



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"
DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

**RIVISTA DI DIRITTO
TRIBUTARIO INTERNAZIONALE**
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

Fondata da / *Founded by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da / *Editors*
ANDREA AMATUCCI - GIOVANNI PUOTI

1 • 2002

gennaio-aprile

  **DEAGOSTINI
PROFESSIONALE**

Roma - 2002

CESSIONE GRATUITA
IVA ASSOLTA DALL'EDITORE
(ART. 74, C/, DPR n° 633/1972)

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"
DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

RIVISTA DI DIRITTO
TRIBUTARIO INTERNAZIONALE
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

FONDATA DA

FOUNDED BY

Giovanni PUOTI

DIRETTA DA

EDITORS

Andrea AMATUCCI - Giovanni PUOTI

COMITATO SCIENTIFICO

SCIENTIFIC BOARD

Ruben ASSOREY (*Argentina*) - Domenico DA EMPOLI (*Italia*) - Feng DATONG (*Cina*)
Patrick DIBOUT (*Francia*) - Hans FLICK (*Germania*) - Gábor FOLDES (*Ungheria*)
Eusebio GONZÁLES GARÇÍA (*Spagna*) - Haron JORAN (*Israele*)
Hiroshi KANEKO (*Giappone*) - Joachim LANG (*Germania*) - Leonardo PERRONE (*Italia*)
Claudio SACCHETTO (*Italia*) - Stanley SIEGEL (*U.S.A.*) - José Manuel TEJERIZO LÓPEZ (*Spagna*)

REDAZIONE

EDITORIAL STAFF

Lorenzo AGO, Fabrizio AMATUCCI, Francesco AMYAS D'ANIELLO, Teresa ARAGNO, Andrea BODRITO,
Gemma CARALLO, Alberto COMELLI, Serenella CRISAFULLI, Giuseppe D'ANDREA, Guglielmo FRANSONI,
Cristiano GARBARINI, Carlo GARBARINO, Massimiliano GIORGI, Carla LOLLIO, Antonio LOVISOLO,
Tommaso MAGLIONE, Giuseppe MARINI, Giuseppe MARINO, Luca C.M. MELCHIONNA, Enzo PACE, Pasquale PISTONE,
Alberto POZZO, Franco ROCCATAGLIATA, Carlo ROMANO, Carmine ROTONDARO, Gianmarco TARDELLA,
Helena TAVEIRA TORRES, Silvia TERRADOS MOLLEDO, Maria Nicola VILLANI

COORDINATORE DELLA REDAZIONE

PROJECT MANAGER

Pietro SELICATO

SEGRETARIA DI DIREZIONE

BOARD ASSISTANT

Gemma CARALLO

DIREZIONE E REDAZIONE

ADDRESS

Viale Mazzini, 25 - 00195 Roma - Tel. 06.32.17.538 - 06.32.17.578
<http://www.iffisco.it/> E-mail: mc9423@mclink.it

Il Prof. Victor UCKMAR, con squisita sensibilità, ha chiesto di essere sollevato dall'incarico di Condirettore della Rivista, per il timore di una "incompatibilità" con la Rivista "Diritto e Pratica Tributaria Internazionale", da Lui fondata nello scorso anno.

Ci priviamo, con grande rammarico, della preziosa e fattiva collaborazione di un illustre collega ed amico, a cui auguriamo un ulteriore grande successo.

Nel corrente anno, il secondo numero della Rivista avrà carattere monografico e sarà dedicato agli atti dei lavori della Giornata di Studi organizzata a Caserta il 9 settembre 2002 dalla Scuola di Specializzazione in Diritto ed Economia delle Comunità Europee "Jean Monnet" della Seconda Università di Napoli nell'ambito delle iniziative delle "XXI Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario".

Il terzo numero conterrà, come di consueto, contributi di dottrina e documentazione relativi ai più significativi argomenti del diritto tributario internazionale.

Giovanni PUOTI

Andrea AMATUCCI

INDICE

CONTENTS

Sezione I - Dottrina

Section I - Academic Writings

- **Augusto Fantozzi**
 - *L'imposizione fiscale delle stabili organizzazioni: problematiche e prospettive* 9
 - *Taxation of permanent establishments: issues and prospects for the future* 13
- **Michael Lang**
 - *The concept of permanent establishment and its interpretation* 16
 - *Il concetto di stabile organizzazione e la sua interpretazione* 22
- **Franco Roccatagliata**
 - *Nozione comunitaria di stabile organizzazione: armonizzazione o coordinamento fiscale?* 28
 - *European Community concept of permanent establishment: Tax harmonization or coordination?* 37
- **José Manuel Tejerizo López**
 - *El denominado escudo fiscal: la experiencia española* 46
 - *Il cosiddetto scudo fiscale: l'esperienza spagnola* 58

5

Sezione II - Giurisprudenza

Section II - Decisions of the Courts

II - A) Giurisprudenza dell'Unione Europea

EU Case-law

Corte di Giustizia delle C.E.
(Rassegna di giurisprudenza)

- **Tax on energy - Rebate granted only to undertakings manufacturing goods - State aid** (Judgment November 8, 2001, C-143/99, with note of Domenico Ardolino) 73
- **Imposta sull'energia - Rimborso alle sole imprese produttrici di beni materiali - Aiuto concesso da uno Stato** (Sentenza 8 novembre 2001, C-143/99, con nota di Domenico Ardolino) 82

II - B) *Giurisprudenza italiana*
Italian Case-law

- **Scope of the EC principle of non-discrimination in taxation** (Supreme Court of Cassation, Tax section, Judgment no. 3410, 8th March 2002, with note of Cristiano Garbarini) 100
- **Portata del principio comunitario di non discriminazione fiscale** (Corte Suprema di Cassazione, Sez. tributaria, Sentenza n. 3410 dell'8 marzo 2002, con nota di Cristiano Garbarini) 113

Sezione III - Documentazione

Section III - Laws, administrative practice and other official documentation

- **Convenzioni internazionali in materia tributaria - Ocse - Nuovo modello di convenzione bilaterale e multilaterale in materia di scambio di informazioni** 133
- **International tax treaties - Oecd - New model for bilateral and multilateral agreements on exchange of information in tax matters** 134

6

Sezione IV - Appunti e rassegne

Section IV - Notes and surveys

- **Massimiliano Di Pace**
 - *Environmental taxation - Motivation, characteristics, advantages (and disadvantages), measures, use and effects (abstract)* 153
 - *La tassazione ambientale - Motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti (testo integrale)* 160
- **Luca C.M. Melchionna**
 - *International Fiscal Competition (IFC) and International Tax Law (abstract)* 205
 - *Concorrenza fiscale internazionale e Diritto internazionale tributario: spunti e riflessioni (testo integrale)* 207

Indici annuali 2001

2001 Indexes

- **Indice sistematico** 267
- **Systematic index** 267

Sezione I - Dottrina
Section I - Academic Writings

L'imposizione fiscale delle stabili organizzazioni: problematiche e prospettive (*)

Augusto Fantozzi

Dalle diverse sessioni del Convegno è emerso che il tema della stabile organizzazione può essere affrontato da diversi angoli visuali, in primo luogo dal punto di vista della terminologia. Nel contesto comunitario, come già ricordato dal Prof. Roccatagliata, il termine stabile organizzazione indica realtà diverse. Quando si parla di *branch* e di *agency versus subsidiary*, si vogliono intendere differenti significati. Da un lato, con il termine *subsidiary* ci si riferisce normalmente a una società indipendente che ha una propria personalità giuridica, d'altro canto, la *branch* è considerata come una sorta di *longa manus* della sede principale. Come è stato già ricordato, il concetto di stabile organizzazione gioca altresì un ruolo in termini di non discriminazione, di diritto di stabilimento, di parità di trattamento, di accesso alle direttive.

Non a caso, nella seconda sessione, dove della stabile organizzazione hanno parlato soprattutto gli italiani, ci si è posto il problema se essa abbia soggettività o meno ai fini della connessione dei redditi con il territorio dello Stato nonché ai fini dell'individuazione della categoria reddituale a cui attrarre i redditi a questa attribuiti. Il Prof. Tesauro è partito da una concezione fisica del reddito, per ricordare che la "stabile organizzazione", in quanto dotata, per l'appunto, del carattere di "stabilità", è in definitiva un concetto che serve a ricollegare al territorio un reddito. Probabilmente, *permanent establishment* è il termine che meglio di tutti definisce queste caratteristiche e non quello italiano di stabile organizzazione che comporta la deformazione di cui ci parlava il Prof. Roccatagliata precedentemente.

Si è in presenza di un reddito caratterizzato, allora, da una connessione oggettiva e da un livello di "materialità" tale da essere considerato tassabile nel territorio dello Stato della fonte. Se così è, in definitiva, il concetto di stabile organizzazione si ricollega a quello di capacità contributiva o perché quel soggetto in quel territorio gode di servizi pubbli-

(*) Conclusioni dell'Autore al Convegno internazionale "L'imposizione fiscale delle stabili organizzazioni: problematiche e prospettive", tenutosi a Napoli il 2 maggio 2002.

ci - se si vuole utilizzare la tesi del beneficio o della contro-prestazione - o perché, solidaristicamente, concorre alle spese pubbliche - se si vuole utilizzare la tesi della solidarietà.

In conclusione, quindi, il *background* storico di riferimento è quello degli Stati Nazione - cioè del sistema delle convenzioni bilaterali - ove la stabile organizzazione serviva ad attrarre al territorio di uno Stato un reddito prodotto da un soggetto estraneo a quello Stato. Peraltro, osserviamo come al concetto di stabile organizzazione e di "capacità contributiva" si colleghino concetti di diritto europeo o comunitario, come quelli in tema di concorrenza e di Mercato unico, i quali si riflettono anche sul principio interno di capacità contributiva. Un esempio viene dalle convenzioni di collaborazione e di assistenza fra gli Stati membri dell'OCSE e dell'UE: se la limitazione del diritto alla "riservatezza", come ci dice la Corte Costituzionale, è legittima nel diritto interno perché il principio di capacità contributiva prevale sul primo diritto - essendo entrambi di livello costituzionale - questa limitazione del diritto alla "riservatezza" vale anche quando in base alla convenzione sull'assistenza le informazioni servono a tassare il soggetto in un diverso Stato in relazione alla capacità contributiva manifestata in Italia? In altri termini, quella limitazione che serve a far pagare le tasse in Italia - principio di capacità contributiva - vale anche quando essa serve a far pagare le tasse in un altro Stato dell'Unione Europea? Porta questo ad un allargamento e ad una deformazione del principio di capacità contributiva nell'interesse alla correttezza dell'applicazione del tributo in campo europeo anche al di là delle frontiere dello Stato nazione?

10

L'altra fase su cui è opportuno soffermarsi è quella attuale, della globalizzazione. Bisogna chiedersi al riguardo se le complicazioni che l'istituto della stabile organizzazione presenta hanno un significato e una funzione anche in questa fase. Per esempio, nel commercio elettronico è assolutamente evidente la crisi del principio di territorialità a cui la stabile organizzazione è ricollegata; credo che non siano necessari ulteriori approfondimenti per dimostrare come in un periodo di globalizzazione e di alta tecnologia, con facilità di delocalizzare i fattori della produzione - problema, quest'ultimo, che richiama tuttavia l'applicabilità di norme antielusive - l'istituto della stabile organizzazione perda sempre più di significato.

Altro profilo, molto discusso dalla recente giurisprudenza italiana, è stato in particolare affrontato da due sentenze: una resa dalla Commissione tributaria centrale, la n. 765 del 1° febbraio 2001, e, l'altra resa dalla Corte di Cassazione, sul noto caso Philip Morris. La Centrale ha affermato che il requisito della stabilità sia da apprezzarsi in ragione di una complessiva valutazione della specifica attività d'impresa. Mentre, nella

sentenza Philip Morris, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che possa essere superata la nozione di stabile organizzazione come ricollegamento al territorio dell'attività di un soggetto non residente, estendendo questo ricollegamento al gruppo d'impresе, cioè ad un complesso di soggetti non residenti e dunque all'attività da essi esercitata in quanto "group companies". Ciò implica l'analisi della stabile organizzazione sotto una nuova prospettiva, in virtù della quale si constata che da un presupposto di territorialità (accertato in base a criteri materiali), si passa oggi a guardare l'attività nella sua complessità, nel suo fine specifico e quindi in relazione al gruppo (gli inglesi prima si riferivano al criterio del luogo del contratto ma poi favorevolmente sono passati anche loro a quello del luogo di esercizio dell'attività). È da notare, inoltre, che la Cassazione, nella sentenza Philip Morris, sottolinea la differenza tra nozione di stabile organizzazione ai fini delle imposte sul reddito e ai fini IVA, ma poi la supera e fa riferimento al commentario OCSE affermando che, dato che la stabile organizzazione in Italia era costituita da una società (*id est*, "Intertaba"), per definizione sussisteva quel requisito, sia soggettivo che oggettivo, richiesto per la sussistenza di una stabile organizzazione *tout court*. In altri termini, la Corte di Cassazione ha affrontato il caso con un approccio pragmatico!

La Guardia di finanza sta oggi andando oltre; il suddetto approccio potrebbe condurre a dire che non vi sia stabile organizzazione in Italia, quanto piuttosto che sia ivi localizzata la sede principale, la sede amministrativa o la sede della gestione della casa-madre, arrivando così ad attrarre a tassazione in Italia l'intera attività di quest'ultima. Quando il *management* - che è elemento soggettivo della gestione - è in Italia, si arriva, infatti, addirittura ad attribuire a società di capitali italiane la qualità, non di stabile organizzazione, ma di sede della società estera nel caso in cui si possa dimostrare che la sede decisionale, la direzione - e qui il sottile discrimine è nei poteri della *holding* in qualità di socio distinti dagli altri poteri amministrativi e patrimoniali - si trovino in Italia.

Insomma, siamo di fronte a un ampliamento, nella giurisprudenza, della nozione di stabile organizzazione, che può condurre, evidentemente, ad una controtendenza rispetto ad un mondo nel quale la globalizzazione ci porta, viceversa, a moltiplicare le relazioni e i rapporti commerciali fra Stati. Di conseguenza, occorre in qualche modo porre rimedio alla crisi della nozione di stabile organizzazione. Credo che sia un concetto destinato ad essere sostituito da altri: le regole delle *controlled foreign companies*, ad esempio, pongono riparo a certi contrasti, ancorché possano essere riguardate come norme antielusive e non come norme di sistema nei rapporti internazionali, ove prevale l'accordo tra Stati anziché il ricorso a misure unilaterali.

Un'altra valutazione da fare sul futuro del nostro ordinamento previsto nella annunciata riforma fiscale è in tema di consolidamento, quindi di tassazione dei gruppi. Ricordiamo la reazione dell'Unione Europea al rapporto Ruding di qualche anno fa, che fu piena di freddezza e scetticismo; forse i tempi non erano maturi e la globalizzazione non era così avanzata. Possiamo discutere tra armonizzazione ed omogeneizzazione della base imponibile; e se non vi sono comuni strumenti di ravvicinamento e di semplificazione, essi devono essere trovati ed applicati. A tal fine, la cooperazione rafforzata (imposta dal Consiglio dell'Unione Europea) può essere anch'essa uno strumento che induca gli Stati più efficienti a fare da apripista.

Taxation of permanent establishments: issues and prospects for the future^(*)

Augusto Fantozzi

It arose from this convention that the permanent establishment topic may be addressed from different points of view. As noted by Prof. Franco Roccatagliata, for instance, such term in the EC tax law context indicates different things. When terms such as branches and agencies are mentioned against the term subsidiaries we must be aware that these definitions cover different meanings. The subsidiary is usually regarded as an independent company having an autonomous juridical personality as opposed to the branch which is rather a sort of *longa manus* of its head offices. As already reminded, the concept of permanent establishment plays also a role in the matters concerning the non-discrimination, the rights of establishment, the equal rights and access to EC directives.

For this reason, in the second session of this convention most of the Italian members have dealt with the term “permanent establishment” by focusing on whether or not it is a distinct person and whether or not it triggers the taxation of income produced in Italy and under which categories such income is to be characterized. Prof. F. Tesauro started from a physical conception of income, to remind that “permanent establishment” is in conclusion a concept used to link the production of income to a territory, in that it has a character of stability. Probably the English term of “permanent establishment” defines these characteristics better than any other, and not the Italian term “*stabile organizzazione*” which involves the deformation of which Prof. Roccatagliata previously spoke.

An income, therefore, characterized by an objective connection and by a level of materiality that allows it to be considered taxable in the territory of that State. If this is so, the concept of permanent establishment is due to evoke the concept of “ability to pay”, either because that subject enjoys the State’s public services – according to the “consideration” theory (*teoria della “controprestazione”*) – or because it contributes to the public expenses – according to the “solidarity” theory (*teoria della “solidarietà”*).

In conclusion, the historical background is the following: the State nations, namely, which gave rise to the system of bilateral conventions,

(*) Conclusions of the Author at the International Congress “Taxation of permanent establishments: issues and perspectives”, held in Naples on May 2nd 2002.

have utilized the permanent establishment as a tool to attract to their territory an income produced by non-resident persons. Connected to the concept of permanent establishment and to the “ability to pay” implications, are the concepts of European or EC law such as those concerning competition and single market, which also reflect on the internal tax principles. An example comes from the tax information exchange system between the OECD and European countries: if the limitation of the right of privacy, which the Constitutional Court has stated being legal in internal law given the principle of “ability to pay” rules over the right of privacy, is the reduction of this right also valid when, according to the treaty, the information is requested in order to tax the subject in a different country notwithstanding this latter has revealed its “ability to pay” solely in Italy? In other words, is the limitation of the right of privacy used to make pay taxes in Italy – “ability to pay” principle – valid also when used to make pay taxes in other countries of the European Union?

Does this bring to an expansion and deformation of the “ability to pay” principle across the borders of the State nations and in the interest of the fair taxation in the European field?

The other phase is that of globalization. We must ask ourselves if the complications underlying the notion of permanent establishment have a function also in the current phase of globalization. For example, in the electronic commerce the crisis of the territoriality principle to which the permanent establishment is linked is more than evident; further examinations are unnecessary to demonstrate how in a period of globalization and high-technology, where the business may be easily located and relocated wherever in the world – yet, this evokes questions pertaining anti-evasion and abuse of rights rules – the permanent establishment institute loses more and more significance.

Another profile, very much discussed in the recent Italian jurisprudence, has been addressed by two sentences: one rendered by the Central Tax Commission n. 765 of February 1st 2001 and the other rendered by the Court of Cassation in the Philip Morris case. The Central Commission affirmed that the requirement of a permanent establishment is to be valued within an overall consideration of the specific business activity.

In the decision concerning the Philip Morris, the judges have sorted out a further concept of permanent establishment by connecting this latter to a group of non resident companies rather than to a specific head office. This implies a new perspective in that it remarks, as to the relation between the permanent establishment and its “parent entity” the passage from a mere physical link (based on physical criteria), to a link more business oriented, that is mainly sensitive to the effective type of business exerted in practice (before the English referred to the criteria of the place

of contract but then favorably changed to using the place of business) and therefore more sensitive in relation to a company group. It is also be noted that in the Philip Morris case, the Court of Cassation has underlined the differences between the concept of permanent establishment to the direct taxation purposes and to VAT purposes, but then it has overcome this difference and has referred to the OECD commentary by stating that, because the controlled company (i.d. "Intertaba") had been acting as a permanent establishment both subjective and objective requirements for the existence of a permanent establishment were however met. In other terms, the Court has taken a practical approach!

The Italian Financial Police force is today going even further because this path will eventually bring to not so much assessing the existence of a permanent establishment in Italy as much assessing the existence of a company seat. This will allow to attract in Italy the overall income produced by the non-resident company whose seat is "relocated" in Italy. This occurs when it is possible to demonstrate that the decisional executive offices – and here the thin discrimination is in the powers of the Holding in the capacity of shareholder as distinguished from the capacity of managerial function – are located in Italy.

In the jurisprudence, we are facing an expansion of the notion of permanent establishment, which could evidently bring to an opposing trend compared to a world in which, vice-versa, globalization leads to the multiplication of inter-state commerce and relations. Under this profile the permanent establishment concept need to be certainly revised. Therefore, it is necessary to find some kind of solution to the crisis of the permanent establishment notion. I personally believe that this concept will eventually be substituted by others: the rules concerning controlled foreign companies may resolve for instance certain contrasts. Though it is also to be noted how such rules are mostly focused against the harmful tax competition and do not represent a long standing solution in a world where the International relations need to be governed more within the International agreement than by unilateral reactions.

Another valuation to be carried out in the foreseen fiscal reform regards consolidation, therefore group taxation. Let's remember the European Union's cold and skeptic reaction to the "Ruding report" a few years ago; maybe the timing wasn't right and globalization was not yet so advanced. We can discuss between harmonization and homogenization of the tax base, yet if there are no common tools to bring closer and simplify this process, the only viable solution might be represented by a forced cooperation imposed by the EC Council. As a matter of fact, a strengthened co-operation could be used as a tool to encourage those who are more rapid and more efficient to act as forerunners.

The concept of permanent establishment and its interpretation (*)

Michael Lang (**)

I. Introduction

The term “permanent establishment” plays an important role in tax treaty law. The term is used in several Articles of the OECD Model Convention. There is even one Article – namely Article 5 – that defines this term. However, this definition does not answer all questions. To understand the term as such and its definition in Article 5, it is necessary to examine the role “permanent establishment” plays in the system of the OECD Model Convention. Furthermore, it is helpful to establish the historic origins of this term. This is what this contribution is supposed to do. It is not my intention to provide a commentary on Article 5. Other authors have already written such commentaries. Some years ago, researchers of my department at the Vienna University of Economics and Business Administration have also published a book on the concept of “permanent establishment” (see Gassner/Lang/Lechner, ed., *Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Linde Publishing House, Vienna 1998). There is enough literature on the details. Therefore, I would like to focus on general problems in this context and try to develop some ideas one should consider when interpreting Art 5 OECD Model Convention.

16

2. The function of the term “permanent establishment” in the OECD Model Convention

The most important use of the term “permanent establishment” can be found in Art 7 OECD Model Convention. The question, if there is a

(*) This contribution is a summary of a lecture given in Naples on May 2, 2002 at II international tax meeting organized by II University of Naples on *Taxation of permanent establishments: issues and perspectives*. Since it is a summary, footnotes had been left out.

(**) Prof. Dr. Michael Lang is Head of the Department of Austrian and International Tax Law at the Vienna University of Economics and Business Administration.

permanent establishment in the state of source and if profits are attributed to it, is the decisive criterion for the distribution of tax revenues between the state of residence and the state of source. The basic principle of Art 7 par 1 OECD Model Convention is that business profits shall be taxed exclusively in the state of residence. Taxing rights of the state of source are only the exception to the rule: "The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State, unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein." The manner in which Art 7 par 1 OECD Model Convention is phrased indicates that there has to be evidence that there is a permanent establishment in the state of source if the tax authorities of the state of source want to exercise taxing rights. Therefore, not every single economic activity of the enterprise in the state of source may lead to the assumption that this activity constitutes a permanent establishment.

Art 7 OECD Model Convention contains two functions of the term "permanent establishment": one function is to provide for a fair distribution of tax revenues between the two contracting states. Whenever the enterprise has significant economic bonds with the state of source, the state of source should have certain taxing rights. A foreign enterprise that plays a significant role in the domestic market or makes use of the infrastructure provided by the government of the state of source, should be taxed in the state of source. This seems to be one of the basic ideas behind Art 7 OECD Model Convention. Again, this does not mean that every economic activity in the state of source should enable the tax authorities of the state of source to levy taxes.

