di cui i beneficiari hanno usufruito per effettuare acquisizioni intracomunitarie, concesse a norma dell'articolo 12, paragrafo 5, del TRLIS per i diritti posseduti direttamente o indirettamente in imprese estere che soddisfacevano le pertinenti condizioni del regime di aiuto prima del 21 dicembre 2007, tranne quella di avere posseduto le partecipazioni acquisite per un periodo ininterrotto di almeno un anno.

3. Le deduzioni fiscali di cui i beneficiari hanno usufruito per effettuare acquisizioni intracomunitarie ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 5, del TRLIS in relazione all'obbligo irrevocabile, assunto prima del 21 dicembre 2007, di possedere i suddetti diritti, a condizione che il contratto contenga una condizione sospensiva inerente all'assoggettamento dell'operazione in questione all'autorizzazione obbligatoria di un'autorit  di regolamentazione e che l'operazione sia stata notificata entro il 21 dicembre 2007, potranno continuare ad essere applicate per l'intero periodo di ammortamento previsto dal regime di aiuto per la parte dei diritti posseduti con decorrenza dalla data di rimozione della condizione sospensiva .

7 L'articolo 4 di detta decisione ingiunge al Regno di Spagna di recuperare gli aiuti concessi a titolo del regime fiscale in questione, ad eccezione di quelli che soddisfano i requisiti contemplati all'articolo 1, paragrafo 2, della medesima decisione.

Decisione 2011/282/UE

8 Mediante la decisione 2011/5, la Commissione ha concluso il procedimento per quanto riguardava le acquisizioni di partecipazioni, da parte di imprese spagnole, in imprese stabilite nell'Unione. Detta istituzione ha per² mantenuto aperto il procedimento per quanto riguardava siffatte acquisizioni di partecipazioni in imprese stabilite al di fuori dell'Unione.

9 All'articolo 1, paragrafo 1, della decisione 2011/282/UE della Commissione, del 12 gennaio 2011, relativa all'ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario per l'acquisizione di partecipazioni azionarie estere n. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) cui la Spagna ha dato esecuzione (GU 2011, L 135, pag. 1), la Commissione ha dichiarato incompatibile con il mercato comune il regime in questione, consistente in un vantaggio fiscale concesso alle imprese soggette ad imposizione in Spagna al fine di permettere loro di ammortizzare l'avviamento risultante da acquisizioni di partecipazioni in imprese stabilite al di fuori dell'Unione.

10 L'articolo 1, paragrafi da 2 a 5, di detta decisione prevede alcune ipotesi nelle quali i beneficiari di deduzioni fiscali a titolo del regime fiscale in questione in occasione di acquisizioni di partecipazioni al di fuori dell'Unione possono continuare ad applicare tali deduzioni durante tutto il periodo di ammortamento previsto dal regime summenzionato.

11 L'articolo 4 di detta decisione ingiunge al Regno di Spagna di recuperare gli aiuti concessi a titolo del regime fiscale in questione.

Decisione 2015/314

12 Con decisione della Commissione del 17 luglio 2013, che avvia il procedimento previsto dall'articolo 108, paragrafo 2, TFUE riguardante l'aiuto di Stato SA. 35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) ¹ Ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario per l'acquisizione di partecipazioni azionarie estere, detta istituzione ha deciso di esaminare la conformità al diritto dell'Unione della nuova interpretazione amministrativa dell'articolo 12, paragrafo 5, del TRLIS, adottata dalla Dirección General de Tributos (Direzione generale dei Tributi, Spagna; in prosieguo: la «DGT») e dal Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale economico-amministrativo centrale; in prosieguo: il «TEAC»), che ha esteso alle acquisizioni indirette di partecipazioni l'ambito di applicazione del regime fiscale in questione.

13 Tale procedimento si ² concluso con l'adozione, il 14 ottobre 2014, di una terza decisione relativa al regime fiscale in questione, vale a dire la decisione 2015/314.

14 Mediante tale decisione, la Commissione ha considerato che il regime fiscale in questione, nella parte in cui ormai si applica anche alle acquisizioni indirette di partecipazioni in società non residenti mediante l'acquisizione di partecipazioni in società holding non residenti, costituisce anch'esso un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno, il quale ³ stato per giunta accordato in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE. Detta istituzione ha, di conseguenza, ordinato alle autorità spagnole di recuperare l'aiuto concesso.

Diritto spagnolo

15 Il TEAC, avente sede in Madrid (Spagna), Ãˆ competente a conoscere in prima e ultima istanza dei reclami proposti avverso decisioni adottate da alcune autoritÃˆ tributarie centrali. Esso Ãˆ altresÃ¬ lâ€™organo di appello delle decisioni adottate dagli altri Tribunales EconÃ³mico-Administrativos (Tribunali economico-amministrativi; in prosieguo: i Â«TEAÂ»), vale a dire i TEA regionali e i TEA locali, con sede in Ceuta (Spagna) e Melilla (Spagna).

16 La normativa spagnola che disciplina lo status giuridico dei TEA Ãˆ contenuta nella Ley 58/2003, General Tributaria (legge 58/2003, recante il codice generale dei tributi), del 17 dicembre 2003 (BOE n. 302, del 18 dicembre 2003, pag. 44987), nella versione risultante a seguito delle modifiche introdotte dalla Ley 34/2015, del 21 settembre 2015 (BOE n. 227, del 22 settembre 2015, pag. 83633) (in prosieguo: la Â«LGTÂ»), e in particolare nel capitolo IV di tale legge, intitolato Â«Reclami economico-amministrativiÂ», contenuto nel titolo V della legge stessa, dal titolo Â«Riesame in via amministrativaÂ».