The other function of the permanent establishment criterion has to be seen from the point of view of the enterprise: whenever the enterprise plays a significant role in the market of the source state, profits deriving from this activity should be taxed in the state of source at the level of taxation of the state of source. The idea is that the enterprise should be treated similar to a competitor that is performing his activities also in the state of source. It would not be fair if the enterprise carrying on business in the state of source through a permanent establishment situated therein would be taxed higher or lower only because this enterprise is not an enterprise of the state of source, but of the other contracting state. Of course, this concept is of extreme relevance if the exemption method is applicable to business profits: if profits are attributed to the permanent establishment, these profits are – with the exception of the proviso safeguarding progression – taxed exclusively in the state of source. Therefore, the same tax burden is applicable to both domestic enterprises and foreign enterprises carrying on business through a permanent establish-

ment. Even if the credit method is applied, the answer as to whether there is a permanent establishment in the state of source can be decisive for the determination of the overall tax burden. Usually taxation in the source state reduces the amount of tax levied in the state of source. However, if the level of taxation in the state of source is higher than in the state of residence, not all taxes levied in the state of source can be credited in the state of residence; as a result, the overall tax burden is higher if the enterprise has a permanent establishment in the state of source and profits are attributed to that permanent establishment. Summing up, it is again the significance of economic bonds between the enterprise and the state of source that is relevant for taxation in the state of source. Only if these economic bonds are significant enough, is it justified to levy taxes in the state of source.

Furthermore, there is an additional argument that has to be taken into account when looking at the point of view of the enterprise: for every enterprise, the allocation of profits between the two contracting states is a crucial question. Very often a lot of taxes are at stake. Whenever a permanent establishment exists in the other contracting state there is a risk of double taxation, because it is difficult to allocate profits between head office and permanent establishment. Very often the tax authorities of the two contracting states end up with two different ways of how profits should be allocated. Double taxation might be the result. Therefore, the assumption that there is a permanent establishment in the state of source should be based on good reasons. Without strong evidence the tax authorities should refuse to accept that a permanent establishment has been constituted in the state of source.

18

Other provisions of the OECD Model Convention illustrate that simply performing activities in the source state must not be enough to constitute a permanent establishment: according to Art 15 and Art 17 it is relevant where “the employment is exercised” or “the personal activities are exercised”. The economic bonds between the person receiving the income and the state of source are not very strong in these situations. According to Art 7 OECD Model Convention it is not enough that the business activities are just carried out in the state of source: they have to be carried out “through a permanent establishment”. This is another indication that the authors of the OECD Model Convention had the idea in mind that a permanent establishment should be constituted only under very specific conditions.

Art 7 OECD Model Convention is by far the most important, but not the only provision in which the term “permanent establishment” is used. Other provisions using the term “permanent establishment” should also be taken into account when interpreting Art 5 OECD Model Convention.

There is a strong assumption that the usage of identical terminology indicates that the meaning is also the same. This is especially true in a case where we have a general definition of the term, as we find in Art 5 OECD Model Convention for the term “permanent establishment”. Therefore we may assume that the definition of Art 5 OECD Model Convention is also relevant for other provisions, like the permanent establishment provisions of Art 10 par 4, Art 11 par 4 and art 12 par 3 OECD Model Convention or the capital gains provision of Art 13 Par 2 OECD Model Convention and the 183 day rule of Art 15 par 2 OECD Model Convention.

The situation is a little more difficult as far as the non-discrimination clause is concerned: “It seems to be a little strange that contracting states are prohibited from discriminating on grounds of permanent establishments if the income falls under Art 7 OECD Model Convention, yet there is no restriction for discriminatory treatment as far as e.g. Art 6 OECD Model Convention is concerned, and if the enterprise has comparable economic ties with the source state. In Austria, the question whether the fact that the permanent establishment non-discrimination-clause is only applied to Art 7 income but not to Art 6 income is in accordance with the principle of equality has even been referred to the Constitutional Court. The Court held this distinction only because it seemed to be “internationally accepted”. However, it could be argued to interpret the term “permanent establishment” used in Art 24 OECD Model Convention in a broader sense than Art 5 OECD Model Convention indicates: the context of Art 24 OECD Model Convention is different, compared with the above mentioned distributive rules (Art 6 – 8, 10 – 21 OECD Model Convention). On the other hand, the definition of Art 5 OECD Model Convention is relevant “for the purposes of this convention”. The definition of Art 5 OECD Model Convention is not only applicable “unless the context otherwise requires”, a phrase well known from both Art 3 par 1 and par 2 OECD Model Convention. Furthermore, the authors of Art 24 OECD Model Convention must have intentionally used phrases similar to Art 7 OECD Model Convention. Therefore, there is no reason to neglect the context between the permanent establishment non-discrimination-clause of Art 24 OECD Model Convention and Art 7 OECD Model Convention.

3. The origins of Art 5 OECD Model Convention

Besides systematic ideas and object and purpose of Art 5 OECD Model Convention one should also take into account historical developments when interpreting Art 5 OECD Model Convention. The roots of Art 5

OECD Model Convention are important to know. Art 31 of the Vienna Convention on the Law of Treaties allows to take those ideas into account.

Klaus Vogel and others have already established what the roots of Art 5 OECD Model Convention are: to a certain extent, Art 5 OECD Model is modelled after old German tax law, to a certain extent Anglo-American law is relevant. Of course, the predecessor of the OECD Model Convention, the League of Nation's Model has to be taken into account as well. Furthermore, some bilateral tax treaties that existed when the first OECD Model Convention was published might also be relevant. Literature has already been published on these questions. It would go beyond the scope of this contribution to elaborate on that. Therefore, I will just refer to these sources.

We are faced with another development, namely the very frequent changes of the OECD Model Convention and – even more frequently – changes of the Commentary. It seems to be prevailing opinion that a bilateral treaty drafted after the OECD Model Convention has to be interpreted in the light of the version of the OECD Model Convention and the version of the Commentary existing when the bilateral treaty was negotiated and concluded. Therefore, it is not acceptable to take into account later versions of the Model or the Commentary, even if the changes are merely called “clarifications”. However, OECD and many tax authorities press hard to convince courts to rely on the latest version of the Commentary.

Tax treaty law and EC law are closely related. EC law influences tax treaty interpretation, because a result of a tax treaty application contrary to EC Law is unacceptable. As far as the term “permanent establishment” is concerned, there does not seem to be any problem. There are parallels between the fundamental freedoms and the non-discrimination clauses, but different ranges of applications between these clauses seem acceptable since they all serve to protect the taxpayer. Therefore, it seems to be evident that the fundamental freedoms and the non-discrimination clauses can be interpreted differently. However, there seem to be some influences: the ECJ interprets the fundamental freedoms very broadly. Some authors have started to think if these ideas should also be applied in the case of Art 24 OECD Model Convention. Of course, there is no formal link between these provisions, but the ECJ decisions might provoke authors and courts to develop the interpretation of Art 24 OECD Model Convention further. As a consequence of the St. Gobain decision of the ECJ, the Austrian tax authorities, for example, stated that they will now interpret the permanent establishment non-discrimination-clause in a new way, to avoid a separate implementation of the St. Gobain decision into domestic law. Thus, in practice there are links between the fundamental freedoms and the permanent establishment non-discrimination clause.

4. Conclusion

It seems to be easier to interpret the term “permanent establishment” than other tax treaty terms, since we have a general definition in Art 5 OECD Model Convention. However, literature and court decisions show that this definition leaves a lot of questions open. There is no way to avoid taking into account the context and the purpose and object of these tax treaty provisions making use of the term “permanent establishment”. A lot of material seems to be available!

Il concetto di stabile organizzazione e la sua interpretazione (*)

Michael Lang (**)

1. Introduzione

Il termine "stabile organizzazione" svolge un ruolo di grande rilevanza nel diritto dei trattati fiscali. Questo termine viene utilizzato in vari articoli della Convenzione dell'OCSE sulla doppia imposizione. Esiste persino un articolo - ossia l'articolo 5 - che offre una definizione di questo termine. Tuttavia, questa definizione non fornisce una risposta a tutte le domande.

Per comprendere il significato del termine in quanto tale e la definizione che ne dà l'art. 5 è necessario esaminare il ruolo svolto dalla "stabile organizzazione" nel sistema della Convenzione OCSE sulla doppia imposizione. Inoltre, è utile risalire alle origini di questo termine. Ed è questo l'obiettivo del presente contributo. Non è mia intenzione fornire una relazione esplicativa sull'art. 5. Questo compito è già stato svolto da altri autori. Alcuni anni fa, i ricercatori del mio dipartimento all'Università di Vienna - Facoltà di Economia e *Business Administration* hanno pubblicato un libro sul concetto di "stabile organizzazione" (GASSNER/LANG/LECHNER, *Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Linde Publishing House, Vienna 1998).

C'è una discreta quantità di letteratura sui vari aspetti di questo termine. Tuttavia, vorrei concentrare la mia analisi sui problemi generali di questo contesto e cercare di mettere a punto alcune idee da prendere in considerazione nel momento in cui si procede alla interpretazione dell'articolo della Convenzione dell'OCSE sulla doppia imposizione.

2. La funzione del termine "stabile organizzazione" nel Modello OCSE

L'impiego più importante del termine "stabile organizzazione" può

(*) Questo contributo è una sintesi di una conferenza tenuta a Napoli il 2 maggio 2002 in occasione del II convegno fiscale internazionale organizzato dalla II Università di Napoli sulla *Tassazione delle stabili organizzazioni: problemi e prospettive*. Poiché si tratta di un sunto, le note sono state tralasciate.

(**) Il Prof. Dr. Michael Lang è a capo del Dipartimento di Diritto fiscale austriaco e internazionale presso l'Università di Vienna di Economia e *Business Administration*.

essere rilevato nell'art. 7 della Convenzione dell'OCSE sulla doppia imposizione. La questione, se vi è una organizzazione permanente nel Paese della fonte e se i profitti vengono attribuiti ad essa è il criterio decisivo per la distribuzione delle entrate erariali tra lo Stato della residenza e il Paese della fonte. Il principio fondamentale dell'art. 7, par. 1, della Convenzione dell'OCSE sulla doppia imposizione è che i proventi dell'attività debbano essere tassati esclusivamente nello Stato di residenza. L'imposizione nel Paese della fonte è soltanto l'eccezione alla norma: "*I proventi di una impresa di uno Stato contraente dovranno essere tassabili soltanto in quello Stato, a meno che la società non svolga la propria attività nell'altro Stato contraente per mezzo di un'organizzazione stabile in esso situata*". La maniera in cui viene enunciato l'art. 7, par. 1, della Convenzione OCSE sulla doppia imposizione indica che deve esistere la prova che vi sia un'organizzazione stabile nel Paese della fonte qualora le autorità fiscali del Paese della fonte desiderassero applicare i propri tributi. Pertanto, non tutte le attività economiche dell'impresa nel Paese della fonte possono far presupporre che la detta attività costituisca un'organizzazione stabile.

L'art. 7 della Convenzione OCSE disciplina due funzioni del termine "stabile organizzazione": la prima è quella di stabilire un'equa distribuzione delle entrate erariali tra i due Stati contraenti. Qualora l'impresa abbia vincoli significativi con il Paese della fonte, quest'ultimo dovrà avere un certo potere di imposizione, sia pur limitato. Una società estera che svolga un ruolo significativo all'interno del mercato nazionale o che faccia uso delle infrastrutture fornite dal governo del Paese della fonte dovrà essere tassata nel Paese della fonte. Questa sembra essere una delle idee principali alla base della Convenzione dell'OCSE sulla doppia imposizione. Anche se ciò non significa che tutte le attività economiche all'interno del Paese della fonte debbano consentire al medesimo di imporre dei tributi.

L'altra funzione del criterio della "stabile organizzazione" deve essere considerata dal punto di vista dell'impresa: qualora un'impresa svolga un ruolo significativo all'interno del mercato del Paese della fonte, i profitti derivanti da tale attività dovranno essere tassati nel Paese della fonte al livello di imposizione fiscale di questo Paese. L'idea è che la società debba essere trattata come un concorrente che sta svolgendo le proprie attività anche nel Paese della fonte. Non sarebbe equo se la società che svolge la propria attività nel Paese della fonte tramite una "stabile organizzazione" in esso situata venisse tassata in maniera maggiore o minore soltanto perché questa società non è una società del Paese della fonte, ma dell'altro Stato contraente. Naturalmente, questo concetto è di estrema rilevanza se il metodo di esenzione è applicabile ai profitti dell'atti-

vità. Se i profitti vengono attribuiti all'organizzazione stabile, questi profitti sono - fatta eccezione per la disposizione che salvaguarda l'avanzamento - tassati esclusivamente nel Paese della fonte. Pertanto, lo stesso onere fiscale è applicabile sia alle società nazionali che a quelle estere che svolgono la propria attività tramite una organizzazione stabile. Anche se viene applicato il metodo di imputazione, la risposta alla domanda secondo la quale ci sia o meno un'organizzazione stabile del Paese della fonte può essere decisiva per la determinazione dell'onere fiscale complessivo. Generalmente la tassazione nel Paese della fonte riduce l'importo tributario imposto nel Paese della fonte. Tuttavia, se il livello di tassazione nel Paese della fonte è maggiore rispetto a quello applicato nello Stato di residenza, non tutte le imposte applicate nel Paese della fonte possono essere accreditate nel Paese di residenza; di conseguenza, l'onere fiscale totale è maggiore se la società ha una "stabile organizzazione" nel Paese della fonte ed i profitti vengono attribuiti alla medesima. Riassumendo, è ancora l'importanza dei vincoli economici tra la società ed il Paese della fonte ad avere rilievo ai fini dell'imposizione in questo Paese. Soltanto se questi vincoli economici sono abbastanza significativi è giustificato imporre tasse nel Paese della fonte.

Inoltre, esiste un ulteriore aspetto da prendere in considerazione quando si considera il punto di vista dell'impresa: per ogni impresa, l'allocatione dei profitti tra i due Stati contraenti è una questione cruciale. Molto spesso sono dovute più imposte. Qualora nell'altro Stato contraente esistesse una "stabile organizzazione" vi sarebbe un rischio di doppia tassazione, poiché è difficile distribuire i profitti tra sede centrale e "stabile organizzazione". Molto spesso, le autorità tributarie dei due Stati contraenti hanno a disposizione due maniere diverse per procedere all'allocatione dei profitti. Il risultato potrebbe essere la doppia tassazione. Pertanto, l'idea secondo la quale vi è una "stabile organizzazione" nel Paese della fonte dovrebbe essere basata su buone ragioni. Senza prove evidenti, le autorità tributarie dovrebbero rifiutare di accettare che una "stabile organizzazione" si consideri costituita nel Paese della fonte.

Altre disposizioni del Modello OCSE enunciano che la semplice esecuzione delle attività nel Paese della fonte non possa essere sufficiente per costituire una "Stabile organizzazione": secondo l'art. 15 e l'art. 17 l'elemento importante è dove "viene esercitato il lavoro" o "vengono esercitate le attività personali". I vincoli economici tra la persona che riceve il reddito e il Paese della fonte non sono molto forti in queste situazioni. Secondo l'art. 7 della Convenzione OCSE non è sufficiente che le attività economiche vengano soltanto svolte nel Paese della fonte: esse devono essere svolte "tramite un'organizzazione stabile". Questa è un'altra indicazione secondo la quale gli autori del Modello OCSE ritenevano che un'or-

ganizzazione stabile dovesse essere costituita solo conformemente a specifiche condizioni.

L'art. 7 del Modello OCSE è di gran lunga la più importante, ma non la sola, disposizione in cui viene utilizzato il termine "stabile organizzazione". Sarebbe necessario prendere in considerazione anche le altre disposizioni che utilizzano il termine "organizzazione stabile" al momento di interpretare l'art. 5 del Modello OCSE. Si parte dal presupposto che l'uso di terminologia identica indichi che anche il significato sia lo stesso. Ciò è particolarmente vero in un caso in cui esista una definizione generale del termine, come, ad esempio, nel citato art. 5 per il termine in esame. Tuttavia possiamo ritenere che la definizione dell'art. 5 sia anche rilevante per altre disposizioni del Modello OCSE, come l'art. 10, par. 4, l'art. 11, par. 4, e l'art. 12, par. 3; ed ancora la disposizione in materia di redditi di capitale dell'art. 13, par. 2, della Convenzione OCSE e la "183 day rule" dell'art. 15, par. 2.

La situazione è un po' più complessa per quanto concerne la clausola di non-discriminazione. Sembra un po' strano che agli Stati contraenti non venga consentita la discriminazione sulla base delle "stabili organizzazioni" se il reddito di queste ultime ricade sotto l'art. 7 della Convenzione OCSE, ma non vi sia alcuna restrizione al trattamento discriminatorio per quanto concerne, ad esempio, l'art. 6 della Convenzione, se la società ha vincoli economici simili a quello della "stabile organizzazione" con il Paese della fonte. In Austria, la questione concernente il fatto che la clausola di non-discriminazione sull'organizzazione stabile venga applicata soltanto al reddito ricadente nell'art. 7 ma non a quello ricadente nell'art. 6 è stata ritenuta conforme al principio di uguaglianza dalla Corte Costituzionale. Quest'ultima ha legittimato questa distinzione soltanto perché sembrava essere "accettata a livello internazionale". Tuttavia, si potrebbe interpretare il termine "stabile organizzazione" utilizzato nell'art. 24 della Convenzione dell'OCSE sulla doppia imposizione in un senso più ampio rispetto a quanto indicato dal precedente art. 5: il contesto dell'art. 24 è diverso, se paragonato alle norme distributive summenzionate (artt. 6 - 8, 10 - 21 della Convenzione Modello OCSE). D'altro canto, l'art. 5 prevede espressamente che la definizione di "stabile organizzazione" in esso contenuta è rilevante "ai fini della presente convenzione". La definizione dell'art. 5 della Convenzione dell'OCSE sulla doppia imposizione è non soltanto applicabile "a meno che il contesto non richieda altrimenti", una frase ben nota sia nell'art. 3, par. 1 e par. 2, della Convenzione Modello OCSE; inoltre, gli autori dell'art. 24 del Modello devono aver utilizzato intenzionalmente frasi simili all'art. 7. Di conseguenza, non vi è alcuna ragione per non prendere in considerazione il collegamento tra la clausola di non-discriminazione dell'art. 24 della Convenzione dell'OCSE sulla doppia imposizione e l'art. 7 della Convenzione dell'OCSE sulla doppia imposizione.

3. Le origini dell'art. 5 del Modello OCSE

Oltre all'impostazione sistematica, all'oggetto ed allo scopo dell'art. 5 della Convenzione Modello OCSE sulla doppia imposizione bisognerebbe anche prendere in considerazione l'evoluzione storica della sua interpretazione. È molto importante conoscere le radici dell'art. 5. L'art. 31 della Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati consente di prendere in considerazione questi aspetti.

Klaus Vogel ed altri hanno già stabilito quali siano le radici dell'art. 5: in una certa misura, esso è modellato sul vecchio diritto fiscale tedesco, ed in una certa misura anche il diritto anglo-americano è rilevante. Naturalmente, anche il predecessore del Modello di Convenzione dell'OCSE sulla doppia imposizione, il Modello della Lega delle Nazioni, deve essere preso in considerazione. Inoltre, possono essere utili a questo fine anche alcuni trattati tributari bilaterali esistenti al momento della pubblicazione della Convenzione dell'OCSE sulla doppia imposizione. È già stata pubblicata molta letteratura su questi argomenti. L'approfondimento di questo punto andrebbe oltre la portata del mio contributo. Di conseguenza, farò un semplice rinvio a queste fonti.

Dobbiamo affrontare un altro punto, ossia i cambiamenti molto frequenti della Convenzione dell'OCSE sulla doppia imposizione e - anche più frequentemente - i cambiamenti del Commentario. Sembra essere un'opinione prevalente il fatto che un trattato bilaterale redatto dopo la Convenzione OCSE sulla doppia imposizione debba essere interpretato alla luce della versione della Convenzione OCSE e la versione del Commentario esistenti quando il trattato bilaterale è stato negoziato e concluso. Tuttavia, non è accettabile il fatto di prendere in considerazione le versioni successive del Modello o del Commentario, anche se le modifiche sono semplicemente definite "chiarificazioni". Tuttavia, l'OCSE e molte autorità tributarie stanno esercitando molte pressioni al fine di convincere i tribunali a basarsi sull'ultima versione del Commentario.

Il diritto dei trattati fiscali ed il diritto comunitario sono strettamente collegati. Il diritto comunitario influenza le interpretazioni dei trattati fiscali, poiché l'applicazione di un trattato fiscale contraria al diritto comunitario è inaccettabile. Per quanto concerne il termine "stabile organizzazione", non sembra esserci alcun problema. Vi sono dei paralleli tra le libertà fondamentali e le clausole di non-discriminazione, ma vari campi di applicazione tra queste clausole sembrano accettabili poiché tutti hanno lo scopo di tutelare il contribuente. Sembra quindi evidente che le norme comunitarie in materia di libertà fondamentali e le clausole di non-discriminazione contenute nei trattati possano essere interpretate in maniera diversa. Tuttavia, sembrano esserci alcune influenze: la Corte di

Giustizia europea interpreta le libertà fondamentali in maniera molto ampia. Alcuni autori hanno iniziato a pensare se tali criteri debbano essere o meno applicati nell'interpretazione dell'art. 24 della Convenzione OCSE. Naturalmente, non esiste alcun collegamento formale tra queste disposizioni, ma le decisioni assunte dalla Corte di Giustizia europea potrebbero portare la dottrina a sviluppare ulteriormente l'interpretazione dell'art. 24. A seguito della sentenza di *St. Gobain* della Corte di Giustizia europea, le autorità tributarie austriache, ad esempio, hanno affermato che ora interpreteranno la clausola di non-discriminazione dell'organizzazione stabile in maniera nuova, allo scopo di evitare un'implementazione separata della sentenza *St. Gobain* nella legge nazionale. Quindi, in pratica, vi è un certo legame tra le libertà fondamentali e la clausola di non-discriminazione della "stabile organizzazione".

4. Conclusioni

Sembra più facile interpretare il termine "stabile organizzazione" rispetto ad altri termini del trattato fiscale, poiché abbiamo una definizione generale nell'art. 5 del Modello OCSE. Tuttavia, la letteratura e le sentenze della Corte di Giustizia mostrano che questa definizione lascia molte questioni irrisolte. Non c'è modo di evitare di prendere in considerazione il contesto, lo scopo e l'oggetto di queste disposizioni dei trattati fiscali facendo uso del termine "stabile organizzazione". Sembra che ci sia moltissimo materiale a disposizione!

Nozione comunitaria di stabile organizzazione: armonizzazione o coordinamento fiscale?

Franco Roccatagliata (*)

1. Premessa

Nelle relazioni che mi hanno preceduto è stato già ampiamente analizzato che cosa s'intenda per "stabile organizzazione" nel *diritto tributario internazionale*; si è anche accennato a quali problemi in ambito transnazionale questo concetto possa presentare. Per quanto riguarda le imposte sui redditi è stata giustamente ricordata la centralità degli articoli 5 e 7 del Modello di convenzione OCSE. Si è pertanto già chiarito il ruolo della stabile organizzazione come *centro d'imputazione di situazioni giuridiche*, punto di riferimento cruciale per la *localizzazione del reddito* e la conseguente applicazione dell'imposta.

A questo proposito - per porre l'accento su un elemento di distinzione del *diritto tributario convenzionale* dalla *fiscalità comunitaria* - vale forse la pena di ricordare che, come tutti gli altri principi di fiscalità internazionale che trovano la loro consacrazione nel Modello OCSE, anche la figura della *stabile organizzazione* non risponde (se non in senso lato) ad un'esigenza dei contribuenti, ma svolge principalmente la funzione di strumento idoneo a determinare un'equa ripartizione della *sovranità impositiva* tra gli Stati, e che è questo il principale scopo di una convenzione bilaterale.

Grazie alle disposizioni che gli Stati negoziano in tali trattati, il rischio di una doppia imposizione si riduce. I contribuenti determinano le loro scelte economiche anche in base al costo fiscale delle operazioni transnazionali e, poiché l'impatto delle disposizioni contenute nelle convenzioni bilaterali su tali operazioni è spesso decisivo, hanno tutto il diritto di vederle applicate in modo corretto ed univoco, anche quando - come nel caso delle disposizioni sulle stabili organizzazioni - tali norme possono presentare obiettive difficoltà interpretative. Senza voler fare l'analisi della *natura* di tale diritto, è difficile negare che attualmente esista un problema di come tutelarlo in modo efficace. E' sufficiente constata-

(*) Professore a contratto di Diritto fiscale europeo all'Università di Liegi (Belgio) ed agente della Commissione europea. Le opinioni espresse nel presente contributo possono soltanto essere attribuite all'Autore e non alle istituzioni in cui attualmente presta servizio. Un particolare ringraziamento a Niamh Carmody per la revisione della versione inglese di questo intervento.

re la scarsa efficacia della *procedura amichevole* prevista nelle convenzioni fiscali per rendersene conto.

Passando dal *diritto internazionale* al *diritto comunitario* lo scenario cambia in maniera sostanziale. La libertà di operare in più paesi dell'Unione europea attraverso stabili organizzazioni è addirittura sancita dallo stesso Trattato CE (v. art. 43) ed è un diritto che può essere direttamente invocato da tutti i cittadini e da tutte le imprese dell'Unione europea e che non può subire limitazioni, neppure di natura fiscale, salvo in casi estremamente circoscritti.

Questo a livello di grandi principi. Se però si guarda il diritto comunitario derivato, gli ambiti applicativi del *diritto tributario comunitario* sono molto più limitati di quanto si possa comunemente pensare. Il Trattato CE prevede espressamente (art. 93) la possibilità di armonizzare le legislazioni fiscali in materia di IVA ed altre imposte indirette, perché ciò, agli occhi del legislatore comunitario costituente, sembrava indispensabile per favorire la libera circolazione delle merci - al centro dei suoi pensieri - ma per quanto riguarda la fiscalità diretta (che, all'epoca, con la predetta libertà non sembrava particolarmente interferire) mancano nel Trattato disposizioni *ad hoc*, e, se qualche misura fiscale è stata comunque adottata, lo si deve soltanto ad un utilizzo "mirato" dell'art. 94 del TCE, relativo al *buon funzionamento del mercato interno*, quale base giuridica.

Insomma, è ancora, in via principale, il diritto internazionale - ed in particolare il diritto tributario convenzionale - che regola la maggior parte dei rapporti fiscali tra le imprese degli Stati membri. Pertanto le problematiche relative al concetto di stabile organizzazione già esaminate nella prima parte di questo Convegno trovano identico riscontro anche nell'ambito più ristretto dell'Unione europea.

Tuttavia, è chiaro che le disposizioni dei trattati bilaterali tra Stati membri non devono essere contrarie (o interpretate in modo contrario) ai principi fondamentali del Trattato CE, in particolare per quanto riguarda concetti basilari come la *libertà di stabilimento* o la *non discriminazione*. Alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee il compito di valutare il rispetto di tali principi; ed essa non ha mancato di farlo anche in materia di tassazione delle stabili organizzazioni. Di questo si parlerà però ben più diffusamente nel prossimo intervento di questo Convegno.

2. Stabile organizzazione: nozione comunitaria

Il titolo del mio intervento mi obbliga ad una riflessione preliminare: esiste una nozione comunitaria di *stabile organizzazione*? E se sì, come si configura? Possiamo ricavarla dal diritto comunitario - primario o deri-

vato - o dobbiamo per forza di cose cercarla nelle interpretazioni offerte dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia?

La vigente legislazione comunitaria in materia fiscale utilizza il termine "stabile organizzazione" a più riprese, ma omette di darne un'esplícita definizione. Non sembra però trattarsi di una mera dimenticanza.

Andando a rivedere le vecchie proposte di direttiva non approvate dal Consiglio, finalmente una definizione di "stabile organizzazione" salta fuori. La proposta di direttiva sulle fusioni internazionali del 1969 (1) ne contiene una, in gran parte mutuata dal Modello OCSE (1963): per stabile organizzazione si deve intendere lo "stabilimento permanente", cioè l'impianto fisso ove una società svolge in tutto o in parte la sua attività (s.o. materiale) o l'agente che abbia il potere di concludere contratti per conto della società che rappresenta, sempre che tale potere venga da lui esercitato abitualmente (s.o. personale).

Anche la proposta di direttiva del Consiglio del 1991 (2), relativa al riconoscimento delle perdite delle stabili organizzazioni - recentemente ritirata dalla Commissione - non brillava per originalità: la nozione di stabile organizzazione in essa contenuta (art. 2) ricalcava infatti anch'essa quella del Modello OCSE (1977): rientra nella nozione di stabile organizzazione *qualsiasi stabilimento permanente di affari tramite il quale un'impresa di uno Stato membro eserciti in tutto o in parte la sua attività*.

Per quanto riguarda invece il diritto tributario comunitario vigente, ritroviamo il concetto di stabile organizzazione utilizzato in direttive importanti: si pensi ad esempio all'articolo 9 della VI direttiva IVA (3), disposizione normativa determinante per il luogo d'imposizione delle prestazioni di servizio o agli articoli 5 e 10 della Direttiva 90/434 (4) che re-

(1) Proposta di direttiva riguardante il regime fiscale comune da applicarsi alle fusioni, alle scissioni e ai conferimenti d'attivo che hanno luogo per società di Stati membri diversi, COM(69)5 del 16 gennaio 1969.

(2) Proposta di direttiva del Consiglio relativa alla contabilizzazione, da parte delle imprese, delle perdite subite dalle stabili organizzazioni e dalle affiliate situate in altri Stati membri, COM(90)595 del 20 gennaio 1991.

(3) Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, G.U.C.E. L 145 del 13 giugno 1977 p. 1.

(4) Direttiva 90/434/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi.

golamenta (o meglio, dovrebbe regolamentare) gli aspetti fiscali delle fusioni transnazionali. In entrambi i casi manca una precisa definizione di legge del concetto oggi in esame, anche se, come si vedrà in seguito, la Corte di Giustizia Europea ha avuto modo di pronunciarsi a più riprese rimediando a tale carenza.

D'altronde è difficile immaginare (o sperare) che un concetto che non trova una sua uniforme definizione nell'ambito delle legislazioni fiscali nazionali (e che anzi, in qualche caso, come in Italia, non trova affatto una definizione legislativa) la ottenga poi in sede comunitaria, ove per vedere approvato un provvedimento in questa materia occorre l'accordo unanime di tutti gli Stati membri.

Ho citato congiuntamente provvedimenti in materia di fiscalità diretta ed indiretta. Non voglio però, con questo, spezzare una lancia in favore dell'unitarietà del concetto di *stabile organizzazione* in diritto fiscale europeo. Anzi, per il vero sono abbastanza convinto che dietro ad una medesima espressione possano in questo caso celarsi contenuti parzialmente diversi, adeguati alla funzione in parte dissimile che l'istituto è chiamato a svolgere nei due contesti normativi dello stesso ambito comunitario.

Parimenti, pragmaticamente non darei troppa importanza al *nomen juris* utilizzato, soprattutto quando questo è il frutto di traduzioni da altre lingue. Le espressioni "stabile organizzazione", "centro stabile d'attività" o "sede fissa d'affari", in ambito comunitario come in ambito internazionale, non mi pare debbano indicare necessariamente concetti diversi. Il contesto in cui sono usati aiuterà a chiarire, caso per caso, quale contenuto attribuirgli.

A questo proposito vorrei raccontarvi un piccolo, ma significativo episodio. Ho avuto la fortuna di lavorare sia al Ministero delle finanze e alla Commissione europea e, pur con il massimo dovuto rispetto per il lavoro dei giuristi-linguisti, ho imparato a diffidare delle traduzioni in materia fiscale. Molto tempo fa chiesi ad un prestigioso negoziatore italiano di convenzioni fiscali la ragione per la quale la *permanent establishment* da noi si chiamasse *stabile organizzazione*. Mi attendevo una risposta legata al diritto commerciale, all'organizzazione dei fattori di produzione o cose del genere. Niente di tutto questo. Mi rispose candidamente: abitualmente i nostri testi sono tradotti dal francese, dunque si è partiti dall'espressione "établissement stable". Beh, "stable" è stato facile da tradurre con "stabile", ma quando hanno provato a tradurre letteralmente "établissement" con "stabilimento" si sono resi conto che creava una cacofonia ed allora si è fatto qualche cambio stilistico ...

Non so se sia vera, ma sulla base della mia esperienza è sicuramente plausibile.

3. La stabile organizzazione nelle scelte d'armonizzazione fiscale

La tematica oggetto del nostro Convegno è un terreno di confronto particolarmente sensibile a livello europeo. In tutte le più importanti comunicazioni (5) degli ultimi quindici anni, la Commissione europea ha costantemente fatto riferimento a come l'ineguaglianza di trattamento delle attività transfrontaliere sia particolarmente evidente nel caso delle stabili organizzazioni. Il fatto che la semplice esistenza di una frontiera politica fra una stabile organizzazione e la sua sede principale abbia come conseguenza (in certi Stati membri) la mancata deducibilità delle sue eventuali perdite dagli utili della sede centrale risulta, per ogni europeista convinto, un ostacolo intollerabile al funzionamento mercato interno. Il fatto che altri Stati membri abbiano posto rimedio (almeno in parte) a tali problemi, sul piano europeo non rende il problema meno gravoso, anzi, in qualche modo ne mette ancor più in evidenza le incongruenze.

Sul piano comunitario si è cercato di porvi rimedio a più riprese. Dapprima introducendo nel 1989 il cd. *metodo della reintegrazione* nella proposta di Statuto della società europea e, in seguito, cercando di estendere questa soluzione a tutte le imprese - indipendentemente dalla loro forma giuridica - che esercitavano attività transfrontaliere tramite stabili organizzazioni con la sua proposta di direttiva del 1991 (6).

Si trattava ancora una volta di disposizioni armonizzative dei regimi fiscali degli Stati membri che la Commissione tentava di lanciare sulla scia del successo ottenuto con l'approvazione delle altre due direttive *madre-filiale* e *fusioni* e forte del sostegno ottenuto dal Comitato Ruding, che tra le sue Raccomandazioni includeva l'adozione rapida del progetto di direttiva relativo alla contabilizzazione delle perdite delle stabili organizzazioni. Ma come è stato osservato da altri attenti osservatori della scena co-

(5) Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo del 18 maggio 1990, *Orientamenti relativi all'imposizione fiscale delle imprese*, SEC(90)601. Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo a seguito delle conclusioni del Comitato Ruding del 27 luglio 1992, SEC(92)1118. *La politica tributaria nell'Unione europea*, Documento di discussione per la riunione informale dei Ministri Ecofin del 20 marzo 1996, SEC(96)487. Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo ed al Comitato economico e sociale del 23 ottobre 2001, *Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali*, COM(2001)582.

(6) Proposta di direttiva del Consiglio *relativa alla contabilizzazione, da parte di imprese, delle perdite subite dalle stabili organizzazioni e dalle affiliate situate in altri Stati membri*, COM(90)595 del 24 gennaio 1991.

munitaria, il legislatore europeo che vuole armonizzare le legislazioni fiscali degli Stati membri è un po' come un sarto che voglia adattare un unico vestito a persone di taglia diversa. Difficilmente accontenterà tutti i suoi clienti.

D'altronde che esistessero importanti differenze tanto nei sistemi fiscali di tassazione delle imprese degli Stati membri (che potremmo quasi definire "filosofiche"), che diversità (strutturali) considerevoli sia nelle aliquote nominali che nelle modalità di determinazione della base imponibile lo ammetteva lo stesso Comitato Ruding già nelle premesse del suo Rapporto. Alla fine, l'ostacolo dell'unanimità si è rivelato insormontabile e la Commissione ha dovuto alzare bandiera bianca e ritirare la proposta, ma con la promessa di presentare nuove soluzioni entro il 2003.

Il caso della *società europea* è emblematico dei limiti incontrati dall'azione comunitaria nella sua spinta armonizzativa. Senza entrare nei dettagli di una proposta che ha visto la luce dopo quarant'anni di gestazione, ai fini che più ci interessano basta ricordare che uno dei nodi cruciali (ma non il solo) che hanno a lungo ostacolato la sua approvazione è stato proprio il suo regime fiscale. I cambi di strategia operati in questo decennio dalla Commissione per arrivare ad un risultato positivo sono significativi delle difficoltà incontrate. Si è cominciato con lo stralciare dalla proposta originaria il trattamento fiscale delle perdite delle stabili organizzazioni della società europea (ed in generale le altre misure fiscali in essa contenute) con il duplice obiettivo di agevolare una rapida adozione dello Statuto della società europea e, nel contempo, fare della detrazione delle perdite della stabile organizzazione (con successiva tassazione dei suoi utili attraverso il reintegro nei risultati della casa-madre) uno strumento utile a tutte le imprese europee. Ci sono voluti ben altri dieci anni per approvare lo Statuto (7), mentre la successiva proposta, come sopra ricordato, non si è mai trasformata in una direttiva. Ora, a giudizio dei più, se si vorrà rendere la *società europea* realmente operativa entro il termine previsto del 2004, occorrerà integrarne lo Statuto con le *indispensabili* misure fiscali. E già si comincia a parlare di una nuova proposta, valida per la *società europea* e le altre imprese comunitarie che risolverebbe il problema della compensazione transfrontaliera delle perdite. Speriamo che il circolo vizioso non ricominci!

(7) Regolamento (CE) 2157/2001 del Consiglio dell'8 ottobre 2001, *relativo allo Statuto della società europea*, in *G.U.C.E.* L 294 del 10.11.2001, p. 1.

3. La stabile organizzazione ed il coordinamento delle politiche fiscali

Come è noto, in occasione della riunione informale Ecofin tenutasi a Verona nell'aprile 1996, la Commissione, dopo aver messo a confronto la necessità di migliorare il coordinamento fiscale all'interno dell'Unione europea con il numero di decisioni adottate, ha proposto di applicare alla politica fiscale una nuova impostazione globale. Qualche risultato importante è stato ottenuto, soprattutto nel settore delle imposte dirette. Va segnalato in particolare il pacchetto fiscale approvato il 1° dicembre 1997 ed il successivo accordo globale sui suoi principali elementi, finalmente raggiunto al Consiglio del novembre 2000, che rappresenta non solo un passo avanti nell'ambito degli interventi intesi a far fronte all'erosione fiscale del gettito degli Stati membri, ma anche un importante progresso verso la totale rimozione degli ostacoli fiscali al mercato interno.

Non so sinceramente in quale misura un accresciuto coordinamento delle politiche fiscali possa contribuire a risolvere i problemi delle stabili organizzazioni. Certo è che, come ha osservato la Commissione europea (8), *le disposizioni in materia di compensazione delle perdite comportano un rischio di doppia imposizione economica qualora le perdite non possano essere assorbite localmente e questa situazione può incoraggiare gli investimenti interni e gli investimenti negli Stati membri più grandi a scapito di altre scelte economiche.*

In un recente studio finanziato dalla Commissione europea, disponibile *on-line*, di cui si è ampiamente discusso proprio questa settimana, in un grande convegno a Bruxelles (9), sono state avanzate interessanti soluzioni che consentirebbero, attraverso l'utilizzo del cd. *mutuo riconoscimento* caro al mercato interno, l'esportazione delle disposizioni fiscali della casa-madre e la loro applicazione anche nei confronti della stabile organizzazione, in sostanza un'applicazione particolare dei principi dell'*Home State Taxation*, pur se limitata, almeno in un primo momento, ad aziende di piccole-medie dimensioni (anche se il gettito relativo alla stabile organizzazione sarebbe ugualmente attribuito allo Stato membro in cui essa si trova). Questa soluzione ha l'indubbio pregio di non utilizzare i classici strumenti armonizzativi di difficile attuazione, ma va incontro ad altri problemi, forse maggiori. Si pensi ad esempio alle difficoltà

(8) Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo ed al Comitato economico e sociale del 23 ottobre 2001, *Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali*, COM(2001)582.

(9) European Conference on Company Taxation, Brussels, 29 & 30 April 2002.

a cui si troverebbero confrontati gli ispettori fiscali che dovrebbero prendere confidenza con altre 14 legislazioni fiscali in aggiunta a quella nazionale (già difficile di per sé). Per non parlare dei problemi d'attribuzione del gettito. Lo studio ha prospettato anche di ottenere un risultato simile attraverso la modifica della proposta di direttiva del 1991, prevedendo la possibilità di calcolare le perdite secondo le norme dello Stato della società madre anziché della società figlia, ma i problemi a mio parere sarebbero gli stessi. Anzi, in questo caso, ricadendo in un'ipotesi armonizzativa, che richiede quindi il consenso unanime degli Stati membri, le ipotesi attuative si potrebbero allontanare ancor di più.

4. Conclusioni

Non so se sono stato capace di fornirvi una nozione comunitaria di stabile organizzazione, e se vi ho fornito qualche utile spunto di dibattito sulle possibili scelte future.

Per quanto riguarda la nozione di stabile organizzazione penso di avervi chiaramente trasmesso la mia sensazione sull'opportunità, anche in ambito comunitario, di non discostarsi troppo dalla nozione elaborata dall'OCSE.

In quanto ai problemi incontrati dalle stabili organizzazioni nell'UE condivido banalmente quanto la Commissione ha detto nella sua Comunicazione dell'ottobre scorso e cioè che *l'attività futura dovrebbe essere orientata verso la ricerca di modalità per stabilire una base imponibile consolidata per le imprese, con compensazione transfrontaliera delle perdite, e per definire e concordare nel modo migliore il necessario meccanismo di ripartizione.*

Concluderei con un paio di spunti vagamente più originali.

Nell'ambito di un coordinamento comunitario, la creazione di una convenzione multilaterale europea per evitare le doppie imposizioni (o semplicemente di un Modello UE di convenzione bilaterale) da adottare tra gli Stati membri, potrebbe completare la nozione di stabile organizzazione. In tal caso nulla impedirebbe di discostarsi dalle linee-guida dell'OCSE, soprattutto se ciò fosse fatto per consentire un maggior rispetto dei principi fondamentali del Trattato CE.

Non trascurerei infine l'opzione della *cooperazione rafforzata*, la nuova possibilità, offerta dal trattato di Amsterdam e sviluppata dal trattato di Nizza di intensificare la cooperazione tra Stati membri che permette, almeno in parte di aggirare l'ostacolo dell'unanimità. Con Nizza un piccolo gruppo (anche soltanto otto Stati membri) potranno collaborare in modo più intenso, previa approvazione del Consiglio, a maggioranza qua-

lificata. Tale formula potrebbe essere utilizzata con successo in molti campi della politica fiscale, compresa la fiscalità diretta. Resta ovviamente tutta da verificarne la fattibilità per quanto riguarda la normativa in materia di stabili organizzazioni. La cooperazione rafforzata deve infatti favorire il funzionamento del mercato interno e non comprometterlo costituendo nuove barriere o discriminazioni commerciali. Dovrebbe poi esserne verificata la sua compatibilità con le regole comunitarie in materia di concorrenza e soprattutto assicurarsi che non leda i diritti degli Stati membri che non vi partecipano.

European Community concept of permanent establishment: Tax harmonization or coordination?

Franco Roccatagliata (*)

1. Introduction

The interventions that have preceded mine have extensively analyzed the meaning of "permanent establishment" in *international taxation law*. They have also mentioned the problems which this concept could present in cross-border situations. They have rightly emphasized the importance of Articles 5 and 7 of the OECD Model Convention with regard to taxes on income. The earlier presentations have already clarified the role of the permanent establishment as a *place of taxation from a legal viewpoint*, a crucial reference point for the *localization of income* and the consequent application of tax.

In order to emphasize the element that distinguishes *conventional taxation law* from the *Community taxation system*, it may be useful to bear in mind that, like all principles of international taxation enshrined in the OECD Model, the concept of *permanent establishment* is not there (except broadly speaking) to serve the needs of the taxpayers. It functions mainly as a tool to ensure a fair division of *taxation rights* between the States, which is the principle aim of a bilateral tax convention.

Thanks to the rules which States negotiate in such conventions, the risk of double taxation is reduced. Taxpayers also determine their economic choices on the basis of the tax costs of the cross-border operations. Given that the impact of the rules included in bilateral conventions on such operations are often decisive, taxpayers have the right to see them applied correctly and unequivocally, even when – as in the case of rules on permanent establishments – such rules may present objective difficulties of interpretation. But without analyzing the *nature* of such a right, it must be acknowledged that at present, there is a problem of how

(*) Professor of European Tax Law at the University of Liège (Belgium) and official in the European Commission. The opinions expressed in this report should be attributed only to the author and not to the Institutions with which he currently works. A special thank to Niamh Carmody, official of D.G. Press of the European Commission, for the revision of English version of this speech.

to defend it properly. It is sufficient to take a glance at the ineffectiveness of the *mutual agreement procedure* provided for in tax conventions to realize this.

The scene changes substantially on moving from *International Law* to *Community Law*. The freedom to operate in different EU countries through permanent establishments is even sanctioned by the EC Treaty (see Article 43) and is a right that may be directly invoked by all citizens and all businesses of the European Community. It cannot be limited, not even for tax reasons, except in extremely restricted cases.

This is the overall situation. However if we look at secondary Community law, the fields of application of *Community Taxation Law* are much more limited than is generally thought. The EC Treaty expressly provides (Article 93) for the possibility of harmonizing tax laws in matters of VAT and other indirect taxes, since from the Community legislator's point of view, this seemed essential to ensure free movement of goods. This was obviously his principal concern. But as regards direct taxation (which at the time did not seem to cause particular obstacles to such freedom of movement) the Treaty lacks specific provisions. If some tax measures have been adopted, it is only thanks to a targeted use as a legal base of Article 94 of the EC Treaty concerning to the *efficient functioning of internal markets*.

38

In short, it is still mainly international rules – in particular the *tax treaty law* – that regulate most of the tax relations between the companies of the Member States. Therefore the problems relating to the concept of permanent establishment already examined in the first part of this Seminar, are to be found equally also in the more limited field of the European Community.

Nevertheless, it is clear that the rules of the bilateral treaties between Member States must not be contrary (or interpreted differently) to the fundamental principles of the EC Treaty, in particular concerning basic concepts such as *freedom of establishment* and *non-discrimination*. The responsibility of evaluating whether of these principles have been respected falls to the EC Court of Justice; and it has not failed to perform such evaluations in matters of taxation of permanent establishments. However this subject will be more amply discussed in the next intervention of this Seminar.

2. Permanent establishment: Community concept

The title of my intervention obliges me to provide a preliminary consideration: does a concept of *permanent establishment* exist for Commu-

nity purposes? And if so, how is it represented? Can we deduce it from Community law – primary or secondary – or must we search for it in the interpretations provided by the case law of the Court of Justice?