17 Lâ€™articolo 228 della LGT dispone quanto segue:

Â«1. La competenza a statuire sui reclami economico-amministrativi spetta in via esclusiva agli organi economico-amministrativi, i quali nellâ€™esercizio delle loro competenze operano secondo un criterio di indipendenza funzionale.

2. Nei settori di competenza dello Stato, sono organi economico-amministrativi:

a) Il [TEAC].

b) I [TEA] regionali e locali.

3. La Sezione speciale per lâ€™unificazione della giurisprudenza sarÃˆ anchâ€™essa considerata come un organo economico-amministrativo.

(â€™)Â».

18 Lâ€™articolo 237, paragrafo 3, della LGT stabilisce delle regole in materia di domande di pronuncia pregiudiziale che possono essere rivolte dai TEA alla Corte, e segnatamente prevede la sospensione del procedimento in attesa di una risposta fornita dalla Corte a una questione pregiudiziale.

19 Lâ€™articolo 243 della LGT, intitolato Â«Ricorso straordinario per lâ€™unificazione della giurisprudenzaÂ», stabilisce quanto segue:

Â«1. Avverso le decisioni in materia tributaria pronunciate dal [TEAC] puÃ² essere proposto dal direttore generale dei tributi del Ministero dellâ€™Economia e delle Finanze un ricorso

straordinario per lâ??unificazione della giurisprudenza, nel caso in cui detto direttore generale sia in disaccordo con il contenuto di tali decisioni.

(â?')

2. La Sezione speciale per lâ??unificazione della giurisprudenza Ã? competente a conoscere di tale ricorso. Essa Ã? composta dal presidente del [TEAC], che la presiede, da tre membri di tale tribunale, dal direttore generale dei tributi del Ministero dellâ??Economia e delle Finanze, dal direttore generale dellâ??Agenzia di Stato dellâ??amministrazione tributaria, dal direttore generale o dal direttore del dipartimento di tale agenzia da cui dipende funzionalmente lâ??organo autore dellâ??atto cui si riferisce la decisione oggetto del ricorso, nonchÃ© dal presidente del Consiglio per la difesa dei contribuenti.

(â?')

3. La decisione sul ricorso Ã? adottata a maggioranza dei voti dei membri della Sezione speciale. In caso di paritÃ , prevale sempre il voto del presidente.

4. La decisione sul ricorso Ã? emessa entro sei mesi e tiene conto della situazione giuridica specifica risultante dalla decisione impugnata, stabilendo la giurisprudenza applicabile.

5. Il precedente stabilito dalle decisioni che statuiscono su tali ricorsi Ã? vincolante per i [TEA], per gli organi economico-amministrativi delle comunitÃ autonome e delle cittÃ con statuto di autonomia, nonchÃ© per le restanti autoritÃ dellâ??amministrazione tributaria dello Stato e delle comunitÃ autonome e delle cittÃ con statuto di autonomia».

20 Ulteriori regole applicabili ai TEA sono contenute nel Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisiÃ³n en vÃ­a administrativa (regio decreto 520/2005, che approva il regolamento generale di esecuzione della legge 58/2003, del 17 dicembre 2003, recante il codice generale dei tributi, in materia di riesame in via amministrativa), del 13 maggio 2015 (BOE n. 126, del 27 maggio 2005, pag. 17835) (in prosieguo: il Â«regio decreto 520/2005Â»).

21 Lâ??articolo 29, paragrafi 2 e 9, del regio decreto 520/2005 dispone quanto segue:

Â«2. Il presidente [del TEAC] sarÃ nominato e rimosso mediante regio decreto del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dellâ??Economia e delle Finanze, tra funzionari di riconosciuto prestigio in ambito tributario, e avrÃ il grado di direttore generale del Ministero dellâ??Economia e delle Finanze.

I membri [del TEAC] saranno nominati e rimossi mediante regio decreto del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dellâ??Economia e delle Finanze, tra funzionari degli organismi

indicati nella pianta organica, e avranno il grado di direttori generali aggiunti del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

(â?)

9. Tutti i membri della sezione plenaria o delle sezioni semplici, cosÃ come gli organi unipersonali [del TEAC], eserciteranno in totale indipendenza, e sotto la propria responsabilitÃ , le funzioni che sono ad essi legalmente attribuite nonchÃ© le altre eventualmente loro assegnate dal presidenteÃ».

22 L'articolo 30, paragrafi 2 e 12, del regio decreto 520/2005 recita:

Ã«2. Il presidente, i presidenti della sezione staccata, i presidenti di sezione e i membri [dei TEA regionali e locali] saranno nominati e rimossi mediante decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, e la loro scelta verrÃ effettuata tra funzionari degli organismi indicati nella pianta organica. (â?)

(â?)

12. Tutti i membri della sezione plenaria o delle sezioni semplici, cosÃ come gli organi unipersonali [dei TEA regionali e locali], eserciteranno in totale indipendenza, e sotto la propria responsabilitÃ , le funzioni che sono ad essi legalmente attribuite nonchÃ© le altre eventualmente loro assegnate dal presidente del tribunale o dal presidente della sezione staccataÃ».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

23 Nel mese di maggio 2002, la societÃ Banco de Santander Central Hispano SA (in prosieguo: la Â«BSCHÃ»), holding del gruppo fiscale consolidato 17/89, ha acquisito il 100% delle quote sociali della AKB Holding GmbH (in prosieguo: la Â«AKBÃ»), societÃ di diritto tedesco.