The Community legislation in force in tax matters uses the term “permanent establishment” frequently, but does not provide an explicit definition. However, this omission does not appear to be a simple oversight.

On re-reading the old proposals for Directives which have not been adopted by the Council, a definition of “permanent establishment” comes to light. The proposal for a Directive on international mergers of 1969 (1) includes one definition largely adapted from the OECD Model (1963): the term permanent establishment is intended as the “*permanent base*”, i.e. the fixed base where all or part of a business’s activities are centered (material permanent establishment) or where the agent who has the power to conclude contracts on behalf of the company he represents is located and as long as this authority is regularly executed (personal permanent establishment).

Even the 1991 Proposal for a Council Directive (2) concerning to the recognition of losses of permanent establishments – recently withdrawn by the Commission – was not high in originality. The definition of permanent establishment included (Article 2) also followed that of the OECD Model (1977), defining the concept of permanent establishment as any permanent establishment of a business through which a company of a Member State exercises all or part of its activities.

In considering the Community taxation law in force, we discover once again the concept of permanent establishment used in important Directives: for example Article 9 of the Sixth Directive VAT (3), a rule which fixes the place of taxation of the provision of services, or Arti-

(1) Proposal for a Council directive *on the common system of taxation applicable to mergers, divisions and contributions of assets involving companies of different Member States*. COM(69)5 of 16 January 1969 (O.J. C 39, 22.3.1969 p. 4).

(2) Proposal for a Council directive *concerning arrangements for the taking into account by enterprises of the losses of their permanent establishments and subsidiaries situated in other Member States*. COM(90)595 of 20 January 1991 (O.J. C 53, 28.2.1991, p. 30).

(3) Sixth Council Directive (77/388/EEC) of 17 May 1977 *on the harmonization of laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of VAT: uniform basis of assessment* (O.J. L 145, 13.6.1977, p. 1).

(4) Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990, *on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States* (O.J. L 225, 20.8.1990, p. 1).

cles 5 and 10 of Directive 90/434 (4) which governs regulates (or rather, should govern) the tax aspects of cross-frontier mergers. In both cases, a precise legal definition of the concept now under examination is missing although, as will be seen later, the European Court of Justice has had several opportunities to discuss the matter and resolve this deficiency.

On the other hand, it is difficult to imagine (or hope) that a concept that has not yet found a uniform definition in the field of national tax legislation (indeed in some cases, like in Italy, it has no legislative definition at all) will then have a definition at Community level, where the approval of measures in this area requires the unanimous agreement of all Member States.

I have associated measures in the fields of direct and indirect taxation, but in doing so I do not mean, to defend a single concept of *permanent establishment* in European fiscal law. On the contrary, the truth is that I am quite convinced that in this area, there could be partially different concepts, adapted to the different functions the Institution is required to carry out in different contexts in the same Community environment.

Likewise, pragmatically I would not give too much importance to the legal name used, especially given that this is the result of translations from other languages. The expressions "permanent establishment", "place of permanent activity" or "permanent seat of business" in the Community and international environments, do not in my opinion necessarily indicate different concepts. The context in which these terms are being used will help to decide the exact meaning of the term.

In this regard, I would like to recount a small but significant episode. I have had the good fortune to work for both the Ministry of Finance and the European Commission and, although I have great respect for the work of lawyer-linguists, I have learnt to distrust translations in tax matters. A long time ago I asked a well-known Italian negotiator of double tax conventions the reason why *permanent establishment* is translated into Italian as *stabile organizzazione* (*permanent organization*). I expected an answer connected to commercial law, to the organization of factors of production or something of the kind. He answered me honestly: usually our texts are translated from French, therefore the original term was "*établissement stable*". Well, "*stable*" was easy enough to translate as "*stabile*" but when attempting to literally translate "*établissement*" with "*stabilimento*" they realized that it created a cacophony (*stabile stabilimento*), so some stylistic changes were made.....

I don't know if this episode is true, but from my experience, it is certainly plausible.

3. The permanent establishment in the choices for tax harmonization

The subject of our Seminar is a particularly contentious area at European level. In all the most important communications (5) relating to the past fifteen years, the European Commission has constantly referred to how the inequality of dealing with cross-frontier activities is particularly evident in the case of permanent establishments. The simple existence of a political frontier between a permanent establishment and its parent company in certain Member countries results in the non-deductibility of its losses from the profits of the parent company. This fact is considered by Europhiles as being an unacceptable obstacle to the functioning of the Internal Market. Also the fact that other Member States have resolved (at least partially) such problems does not make the problem less serious at European level but on the contrary, in some ways highlights its incongruity.

At a Community level, several attempts to resolve the situation have been carried out. First by introducing in 1989 the *method of reintegration* in the proposal of European Company Statute and, then by trying to extend this solution by the proposal of Directive 1991 (6) to all companies – regardless of their legal form – involved in cross-frontier activities through permanent establishments. This was once again, a proposal to harmonise an aspect of the Member States tax regimes which the Commission was attempting to launch following the success obtained with the adoption of the *Parent-subsidiaries* and *Mergers Directives*. Strengthened by the support of the Ruding Committee, the Commission in its recommendations included the rapid adoption of the proposal for a Directive relating to recording the losses of permanent establishments. But as acknowledged by vigilant observers of the Eu-

(5) Commission Communication to the Council and to Parliament of 18 May 1990, *guidelines on companies taxation*; SEC(90)601. Commission Communication to the Council and to the Parliament *subsequent to the conclusions of the Ruding Committee indicating guidelines on company taxation linked to the further development of the Internal Market* of 27 July 1992, SEC(92)1118. *The tax policy of the European Union*, working document of discussion for the informal meeting of the Ecofin Ministers of 20 March 1996, SEC(96)487. Commission Communication to the Council, to the European Parliament and to the Economic and Social Committee of 23 October 2001, *Towards an Internal Market without tax obstacles*, COM(2001)582.

(6) Proposal for a Council directive *concerning arrangements for the taking into account by enterprises of the losses of their permanent establishments and subsidiaries situated in other Member States*. COM(90)595 of 20 January 1991 (O.J. C 53, 28.2.1991, p. 30).

ropean scene, the European legislator who wants to harmonize the tax laws of Member States is quite similar to a tailor who wants to adapt a single suit to people of different sizes. He will never be able to satisfy all his clients.

In fact, the Ruding Committee in the introduction of its Report admitted that important differences were bound to exist in the company tax systems of the Member States (differences which could nearly be defined as philosophical) as well as considerable (structural) diversities both in nominal rates and the method used to determine the taxable base. In conclusion, the obstacle of unanimity has turned out to be insurmountable and the Commission has been forced to raise the white flag and withdraw the proposal, but with the promise to present new solutions in 2003.

The case of the *European Company* is indicative of the limits encountered in the push towards harmonization. Without going into the details of a proposal born after forty years of gestation, in order to concentrate on the objectives of main interest, it is enough to consider that one of the crucial point which greatly delayed its adoption was precisely that of the tax regime for the European Company. The change in the Commission's strategies in these past ten years in order to arrive at a positive result is an expression of the difficulties met. The Commission started by extracting from the original proposal, the tax treatment of the losses of permanent establishments of the European companies (and in general, the other tax measures the proposal contained). The double objective was to facilitate a rapid adoption of the European Company Statute and, at the same time, to make deduction of the permanent establishment losses (with consecutive taxation of the profits through the reintegration of the parent company's results), a useful tool for all European businesses. Ten more years passed before the Statute was approved (7) and the tax proposal, as described, was never transformed into a Directive. Now, it is generally thought that, if the European companies are to be made really operative within the limit of 2004 provided for, the *indispensable* tax measures must be integrated in the Statute. Already there is talk of a new proposal, which would resolve the problem of cross-frontier loss compensation, valid both for the *European Companies* and for other companies part of the Community. Let us hope that the vicious circle doesn't start all over again!

(7) Council Regulation (EC) n. 2157/2001 of 8 October 2001, *on the Statute for a European Company (SE)*, O.J. L 294, 10.11.2001, p. 1.

4. The permanent establishment and the co-ordination of fiscal policies

As is well known, on the occasion of the informal Ecofin meeting held in Verona in April 1996, the Commission, after having compared the necessity to improve tax co-ordination inside the European Union with the number of decisions adopted, proposed to apply a new global approach to fiscal policies. Some important results were obtained, especially in the direct taxation sector. Of particular note was the tax package approved on December 1st 1997 and the consequent global agreement on its principle elements, at the Council in November 2000. This represents not only a step forward in the field of measures to cope with tax evasion of the Member States' revenues, but also an important progress towards the total removal of the tax obstacles to the Internal Market.

I don't honestly know to what extent, an improved co-ordination of tax policies may contribute to resolving the problems of permanent establishments. What is clear is that, as observed by the European Commission (8), the Member States regulations concerning compensation for losses do involve the risk of double taxation in cases where the losses may not be absorbed locally, and this situation could head to a preference for internal investments within the larger Member States at the expense of other financial choices.

43

A recent study financed by the European Commission, available on-line and widely discussed this week during a large Conference held in Brussels (9), proposed interesting solutions which would allow Member States, through the use of the *mutual recognition principle*, dear to the Internal Market, to export the parent company's tax rules and to apply them also to the foreign permanent establishment. Essentially, it involves a particular application of the principles of *Home State Taxation*, although as a first step limited to small and medium-scale companies (the income of the permanent establishment would however be still attributed to the Member State in which the permanent establishment is located). This solution has the indubitable quality of not utilizing the classical harmonizing tools which are difficult to put into effect, but it will meet other, maybe even greater, other tax problems. For example, we must consider the difficulties that tax inspectors would face in familiarizing themselves with the tax rules of the

(8) Commission Communication to the Council, to the European Parliament and to the Economic and Social Committee of 23 October 2001, *Towards an Internal Market without tax obstacles*, COM(2001)582.

(9) European Conference on Company Taxation, Brussels, 29 & 30 April 2002.

other 14 countries in addition to the national rules (which alone are complicated). Not to mention the problems of the attribution of revenues. The study aims also to obtain a similar result through the modification of the 1991 proposal for a Directive providing for the possibility of calculating losses according to the rules of the parent company's country instead of those of its subsidiary, but the problems in my opinion would be the same. Indeed, in this case, as it would constitute harmonization, therefore requiring the unanimous consent of the Member States, its possibility of implementation would become even more remote.

5. Conclusions

I do not know if I have succeeded in providing you with a Community concept of a permanent establishment, or if I have provided some useful starting points for debate on possible choices for the future.

I do believe I have clearly conveyed my opinion on the need, even within the Community framework, not to depart too much from the principle developed by the OECD.

As to the problems met by the permanent establishments in the EU, I am afraid that I can do nothing more than agree with what the Commission said in its Communication of last October on company taxation. More specifically I agree that future activity should be aimed at researching means of establishing a strong taxable base for businesses, with cross-frontier compensation of losses, with clear definitions and with agreement on the necessary mechanism to re-allocate revenues.

I would like to conclude with a couple of slightly more original ideas.

In the environment of Community co-ordination, the creation of a European multilateral convention to avoid double taxation (or simply an EU Model for bilateral conventions) adopted between Member States could include a concept of permanent establishment. In this case, nothing would prohibit a divergence from the OECD guidelines, especially if this is done to ensure a major respect of the fundamental principles of the EC Treaty.

I would not like to neglect the option of *reinforced co-operation*, the new possibility, offered by the Amsterdam Treaty and developed by the Nice Treaty to intensify co-operation between Member States and which would allow, at least partially, the obstacle of unanimity to be overcome. Since Nice, upon approval by the Council, a small group (as little as eight Member States) could co-operate more intensively by qualified majority. Such a formula could be utilized successfully in many of tax policy

areas, including direct taxation. Obviously, the feasibility of this solution to rules on permanent establishments would have to be analyzed. Reinforced co-operation should in fact favor the functioning of the Internal Market and not compromise it by creating new barriers or commercial discrimination. But its compatibility with Community rules concerning *competition* would also have to be verified. Even more important would be the need to ensure that the rights of the Member States who do not participate were not damaged.

El denominado escudo fiscal: la experiencia española

José Manuel Tejerizo López (*)

I. INTRODUCCIÓN

Como resulta sobradamente conocido, el Decreto – Ley de 25 de septiembre de 2001, número 350, ha establecido una serie de medidas para incentivar la repatriación de capitales, y la regularización de las actividades que se llevan a cabo en el extranjero sin someterse a las reglas del Derecho italiano. Mi intención es relatar, del modo más simple posible, las medidas similares que se han adoptado en España en los últimos años, aunque debo adelantar que difieren bastante de las que aquí se han aprobado.

Existen dos normas en el Derecho español que prohíben, o al menos limitan extraordinariamente, la posibilidad de condonar las deudas tributarias. La primera de ellas es el artículo 69 de la Ley General Tributaria (aprobada en 1963, e inalterada desde entonces en este particular), que dice:

“Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de Ley y en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen”.

El segundo precepto es el artículo 30,2 de la Ley General Presupuestaria (cuyo texto vigente es de 1988), que establece:

“Tampoco se concederán exenciones, perdones, rebajas, ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública, sino en los casos y en la forma que determinen las Leyes”.

Tengo que señalar que estos preceptos no solo han sido respetados formalmente en nuestro ordenamiento, sino que también han logrado concitar una cierta unanimidad doctrinal en la idea de que resulta difícil perdonar las deudas tributarias. Sobre este aspecto puedo señalar, a título de ejemplo que, ante nueva Ley General Tributaria en proyecto, una de las discusiones teóricas más importantes se ha planteado precisamente en torno a la posibilidad de aceptar ciertas formas de transacción entre la Hacienda Pública y los contribuyentes porque ello podría suponer, de algún modo y en alguna situación, el perdón singular de los tributos.

(*) Prof. Ordinario de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) - Madrid.

Ahora bien, las normas que he mencionado no cierran la posibilidad de la existencia de perdones y, por otro lado, es evidente que se encuentran en Leyes de rango ordinario que, por tanto, pueden ser modificadas por otras posteriores. A todo esto hay que añadir que, de cuando en cuando, se han producido acontecimientos extraordinarios que han podido llegar a justificar la aprobación de medidas de condonación. En definitiva, también en nuestro ordenamiento se han aprobado leyes en las que, mediante el cumplimiento de ciertos requisitos, se han llegado a perdonar todos o parte de los tributos ya devengados o por devengar.

En los últimos veinticinco años se han producido dos. Una en 1977, y otra en 1991. Junto a ellas se pueden mencionar, como medidas que, en último término, han provocado la ausencia de gravamen de ciertas rentas o patrimonios, las sucesivas autorizaciones para actualizar el valor de los bienes empresariales.

En las próximas líneas me ocuparé sobre todo de las medidas que se aprobaron en 1991, algunas de las cuales se asemejan mucho a las aprobadas ahora en Italia, pero antes debo hacer una mención muy breve a las adoptadas con anterioridad.

II. ANTECEDENTES

A. La Ley de medidas urgentes de reforma fiscal de 1977

Como posiblemente conocen, en el mes de junio de 1977 se celebraron en España las primeras elecciones democráticas en cuarenta años. Las Cámaras legislativas que fueron elegidas entonces se convirtieron por la fuerza de los hechos en constituyentes.

Pues bien, las fuerzas políticas comprendieron entonces que una de las tareas inaplazables, si se quería consolidar el régimen democrático en España, era la reforma fiscal. Esta reforma se llevó a cabo por medio de sucesivas leyes que se aprobaron en los años siguientes, y su primer eslabón fue la Ley de medidas urgentes de reforma fiscal de 14 de noviembre de 1977.

En esta ley, en la que se realizaron algunas modificaciones en tributos que estaban llamados a desaparecer en breve, y se establecieron algunos tributos nuevos, se introdujo, bajo la denominación de "*regularización voluntaria de la situación fiscal*", una auténtica amnistía tributaria, aunque parcial. Las reglas que se aprobaron entonces pueden sintetizarse del modo siguiente:

- a) Se permitió que las personas físicas regularizaran su situación tri-

butaría por las rentas obtenidas en 1976, mediante la presentación de las oportunas declaraciones. Se estableció, como plazo para efectuar tales declaraciones, el primer trimestre de 1978, y se ordenó que por las cuotas declaradas no se exigiera ninguna sanción o recargo.

En definitiva, no se puede decir que se perdonara el impuesto sobre la renta de las personas físicas, sino que solo se permitió su pago tardío sin sanciones ni intereses.

b) Con el perdón de todos los tributos directos e indirectos aplicables, las sociedades y los empresarios individuales fueron autorizados para incorporar a su contabilidad activos total o parcialmente ocultos, y para hacer desaparecer de la misma tanto los activos contabilizados irregularmente, como los pasivos ficticios.

En estas reglas, cuya aplicación práctica dio lugar a multitud de conflictos, se podía adivinar, como así sucedió efectivamente, una auténtica amnistía fiscal.

Estas medidas, por otra parte, fueron complementadas por otra introducida en la Ley del impuesto sobre la renta aprobada en 1978. De acuerdo con ella, los contribuyentes (evidentemente solo las personas físicas) pudieron declarar el valor de mercado de sus bienes o derechos, con independencia del momento y del coste o precio de adquisición. Con esta norma, en realidad se declaró la exención de las plusvalías que se hubieran generado antes del primero de enero de 1979, fecha de entrada en vigor del nuevo Impuesto sobre la renta.

B. Las actualizaciones de balances

Durante los años ochenta y noventa (por ejemplo, en 1981, 1983, y 1996) se aprobaron unas normas sobre actualización de balances de las sociedades, medidas que, de alguna manera, se pueden incluir entre las de condonación de deudas tributarias.

Como características comunes de todas ellas, podemos destacar las siguientes:

a) Las actualizaciones se llevaron a cabo sobre bienes y derechos ya existentes y contabilizados, a diferencia de lo que ocurrió en 1977.

b) Las actualizaciones se realizaron aplicando a los valores contables unos coeficientes que tomaban en cuenta el momento de la adquisición de los bienes del activo de las sociedades.

c) Las actualizaciones provocaron evidentemente la aparición de unas reservas. En principio, éstas solo podían dedicarse a compensar pérdidas o a ampliar el capital social. No obstante, en todos los casos, una vez transcurridos unos años se permitió que se incorporaran a las reservas

voluntarias y, por tanto, que fueran objeto de reparto (con derecho, y aquí se encontraba otra ventaja fiscal, a que los socios practicaran, en sus impuestos sobre la renta, una deducción para evitar la doble imposición).

En general, las actualizaciones se realizaron sin el pago de impuesto alguno, salvo la autorizada en junio de 1996 que conllevó un gravamen del 3% sobre el importe global de la actualización.

III. LA LEY DEL IRPF DE 1991

A. Ideas generales

La Ley de 6 de junio de 1991 aprobó un nuevo Impuesto sobre la renta de las personas físicas, que empezó a aplicarse el 1º de enero de 1992. La modificación tuvo como causa principal la necesidad de acomodar la normativa a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, que declaró contraria a nuestra Carta Magna la tributación conjunta obligatoria de la renta de los matrimonios. También se aprovechó la circunstancia para incorporar definitivamente al impuesto las sucesivas modificaciones que se habían venido aprobando en la década de los ochenta (sobre todo en 1985).

Naturalmente no voy a dedicar mi atención a la regulación del IRPF que entonces se aprobó, sino solo a dos Disposiciones adicionales de la Ley que incorporaron medidas similares a la que ahora nos ocupa. En particular, la Disposición adicional 13ª que dispuso una condonación tributaria a cambio de la suscripción de un determinado tipo de Deuda Pública; y la Disposición adicional 14ª que permitió el pago con retraso de tributos ya devengados, sin ninguna penalidad añadida. Examinaré brevemente ambos institutos comenzando por el segundo, pero antes conviene hacer algunas reflexiones sobre el por qué de estas normas.

Las razones por las que se aprobaron en 1991 unas medidas de gracia son muy variadas. Unas se expresaron de manera explícita a la hora de aprobar las normas que vamos a ver. Otras, en cambio, aunque no mencionadas entonces, son fácilmente deducibles. Las más relevantes, desde mi punto de vista, fueron las siguientes:

a) La necesidad de incorporar a los circuitos legales las rentas, patrimonios que paulatinamente se habían ido escapando al control del Fisco. Este alejamiento de la legalidad se había ido produciendo por diversas causas, por ejemplo la introducción del IVA, tributo en el que se descubrieron importantes bolsas de fraude. Pero, sobre todo, por el mantenimiento en el sistema financiero español de algunos instrumentos que

permitían la existencia de rentas y patrimonios opacos al Fisco; fundamentalmente dos: unos pagarés emitidos por las Entidades de crédito sobre los que, a cambio de una rentabilidad escasa, no existía la obligación de informar a la Hacienda Pública (estos instrumentos recibían en el mercado financiero la denominación de *afros*); y los denominados *pagarés del Tesoro*, de los que el órgano emisor (la Dirección General del Tesoro) no daba cuenta a la Administración Tributaria. Estos instrumentos (mejor dicho, el capital allí colocado y sus intereses) distorsionaban el mercado monetario porque aunque no estaban formalmente exentos, en la práctica se comportaban como tales. Como dijo en una ocasión el antiguo Ministro de Hacienda, e ilustre catedrático de mi materia, el Prof. GARCÍA AÑO VEROS, con estas reglas “*se había conseguido que todos, emisores y suscriptores de estos instrumentos financieros, estuvieran fuera de la ley*”. Las normas de condonación fiscal que vamos a examinar se acompañaron de la desaparición de todos estos pagarés

b) El reconocimiento implícito del fracaso de una política de endurecimiento de las sanciones, que tuvo su punto álgido en la reforma de la Ley General Tributaria de 1985. Las sanciones de nuestro ordenamiento se habían convertido en las más altas de la UE, lo que había provocado un extraordinario aumento de los conflictos entre la Hacienda Pública y los contribuyentes, y que la ocultación pura y simple se convirtiera en algo atractivo.

c) El reconocimiento, también implícito, de que los tributos, en particular el Impuesto sobre la renta, se había ido incrementando hasta extremos difícilmente soportables por el procedimiento de no tomar en consideración, en las sucesivas modificaciones de la tarifa, el efecto de la inflación.

Fueran cuales fueran las razones, lo cierto es que en el año 1991 se adoptaron las medidas de condonación tributaria que paso a exponer brevemente.

B. La regularización voluntaria

La primera medida que voy a mencionar (aunque es la segunda de la Ley) recibió en nombre de “*regularización voluntaria de las situaciones tributarias*”. Consistió en permitir que los contribuyentes se pusieran al día en sus obligaciones tributarias, mediante la presentación de declaraciones complementarias. Las reglas establecidas al respecto fueron las siguientes:

a) Fue requisito inexcusable que la declaración complementaria se presentara antes de que hubiera existido cualquier requerimiento de los órganos de la Hacienda Pública.

b) La regularización excluía la imposición de sanciones o la exigencia de intereses de demora.

c) El plazo para la regularización se extendió hasta el 31 de diciembre de 1991.

d) Las deudas tributarias afloradas pudieron fraccionarse hasta en cuatro plazos. En este caso, las cantidades aplazadas sí que devengaron intereses de demora (en aquel momento fijado en el 12% anual).

e) Las plusvalías no justificadas declaradas entonces pudieron imputarse a rentas no declaradas en alguno de los ejercicios anteriores, que fueran descubiertas en actuaciones administrativas de inspección.