24 Tale acquisizione, il cui prezzo ammontava a EUR 1 099 999 999, mentre il valore contabile della AKB era stimato a EUR 183 909 000, ha generato un avviamento finanziario di EUR 916 091 000 (in prosieguo: lâ«avviamento in discussioneÃ»).

25 La AKB deteneva, quale societÃ holding, delle partecipazioni nelle societÃ in appresso indicate, tutte stabilite nell'Unione, vale a dire la AKB Datensysteme GmbH, la AKB AutobÃrse AG, la AKB Leasing GmbH, la AKB Versicherungsdienst GmbH, la AKB Privat und Handelsbank Aktien AG, la AKB VermÃgensverwaltung GmbH e la AKB Marketing Services sp. z o.o.

26 Nel corso del mese di dicembre 2002, la BSCH ha trasferito le azioni della AKB il cui prezzo di acquisizione era stato all'origine dell'avviamento in discussione alla Holneth BV, società di diritto neerlandese, e alla Santander Consumer Finance SA (in prosieguo: la «SCF»), società di diritto spagnolo, società anche queste appartenenti al gruppo fiscale consolidato 17/89.

27 Tenuto conto dell'avviamento in discussione, il gruppo fiscale consolidato 17/89 ha proceduto, nelle sue dichiarazioni relative all'imposta sulle società per gli esercizi 2002 e 2003, a delle deduzioni, in applicazione dell'articolo 12, paragrafo 5, del TRLIS.

28 Così, per l'esercizio 2002, la BSCH e la SCF hanno proceduto a delle deduzioni per ammontare, rispettivamente, di EUR 27 482 730 e di EUR 1 631 395. Per l'esercizio 2003, la SCF ha fatto valere una deduzione di EUR 45 804 550.

29 Per quanto riguarda l'esercizio 2002, a seguito di una verifica fiscale, che si è conclusa con un verbale datato 21 dicembre 2006, l'Ispettorato delle Finanze ha, mediante avviso di riscossione del 7 marzo 2007, accettato la deduzione operata dalla BSCH nella misura di EUR 20 262 374, ma ha proceduto ad una regolarizzazione a concorrenza di EUR 7 215 356. Per quanto riguarda la SCF, la deduzione di EUR 1 631 395 è stata integralmente accettata.

30 Mediante avviso di riscossione del 22 luglio 2010, l'Ispettorato delle Finanze ha respinto integralmente la deduzione dell'avviamento fatta valere dalla SCF a titolo dell'esercizio 2003.

31 Il 16 agosto 2010 il Banco de Santander ha proposto un reclamo contro tale avviso di riscossione dinanzi al TEAC, sostenendo che l'avviamento in discussione, malgrado il suo carattere indiretto risultante dal fatto che l'acquisizione che lo aveva generato aveva interessato una società holding, è deducibile dall'imposta sulle società in virtù dei termini stessi dell'articolo 12, paragrafo 5, del TRLIS.

32 Alla luce della nuova interpretazione dell'articolo 12, paragrafo 5, del TRLIS adottata sia dalla DGT che dal TEAC, menzionata al punto 12 della presente sentenza, si porrebbe, nella specie, la questione se, in applicazione della decisione 2011/5, prima decisione della Commissione relativa al regime fiscale in questione, occorra procedere al recupero, quale aiuto illegittimo e incompatibile con il mercato interno, della deduzione fiscale corrispondente all'ammortamento dell'avviamento in discussione, operata prima del 21 dicembre 2007, a seguito dell'acquisizione di una società holding non residente.

33 Tenuto conto del fatto che il combinato disposto dell'articolo 1, paragrafo 2, e dell'articolo 4, paragrafo 1, della decisione 2011/5 esclude dall'obbligo di recupero, a motivo di un legittimo affidamento maturato, le acquisizioni realizzate prima del 21 dicembre 2007, nonché del fatto che l'acquisizione controversa nel procedimento principale ha avuto

luogo prima di tale data, sarebbe indispensabile, per risolvere la lite di cui al procedimento principale, fornire una risposta alla questione se tali disposizioni della decisione 2011/5 debbano essere interpretate nel senso che esse si applicano anche all'acquisizione di partecipazioni indirette, e segnatamente all'acquisizione di una società holding non residente, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale.

34 A questo proposito, il TEAC ha considerato che l'interpretazione amministrativa che ostava in precedenza all'applicazione della deduzione fiscale alle acquisizioni di partecipazioni indirette non costituisce una fonte di diritto.

35 Infatti, né la DGT né il TEAC farebbero parte del potere legislativo o giudiziario. Le interpretazioni adottate da tali organismi non sarebbero definitive, in quanto sarebbero assoggettate al controllo dei giudici. Inoltre, il Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna) non si sarebbe ancora pronunciato in merito all'applicabilità dell'articolo 12, paragrafo 5, del TRLIS alle assunzioni di partecipazioni indirette.

36 Alla luce di tali circostanze, il TEAC ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 1, paragrafo 2, della decisione [2011/5] debba essere interpretato nel senso che il legittimo affidamento da esso riconosciuto deve ritenersi applicabile, nei limiti indicati dal medesimo paragrafo, alla deduzione dell'ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario prevista dall'articolo 12, paragrafo 5, del TRLIS in relazione alle acquisizioni indirette di partecipazioni in società non residenti realizzate attraverso l'acquisizione diretta di una società holding non residente.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se sia nulla la decisione [di avvio del procedimento conclusosi con l'adozione della decisione 2015/314], mediante la quale la Commissione ha deciso di avviare il procedimento previsto dall'articolo 108, paragrafo 2, TFUE per violazione del medesimo articolo 108 TFUE e del regolamento [(CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 TFUE] (GU 1999, L 83, pag. 1)».