En definitiva, con estas medidas no se perdonaron los impuestos, sino que únicamente se permitió que se pagaran con retraso sin penalidades accesorias. Para incentivar aun más esta regularización, de manera simultánea se elevaron extraordinariamente los recargos por el ingreso tardío de los tributos (50% de la cuota debida, aunque el retraso fuera mínimo, por ejemplo un día), medida ésta que, con el paso del tiempo, fue declarada inconstitucional por nuestro Tribunal Constitucional porque entendió que entrañaba una sanción a imponer sin tener en consideración el elemento intencional del sujeto afectado.

C. La Deuda Pública especial

51

La verdadera medida de perdón de los tributos se estableció a través de lo que la Ley (Disposición adicional 13^a) denominó "*canje de activos financieros*". En síntesis, podemos decir que los contribuyentes pudieron evitar el pago de cualesquiera tributos colocando las rentas o patrimonios ocultos (hasta el 31 de diciembre de 1991) en unos títulos específicos de Deuda Pública. De acuerdo con los datos del Banco de España, se suscribió Deuda por un importe de 887.000 millones de pesetas (en torno a 5.270 millones de euros).

Dicho de otro modo, se perdonaron los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio que hubieran debido satisfacerse por la obtención de estas cantidades.

Podemos exponer las características esenciales de esta medida comparando sus reglas con las del *escudo fiscal* establecido ahora en Italia.

En cuanto a los **sujetos** que pudieron acogerse al sistema, debemos señalar que fueron todos los sujetos pasivos tributarios, sin que, como sucede con las normas italianas, se excluyera a alguno de ellos. Podemos precisar un poco más: dada la amplitud de las reglas establecidas en 1991, la condonación alcanzó tanto a los contribuyentes propiamente dichos, como a los sujetos obligados a retener tributos ajenos (por ejem-

plo, con ocasión del pago de rendimientos del trabajo dependiente). Desde otra perspectiva, pudieron acogerse al sistema de condonación tanto los sujetos residentes como los no residentes.

En cuanto al **objeto** de la condonación se pueden observar sensibles diferencias entre el sistema español y el italiano. En éste se pretende regularizar las cantidades de dinero existentes (o las actividades realizadas) en el extranjero; más aun, parece pensado para hacer aflorar lo que se encuentre o se desarrolle en algún paraíso fiscal. Por el contrario, en las reglas españolas de 1991 no existía ninguna precisión al respecto, de modo que se pudo regularizar todas las renta y patrimonios, cualquiera que fuera el lugar donde se encontraran.

Hay también algunas diferencias respecto de los **tributos afectados**. Me parece, aunque posiblemente no soy el más indicado para decirlo, que las normas italianas afectan a todos los tributos. En España, según aclaró la Dirección General de Tributos, las medidas de gracia afectaron solamente a los Impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades, sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones. Es decir, no incluyeron la imposición indirecta (en especial el IVA). No obstante, algún sector de la doctrina ha considerado que la exoneración también alcanzaba al IVA porque era posible que *las rentas y patrimonios no declarados* (expresión que utilizaba la Ley) procedieran de operaciones económicas no declaradas.

52

También existen diferencias entre ambos regímenes desde la perspectiva de los **sujetos intermediarios**. Mientras en Italia los mecanismos de regularización se deben poner en práctica a través de los intermediarios financieros, en España todo se hizo con la intervención del Banco emisor; esto es el Banco de España, que ya entonces gozaba de autonomía respecto de la Administración del Estado (aunque a través de los intermediarios financieros autorizados a intervenir en el mercado de la Duda Pública, fundamentalmente los Bancos y Cajas de Ahorro).

Asimismo, se pueden observar algunas diferencias en cuanto al **método de liberación del débito tributario**. Según he podido comprobar, en Italia se puede optar por satisfacer una cuota tributaria reducida, o por suscribir Deuda Pública en una determinada cuantía. En España solo se admitió esta última posibilidad. Los sujetos que se acogieron al sistema debieron suscribir una clase de Deuda Pública, creada especialmente para la ocasión, que tuvo como características esenciales las siguientes:

- a) Estaba representada mediante anotaciones en cuenta, era de carácter nominativo y no podía transmitirse, salvo *mortis causa*.
- b) Se emitió al descuento, fijándose el precio de suscripción de forma que el rendimiento resultante fuera del 2% anual.

c) El vencimiento ordinario se estableció a los seis años de la emisión, esto es en 1997, aunque podía amortizarse total o parcialmente de modo anticipado, con la consecuencia ineludible de ser excluida del régimen especial que voy a sintetizar a continuación.

Existe una coincidencia fundamental entre las medidas adoptadas por ambos países. Se trata de la **confidencialidad** de la suscripción de la Deuda Pública respecto de la Administración Tributaria. En España, este carácter reservado se perdía en algunos supuestos: cuando la Deuda se amortizaba anticipadamente, o cuando se expedían certificaciones con el objeto de imputar toda o parte de la Deuda suscrita a rentas o patrimonios descubiertos por la Hacienda Pública. Por otro lado la confidencialidad tuvo un carácter transitorio: en efecto, el Banco de España facilitó a la Hacienda Pública todos los datos referidos a la Deuda especial en el momento de su amortización.

El **régimen tributario** de la Deuda Pública era muy simple y puede sintetizarse del modo siguiente:

a) Las cantidades suscritas no estaban sometidas al Impuesto sobre el patrimonio.

b) Los intereses no estaban sujetos a los impuestos sobre la renta (aunque su escasa rentabilidad supuso, en realidad, un gravamen encubierto).

c) Tampoco estaban sometidos a los impuestos sobre la renta las plusvalías puestas de manifiesto en el momento de la amortización.

d) Las cantidades suscritas sí estaban sujetas al Impuesto sobre sucesiones, pero su gravamen efectivo se posponía al momento de la amortización (ordinaria o anticipada).

e) El precio efectivo de adquisición de la Deuda se podía imputar a las rentas o patrimonios no declarados, siempre que correspondieran a ejercicios anteriores a 1990, y fueran puestos de manifiesto en actuaciones de investigación de la Administración Tributaria. Estas rentas y patrimonios, como hemos visto, quedaban excluidos de cualquier gravamen.

f) La imputación que acabamos de mencionar impedía la amortización anticipada de la Deuda Pública especial, por la cuantía afectada.

Podemos explicar el modo de funcionamiento de la regularización con un ejemplo sencillo. Imaginemos una persona que hubiera vendido un terreno en el año 1989 por 100 millones de pesetas (unos 600.000 euros), obteniendo por ello una plusvalía de 80 millones de pesetas (unos 480.000 euros), que no declaró en su día en el impuesto sobre la renta. Si la persona física en cuestión decidió suscribir Deuda Pública especial por un importe efectivo igual a la cantidad obtenida por la venta (100 millones de pesetas), las consecuencias fueron, según los distintos supuestos teóricos, las siguientes:

a) *En el momento de aprobarse la Ley, la persona afectada estaba siendo sometido a un procedimiento de investigación.* En este caso, el órgano de inspección debía suspender sus actuaciones hasta el momento en que finalizara el periodo de suscripción. Una vez reanudado el procedimiento, y previa la aportación de la certificación expedida por el Banco de España de la suscripción de la Deuda Pública, el órgano tributario debía terminarlo levantando un Acta en el que se declarara exonerada de gravamen la plusvalía obtenida.

b) *Se inició un procedimiento de investigación dentro del plazo de vida de la Deuda Pública.* Esta situación era similar al caso anterior: una vez aportada por el interesado la certificación expedida por el Banco de España de la suscripción de la Deuda Pública, el órgano tributario daba por finalizado el procedimiento de investigación levantando un Acta en el que se declaraba exonerada de gravamen la plusvalía obtenida.

c) *Ausencia de procedimiento de investigación durante la vida de la Deuda Pública (o no descubrimiento de la plusvalía por parte del órgano de inspección).* En este supuesto, una vez amortizada la Deuda Pública, la plusvalía original no podía gravarse por haber prescrito el derecho de la Hacienda Pública a gravarla (cinco años en aquel momento), y la plusvalía que suponía la aparición de la Deuda misma estaba exenta, como hemos visto.

d) *Fallecimiento de la persona durante el periodo de vigencia de la Deuda Pública.* En este caso, los herederos se encontraban en la misma posición del causante respecto de los tributos de éste. El importe de la Deuda Pública se sumaba al resto del caudal hereditario, pero el Impuesto sobre sucesiones (se supone que solo la parte correspondiente a la Deuda) se posponía hasta el momento de la amortización de aquella.

Si en vez de una persona física nos encontráramos con una sociedad, las situaciones posibles eran las mismas (con la excepción del Impuesto sobre sucesiones, porque es evidente que las sociedades no pueden transmitir bienes y derechos por actos *mortis causa*).

Así pues, por sintetizar lo expuesto hasta aquí, mediante la suscripción de la Deuda Pública especial se extinguieron las deudas tributarias que, en otro caso, se hubieran debido pagar, así como las responsabilidades por la comisión de infracciones tributarias.

Las normas sobre la regularización fiscal adoptadas en España en 1991 plantearon algunos problemas de aplicación. De entre todos ellos, el más importante fue el de precisar si la regularización supuso o no la **extinción de la responsabilidad penal**. Resulta conveniente detenernos en la cuestión.

En primer lugar hay que señalar que el problema solamente se plan-

teó respecto de la responsabilidad por la hipotética comisión de un delito contra la Hacienda Pública (o delito fiscal, como es conocido coloquialmente), es decir el delito consistente en dejar de ingresar en el Tesoro Público (o a la Hacienda de la Unión Europea) los tributos debidos, siempre que se supere una cierta cantidad (algo más de 90.000 euros). También podemos decir que el problema se planteó respecto del denominado delito contable, consistente en no cumplir, o cumplir de modo incorrecto, los libros y registros establecidos en el Código de Comercio o en las Leyes tributarias. Por el contrario, no se planteó duda alguna respecto de otros delitos (por ejemplo, tráfico de drogas o estafa). Resulta evidente que la responsabilidad por la comisión de estos delitos no se extinguió por la suscripción de la Deuda Pública especial.

En *segundo término*, debemos determinar los supuestos en que se planteó la posible extinción de la responsabilidad penal. Para precisarlos, es necesario decir algo sobre el procedimiento que se sigue en España para instruir los delitos fiscales. Salvo los supuestos en que el delito fiscal aparece cuando se investiga otro delito (sobre todo en los últimos tiempos, el de tráfico de drogas), lo normal es que la persecución del delito se realice a iniciativa de la Administración tributaria. Los sucesivos trámites se pueden sintetizar del modo siguiente:

a) Cuando, en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación, aparecen indicios de un delito fiscal, la Administración tributaria tiene que detener su actividad. En la práctica, esta detención se lleva a cabo comunicando simultáneamente al Ministerio Público (que en España está encomendado a funcionarios distintos de los Jueces Penales) los indicios encontrados.

b) A la vista de los datos ofrecidos por la Administración tributaria, el Ministerio Fiscal puede interponer una querrela contra el supuesto autor del presunto delito.

c) Aceptada la querrela, la instrucción queda en manos de un Juez Instructor. Si este Juez entiende, después de llevar a cabo las actuaciones que considere oportunas, que hay pruebas suficientes de la comisión de un delito fiscal, ordena la apertura de juicio oral.

d) El juicio oral, o proceso penal en sentido estricto, se desarrolla ante otro Juez (este denominado precisamente de lo Penal) que es quién en definitiva condena o absuelve al acusado.

Con estas ideas, podemos precisar los casos en que se plantearon las dudas respecto de la extinción de la responsabilidad penal. En realidad, *solo en aquellos supuestos en que, durante el periodo de suscripción de la Deuda Pública especial, se encontraba en curso un proceso penal (en la fase instructora, o en la fase del juicio oral) por la comisión de un posible de-*

lito fiscal. En el resto de los supuestos teóricos no se planteó ningún problema, en modo tal que podemos decir que la suscripción de la Deuda Pública especial extinguió (o provocó que no naciera) la responsabilidad penal. Cuando ya se había dictado una sentencia condenatoria, porque los efectos favorables de tal suscripción pudieron aplicarse con efectos retroactivos (al menos esta es la idea que se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional 62/1997, de 7 de abril). Y en los casos en que todavía no se había iniciado un proceso penal porque, al detenerse necesariamente las actuaciones de la Administración tributaria, ni siquiera fue posible determinar la existencia de una hipotética deuda tributaria susceptible de regularizar.

Planteada así la cuestión, las posturas que se sostuvieron en España fueron las siguientes:

Algún Tribunal de Justicia (pero no el Tribunal Supremo) consideró que la suscripción de la Deuda Pública especial no podía considerarse una eximente, esto es una circunstancia extintiva de la culpabilidad, sino en todo caso un modo de extinguir la pena. Dicho de otro modo: el delito fiscal se había cometido, pero no podía ser castigado. En la práctica, esto llevaba a la necesidad de finalizar la instrucción, e incluso de llevar a cabo el proceso penal en sentido estricto, con declaración de culpabilidad incluida, en su caso.

La doctrina (y la propia Administración tributaria española), por el contrario, se inclinó por entender que la suscripción de la Deuda Pública especial era un supuesto de comportamiento de carácter positivo, posterior a la comisión del delito fiscal, que tenía por consecuencia la anulación de la punibilidad que, en principio, hubiera debido merecer la acción cometida.

Esta última postura fue la que terminó por prevalecer, llegando incluso al Código Penal (artículo 305, 4). Así, en este precepto se establece, como causa de exclusión de la responsabilidad penal, la regularización voluntaria de la situación fiscal. No se trata, pues, de una causa de exclusión de la pena en sentido estricto, porque para ello debería concurrir en el momento mismo de ejecución del hecho, lo que no es el caso, imposibilitando ya desde el principio el nacimiento de la punibilidad ni, por ello mismo, tampoco puede considerarse una excusa absolutoria, en todo caso sería una excusa absolutoria posterior.

El fundamento del Instituto parece encontrarse en la ausencia de razones para castigar al defraudador que cumpliendo los requisitos legales realiza un comportamiento que, si bien es posterior a la comisión del delito, resulta ajustado a los fines perseguidos por el ordenamiento y que supone, por tanto, un auténtico retorno a la legalidad.

IV. CONCLUSIONES

En sistemas tributarios desarrollados, como son el italiano y el español, las medidas de gracia generales deben utilizarse en situaciones excepcionales y con mucha cautela porque, junto a indudables ventajas, la más importante de las cuales resulta ser la de atraer a muchos capitales y rentas a la legalidad, presenta graves inconvenientes. Dos fundamentales: la sensación de agravio comparativo que tienen las personas que sí que cumplen con sus obligaciones fiscales con regularidad, y la falta de garantías de que quienes se acogen a las medidas de gracia no volverán a ocultar sus bienes y rentas.

Las normas sobre la regularización fiscal que se adoptaron en España en 1991 tuvieron bastante éxito, permitiendo la incorporación de numerosas rentas, patrimonios y actividades a los circuitos oficiales, pero no estoy seguro de que, en definitiva, se hayan visto libres de los inconvenientes a que acabo de aludir. Algunos acontecimientos producidos desde entonces me permiten dudar de ello. Voy a mencionar dos: el *primero* hace referencia al hecho de que se han debido tomar medidas legislativas ante la sospecha cierta de que los sectores económicos sometidos en el IVA a un régimen *a forfait* se habían convertido en el refugio del dinero oculto a los ojos de la Hacienda Pública, El *segundo* tiene que ver con la inminente entrada en funcionamiento del euro. Existe la certeza de que ello ha provocado grandes movimientos especulativos en sectores que tradicionalmente se escapan al control del fisco (en particular, el mercado inmobiliario).

Algunos sectores económicos españoles han demandado medidas de regularización con ocasión de la llegada del euro. Los poderes públicos se han resistido a ello, posiblemente porque la opinión pública no lo demandaba en estos momentos. En vez de medidas de este tipo, las autoridades fiscales españolas parecen inclinarse en estos momentos por hacer atractivo el régimen fiscal (si se puede utilizar este término para definir algo tan antipático como los tributos) con medidas tales como la rebaja impositiva (en especial, en el Impuesto sobre la renta), o la exención de las rentas obtenidas por las *holding* españolas en el extranjero.

Como idea final también quiero destacar que, a diferencia de lo que se puede adivinar en las normas italianas que estamos examinando, en España nunca se han adoptado medidas para favorecer las rentas, patrimonios o actividades situados o desarrollados en paraísos fiscales. En las normas españolas se encuentran múltiples ejemplos de lo contrario.

Il cosiddetto scudo fiscale: l'esperienza spagnola

José Manuel Tejerizo López (*)

I. INTRODUZIONE

Com'è noto, in Italia il D.L. 25 settembre 2001 n. 350, convertito in L. n. 409/2001, ha stabilito alcune misure per incentivare il rimpatrio di capitali e la regolarizzazione delle attività detenute illecitamente all'estero. Al riguardo, lo scopo di questa relazione è quello di illustrare sinteticamente le misure simili che sono state introdotte in Spagna negli ultimi anni, anche se devo subito precisare che tali misure differiscono in alcuni punti dalla misura appena introdotta in Italia.

Nel diritto spagnolo, esistono due norme che vietano, o almeno limitano straordinariamente la possibilità di condonare i debiti tributari. La prima di queste norme è l'art. 69 della Legge Generale Tributaria (approvata nel 1963 e rimasta inalterata da allora) che stabilisce che:

"I debiti tributari soltanto possono essere condonati in virtù della Legge e nella quantità e con i requisiti che nella stessa siano stabiliti".

Il secondo precetto normativo è l'art. 30.2 della Legge Generale Finanziaria (il cui testo vigente è del 1988) il quale stabilisce che:

"Non sono concesse esenzioni, condoni, riduzioni né moratorie nel pagamento dei tributi all'Amministrazione Finanziaria, tranne che nei casi e nelle forme previsti dalla legge".

Deve essere sottolineato che i precedenti precetti normativi non sono stati rispettati unicamente da un punto di vista formale nell'ordinamento giuridico spagnolo, bensì hanno creato una certa unanimità dottrinale, che afferma l'estrema difficoltà per l'Amministrazione finanziaria di condonare i debiti tributari. Al riguardo, può essere rilevato, a modo d'esempio, come nel corso dei lavori per il progetto di una nuova Legge Generale Tributaria, una delle discussioni teoriche più importanti che si sono verificate al riguardo è stata la possibilità di accettare certe forme di transazione tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti giacché queste potrebbero implicare in qualche modo ed in certe situazioni il condono singolare dei tributi.

(*) Prof. Ordinario di Diritto Finanziario e Tributario - Università Nazionale di Istruzione a Distanza (UNED) - Madrid.

In ogni modo, le norme menzionate in precedenza non precludono la possibile esistenza di condoni e dall'altra parte è evidente che queste misure si trovano contenute in leggi ordinarie e di conseguenza possono essere modificate da altre leggi successive. Inoltre, si deve aggiungere a quanto appena detto, che in certe occasioni si sono verificati degli avvenimenti straordinari che hanno giustificato l'approvazione di misure di condono. In sintesi, si può affermare che nel nostro ordinamento sono state varate delle leggi nelle quali, al verificarsi di certi requisiti, si sono condonati tutti o parte dei debiti tributari.

Negli ultimi 25 anni sono state approvate due di queste leggi. La prima nel 1977 e l'altra nel 1991. Insieme a queste leggi possono essere menzionate, come misure che hanno provocato l'assenza di gravame di certi redditi o patrimoni, le successive autorizzazioni per attualizzare il valore dei beni d'impresa.

Di seguito Vi illustrerò le misure che sono state approvate nel 1991, alcune delle quali assomigliano molto a quelle approvate in Italia, anche se prima vorrei fare un breve cenno alle misure approvate precedentemente al 1991.

II. PRECEDENTI

A. La legge di misure urgenti di riforma fiscale del 1977

Nel mese di giugno 1977 avvennero in Spagna le prime elezioni democratiche dopo quarant'anni di dittatura. Le Camere che furono formate si convertirono così in "costituenti" assumendo in questo modo come compito improrogabile quello di realizzare una riforma fiscale. Questa riforma fu realizzata mediante successive leggi, la prima delle quali fu la legge di misure urgenti di riforma fiscale del 14 novembre 1977.

In questa legge si realizzarono alcune modifiche sui tributi che sarebbero scomparsi a breve termine e furono stabiliti alcuni tributi nuovi. In particolare fu introdotta un'autentica amnistia tributaria, anche se parziale, sotto il nome di "*regolarizzazione volontaria della situazione fiscale*". Le regole che furono approvate possono essere così sintetizzate:

a) fu permesso alle persone fisiche di regolarizzare la loro situazione tributaria con riferimento ai redditi percepiti nel 1976, mediante la presentazione di apposite dichiarazioni fu stabilito come termine di presentazione delle dichiarazioni il primo trimestre del 1978 e si stabilì che per le somme non dichiarate non fosse obbligatorio il pagamento di sanzioni o aggiunte. In definitiva, non si trattò di un vero condono dell'impo-

sta sul reddito delle persone fisiche, ma unicamente si permise il suo tardo pagamento senza prevedere il pagamento di sanzioni né interessi;

b) con il condono di tutti i tributi diretti ed indiretti, le società e gli imprenditori individuali furono autorizzati ad incorporare alla loro contabilità le attività totalmente o parzialmente occulte oltre ad eliminare dalla stessa contabilità sia le attività contabilizzate irregolarmente che le passività fittizie.

In queste regole si poteva chiaramente riscontrare una vera amnistia fiscale.

Le misure menzionate in precedenza furono completate da un'altra misura introdotta nella legge dell'imposta sui redditi del 1978. In effetti, d'accordo con quest'ultima legge, i contribuenti (evidentemente solo le persone fisiche) poterono dichiarare il valore di mercato dei loro beni o diritti, indipendentemente dal momento e dal costo o prezzo di acquisto degli stessi. Con questa norma, in realtà, si dichiarò l'esenzione delle plusvalenze che fossero state generate precedentemente al primo gennaio 1979, data di entrata in vigore della nuova imposta sui redditi.

B. Le attualizzazioni dei bilanci

60

Durante gli anni ottanta e novanta (e più precisamente nel 1981, 1983 e 1996) furono approvate una serie di norme sull'attualizzazione dei bilanci delle società. Queste misure possono anche in qualche modo essere incluse tra le misure di condono dei debiti tributari.

Le caratteristiche comuni furono le seguenti:

a) le attualizzazioni furono realizzate sui beni e sui diritti già esistenti e contabilizzati, a differenza di quanto accaduto nel 1977;

b) le attualizzazioni si realizzarono applicando ai valori contabili dei coefficienti che prendevano in considerazione il momento di acquisto dei beni che formavano l'attivo delle società;

c) le attualizzazioni provocarono indubbiamente l'apparizione di riserve. Inizialmente, queste ultime potevano soltanto compensare delle perdite oppure ampliare il capitale sociale. Nonostante ciò, in tutti i casi, una volta trascorso qualche anno si permise che queste s'incorporassero alle riserve volontarie e pertanto che fossero oggetto di ripartizione (con diritto, e in questo caso si trovava un altro vantaggio fiscale, a che i soci praticassero nelle loro imposte sui redditi una deduzione per evitare la doppia imposizione).

In generale, le attualizzazioni furono realizzate senza il pagamento di alcuna imposta fatta salva l'attualizzazione di giugno 1996 che comportò un gravame del 3% sull'importo globale dell'attualizzazione.