37 Con decisione dell'8 gennaio 2015, pervenuta alla Corte il 27 gennaio 2015, il TEAC ha ritenuto di dover riformulare le questioni pregiudiziali a motivo della sopravvenienza di fatti nuovi.

38 Si trattava, da una parte, dell'adozione, in data 15 ottobre 2014, della decisione 2015/314 e, dall'altra, delle sentenze del Tribunale dell'Unione europea del 7 novembre 2014, Autogrill España/Commissione (T-219/10, EU:T:2014:939), nonché del 7 novembre 2014, Banco Santander e Santusa/Commissione (T-399/11, EU:T:2014:938), mediante le quali tale giudice ha annullato l'articolo 1, paragrafo 1, e l'articolo 4, rispettivamente, della decisione 2011/5 e

della decisione 2011/282.

39 Il TEAC ha ritenuto che, a seguito di questi nuovi sviluppi, non occorresse più¹ interrogare la Corte in merito all'interpretazione della decisione 2011/5, in quanto la questione essenziale in vista della soluzione della controversia di cui al procedimento principale era ormai quella di sapere se l'annullamento di tale decisione da parte del Tribunale determinasse l'invalidità della decisione 2015/314, che estende il divieto della deduzione prevista dall'articolo 12, paragrafo 5, del TRLIS, quale già enunciato dalle decisioni 2011/5 e 2011/282, alle acquisizioni di partecipazioni indirette in società non residenti.

40 Alla luce di tali circostanze, il TEAC ha deciso di riformulare le questioni pregiudiziali come segue:

«1) Se la decisione [2015/314] sia nulla per mancanza di fondamento in fatto e in diritto in virtù delle sentenze del Tribunale dell'Unione europea del 7 novembre 2014, Autogrill España/Commissione (T-219/10, EU:T:2014:939), nonché [del 7 novembre 2014,] Banco Santander e Santusa/Commissione (T-399/11, EU:T:2014:938), che hanno annullato l'articolo 1, paragrafo 1, e l'articolo 4, rispettivamente, [della decisione 2011/5 e della decisione 2011/282].

2) Se la decisione [2015/314] sia nulla per difetto di motivazione in virtù delle sentenze del Tribunale dell'Unione europea del 7 novembre 2014, Autogrill España/Commissione (T-219/10, EU:T:2014:939), nonché [del 7 novembre 2014,] Banco Santander e Santusa/Commissione (T-399/11, EU:T:2014:938), che hanno annullato l'articolo 1, paragrafo 1, e l'articolo 4, rispettivamente, [della decisione 2011/5 e della decisione 2011/282].

3) In subordine, in caso di risposta negativa alle questioni precedenti:

Se la decisione [2015/314] sia nulla per il fatto che la nuova interpretazione amministrativa dell'articolo 12, paragrafo 5, del TRLIS rientra pienamente nell'ambito di applicazione [della decisione 2011/5 e della decisione 2011/282]».

41 Con decisione dell'8 giugno 2017, pervenuta alla Corte il 6 luglio 2017, il TEAC ha ritenuto di dover riformulare una seconda volta le questioni pregiudiziali a motivo della sopravvenienza di un fatto nuovo, vale a dire la sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981), mediante la quale la Corte ha annullato le sentenze del Tribunale del 7 novembre 2014, Autogrill España/Commissione (T-219/10, EU:T:2014:939), nonché del 7 novembre 2014, Banco Santander e Santusa/Commissione (T-399/11, EU:T:2014:938), ed ha rinviato le cause T-219/10 e T-399/11 dinanzi al Tribunale.

42 Alla luce di tale fatto nuovo, il TEAC ha ritenuto che occorresse mantenere tanto le questioni sollevate nell'ambito della domanda di pronuncia pregiudiziale iniziale, relative

all'interpretazione dell'ambito di applicazione dell'articolo 1, paragrafo 2, della decisione 2011/5, quanto quelle sollevate nell'ambito della prima riformulazione delle questioni pregiudiziali e relative invece alla validità della decisione 2015/314.

43 A seguito della loro seconda riformulazione, le questioni pregiudiziali devono ormai considerarsi del seguente tenore:

«1) Nel caso in cui sia confermata la validità della decisione [2011/5]:

a) Se l'articolo 1, paragrafo 2, della decisione [2011/5] debba essere interpretato nel senso che il legittimo affidamento da esso riconosciuto deve ritenersi applicabile, nei limiti indicati dal medesimo paragrafo, alla deduzione dell'ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario di cui all'articolo 12, paragrafo 5, del TRLIS in relazione alle acquisizioni indirette di partecipazioni in società non residenti realizzate attraverso l'acquisizione diretta di una società holding non residente.

b) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se sia nulla la decisione [di avvio del procedimento conclusosi con l'adozione della decisione 2015/314].