III. LA LEGGE DELL'IRPEF DEL 1991

A. Considerazioni generali

La legge del 6 giugno 1991 approvò una nuova imposta sul reddito delle persone fisiche che cominciò ad applicarsi il primo gennaio 1992. La modifica ebbe come causa principale la necessità di conformare la normativa in vigore alla Sentenza della Corte Costituzionale del 2 febbraio 1989, che dichiarò contraria alla Costituzione spagnola l'imposizione congiunta obbligatoria dei redditi delle coppie sposate. A sua volta, si approfittò di questa circostanza per incorporare definitivamente all'imposta le successive modifiche che erano state approvate durante gli anni ottanta (soprattutto nel 1985).

Per ragioni ovvie non dedicherò oggi la mia attenzione alla regolamentazione dell'IRPEF approvata dalla legge del 1991. In questa sede analizzerò soltanto due Disposizioni addizionali della menzionata legge che hanno introdotto delle misure simili a quella recentemente introdotta in Italia dalla L. n. 409/2001. In particolare, la Disposizione addizionale 13° dispose un condono tributario a cambio della sottoscrizione di un certo tipo di titoli di Stato; e la Disposizione addizionale 14° permise il pagamento dei debiti tributari in ritardo senza alcuna penalità aggiunta. Sarà quindi mio compito analizzare entrambi gli istituti cominciando dalla seconda misura ma prima sarà opportuno fare alcune considerazioni sulla *ratio* di entrambe le norme.

Le ragioni per le quali furono approvate nel 1991 queste due misure di grazia sono diverse. Alcune furono espresse esplicitamente nel momento di approvazione delle norme, ed altre invece, anche se non furono menzionate allora, sono facilmente deducibili. Le ragioni più rilevanti dal mio punto di vista furono le seguenti:

a) la necessità di incorporare ai circuiti legali i redditi ed i patrimoni che progressivamente erano sfuggiti al controllo dell'Amministrazione finanziaria spagnola. Quest'allontanamento dalla legalità era dovuto a diverse cause, tra le quali l'introduzione dell'IVA, imposta che permetteva notevoli condotte fraudolente. Ma soprattutto l'allontanamento si doveva al mantenimento nel sistema tributario spagnolo di alcuni strumenti che permettevano l'esistenza di redditi e patrimoni occulti all'Amministrazione finanziaria. Fondamentalmente esistevano due tipi di strumenti. Il primo erano i "pagherò" emessi dalle istituzioni di credito sui quali, a cambio di una scarsa redditività, non esisteva l'obbligo di informare all'Amministrazione finanziaria (questi strumenti ricevevano il nome nel mercato finanziario di "*afros*"). Il secondo strumento erano i "Pagherò del

Tesoro" dei quali l'organo emittente (La Direzione Generale del Tesoro) non informava l'Amministrazione finanziaria.

Questi strumenti, o meglio ancora, il capitale ivi investito ed i relativi interessi, distorcevano il mercato monetario perché, anche se non risultavano formalmente esenti, nella pratica si comportavano come tali. In effetti, come disse in una occasione l'ex Ministro delle Finanze ed il lustre professore della mia materia, il Prof. Garcia Añoveros, con queste regole "tutti, sia gli emittenti che i sottoscrittori di questi strumenti rimanevano fuori dalla legge". Le norme di condono fiscale che esamineremo a continuazione comportarono la scomparsa di questi "pagherò";

b) il riconoscimento implicito del fallimento di una politica di indurimento delle sanzioni, che ebbe il suo punto algido nella Riforma della Legge Generale Tributaria del 1985. Le sanzioni del nostro ordinamento erano diventate le più alte dell'U.E., il che aveva provocato uno straordinario incremento dei conflitti tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti, convertendosi l'occultamento puro e semplice in qualcosa di molto attraente;

c) il riconoscimento anche implicito del fatto che i tributi ed in particolare l'imposta sui redditi si era incrementata fino a livelli insostenibili, dovuto al fatto che non si prendeva in considerazione, nelle successive modifiche della tariffa, l'effetto dell'inflazione.

In sintesi, qualunque fossero le ragioni, la verità è che nell'anno 1991 furono adottate le misure di condono fiscale che esporrò di seguito.

B. La regolarizzazione volontaria

La prima misura alla quale farò riferimento (anche se è prevista in secondo luogo dalla legge) ricevette il nome di "regolarizzazione volontaria delle situazioni tributarie". La misura consistette nel permettere che i contribuenti regolarizzassero le loro situazioni tributarie mediante la presentazione di dichiarazioni complementari. Le regole stabilite al riguardo furono le seguenti:

a) fu requisito inesorabile che la dichiarazione complementare fosse presentata prima di qualunque atto di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria;

b) la regolarizzazione escludeva l'imposizione di sanzioni o l'esigenza di interessi di mora;

c) il termine per la regolarizzazione si estese fino al 31 dicembre 1991;

d) i debiti tributari emersi si poterono frazionare fino in quattro rate. In questo caso, le somme posticipate maturarono interessi di mora (in quel momento fissati al 12% annuo);

e) le plusvalenze non giustificate dichiarate allora si poterono imputare a redditi non dichiarati in alcuno degli esercizi precedenti, che fossero state scoperte in atti di accertamento della polizia tributaria.

In definitiva, con queste misure non si condonarono le imposte bensì unicamente si permise di pagarle in ritardo senza penalità accessorie. Per incentivare ancora di più questa regolarizzazione, simultaneamente si incrementarono straordinariamente le sanzioni per il pagamento tardivo dei tributi (50% della quota dovuta, nonostante il ritardo fosse minimo, per esempio di un giorno), misura questa che con il tempo fu dichiarata incostituzionale dalla nostra Corte Costituzionale giacché questa intese che comportava una sanzione da imporsi senza prendere in considerazione l'elemento intenzionale del soggetto interessato.

C. Il Debito Pubblico speciale

In Spagna, il condono vero e proprio è stato introdotto dalla L. 6 giugno 1991 (Disposizione Addizionale 13°) ed è stata denominata "scambio di attività finanziarie" (*canje de activos financieros*). In sintesi, si può affermare che grazie a questa misura i contribuenti hanno potuto evitare il pagamento di qualunque tributo collocando i redditi ed i patrimoni occultati fino al 31 dicembre 1991 in appositi titoli di Stato. Secondo i dati offerti dalla Banca di Spagna, sono stati sottoscritti titoli di Stato per un valore superiore a 887.000 milioni di pesetas (circa 5.270 milioni di euro).

63

In altre parole, sono state condonate le imposte sui redditi e sul patrimonio che avrebbero dovuto essere assolte con riferimento al suddetto ammontare.

Di seguito facciamo riferimento alle caratteristiche essenziali di questa misura, comparando le sue regole con quelle disposte dal c.d. "scudo fiscale" introdotto ora in Italia.

Per quanto attiene ai **soggetti** che hanno beneficiato di questa misura, si osserva come questi sono stati individuati in tutti i soggetti passivi tributari, senza esclusione di alcuno di essi, al contrario di quanto accade nella normativa italiana con riferimento alle società ed agli enti commerciali.

Più precisamente, data la estesa portata delle regole stabilite nella legge del 1991, del condono hanno beneficiato non soltanto i contribuenti in senso stretto ma anche i sostituti d'imposta (per esempio riguardo i redditi derivati dal lavoro dipendente). Inoltre, il sistema è stato rivolto sia ai soggetti residenti che ai soggetti non residenti.

Relativamente all'**oggetto** del condono, esistono piccole divergenze

rispetto al sistema italiano. In quest'ultimo mi sembra si vogliano regolarizzare o rimpatriare le somme o le attività detenute all'estero, ed esso sembra ideato per far emergere quanto detenuto in qualche paradiso fiscale. Al contrario, nella normativa spagnola del 1991 non esisteva alcuna precisazione al riguardo potendosi regolarizzare tutti i redditi ed i patrimoni, qualunque fosse il luogo dove si trovassero.

Inoltre, esistono anche delle differenze riguardanti i **tributi** ai quali fanno riferimento entrambe le misure. In particolare, le norme italiane mi sembra facciano riferimento a tutti i tipi di tributi laddove in Spagna la Direzione Generale dei Tributi aveva ripetutamente specificato che la misura era riferita unicamente alle imposte sul reddito delle persone fisiche, all'imposta sulle società, all'imposta sul patrimonio e alle imposte sulle successioni e le donazioni con esclusione, quindi, delle imposte indirette ed in particolare dell'IVA. Nonostante quanto appena affermato, un settore della dottrina spagnola considerava invece che la misura includeva anche l'IVA giacché era possibile che i redditi ed il patrimonio non dichiarati (espressione che utilizzava la legge) derivassero da operazioni economiche non dichiarate.

Esistono anche delle differenze riguardo ai **soggetti intermediari**. Mentre in Italia i soggetti interessati si devono avvalere degli intermediari finanziari (banche, Sim, fiduciarie ecc.), in Spagna tutto è stato fatto con l'intervento della Banca emittente, vale a dire della Banca di Spagna, che allora godeva di autonomia nei confronti dell'Amministrazione dello Stato, anche se si avvaleva degli intermediari finanziari autorizzati (banche e casse di Risparmio) ad operare nel mercato del Debito Pubblico.

Peraltro, tra le due normative esistono anche delle divergenze riguardanti il metodo di "liberazione o esonero dal debito tributario". Secondo quanto ho avuto modo di verificare, in Italia si può optare per pagare una quota tributaria ridotta oppure per sottoscrivere dei titoli di Stato per un certo ammontare. In Spagna è stata soltanto ammessa quest'ultima possibilità. I soggetti che volevano beneficiare di questa misura dovevano sottoscrivere un apposito tipo di titoli di Stato (Debito Pubblico), creati *ad hoc* per l'occasione e che avevano le seguenti caratteristiche essenziali:

a) erano rappresentati mediante titoli scritturali, di carattere nominativo e non potevano essere trasmessi *mortis causa*;

b) erano emessi allo sconto, fissando il prezzo di sottoscrizione in modo che il loro rendimento finale fosse del 2% annuo;

c) la scadenza ordinaria fu stabilita in 6 anni dall'emissione e cioè nel 1997, anche se potevano essere ammortizzati totalmente o parzialmente in modo anticipato, con l'inevitabile conseguenza di essere esclusi dal regime speciale che sintetizzerò di seguito.

Le misure introdotte in entrambi i Paesi, coincidono in un punto fondamentale che è quello della riservatezza o anonimato fiscale, nei confronti dell'Amministrazione tributaria, dei soggetti che sottoscrivono i titoli di Stato. Tuttavia, in Spagna, la riservatezza si perdeva in alcuni casi ed in particolare quando i titoli si ammortizzavano anticipatamente o quando venivano rilasciate certificazioni con l'obiettivo di imputare tutto o parte del debito sottoscritto a redditi o patrimoni che erano già stati oggetto di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria. Dall'altra parte, la riservatezza in Spagna aveva carattere transitorio, giacché, in effetti, la Banca di Spagna comunicava all'Amministrazione finanziaria tutti i dati relativi ai titoli di Stato al momento del loro ammortamento.

Il regime tributario spagnolo dei titoli di Stato era molto semplice e può essere sintetizzato come segue:

a) l'ammontare sottoscritto non era assoggettato all'imposta sul patrimonio;

b) gli interessi non erano assoggettati all'imposta sul reddito (anche se in realtà la loro scarsa redditività implicava già un gravame occulto);

c) non erano neanche assoggettate alle imposte sui redditi le plusvalenze realizzate al momento dell'ammortamento;

d) le somme sottoscritte erano assoggettate all'imposta sulle successioni ma il gravame effettivo veniva posticipato al momento dell'ammortamento (ordinario o anticipato);

e) il prezzo effettivo dell'acquisto dei titoli di Stato poteva essere imputato ai redditi o ai patrimoni non dichiarati, sempre che essi fossero relativi a periodi d'imposta precedenti al 1990. Questi redditi e patrimoni, come abbiamo visto in precedenza, erano esenti da qualunque tipo d'imposta o gravame;

f) l'imputazione a cui abbiamo fatto riferimento sopra impediva l'ammortamento anticipato dei relativi titoli di Stato.

Il metodo spagnolo della regolarizzazione può essere spiegato mediante un semplice esempio.

Immaginiamo una persona che ha venduto un immobile nel 1989 per 100 milioni di pesetas (circa 600.000 euro) generando una plusvalenza di 80 milioni di pesetas (circa 480.000 euro), e che decide di non dichiarare nell'imposta sui redditi. Se la persona fisica in questione decidesse di sottoscrivere dei titoli di Stato per un valore pari alla somma ottenuta dalla vendita (100 milioni di pesetas) le conseguenze, a seconda delle diverse ipotesi, sarebbero le seguenti:

a) se nel momento di approvazione della L. 6 giugno 1991 era in corso un procedimento di accertamento tributario, gli organi ispettori dovevano sospendere le loro attuazioni fino alla fine del periodo di sottoscri-

zione. Una volta, ripreso il procedimento accertatore la persona fisica doveva esibire il certificato di sottoscrizione rilasciato dalla Banca di Spagna obbligando l'organo accertatore a terminare il procedimento accertatore mediante un verbale nel quale si doveva dichiarare l'immunità fiscale rispetto alla plusvalenza in questione;

b) se il procedimento di accertamento veniva iniziato entro il termine di durata dei titoli di Stato, l'organo accertatore, una volta esibito da parte del contribuente il certificato di sottoscrizione dei titoli di Stato, rilasciato dalla Banca di Spagna, dichiarava finito il procedimento accertatore mediante un verbale nel quale si dichiarava che la plusvalenza non era più soggetta a gravame;

c) nel caso di assenza del procedimento accertatore durante la completa durata dei titoli di Stato, vale a dire una volta ammortizzati i titoli di Stato, la plusvalenza originaria non poteva più essere assoggettata a gravame giacché era prescritto il diritto dell'Amministrazione tributaria a tassare la plusvalenza (erano passati cinque anni) e di conseguenza quest'ultima era già esente;

d) in caso di decesso della persona durante il periodo di durata dei titoli di Stato, gli eredi si trovavano nella stessa posizione del *dante causa* nei confronti dell'Amministrazione tributaria. In questo modo, la somma relativa ai titoli di Stato si sommava al resto della massa ereditaria, ma l'imposta sulle successioni (unicamente la parte relativa al Debito Pubblico) era posticipata fino al momento dell'ammortamento dei titoli di Stato.

Se invece di persona fisica si trattava di una società, le ipotesi possibili erano le stesse (con l'eccezione dell'imposta sulle successioni giacché evidentemente le società non possono trasmettere beni e diritti *mortis causa*).

In sintesi, mediante la sottoscrizione in Spagna dei titoli di Stato si estinguevano i debiti tributari nonché la responsabilità per la violazione delle norme tributarie.

Le norme sulla regolarizzazione fiscale introdotte in Spagna nel 1991 hanno dato luogo ad alcuni problemi d'interpretazione. Tra tutti la più importante è stata la precisazione se la regolarizzazione implicava o meno l'estinzione della responsabilità penale. Risulta a questo punto opportuno soffermarci un po' sulla questione.

In primo luogo si osserva come il problema si poneva soltanto riguardo alla responsabilità per l'ipotetica commissione di un reato contro l'Erario (conosciuto colloquialmente come "reato fiscale"), vale a dire il reato consistente nel non versare le imposte dovute all'Amministrazione Tributaria Nazionale o Comunitaria e sempre che la somma non versata superasse un ammontare pari a 90.000 euro. Inoltre il problema si po-

neva riguardo il c.d. reato contabile, che consisteva nel non tenere o nel tenere in modo non corretto i libri e registri obbligatori stabiliti dal Codice di commercio o dalle leggi tributarie.

Al contrario, non si poneva alcun dubbio rispetto ad altri reati tali come il traffico di stupefacenti o la truffa. Risulta evidente che la responsabilità derivata dalla commissione dei suddetti reati non si poteva estinguere con la sottoscrizione dei titoli di Stato.

Riguardo ai casi nei quali si poneva il problema della possibile estinzione della responsabilità penale, è necessario fare una precisazione rispetto al procedimento istruttorio spagnolo. Ad eccezione dei reati che vengono scoperti nel corso dell'istruttoria di un altro reato (com'è successo negli ultimi anni con il reato di traffico di stupefacenti) la regola è che la persecuzione del reato si effettua su iniziativa dell'Amministrazione tributaria. I diversi stadi possono essere così sintetizzati:

a) quando nel corso di un procedimento di accertamento esistono indizi che portano alla possibile esistenza di un reato fiscale, l'Amministrazione tributaria deve perseguire il suddetto reato mediante la comunicazione al Pubblico Ministero degli indizi trovati;

b) una volta esaminati i dati forniti dall'Amministrazione tributaria, il Pubblico Ministero può presentare querela contro il presunto autore del reato;

c) successivamente la querela sarà affidata al G.I.P. Se quest'ultimo considera che esistono delle prove fondate sulla commissione del reato fiscale ordina l'apertura del processo verbale;

d) il processo verbale o processo penale in senso stretto si svolge dinanzi al Giudice penale il quale sarà colui che, in definitiva, potrà assolvere o condannare l'imputato.

Premesso ciò, ci sono stati dei casi rispetto ai quali è sorto realmente il dubbio sull'estinzione o meno della responsabilità penale e più precisamente nei casi in cui durante il periodo di sottoscrizione dei titoli di Stato era in corso un processo penale (nella sua fase istruttoria oppure nella fase del successivo processo verbale) relativo alla commissione di un possibile reato fiscale. Nel resto dei casi non si poneva proprio il problema, potendosi affermare che la sottoscrizione dei titoli di Stato estingueva o evitava che sorgesse la responsabilità penale.

Rispetto al primo dei casi le posizioni in Spagna sono state le seguenti.

Qualche Tribunale di giustizia (ma non la Corte di Cassazione) considerava che la sottoscrizione dei titoli di Stato non poteva considerarsi come una circostanza esimente, vale a dire come una circostanza di esclusione della responsabilità penale, ma al massimo come un modo di estinzione della pena. In altri termini, il reato fiscale si considerava com-

messo ma non poteva essere punito. In pratica, questo comportava la necessità di completare l'istruttoria e addirittura di portare a termine la totalità del processo penale con eventuale dichiarazione di colpevolezza nel caso ve ne fossero i presupposti.

Al contrario, la dottrina e la propria amministrazione tributaria spagnole consideravano che la sottoscrizione dei titoli di Stato era un comportamento giusto, successivo alla commissione del reato fiscale, e che aveva la conseguenza di annullare la punibilità che all'inizio avrebbe meritato l'azione commessa.

Quest'ultima posizione è prevalsa ed è stata riportata nell'art. 305, comma 4, del codice penale, il quale stabiliva che la regolarizzazione volontaria della propria posizione fiscale era una causa di estinzione della responsabilità penale. Non si trattava, quindi, di una causa di esclusione della pena in senso stretto, giacché si sarebbe dovuta verificare al momento dell'esecuzione del reato ed è evidente che non era stato così. La regolarizzazione non poteva neanche essere considerata una causa assolutoria, al limite una causa assolutoria successiva.

Il fondamento dell'Istituto si trovava nell'assenza di ragioni per punire il contribuente il quale seguendo i precetti legali, adottava un comportamento che, sebbene successivo alla commissione del reato, risultava conforme alla finalità dell'ordinamento ed implicava, di conseguenza, un vero e proprio ritorno alla legalità.

CONCLUSIONI

Nei sistemi tributari moderni, di cui sono esempio il sistema italiano e quello spagnolo, le misure di grazia generali devono utilizzarsi in situazioni eccezionali e con estrema cautela perché insieme a indubbi vantaggi come, ad esempio, quello di legalizzare molti capitali e redditi, presentano anche dei grossi svantaggi. Più precisamente, ne esistono due particolarmente rilevanti. Il primo è costituito dalla sensazione di "pregiudizio comparativo" che percepiscono i contribuenti che hanno sempre adempiuto i propri obblighi tributari, ed il secondo la mancanza di garanzie circa l'assenza di future violazioni da parte dei soggetti che beneficiano di questa misura.

Le norme sulla regolarizzazione fiscale che sono state introdotte in Spagna nel 1991 hanno avuto molto successo e hanno agevolato il rientro di numerosi redditi, patrimoni ed attività ai circuiti ufficiali, anche se è vero che le situazioni d'evasione hanno continuato a verificarsi successivamente ed è stato necessario creare nuove norme per contrastare questi fenomeni. Il primo fenomeno riguarda il settore economico assogget-

tato al regime dell'IVA forfetaria il quale è diventato un rifugio occulto agli occhi del Fisco. Il secondo fenomeno riguarda l'imminente introduzione dell'euro, giacché esiste la certezza che quest'evento abbia provocato enormi operazioni speculative in settori che tradizionalmente sfuggono al controllo del Fisco (in particolare il settore immobiliare).

Alcuni settori economici spagnoli hanno chiesto l'introduzione di nuove misure di regolarizzazione in occasione dell'introduzione dell'euro di fronte alla resistenza dei poteri pubblici spagnoli che sono restii all'introduzione di misure del genere. Al contrario, le autorità fiscali spagnole prediligono il rendere più attraente l'attuale regime fiscale con misure tali come il ribasso impositivo (in modo speciale nell'imposta sui redditi) o l'esenzione dei redditi ottenuti all'estero dalle *holding* spagnole.

Infine, si osserva come in Spagna, al contrario di quanto disposto dalla normativa italiana in esame, non sono state mai introdotte delle misure di favore per i redditi, i patrimoni o le attività ubicate in paradisi fiscali.

Sezione II - Giurisprudenza
Section II - Decisions of the Courts

II – A) Giurisprudenza dell’Unione Europea
EU Case-law

Corte di Giustizia delle Comunità europee
European Court of Justice

* * * * *

JUDGMENT OF THE COURT (Fifth Chamber)
8 November 2001 (Case C-143/99)

“Tax on energy - Rebate granted only to undertakings manufacturing goods - State aid”

REFERENCE to the Court under Article 177 of the EC Treaty (now Article 234 EC) by the Verfassungsgerichtshof (Austria) for a preliminary ruling in the proceedings pending before that court between

Adria-Wien Pipeline GmbH, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH

and

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

73

on the interpretation of Article 92 of the EC Treaty (now, after amendment, Article 87 EC),

THE COURT (Fifth Chamber),

composed of: P. Jann, President of the Chamber, A. La Pergola, L. Sevón, M. Wathelet (Rapporteur), and C.W.A. Timmermans, Judges,

Advocate General: J. Mischo,

Registrar: H.A. Rühl, Principal Administrator,

after considering the written observations submitted on behalf of:

- Adria-Wien Pipeline GmbH, by W.-D. Arnold, Rechtsanwalt,
- the Austrian Government, by C. Pesendorfer, acting as Agent,
- the Danish Government, by J. Molde, acting as Agent,
- the Finnish Government, by T. Pynnä, acting as Agent,
- the Commission of the European Communities, by V. Kreuzschitz, P.F. Nemitz and J.M. Flett, acting as Agents,

having regard to the Report for the Hearing,

after hearing the oral observations of Adria-Wien Pipeline GmbH, of the Austrian Government, of the Danish Government and of the Commission at the hearing on 15 March 2001,

after hearing the Opinion of the Advocate General at the sitting on 8 May 2001,

in answer to the questions referred to it by the Verfassungsgerichtshof by order of 10 March 1999, hereby rules:

1. National measures which provide for a rebate of energy taxes on natural gas and electricity do not constitute State aid within the meaning of Article 92 of the EC Treaty (now, after amendment, Article 87 EC) where they apply to all undertakings in national territory, regardless of their activity.

2. National measures which provide for a rebate of energy taxes on natural gas and electricity only in the case of undertakings whose activity is shown to consist primarily in the manufacture of goods must be regarded as State aid within the meaning of Article 92 of the Treaty.