2) Qualora nella causa T-219/10 venga annullato l'articolo 1 della [decisione 2011/5]:

a) Se la [decisione 2015/314] sia nulla in quanto ormai priva di fondamento in fatto e in diritto.

b) Se la [decisione 2015/314] sia nulla in quanto ormai priva di motivazione.

c) In subordine, in caso di risposta negativa alle questioni precedenti:

Se la [decisione 2015/314] sia nulla in ragione del fatto che la nuova interpretazione amministrativa dell'articolo 12, paragrafo 5, del TRLIS rientrerebbe pienamente nell'ambito di applicazione [della decisione 2011/5 e della decisione 2011/282]».

44 Mediante sentenza del Tribunale del 15 novembre 2018, World Duty Free Group/Commissione (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), tale giudice ha respinto il ricorso di annullamento proposto dal World Duty Free Group contro la decisione 2011/5.

45 Il 25 gennaio 2019 tale società ha proposto un'impugnazione intesa all'annullamento sia della sentenza di cui sopra, sia della decisione 2011/5. Tale impugnazione è pendente dinanzi alla Corte (causa C-51/19 P).

46 Altre impugnazioni aventi il medesimo oggetto o aventi ad oggetto altre sentenze del Tribunale che hanno respinto dei ricorsi di annullamento diretti contro la decisione 2011/282 sono del pari pendenti dinanzi alla Corte.

47 Inoltre, vari ricorsi intesi all'annullamento della decisione 2015/314 sono attualmente pendenti dinanzi al Tribunale.

48 La presente causa ha costituito l'oggetto di varie decisioni successive di sospensione del procedimento. Queste ultime sono state essenzialmente adottate a motivo del fatto che il TEAC, a seguito delle sue due riformulazioni delle questioni pregiudiziali, intende ora interrogare la Corte o in merito all'eventuale incidenza dell'invalidità della decisione 2011/5 sulla validità della decisione 2015/314, nell'ipotesi in cui l'invalidità della decisione 2011/5 fosse constatata dal giudice dell'Unione, o in merito all'interpretazione della decisione 2011/5 al fine di stabilirne l'ambito di applicazione, nell'ipotesi in cui la validità di tale decisione fosse confermata dal giudice dell'Unione.

49 Orbene, a tutt'oggi, la questione della validità della decisione 2011/5 rimane pendente dinanzi ai giudici dell'Unione.

50 Tuttavia, tenuto conto segnatamente della giurisprudenza della Corte successiva alla presente domanda di pronuncia pregiudiziale, nonché dei dubbi sollevati dalla Commissione quanto alla qualificazione del TEAC come «giurisdizione», ai sensi dell'articolo 267 TFUE, e dunque riguardo alla ricevibilità di tale domanda, occorre riprendere la presente causa al fine di verificare se al TEAC vada riconosciuta tale qualificazione.

Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

51 Secondo una costante giurisprudenza della Corte, per valutare se l'organismo di rinvio di cui trattasi costituisca una «giurisdizione» ai sensi dell'articolo 267 TFUE — questione rientrante unicamente nel diritto dell'Unione — la Corte tiene conto di un insieme di elementi, quali l'origine legale di tale organismo, il suo carattere permanente, l'obbligatorietà della sua giurisdizione, lo svolgimento in contraddittorio dei procedimenti dinanzi ad esso, l'applicazione, da parte dell'organo, di norme giuridiche, nonché la sua indipendenza (v., in tal senso, sentenze del 30 giugno 1966, *Vaassen-Göbbels*, 61/65, EU:C:1966:39, pag. 424; del 31 maggio 2005, *Syfait e a.*, C-53/03, EU:C:2005:333, punto 29, nonché del 16 febbraio 2017, *Margarit Panicello*, C-503/15, EU:C:2017:126, punto 27 e la giurisprudenza ivi citata).

52 Per quanto riguarda il TEAC, organismo di rinvio nella presente causa, gli elementi contenuti nel fascicolo sottoposto alla Corte non permettono di dubitare del fatto che esso soddisfa i criteri attinenti alla sua origine legale, al suo carattere permanente, all'obbligatorietà della sua giurisdizione, allo svolgimento in contraddittorio dei procedimenti dinanzi ad esso, nonché all'applicazione, da parte di detto organismo, di norme giuridiche.

53 Per contro, si pone la questione se il TEAC soddisfi il criterio dell'indipendenza.

54 A questo proposito la Corte, al punto 39 della sentenza del 21 marzo 2000, *Gabalfrisa e a.* (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), ha statuito che la normativa spagnola relativa ai TEA, cos  come applicabile nella causa decisa da detta sentenza, garantiva una separazione funzionale tra, da un lato, gli uffici dell Amministrazione tributaria incaricati della gestione, della riscossione e della liquidazione dell imposta e, dall altro, i TEA, che statuiscono sui reclami proposti avverso le decisioni di detti uffici senza ricevere nessuna istruzione dall Amministrazione tributaria. Al punto 40 di detta sentenza, la Corte ha precisato che simili garanzie conferivano ai TEA la qualit  di terzi rispetto agli uffici autori della decisione costituente l oggetto del reclamo, nonch  l indipendenza necessaria per poter essere considerati come giurisdizioni, ai sensi dell articolo 267 TFUE.

55 Orbene, come sostenuto anche dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, le considerazioni di cui sopra devono essere esaminate alla luce, segnatamente, della pi  recente giurisprudenza della Corte riguardante, in particolare, il criterio dell indipendenza che qualsiasi organismo nazionale deve soddisfare per poter essere qualificato come  giurisdizione  ai sensi dell articolo 267 TFUE.

56 In tale contesto, occorre sottolineare che l indipendenza dei giudici nazionali   essenziale per il buon funzionamento del sistema di cooperazione giudiziaria costituito dal meccanismo di rinvio pregiudiziale di cui all articolo 267 TFUE, in quanto, conformemente alla consolidata giurisprudenza della Corte, ricordata al punto 51 della presente sentenza, tale meccanismo pu  essere attivato unicamente da un organo, incaricato di applicare il diritto dell Unione, che soddisfi, segnatamente, il suddetto criterio di indipendenza (sentenza del 27 febbraio 2018, *Associa  o Sindical dos Ju zes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, punto 43).

57 Secondo la giurisprudenza della Corte, la nozione di  indipendenza  comporta due aspetti. Il primo aspetto, di ordine esterno, esige che l organismo in questione eserciti le proprie funzioni in piena autonomia, senza soggiacere a vincoli gerarchici o di subordinazione nei confronti di alcuno e senza ricevere ordini o istruzioni di qualsivoglia origine, in modo da essere tutelato dinanzi agli interventi o alle pressioni esterne suscettibili di compromettere l indipendenza di giudizio dei suoi membri e di influenzare le decisioni di questi (sentenza del 27 febbraio 2018, *Associa  o Sindical dos Ju zes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, punto 44 e la giurisprudenza ivi citata).

58 Sempre per quanto riguarda l aspetto esterno della nozione di  indipendenza , occorre ricordare che l inamovibilit  dei membri dell organo di cui trattasi costituisce una garanzia inerente all indipendenza dei giudici, in quanto mira a proteggere la persona di coloro che hanno il compito di giudicare (v., in tal senso, sentenze del 19 settembre 2006, *Wilson*, C-506/04, EU:C:2006:587, punto 51, e del 27 febbraio 2018, *Associa  o Sindical dos Ju zes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, punto 45).

59 Il principio di inamovibilit , del quale va sottolineata lâ€™importanza capitale, esige, in particolare, che i giudici possano continuare a esercitare le proprie funzioni finch  non abbiano raggiunto lâ€™et  obbligatoria per il collocamento a riposo o fino alla scadenza del loro mandato, qualora quest ultimo abbia una durata determinata. Pur non essendo assoluto, questo principio pu  conoscere eccezioni solo a condizione che ci  sia giustificato da motivi legittimi e imperativi, nel rispetto del principio di proporzionalit . In concreto, si ammette comunemente che i giudici possono essere rimossi ove siano inidonei a continuare ad esercitare le loro funzioni a motivo di un incapacit  o di una grave violazione, rispettando a tal fine procedure appropriate [sentenza del 24 giugno 2019, Commissione/Polonia (Indipendenza della Corte suprema), C-619/18, EU:C:2019:531, punto 76].

60 Pi  in particolare, la garanzia di inamovibilit  dei membri di un organo giurisdizionale esige che i casi di rimozione dei membri di tale organo siano determinati da una normativa particolare, mediante disposizioni legislative espresse che forniscano garanzie ulteriori rispetto a quelle previste dalle norme generali del diritto amministrativo e del diritto del lavoro applicabili in caso di rimozione abusiva (v., in tal senso, sentenza del 9 ottobre 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, punti 32 e 35).

61 Il secondo aspetto della nozione di Â«indipendenzaÂ», di ordine interno, si ricollega alla nozione di Â«imparzialit » e riguarda lâ€™equidistanza rispetto alle parti della controversia ed ai loro rispettivi interessi in rapporto all oggetto di quest ultima. Questo aspetto impone il rispetto dell obiettivit  e lâ€™assenza di qualsivoglia interesse nella soluzione della controversia all infuori della stretta applicazione della norma giuridica (sentenza del 16 febbraio 2017, Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, punto 38 e la giurisprudenza ivi citata).

62 Cos , secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, la nozione di Â«indipendenzaÂ», che inerisce alla funzione giurisdizionale, implica innanzitutto che lâ€™organo interessato si trovi in posizione di terziet  rispetto all autorit  che ha adottato la decisione impugnata con un ricorso (v., in tal senso, sentenze del 30 marzo 1993, Corbiau, C-24/92, EU:C:1993:118, punto 15, nonch  del 9 ottobre 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, punto 29 e la giurisprudenza ivi citata).

63 Tali garanzie di indipendenza e di imparzialit  implicano lâ€™esistenza di disposizioni, segnatamente relative alla composizione dell organo, alla nomina, alla durata delle funzioni, nonch  alle cause di astensione, di recusazione e di rimozione dei suoi membri, che consentano di fugare, negli amministratori, qualsiasi legittimo dubbio in merito alla impenetrabilit  di detto organo dinanzi a elementi esterni e alla sua neutralit  rispetto agli interessi in conflitto (sentenza del 9 ottobre 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, punto 32).

64 Nel caso di specie, occorre, in primo luogo, constatare che, secondo la normativa nazionale applicabile, e segnatamente l'articolo 29, paragrafo 2, del regio decreto 520/2005, il presidente e i membri del TEAC sono nominati con regio decreto adottato in sede di Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, per una durata indeterminata. Secondo la medesima disposizione sopra citata, sia il presidente che i membri del TEAC possono essere rimossi rispettando la medesima procedura, vale a dire mediante regio decreto adottato in sede di Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

65 Quanto ai membri dei TEA regionali, occorre rilevare che, in base all'articolo 30, paragrafo 2, del regio decreto 520/2005, essi vengono nominati dal Ministro dell'Economia e delle Finanze scegliendo tra funzionari compresi in un elenco, e possono essere rimossi da questo stesso ministro.