* * * * *

The Adria-Wien case: how the EC legislation on State aid can prove useless and, in some cases, even harmful

74

With the above sentence the EC Court of Justice deals once again with the problem of State aid in the form of tax incentives (1).

The case examined here does not seem to entail any particular difficulties in interpretation; indeed the facts of the case clearly meet all the requisites – benefits of a financial nature and of State origin, advantages in favour of certain products, alteration of the conditions of competition on the European market – foreseen by the regulations on State aid (2).

However, this case provides the opportunity for a series of reflections on the scope of these rules, and their ability to achieve the aims for which they were conceived. Accordingly, we shall now proceed to ascertain whether, in this specific case, the mechanism contained in Art. 87 et seq. of the EC Treaty

(1) For a general overview of all EC jurisprudence on this matter, reference should be made to F. Vanistendael, *Fiscal support measures and harmful tax competition*, in *EC Tax Review*, 2000-3, at 152 ff. This case has also been examined already by F. P. Setter, *The Adria Wien Pipeline Case and the state aid provisions of the EC Treaty in tax matters*, su *European Taxation*, July/August 2001, at 239 ff.

(2) All EC law manuals deal with this subject; see for example C. Malinconico, *Aiuti di stato*, in M.P. Chiti – C. Greco, *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Giuffrè, 1997, vol. 2, book 2, at 55 ff.

has worked so as to prevent the distortion of competition on the EU market.

The EC judges examine, on a preliminary basis, the second question raised by the *Verfassungsgerichtshof*, i.e. the possibility of State aid being deemed to exist in a case of generalised application of a refund to all enterprises located in the nation's territory, regardless of the object of their activity. The answer to such question, in the light of the wording of the clause (3) (and its unanimous interpretation (4)), might appear self-evident; indeed, since the provisions of Art. 87 of the EC Treaty include those incentives that favour certain enterprises or certain products, it seems obvious that an historical event that is of a nature diametrically opposite to that of the typical case foreseen (a general measure rather than a selective one), cannot be defined as State aid (5).

However, the question has been raised (6) and must be analysed; we

(3) According to Art. 87(1) ECT, "save for derogations foreseen in this treaty, aid granted by States, or by means of State resources, under any form whatsoever which, by favoring certain enterprises or certain productions, distort or threaten to distort competition, are incompatible with the common market. insofar as they affect trade between member States".

(4) The opinions in legal doctrine are, as we have said, unanimous: for example, F. Fichera, in *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LVII, 1998, at 103, stresses the fact that the Treaty refers only to specific or selective aid: general measures cannot be included in the applicability range of Art. 92 (Art. 87 according to the Amsterdam Treaty numeration). The various authors propose very similar classification systems for the different types of aid; for instance, C. Malinconico, at 68, refers to sectorial, regional and general aid; F. Roccatagliata – S. Medici, *Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 1998, at 619 ff., instead classes aid measures as being of a regional, sectorial, general or horizontal character. Those of a general character are not included in the scope of the provisions Art. 87 et seq. ETC; to be honest, F. Roccatagliata asserts, at 632, that "general aid, having as its primary objective the interest of the individual member State, does not have the same benevolent reception on the part of the Commission" and this is evidently the opinion of someone who has much inside knowledge of the operation of the EC institutions; but the same Author notes the fact that a necessary requisite, in order to be able to define a measure as State aid, is the criterion of *specificity*.

(5) A kind of authentic interpretation of the EC norm is provided by the European Community in *Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di stato alle misure di tassazione diretta dell'impresa (Communication on the application of the norms relative to State aid to measures for the direct taxation of enterprises)*, SEC(98) 1800, 11.11.1998, published in *EC Official Journal C* 384 of 10.12.1998; on p. 4 it states that "the chief criterion for applying Art. 92, paragraph 1 (Art. 87 with the Amsterdam Treaty numeration) to a fiscal measure is thus the fact that the measure in question introduces, in favour of certain enterprises of the member nation, an exception to the application of the taxation system" and "the Commission's decisional record to date has shown that only those measures whose scope encompasses the entire territory of the State do not meet the specificity criterion indicated in Art. 92".

shall later find that the question no longer appears so self-evident, in the light of certain considerations that will be expressed shortly, but not before we have fully reported the decision made by the EC Court of Justice.

The EC judges proceed following the usual approach, whereby they first ascertain whether the case in point falls under the provisions of the EC legislation, and then seek possible grounds for its justification (7). Once recalled that the concept of aid is more extensive than that of subsidies, and hence can include even a tax rebate (8), they conclude that the case in question can constitute state aid.

The Austrian government attempts to justify the refund by arguing that it must be considered in the framework of the overall system of energy taxation, of which they maintain it constitutes an integral part; however, this reasoning does not convince the judges, in whose opinion the criterion of distinction in the context of refunding cannot be justified either by the nature or by the general structure of the Austrian regulations: and as there are no convincing grounds for justification, the refund must therefore be deemed to constitute State aid for the effects and purposes of Art. 87 EC Treaty.

The opposite opinion had been expressed by Advocate General Mischo in his opinion delivered on 8 May 2001, in which he stated that the refund system applicable under Austrian law should be considered an integral part of (and not an exception to) the general taxation system, which did not privilege Austrian enterprises and did not affect competition.

According to the Advocate General, the secondary sector can never

(6) Raised, incidentally, by a Constitutional Court.

(7) We recall (but only in very succinct terms – as regards these notions of a general character, the reader's knowledgeability is taken for granted) that once a measure has been defined as State aid, its incompatibility with the EC regulations does not automatically follow; for the application of sanctions, a verification must in fact be effected by the Commission or, as in this case, by the EC Court of Justice; on this point, see for example the sentence dated 14th February 1990, *France Commission*, case C 301/87, in *ECR*, at I-307. In this regard, it must be noted that the EC controls are permanently counterpoised against the economic interventionism of the EU Member States, which are all – to a greater or lesser degree – “social” or “welfare” states; the mechanism foreseen as per Arts. 87 ff. EC Treaty is thus a compromise between the two contrasting requirements.

(8) It is perfectly clear that State aid can take the form of a tax refund. In actual fact this case is not explicitly envisaged in the list (which, incidentally, is not definitive) in paragraph B of the already mentioned *Communication SEC (98) 1800*; legal doctrine notes, however, that refunding is a tax-reduction technique on the same footing as exemption, for example, or credit; see for instance F. Fichera, par. 3-4. EC jurisprudence has already tackled the problem of aid in the form of tax reduction on several occasions; see for example 23 February 1961, *de Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg /High Authority*, case C-30/59 in *ECR*, 1961, at 1; 15 March 1994, *Banco exterior de Espana*, case C-387/92, in *ECR*, 1994, at I-877; 1 December 1998, *Ecotrade*, case C-200/97, in *ECR* 1998, at I-7907.

come into competition with the tertiary sector, hence the problem does not arise (9); accordingly, benefits granted to the manufacturing sector could never disadvantage the tertiary sector in any way: likewise, denying a dentist the refund – to quote his own words – could never advantage a bicycle factory.

This is certainly true, as long as we circumscribe the phenomenon to the Austrian domestic market; indeed, if the matter is analysed with reference to the latter, a measure that facilitates the entire sector of manufacturing enterprises does not affect the play of competition, because the sector excluded from the benefit, i.e. the tertiary sector, by definition cannot come into competition with the sector granted the said benefit (10).

For the effects and purposes of Art. 87 EC Treaty, however, the measures that constitute State aid are those that distort competition on the common market (11); it would therefore be necessary to consider the effect that the Austrian facilitation measure has (12) on the common market, by considering it in relation to all European enterprises, rather than to other Austrian enterprises: in other words, we think that the Austrian bicycle manufacturer should be considered in relation to his Italian or German competitors, and not to an Austrian dentist.

The correct operation of the common market presupposes, by definition, that in the unified economic space trade occurs in the same manner as in a national market, in which no barriers or impediments are present. State aid measures are therefore incompatible *“insofar as they affect trade be-*

(9) In this context, only this point in the Attorney's conclusions is commented upon; for a complete examination (and full critical analysis) of the other arguments employed by Mischo – the measure as an integral part of the taxation system, the State origin of the benefit, comparison with the previous situation – reference should be made to F. P. Setter, *op.cit.*, at 248 and 249.

(10) Without considering that, in this case too, the situation is far more problematical than it appears, as several problems arise which cannot be ignored; for instance, the dentist might wonder why he should be discriminated against and might raise the question of constitutional legitimacy (as has duly occurred, since the case had in fact been referred to the ECCG by the Austrian constitutional court). And furthermore, even from an economic standpoint, in reality it is not always so simple to distinguish between the two sectors; F. P. Setter notes at 248, that in the specific case in question, the refund measure also excludes those enterprises which also produce tangible goods, but have a different core business.

(11) This concept has been repeatedly asserted in EC jurisprudence; see, for example, point 48 in the decision 17 June 1999, *Maribel*, case C-75/95, in *ECR*, 1999.

(12) Or may have – Art. 87 ECT in fact speaks of measures that distort *or threaten to distort* competition on the common market.

tween member nations" (13) and the case-law by the European Court of Justice has long ago made it clear that EC law does not distinguish between measures according to their cause or their purpose, but instead defines them in relation to their effects: i.e. their ability to distort competition on the common market.

Returning to the *Adria-Wien* case, the EC Court of Justice judges a refund granted to manufacturing enterprises to be State aid, deeming it capable of causing distortions on the internal market; we should therefore expect a measure such as this to be voided, but instead the result of the sentence is that the refund is extended in Austria to the tertiary sector as well (we recall the first question dealt with by the EC judges: "*the generalised application of the refund is not State aid*"). It is evident that, following the intervention of the EC Court, nothing has changed for the Austrian secondary sector (the original beneficiary of the measure in question) in relation to the common market: the position of advantage of these enterprises in comparison to their competitors based in the other EU Member States remains unchanged despite the fact that the benefit, on the Austrian market, has been extended to the tertiary sector as well.

This effect is clearly due to the dichotomy between general measures and sectorial provisions, which perhaps constitutes the most problematic aspect of the regulations concerning state aid.

78

Some indications on this topic can be found in the repeatedly mentioned report on aids in the form of tax measures (14). In point 6 of such document, it is recognised that some fiscal measures of a general nature may also impede the correct operation of the internal market, but the only remedy foreseen in this case appears to be the application of Arts. 93 and 94 EC Treaty (15).

It is therefore important to understand when a provision is considered to be a general measure and when it is instead deemed to constitute sectorial aid, as there is a great difference in the operative margins within which the

(13) Art. 87(1) EC Treaty; the Commission explains, in point 11 of the *Communication cit. SEC (98) 1800*, that "*the measure must affect competition and trade between member states ... Accordingly to consistent jurisprudence, for the purposes of this provision the condition of incidence on trade is met if the beneficiary enterprise is engaged in an economic activity that gives rise to trade between the member nations. The mere fact that the aid strengthens the position of the enterprise in relation to other competing enterprises in intra-community trade allows it to be concluded that this aid affects trade*".

(14) EC Commission, *Communication cit. SEC(98) 1800*

(15) i.e. recourse to directives; not exactly an easy instrument, when we recall that from 1967 to today, in the field of direct taxation, the EEC has managed to issue only the two issued in 1990

Commission can move in these two different cases; however, the indications provided on this point are not fully satisfactory.

To provide some concrete examples, it is well established that diversification of the incidence of taxation through a tax refund mechanism granted only to certain productive sectors, as in the *Adria-Wien* case, is subject to sanctions as per Art. 87 of the ECT.

On the other hand, a hypothetical tax formulated so as to increase proportionately to the number of units of labour employed by the enterprises, would not encounter any problems at EC level; such a tax would be equally discriminative *a priori*, as it is a well-known fact that the productive sector requires far more labour than the advanced tertiary sector, which would therefore be advantaged by such a mechanism, which nonetheless – as far as we can see – would not be subject to any sanctions (16).

The two cases examined, although they have the same economic outcome (discrimination between different sectors of enterprise), are differently defined, as State aid in one case, and as a general measure in the other; this means that the Commission follows a rigidly formal distinction criterion that results in different treatment being given to measures that in fact have the same effects.

In any case, the EC bodies, and in the first place the Commission and Court of Justice, can only make use of the instruments available to them, as they cannot go beyond their operating margins (which it would be more appropriate to call "limits"). The definition of *detrimental nature*, which triggers off a series of reactions on the part of the said bodies is not, of course, linked to economic considerations, but instead to juridical criteria; in other words, a provision may be treated as State aid, a situation of fiscal competition may be specified as detrimental fiscal competition, only if they fall within the scope of EC law that define the relative cases.

It therefore appears to us that, in the legislative context, case definitions have been created that subject to different treatment phenomena which are identical from an economic standpoint. We refer of course to the distinction between general measures and sectorial provisions, which gives rise to situations that appear pathological both when the phenomenon is observed

(16) The example is not totally imaginary, as it is inspired by a line of reasoning expressed by the Commission itself, which states, in point 14 of the *Communication cit.* SEC(98) 1800, that: "the fact that certain enterprises or certain sectors benefit more than others from some of these (general) taxation measures does not necessarily imply that the said measures fall within the applicability range of the rules of competition on the matter of state aid. The measures aimed to lighten fiscal pressure on labour for all enterprises have a relatively greater effect for labour-intensive industries as compared to capital-intensive ones, without thereby necessarily constituting state aid".

from the standpoint of the individual states' domestic markets, and when it is considered in the context of the unified European market. As regards the first aspect, State aid, considered as an *exception* to the nation's *general* (17) taxation system, does not assure the absence of discriminations or benefits; in other words, as we have sought to demonstrate by the examples previously given, a general measure too may in fact, within the market of a single nation, be formulated so as to have a different incidence on the various sectors of taxpayers.

But the inconsistencies increase, thus returning to the *Adria-Wien* case, if we proceed to reason in terms of the common market: two provisions which, in a national context, can be considered respectively as a general and a sectorial measure, may not, at the European level, have different effects.

The case in question is illuminating in this regard: the initial situation is an aid (in the form of a refund) judged to be in conflict with the EC regulations because detrimental to competition on the common market; it should be noted, and this is a fundamental point, that the Court was able to condemn the measure since it had defined it as sectorial. After the sentence, the said benefit was granted also to those enterprises that had previously been excluded: the measure thus became general and, as such, was deemed not subject to sanctions. The point is that, from the standpoint of the goods manufacturing sector (the first beneficiary of the provision), the situation has not changed: the aid continues to be granted and, consequently, the situation of advantage in relation to the other European enterprises remains identical. From an economic point of view, therefore, nothing has changed, although the juridical definition of the State measure has altered (as it had first been considered selective and afterwards general). But indeed, to be accurate, after the EC sentence something new has come about; the aid is in fact granted to the Austrian tertiary sector too, which will now thus find itself advantaged as well in relation to its European competitors: the pathological situation that the Court was supposed to eliminate has in reality been further extended ...

This is because the normative instruments available to the European Community bodies are based on the assumption that a sectorial measure is equivalent to distortion of the operation of the common market (18); without considering the fact that sectoriality and generality are parameters measured

(17) EC Commission, *Communication cit.* SEC(98) 1800, point 16.

(18) In this regard, an interesting position assumed by the Commission is officialised in the publication *First census of state aid in the European Community*, Brussels, 1989, which states in point 15: "the Commission's policy (on the matter of state aid) is based on the economic consideration that aid, as compared to general measures, has a more direct

on a dimension, that of the national market, that is different from the one that is to be safeguarded (the common market).

This superimposing of the two dimensions (the common and the domestic market) gives rise to differing treatment of similar cases (19): so-called general measures, such as a tax refund granted to all Austrian enterprises or a 12.5% levy on all companies resident in Ireland, do not really seem so very different, from the point of view of the common market, from provisions defined as sectorial such as a refund granted in Austria solely to the secondary sector, or a hypothetical percentage rebate granted to all enterprises located in Southern Italy or in some German Land.

However, the latter are subject to sanctions, whilst the former are not.

All this has come clearly to light in the *Adria-Wien* case, in which a sectorial facilitation measure has, through a European Community sentence, become a generalised refund, with the far from insignificant consequent that a mechanism designed to neutralise distortions has ended up augmenting them, as not only was the aid measure not removed, but it was extended to another sector as well, which will thus also be advantaged in the context of EC competition.

Domenico Ardolino

and more immediate impact on the conditions of competition amongst member states... this distorting effect of aid is to be compared with the measures applied in a general manner... it is generally admitted that probably the direct effect of the majority of general measures will be attenuated in the context of economic activities as a whole, offset or vanifed by other general measures ...". This position has been confuted by legal doctrine for some time; F. Vanistendael, at 159, states, for example: "*there is no demonstrable difference between general tax measures of a structural nature and restricted measures that are aimed at specific sectors or geographical areas. Both types of measures may have adverse effects on free and fair competition*".

(19) But this must not be considered surprising, above all if we start off with the consideration that this matter involves more more political issues to be tackled than problems inherent to juridical dogmatism; see J. Lang, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (ed.), Padova, 1997, at 772.

* * * * *

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
8 novembre 2001 (Causa C-143/99)

“Imposta sull’energia - Rimborso alle sole imprese produttrici di beni materiali - Aiuto concesso da uno Stato”

Nel procedimento avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell’art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Verfassungsgerichtshof (Austria) e diretta ad ottenere, nelle cause dinanzi ad esso pendenti tra

Adria-Wien Pipeline GmbH, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH

e

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

una pronuncia pregiudiziale relativa all’interpretazione dell’art. 92 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 87 CE),

LA CORTE (Quinta Sezione),

82

composta dai sigg. P. Jann, presidente di sezione, A. La Pergola, L. Sevón, M. Wathelet (relatore) e C.W.A. Timmermans, giudici,
Avvocato generale: J. Mischo,
Cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale,

viste le osservazioni scritte presentate:

- per l’Adria-Wien Pipeline GmbH, dall’avv. W.-D. Arnold, Rechtsanwalt;
- per il governo austriaco, dalla sig.ra C. Pesendorfer, in qualità di agente;
- per il governo danese, dal sig. J. Molde, in qualità di agente;
- per il governo finlandese, dalla sig.ra T. Pynnä, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. V. Kreuzschitz, P. F. Nemitz e J. Flett, in qualità di agenti,

vista la relazione d’udienza,

sentite le osservazioni orali dell’Adria-Wien Pipeline GmbH, del governo austriaco, del governo danese e della Commissione, all’udienza del 15 marzo 2001,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza dell’8 maggio 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1. Con ordinanza 10 marzo 1999, pervenuta alla Corte il 21 aprile successivo, il Verfassungsgerichtshof ha sollevato, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), due questioni relative all'interpretazione dell'art. 92 del Trattato (divenuto, in seguito a modifica, art. 87 CE).

2. Tali questioni sono state sollevate nell'ambito delle controversie tra l'Adria-Wien Pipeline GmbH e la Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH, da un lato, e la Finanzlandesdirektion für Kärnten, dall'altro, circa il rimborso di imposte sull'energia.

3. La Repubblica d'Austria, nel contesto di una riforma fiscale e nell'ambito del Strukturanpassungsgesetz del 1996 (legge sull'adattamento strutturale, BGBl. 1996, n. 201), ha adottato, pubblicato e fatto entrare in vigore simultaneamente tre leggi, vale a dire:

- l'Elektrizitätsabgabegesetz (legge relativa all'imposta sull'energia elettrica, in prosieguo: l'«EAG»);
- l'Erdgasabgabegesetz (legge relativa all'imposta sul gas naturale, in prosieguo: l'«EGAG»);
- l'Energieabgabenvergütungsgesetz (legge relativa al rimborso delle imposte sull'energia, in prosieguo: l'«EAVG»).

4. L'EAG prevede un'imposta pari a euro 0,00726728 per chilowattora di energia elettrica consumata. In forza dell'art. 1, n. 1, dell'EAG, all'imposta sull'energia elettrica sono soggetti:

- la fornitura di energia elettrica, ad eccezione di quella fornita ad imprese distributrici di energia elettrica, nonché
- il consumo di energia elettrica da parte di imprese distributrici di energia elettrica nonché il consumo di energia elettrica prodotta dallo stesso consumatore, o di energia elettrica trasferita nell'ambito di applicazione territoriale dell'imposta.

5. In forza dell'art. 6, n. 3, dell'EAG, il fornitore di energia elettrica trasla l'imposta sul destinatario.

6. L'EGAG prevede norme analoghe per la fornitura e il consumo di gas naturale.

7. L'EAVG prevede il parziale rimborso delle imposte sull'energia applicate al gas naturale e all'energia elettrica, conformemente all'EGAG e all'EAG. In forza dell'art. 1, n. 1, di tale legge, le dette imposte vanno rimborsate su domanda, qualora superino (in totale) lo 0,35% del valore netto della produzione del consumatore di energia. L'importo del rimborso viene versato previa deduzione di una franchigia pari a ATS 5 000 al massimo.

8. Tuttavia, ai sensi dell'art. 2, n. 1, dell'EAVG, il rimborso delle imposte sull'energia è riconosciuto solo alle imprese il cui fulcro di attività può dimostrarsi consistere nella produzione di beni materiali.

9. Le imprese che non soddisfacevano quest'ultima condizione hanno visto respinta la loro domanda di rimborso. Così è stato per l'Adria-Wien Pipeline GmbH, prima ricorrente nella causa principale, la cui attività consiste in particolare nella costruzione e nella gestione di oleodotti.

10. Il Verfassungsgerichtshof, a cui è stato sottoposto un ricorso contro la mancata concessione di rimborsi delle imposte sull'energia, si chiede se le disposizioni dell'EAVG costituiscano un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 92 del Trattato.

11. Il Verfassungsgerichtshof solleva più precisamente dubbi circa il carattere selettivo del rimborso delle imposte sull'energia. A suo parere, non è stata risolta la questione se una differenza nel rimborso di tali imposte tra le imprese che producono beni materiali e quelle che forniscono servizi sia sufficiente a rendere il provvedimento selettivo e, di conseguenza, possa rientrare nell'ambito delle norme applicabili agli aiuti di Stato.

12. Nel caso di soluzione affermativa, il giudice *a quo* si chiede se la qualifica di aiuto di Stato dovrebbe essere accolta anche qualora tutte le imprese potessero beneficiare di un rimborso delle imposte sull'energia.

84

13. Di conseguenza, il Verfassungsgerichtshof ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se i provvedimenti legislativi di uno Stato membro, che prevedono il parziale rimborso delle imposte sull'energia applicate al gas naturale ed all'energia elettrica, ma che accordano tale rimborso solo alle imprese il cui fulcro di attività può dimostrarsi consistere nella produzione di beni economici materiali, vadano considerati aiuti di Stato ai sensi dell'art. 92 del Trattato CE.

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione: se un siffatto provvedimento legislativo debba considerarsi aiuto di Stato in conformità dell'art. 92 del Trattato CE, anche quando esso sia accordato a tutte le imprese a prescindere dal fatto che il loro fulcro di attività può dimostrarsi consistere nella produzione di beni economici materiali».

Sulla ricevibilità delle questioni pregiudiziali

14. Il governo austriaco s'interroga sulla rilevanza delle questioni pregiudiziali ai fini delle controversie nella causa principale, tenuto conto della ripartizione delle competenze tra le giurisdizioni austriache.

15. Esso afferma che la costituzione austriaca ripartisce il controllo giurisdizionale delle decisioni amministrative tra il Verwaltungsgerichtshof ed il

Verfassungsgerichtshof. Quest'ultimo può conoscere, in quanto inadempimenti di obblighi derivanti dalla costituzione, soltanto delle violazioni qualificate e quindi anche manifeste di disposizioni normative semplici. Al di fuori di tale ipotesi, esso deve lasciare al Verwaltungsgerichtshof il compito di esercitare il controllo.