66 Orbene, se invero la normativa nazionale applicabile detta regole disciplinanti, segnatamente, l'astensione e la ricusazione del presidente nonché degli altri membri del TEAC, od anche, nel caso del presidente del TEAC, regole in materia di conflitti d'interesse, di incompatibilità e di doveri di trasparenza, è invece pacifico che il regime di rimozione del presidente e degli altri membri del TEAC non è fissato da una normativa particolare, mediante disposizioni legislative espresse, quali quelle applicabili ai membri del potere giudiziario. I membri del TEAC soggiacciono, sotto quest'ultimo aspetto, unicamente alle norme generali del diritto amministrativo e, in particolare, alle norme dello statuto di base dei pubblici funzionari, così come ha confermato il governo spagnolo all'udienza dinanzi alla Corte. Questa medesima constatazione si impone riguardo ai membri dei TEA regionali e locali.

67 Pertanto, la rimozione del presidente e degli altri membri del TEAC nonché dei membri degli altri TEA non è limitata, come impone il principio di inamovibilità ricordato al punto 59 della presente sentenza, ad alcune ipotesi eccezionali rispecchianti motivi legittimi e imperativi giustificanti l'adozione di una misura siffatta, nel rispetto del principio di proporzionalità e delle procedure appropriate, come nel caso di un'incapacità o di una grave violazione che rendano le persone di cui trattasi inadeguate a permanere nell'esercizio delle loro funzioni.

68 Ne consegue che la normativa nazionale applicabile non garantisce che il presidente e gli altri membri del TEAC si trovino al riparo da pressioni esterne, siano queste dirette o indirette, suscettibili di far dubitare della loro indipendenza.

69 Se è pur vero che, ai termini dell'articolo 228, paragrafo 1, della LGT, i membri dei TEA esercitano le loro funzioni «secondo un criterio di indipendenza funzionale», e che, conformemente all'articolo 29, paragrafo 9, e all'articolo 30, paragrafo 12, del regio decreto 520/2005, essi esercitano «in totale indipendenza, e sotto la propria responsabilità», le funzioni che sono ad essi legalmente attribuite, ciò non toglie che la loro rimozione o l'annullamento della loro nomina non sono accompagnate da garanzie particolari. Orbene, un

sistema siffatto non Ã¨ idoneo a ostacolare efficacemente le indebite pressioni del potere esecutivo nei confronti dei membri dei TEA (v., per analogia, sentenza del 31 maggio 2005, Syfait e a., C-53/03, EU:C:2005:333, punto 31).

70 Sotto questo aspetto, la situazione dei membri dei TEA e, segnatamente, del TEAC si distingue, ad esempio, da quella dell'organismo di rinvio nella causa decisa dalla sentenza del 6 ottobre 2015, Consorci Sanitari del Maresme (C-203/14, EU:C:2015:664), nel senso che, come risulta dai punti 11 e 20 di tale sentenza, i membri del suddetto organismo beneficiano, a differenza dei membri dei TEA, di una garanzia di inamovibilit , per tutta la durata del loro mandato, alla quale Ã¨ possibile derogare soltanto per cause espressamente previste dalla legge.

71 Allo stesso modo, i TEA e, segnatamente, il TEAC si distinguono dall'organismo di rinvio nella causa decisa dalla sentenza del 24 maggio 2016, MT H jgaard e Z blin (C-396/14, EU:C:2016:347). Infatti, come risulta dai punti da 29 a 31 di tale sentenza, detto organismo, sebbene comprenda membri esperti che non beneficiano della particolare protezione riservata ai magistrati da una disposizione costituzionale, si compone anche di magistrati che godono, invece, di tale protezione e che dispongono, in qualsiasi circostanza, della maggioranza dei voti e dunque di un peso preponderante nell'assunzione di decisioni da parte dell'organismo in questione, il che Ã¨ idoneo a garantirne l'indipendenza.

72 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il requisito di indipendenza considerato sotto il suo secondo aspetto, di ordine interno, contemplato al punto 61 della presente sentenza, occorre rilevare che, indubbiamente, esiste una separazione funzionale, in seno al Ministero dell'Economia e delle Finanze, tra, da un lato, gli uffici dell'amministrazione tributaria incaricati della gestione, della riscossione e della liquidazione dell'imposta e, dall'altro, i TEA, che decidono sui reclami proposti avverso le decisioni adottate dagli uffici suddetti.

73 Tuttavia, come rilevato anche dall'avvocato generale ai paragrafi 31 e 40 delle sue conclusioni, alcune caratteristiche della procedura di ricorso straordinario dinanzi alla Sala Especial para la Unificaci n de Doctrina (Sezione speciale per l'unificazione della giurisprudenza, Spagna), procedura disciplinata dall'articolo 243 della LGT, contribuiscono a far dubitare del fatto che il TEAC rivesta la qualit  di «terzo» rispetto agli interessi che si contrappongono.

74 Infatti, spetta unicamente al direttore generale dei tributi del Ministero dell'Economia e delle Finanze presentare tale ricorso straordinario contro decisioni del TEAC con le quali esso si trovi in disaccordo. Orbene, tale direttore generale far  parte lui stesso dell'ufficio del collegio composto da otto persone che dovr  conoscere di tale ricorso, cos  come il direttore generale o il direttore del dipartimento dell'Agenzia di Stato dell'amministrazione tributaria da cui dipende l'organo autore dell'atto contemplato dalla decisione che costituisce l'oggetto di tale ricorso straordinario. Cos , tanto il direttore generale dei tributi del Ministero

dell'Amministrazione e delle Finanze, che ha proposto il ricorso straordinario contro una decisione del TEAC, quanto il direttore generale o il direttore del dipartimento dell'Agenzia di Stato dell'amministrazione tributaria da cui promana l'atto interessato da tale decisione, siedono nella sezione speciale del TEAC chiamata a conoscere di tale ricorso. Ne consegue una confusione tra la qualità di parte della procedura di ricorso straordinario e quella di membro dell'organo chiamato a conoscere di un ricorso siffatto.

75 Del resto, la prospettiva della presentazione di tale ricorso straordinario da parte del direttore generale dei tributi del Ministero dell'Economia e delle Finanze contro una decisione del TEAC è idonea ad esercitare una pressione contro quest'ultimo e a far cos'è dubitare della sua indipendenza e della sua imparzialità, e ciò malgrado il fatto, evidenziato dal governo spagnolo all'udienza dinanzi alla Corte, che dall'articolo 243, paragrafo 4, della LGT risulti che tale ricorso straordinario ha effetti unicamente per l'avvenire e non ha alcuna incidenza sulle decisioni già adottate dal TEAC, ivi compresa quella costituente l'oggetto di detto ricorso.

76 Dunque, tali caratteristiche del ricorso straordinario per l'unificazione della giurisprudenza che può essere proposto contro le decisioni del TEAC mettono in risalto i vincoli organici e funzionali che esistono tra tale organismo e il Ministero dell'Economia e delle Finanze, e in particolare il direttore generale dei tributi presso tale ministero nonché il direttore generale della direzione da cui promanano le decisioni contestate dinanzi a detto organismo. L'esistenza di vincoli simili osta a che al TEAC venga riconosciuta la qualità di terzo rispetto alla suddetta amministrazione (v., per analogia, sentenza del 30 maggio 2002, Schmid, C-516/99, EU:C:2002:313, punti da 38 a 40).

77 Pertanto, il TEAC non soddisfa il requisito di indipendenza proprio di una giurisdizione, considerato sotto il suo aspetto interno.

78 Bisogna aggiungere, da un lato, che il fatto che i TEA non costituiscano «giurisdizioni», ai sensi dell'articolo 267 TFUE, non li dispensa dall'obbligo di garantire l'applicazione del diritto dell'Unione nell'adozione delle loro decisioni, nonché di disapplicare, se del caso, le disposizioni nazionali che appaiano contrarie a disposizioni del diritto dell'Unione munite di effetto diretto, posto che, infatti, tali obblighi gravano sull'insieme delle autorità nazionali competenti e non soltanto sulle autorità giurisdizionali (v., in tal senso, sentenze del 22 giugno 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, punti da 30 a 33; del 14 ottobre 2010, Fülöp, C-243/09, EU:C:2010:609, punti 61 e 63, nonché del 4 dicembre 2018, Minister for Justice and Equality e Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, punti 36 e 38).

79 Dall'altro lato, l'esistenza di rimedi giurisdizionali dinanzi all'Audiencia Nacional (Corte centrale, Spagna) e al Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna) esperibili contro le decisioni dei TEA adottate all'esito del procedimento di reclamo economico-amministrativo

permette di garantire lâ??effettivit  del meccanismo di rinvio pregiudiziale previsto dallâ??articolo 267 TFUE e lâ??unit  di interpretazione del diritto dellâ??Unione, dal momento che tali giudici nazionali dispongono della facolt  ovvero sono, eventualmente, tenuti ad adire la Corte in via pregiudiziale qualora una decisione sullâ??interpretazione o sulla validit  del diritto dellâ??Unione sia necessaria per lâ??adozione della loro pronuncia (v., per analogia, sentenza del 31 gennaio 2013, *Belov*, C-394/11, EU:C:2013:48, punto 52).

80 Alla luce dellâ??insieme delle considerazioni che precedono, occorre constatare che la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal TEAC   irricevibile, in quanto tale organismo non pu  essere qualificato come  «giurisdizione », ai sensi dellâ??articolo 267 TFUE.

Sulle spese

81 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi allâ??organismo di rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

P.Q.M.

Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara:

La domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal Econ mico-Administrativo Central (Tribunale economico-amministrativo centrale, Spagna), con decisione del 2 aprile 2014,   irricevibile.

Campi meta

Massima : *La domanda di pronuncia pregiudiziale, promossa nell'ambito di un contenzioso tributario tra Banco de Santander SA e l'Ispettorato delle Finanze spagnolo (riguardante la deducibilit  dell'ammortamento dell'avviamento finanziario per l'acquisizione indiretta di partecipazioni estere, un regime qualificato come aiuto di Stato illegittimo dalle Decisioni della Commissione 2011/5 e 2015/314),   stata dichiarata irricevibile dalla Corte (Grande Sezione).*
Supporto Alla Lettura :

PROCESSO TRIBUTARIO

Il Processo Tributario   un procedimento giurisdizionale che ha ad oggetto le controversie di natura tributaria tra il contribuente e lâ amministrazione finanziaria,   disciplinato nel d.lgs. 546/1992 e non   incluso in nessuna delle giurisdizioni indicate dalla Costituzione, rappresenta quindi un eccezione giustificata dal grande tecnicismo della materia. Il 03 gennaio 2024   stato pubblicato in G.U. il d.lgs. 220/2023 recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, le quali vanno a modificare il d.lgs. 546/1992, e sono da collocare in attuazione della L. 111/2023, con la quale   stata conferita delega al Governo per la riforma fiscale.

Giurispedia.it