16. Ora, pur nell'ipotesi che il provvedimento controverso costituisca un aiuto di Stato, il legislatore nazionale non avrebbe commesso nessuna violazione manifesta delle disposizioni comunitarie nella materia. Come ciò risulterebbe dalla motivazione dell'ordinanza di rinvio, il Verfassungsgerichtshof stesso solleverebbe dubbi a tale riguardo. Quest'ultimo non avrebbe quindi nessuna competenza per risolvere le controversie nella causa principale.

17. Secondo una giurisprudenza costante, spetta ai giudici nazionali, cui è stata sottoposta la controversia, valutare sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di pronunciare la propria sentenza sia la rilevanza delle questioni che sottopongono alla Corte. Tuttavia, quest'ultima può rifiutare di pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale in particolare qualora risulti manifestamente che l'interpretazione del diritto comunitario richiesta da quest'ultimo non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto della causa principale (v., ad esempio, sentenza 13 marzo 2001, causa C-379/98, PreussenElektra, Racc. pag. I-0000, punti 38 e 39).

18. Così non è nelle controversie nella causa principale, in quanto queste sono relative a disposizioni nazionali che prevedono un rimborso di imposte sull'energia e il giudice *a quo* chiede se tale rimborso costituisca un aiuto ai sensi dell'art. 92 del Trattato.

19. Peraltro, per quanto riguarda l'asserita incompetenza del giudice *a quo*, non spetta alla Corte verificare se l'ordinanza di rinvio sia stata adottata in modo conforme alle norme nazionali di organizzazione giudiziaria e di procedura (v. sentenze 14 gennaio 1982, causa 65/81, Reina, Racc. pag. 33, punto 7; 20 ottobre 1993, causa C-10/92, Balocchi, Racc. pag. I-5105, punto 16, e 11 luglio 1996, causa C-39/94, SFEI e a., Racc. pag. I-3547, punto 24).

20. Deriva da quanto precede che le questioni sollevate dal Verfassungsgerichtshof sono ricevibili.

Sulle questioni

Osservazioni preliminari

21. In primo luogo, va richiamato il sistema di controllo degli aiuti di Stato istituito dal Trattato e i ruoli, rispettivamente, nella sua attuazione e sotto il controllo della Corte, della Commissione e dei giudici nazionali.

22. Ai sensi dell'art. 3, lett. g) del Trattato [divenuto, in seguito a modifica, art. 3, n. 1, lett. g), CE], l'azione della Comunità comporta l'istituzione di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno. In tale ambito, l'art. 92, n. 1, del Trattato dichiara incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali che favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

23. Onde garantire l'efficacia di tale divieto, l'art. 93 del Trattato (divenuto art. 88 CE) impone alla Commissione uno specifico dovere di controllo e, agli Stati membri, obblighi precisi al fine di facilitare tale compito della Commissione e di evitare che la stessa sia posta di fronte al fatto compiuto.

24. Per quanto riguarda i progetti intesi ad istituire o a modificare aiuti, l'art. 93, n. 3, del Trattato, stabilisce anzitutto che la Commissione ne venga informata in tempo utile per presentare le sue osservazioni. Tale disposizione vincola poi la Commissione ad avviare senza indugio la procedura in contraddittorio contemplata all'art. 93, n. 2, del Trattato, qualora essa ritenga che il progetto notificato non sia compatibile col mercato comune. Infine, l'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato, vieta, in termini inequivocabili, allo Stato membro di dare esecuzione ai provvedimenti progettati prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale.

25. Come la Corte ha messo in evidenza, in particolare nell'ordinanza 20 settembre 1983, causa 171/83 R, Commissione/Francia, Racc. pag. 2621, punto 12, l'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato, costituisce la salvaguardia del sistema di controllo istituito dallo stesso articolo, che, a sua volta, garantisce, in maniera sostanziale, il funzionamento del mercato comune.

26. L'intervento da parte dei giudici nazionali nel sistema di controllo degli aiuti di Stato discende dall'efficacia diretta riconosciuta al divieto di dare esecuzione all'aiuto, previsto dall'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato.

27. I giudici nazionali debbono assicurare ai cittadini comunitari, che saranno tratte tutte le conseguenze collegate ad una violazione di tale disposizione dal loro diritto interno, sia per quanto concerne la validità degli atti che comportano l'attuazione delle misure d'aiuto, sia per quanto attiene al recupero degli aiuti finanziari concessi in violazione di tale norma o di eventuali misure provvisorie (v. sentenza 21 novembre 1991, causa C-354/90, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, Racc. pag. I-5505, punto 12).

28. Essendo consapevole dei principi summenzionati, il Verfassungsge-

richtshof ha sottoposto alla Corte delle questioni pregiudiziali solo per essere in grado, eventualmente, di trarre le conseguenze dall'inosservanza dell'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato, in quanto la normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale non ha costituito oggetto di una notifica alla Commissione.

29. Infatti, se i giudici nazionali sono indotti, a tal fine, a determinare se un provvedimento nazionale debba o no essere qualificato come aiuto di Stato ai sensi del Trattato, essi non possono, tuttavia, pronunciarsi sulla compatibilità delle misure di aiuto con il mercato comune, essendo tale valutazione di esclusiva competenza della Commissione, sotto il controllo della Corte (v., in tal senso, sentenza *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, citata, punto 14).

30. A tale riguardo, occorre ricordare che il divieto di massima degli aiuti di Stato non è né assoluto né incondizionato. In tal senso, l'art. 92, n. 3, del Trattato, conferisce alla Commissione un ampio potere discrezionale di dichiarare determinati aiuti compatibili con il mercato comune in deroga al divieto generale formulato dall'art. 92, n. 1, del Trattato.

31. Si deve rilevare a tale proposito che le esigenze di tutela dell'ambiente possono costituire un obiettivo in forza del quale determinati aiuti di Stato possono essere dichiarati compatibili con il mercato comune (v., in particolare, la comunicazione della Commissione relativa alla disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente, GU 1994, C 72, pag. 3).

32. Risulta dalle considerazioni che precedono, che la soluzione che la Corte è indotta a dare al giudice *a quo* circa l'eventuale natura di aiuto di Stato dei provvedimenti di cui trattasi nella causa principale non può costituire una pronuncia anticipata sulla sua compatibilità con il Trattato.

Sulla seconda questione

33. Con la seconda questione, che occorre esaminare in primo luogo, il giudice *a quo* vuol sapere, in sostanza, se provvedimenti nazionali come quelli di cui trattasi nella causa principale costituiscano aiuti di Stato ai sensi dell'art. 92 del Trattato, quand'anche essi si applichino a tutte le imprese ubicate nel territorio nazionale, a prescindere dall'oggetto della loro attività.

34. Come risulta dal testo dell'art. 92, n. 1, del Trattato, un vantaggio economico concesso da uno Stato membro costituisce un aiuto solo se, presentando una determinata selettività, è tale da favorire «talune imprese o talune produzioni».

35. Di conseguenza, un provvedimento statale che avvantaggia indistintamente l'insieme delle imprese ubicate nel territorio nazionale non può costituire un aiuto di Stato.

36. Pertanto, occorre risolvere la seconda questione pregiudiziale nel senso che provvedimenti nazionali come quelli di cui trattasi nella causa principale non costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'art. 92 del Trattato qualora si applichino a tutte le imprese ubicate nel territorio nazionale, a prescindere dall'oggetto della loro attività.

Sulla prima questione

37. Con la prima questione, il giudice *a quo* vuol sapere, in sostanza, se provvedimenti nazionali, che prevedono un parziale rimborso delle imposte sull'energia applicate al gas naturale ed all'energia elettrica solo a favore delle imprese il cui fulcro di attività può dimostrarsi consistere nella produzione di beni materiali, vadano considerati quali aiuti di Stato ai sensi dell'art. 92 del Trattato.

38. Secondo una costante giurisprudenza, il concetto di aiuto è più ampio di quello di sovvenzione. Esso vale a designare non soltanto prestazioni positive, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti (v. sentenze 23 febbraio 1961, causa 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autorità*, Racc. pagg. 1, 39; 15 marzo 1994, causa C-387/92, *Banco Exterior de España*, Racc. pag. I-877, punto 13, e 1° dicembre 1998, causa C-200/97, *Ecotrade*, Racc. pag. I-7907, punto 34).

39. In applicazione di tali principi, la Corte ha già dichiarato che può essere qualificata come aiuto di Stato la tariffa, a favore di una categoria di imprese, di una fonte di energia ad un livello inferiore a quello che sarebbe stato normalmente adottato, qualora tale tariffa, adottata da un organismo che agisce sotto il controllo e le direttive dei poteri pubblici, sia imputabile allo Stato membro interessato e che quest'ultimo, a differenza di un operatore economico ordinario, si serve dei suoi poteri per far fruire i consumatori di energia di un vantaggio pecuniario rinunciando all'utile che potrebbe normalmente trarne (v., in tal senso, sentenza 2 febbraio 1988, cause riunite 67/85, 68/85 e 70/85, *van der Kooy e a./Commissione*, Racc. pag. 219, punto 28).

40. Alla luce delle considerazioni che precedono, la fornitura di energia a condizioni preferenziali alle imprese produttrici di beni materiali alla quale perviene una normativa nazionale come quella di cui trattasi nella causa prin-

cipale può costituire un aiuto di Stato (v., in tal senso, sentenza SFEI e a., citata, punto 59).

41. Ai fini dell'applicazione dell'art. 92 del Trattato, è irrilevante che la situazione del presunto beneficiario del provvedimento sia migliorata o aggravata con riferimento alla situazione giuridica precedente o, all'opposto, non sia evoluta nel tempo (v., in tal senso, sentenza 7 giugno 1988, causa 57/86, Grecia/Commissione, Racc. pag. 2855, punto 10). Occorre unicamente determinare se, nell'ambito di un dato regime giuridico, un provvedimento statale sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato rispetto ad altre imprese che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal provvedimento interessato (v., in tal senso, sentenza 17 giugno 1999, causa C-75/97, Belgio/Commissione, Racc. pag. I-3671, punti 28-31).

42. Conformemente alla giurisprudenza della Corte, non soddisfa tale condizione di selettività un provvedimento che, sebbene costitutivo di un vantaggio per il suo beneficiario, sia giustificato dalla natura o dalla struttura generale del sistema nel quale si inserisce (v. sentenze 2 luglio 1974, causa 173/73, Italia/Commissione, Racc. pag. 709, punto 33, e Belgio/Commissione, citata, punto 33).

43. A tale riguardo, il governo austriaco sostiene che l'introduzione delle imposte sull'energia ed il loro parziale rimborso è stata fatta non in modo isolato, ma nell'ambito del *Strukturanpassungsgesetz* del 1996 che prevede un dispositivo globale di provvedimenti destinati a consolidare il bilancio. Composto da provvedimenti generali, socialmente equilibrati, che riguardano l'insieme delle categorie socio-professionali, tale dispositivo dovrebbe essere considerato nella sua integralità.

44. Sempre secondo il governo austriaco, è frequente, trattandosi di tale tipo di dispositivo globale, che nuovi provvedimenti i quali gravano in modo sproporzionato su una categoria di operatori non siano completamente applicabili a quest'ultima durante la fase della loro attuazione. Il limite del rimborso delle imposte sull'energia alle imprese che producono beni materiali troverebbe precisamente la sua giustificazione nel fatto che tali imprese sarebbero state proporzionalmente più gravate delle altre dalle suddette imposte.

45. A giudizio del governo austriaco, tale tipo di provvedimento in quanto fondato su criteri obiettivi e avendo avvantaggiato un gran numero di imprese, non sarebbe selettivo ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato.

46. Il governo danese ritiene anche che le norme austriache di cui trattasi nella causa principale costituiscano provvedimenti generali che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 92, n. 1, del Trattato.

47. Anzi tutto, la riscossione delle imposte sull'energia di cui trattasi nella causa principale, che avrebbero un campo di applicazione generale, verrebbe effettuata sulla base di criteri obiettivi. Poi, le norme in materia di rimborso di tali imposte farebbero parte integrante del sistema globale di imposizione dell'energia. Infine, le condizioni alle quali è subordinato il detto rimborso essendo direttamente determinate dal legislatore, le autorità competenti non sarebbero autorizzate né ad esercitare un qualsiasi potere discrezionale per quanto riguarda la scelta delle imprese che possono beneficiare di tale vantaggio né a modularne la portata.

48. In primo luogo, occorre far presente che né il numero elevato di imprese beneficiarie né la diversità e la rilevanza dei settori ai quali queste imprese appartengono consentono di ritenere un'iniziativa statale come un provvedimento generale di politica economica (v., in tal senso, sentenza Belgio/Commissione, citata, punto 32).

49. In secondo luogo, la concessione di vantaggi alle imprese il cui fulcro di attività è la produzione di beni materiali non è giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema di imposizione instaurato in forza del *Strukturanpassungsgesetz* del 1996.

50. Infatti, da un lato, le imprese fornitrici di servizi possono, come le imprese produttrici di beni materiali, essere grandi consumatrici di energia ed incorrere in costi energetici superiori allo 0,35% del valore netto della loro produzione, il che è sufficiente a concedere il diritto al rimborso delle imposte sull'energia per le imprese che producono principalmente beni materiali.

51. A tale riguardo, la normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale non consente di esaminare il regime di rimborso riservato alle imprese che producono principalmente beni materiali come provvedimento meramente temporaneo tale da permettere il loro adeguamento progressivo al nuovo regime, visto che esse sarebbero proporzionalmente più gravate da quest'ultimo, come sostiene il governo austriaco.

52. Dall'altro, le considerazioni di carattere ecologico alla base della normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale non giustificano che l'utilizzo di gas naturale o di energia elettrica da parte del settore delle imprese fornitrici di servizi sia trattato in modo diverso dall'utilizzo di tali energie da parte del settore delle imprese produttrici di beni materiali. Il consumo di energia per ognuno di tali settori è pure dannoso per l'ambiente.

53. Dalle considerazioni che precedono deriva che, benché obiettivo, il criterio di distinzione utilizzato dalla normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale non è giustificato né dalla natura né dalla struttura genera-

le di quest'ultima, sicché il provvedimento controverso non può non costituire un aiuto di Stato.

54. Del resto, come ha osservato giustamente la Commissione, risulta dalla motivazione del progetto relativa alla normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale che la concessione di condizioni vantaggiose al settore delle imprese produttrici di beni materiali era diretta a preservare la sua competitività, in particolare all'interno della Comunità.

55. Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre risolvere la prima questione nel senso che i provvedimenti nazionali che prevedono un parziale rimborso delle imposte sull'energia applicate al gas naturale e all'energia elettrica solo a favore delle imprese il cui fulcro di attività può dimostrarsi consistere nella produzione di beni materiali, vanno considerati quali aiuti di Stato ai sensi dell'art. 92 del Trattato.

Sulle spese

56. Le spese sostenute dai governi austriaco, danese e finlandese nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Verfassungsgerichtshof, con ordinanza 10 marzo 1999, dichiara:

1) Provvedimenti nazionali che prevedono un parziale rimborso delle imposte sull'energia applicate al gas naturale e all'energia elettrica non costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'art. 92 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 87 CE), qualora si applichino a tutte le imprese ubicate nel territorio nazionale, a prescindere dall'oggetto della loro attività.

2) Provvedimenti nazionali che prevedono un parziale rimborso delle imposte sull'energia applicate al gas naturale e all'energia elettrica solo a favore delle imprese il cui fulcro di attività può dimostrarsi consistere nella produzione di beni materiali, vanno considerati quali aiuti di Stato ai sensi dell'art. 92 del Trattato.

* * * * *

Il caso *Adria-Wien*: come la disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato può risultare inutile e, talvolta, finanche dannosa

Con la sentenza in epigrafe la Corte di giustizia CE torna ad affrontare il problema degli aiuti di Stato sotto forma di incentivi fiscali (20).

Il caso in esame non sembra presentare particolari difficoltà interpretative; la fattispecie, infatti, integra chiaramente tutti i requisiti - beneficio a carattere patrimoniale e sua provenienza statale, vantaggio che favorisce alcune produzioni, alterazione delle condizioni di concorrenza nel mercato europeo - previsti dalla normativa sugli aiuti di Stato (21).

Eppure, un caso di così agevole lettura offre lo spunto per una serie di riflessioni sulla reale operatività di tale disciplina e sull'attitudine a raggiungere le finalità poste alla sua base. Verificheremo cioè, se, nel caso specifico, il meccanismo ex artt. 87 e ss. TCE ha funzionato, impedendo che fosse falsata la concorrenza nel mercato comune.

I giudici comunitari esaminano, preliminarmente, la seconda questione sollevata dal *Verfassungsgerichtshof*, quella sulla configurabilità di un'ipotesi di aiuto di Stato in caso di applicazione generalizzata del rimborso a tutte le imprese ubicate nel territorio nazionale, a prescindere dall'oggetto della loro attività. La domanda, alla luce del dettato normativo (22) [e della sua unanime interpretazione (23)], potrebbe apparire lapalissiana; infatti, posto che

(20) Per una panoramica su tutta la giurisprudenza comunitaria in materia, si rinvia a F. Vanistendael, *Fiscal support measures and harmful tax competition*, in *EC Tax Review*, 2000-3, pp. 152 e ss. Si è già occupato di questo caso anche F. P. Setter, *The Adria Wien Pipeline Case and the State aid provisions of the EC Treaty in tax matters*, su *European Taxation*, July/August 2001, pp. 239 ss.

(21) Tutti i manuali di diritto comunitario trattano l'argomento; si veda, per tutti, C. Malinconico, *Aiuti di Stato*, in M.P. Chiti - C. Greco, *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Giuffrè, 1997, vol. 2, tomo 2, pp. 55 e ss.

(22) Ai sensi dell'art. 87 TCE, "salvo deroghe contemplate dal presente trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza".

(23) Le opinioni in dottrina sono, dicevamo, unanimi; ad es. F. Fichera sottolinea, in *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LVII, 1998, p. 103, che il Trattato fa riferimento solo agli aiuti specifici o selettivi: le misure generali non sono riconducibili all'ambito di applicabilità dell'art. 92 (art. 87 con la numerazione del Trattato di Amsterdam). I vari Autori propongono classificazioni molto simili delle tipologie di aiuti; ad es., C. Malinconico, *op. cit.*, p. 68, parla di aiuti settoriali, regionali e generali; F. Roccatagliata - S. Medici, *Normativa comunitaria in materia di aiuti*

rientrano nella previsione dell'art. 87 TCE quegli incentivi che favoriscono talune imprese o talune produzioni, sembra ovvio che un accadimento storico che presenti un carattere diametralmente opposto a quello della fattispecie tipica (misura generale anziché selettiva), non possa essere qualificato come aiuto di Stato (24).

Eppure, la questione è stata posta (25) e va analizzata; si vedrà poi come il quesito non appare più così banale, alla luce di alcune considerazioni che saranno fatte da qui a poco, non prima di aver finito di riportare la decisione della Corte di giustizia CE.

I giudici comunitari si muovono con il consueto e collaudato schema per cui verificano prima se il caso specifico possa essere sussunto sotto la previsione della norma comunitaria e poi ricercano un'eventuale causa di giustificazione (26). Ricordando che il concetto di aiuto è più ampio di quello di

ti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 1998, pp. 619 ss., li dividono, invece, in aiuti a carattere regionale, settoriale, generale ed orizzontale. Quelli generali non rientrano nelle previsioni degli artt. 87 e ss. TCE; ad onor del vero F. Roccatagliata afferma, *op. cit.*, p. 632, che "gli aiuti generali, avendo come obiettivo primario l'interesse del singolo Stato membro, non hanno la stessa benevola accoglienza da parte della Commissione" e questo è evidentemente il parere di chi è molto addentro al funzionamento delle istituzioni comunitarie; ma lo stesso Autore prende atto del fatto che requisito necessario, per poter qualificare una misura come aiuto di stato, è il criterio della *specificità*.

9.

(24) Una sorta di interpretazione autentica della norma comunitaria è offerta dalla Commissione Europea in *Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di stato alle misure di tassazione diretta dell'impresa*, SEC(98) 1800, dell'11.11.1998, pubblicata in *GUCE* C384 del 10.12.1998; a p. 4 afferma che "il principale criterio per applicare l'art. 92, paragrafo 1 (art. 87 con la numerazione del Trattato di Amsterdam) ad una misura fiscale è dunque il fatto che tale misura instauri, a favore di talune imprese dello Stato membro, un'eccezione all'applicazione del sistema tributario" ed ancora, "la prassi decisionale della Commissione ha finora dimostrato che solo le misure il cui ambito si estende a tutto il territorio dello stato non soddisfano il criterio di specificità di cui all'art. 92".

(25) Posta, tra l'altro, da una Corte costituzionale.

(26) Si ricorda (ma molto sommariamente - su queste nozioni a carattere generale si dà per scontata la conoscenza di chi legge) come, una volta che una misura sia qualificata come aiuto di Stato, la sua incompatibilità con la normativa comunitaria non è automatica: per essere sanzionata, richiede, infatti, una verifica da parte della Commissione o, come in questo caso, da parte della Corte di giustizia CE; sul punto si veda, ad es., la sent. 14 febbraio 1990, *Francia Commissione*, causa C 301/87, in *Raccolta* p. I 307. A tal proposito bisogna rilevare come i controlli comunitari si trovino permanentemente in contrapposizione all'interventismo economico degli Stati europei, tutti, chi più chi meno, Stati sociali; il meccanismo ex artt. 87 e ss. TCE rappresenta allora un compromesso tra le due opposte esigenze.

sovvenzione sicché anche una riduzione di imposta può rientrarvi (27), rilevano come il caso in questione possa costituire un aiuto di Stato.

Il governo austriaco tenta di giustificare il rimborso affermando che esso va inquadrato all'interno del sistema globale di imposizione dell'energia, di cui farebbe parte integrante; tale ricostruzione non convince però i giudici secondo i quali il criterio di distinzione in sede di rimborso non è giustificato né dalla natura né dalla struttura generale della normativa austriaca: non essendoci una causa di giustificazione convincente, il rimborso va, allora, considerato aiuto di stato ai sensi dell'art. 87 TCE.

A risultati opposti era arrivato l'Avvocato generale Mischo nelle sue conclusioni dell'8 maggio 2001; in esse, infatti, affermava che il sistema di rimborso previsto dalla normativa austriaca andava considerato parte integrante (e non eccezione) del sistema impositivo generale, che non avvantaggiava le imprese austriache e che non incideva sulla concorrenza.

Secondo l'Avvocato generale, il settore secondario non può mai entrare in competizione con quello terziario e quindi il problema non si pone (28); dunque, i vantaggi accordati al settore produttivo non danneggerebbero in alcun modo il settore terziario: il diniego del rimborso ad un dentista - volendo usare le sue stesse parole - non potrebbe mai avvantaggiare una fabbrica di biciclette.

Ciò è senz'altro vero se si circoscrive il fenomeno al mercato interno austriaco; se, infatti, si analizza la questione in riferimento ad esso, una misura che agevola tutto il settore delle imprese produttrici di beni materiali non influisce sul gioco della concorrenza, perché il settore escluso dal beneficio, quello terziario, per definizione non può entrare in concorrenza con quello beneficiario (29).

(27) È pacifico che l'aiuto di Stato possa assumere la forma di rimborso di imposta. In verità l'ipotesi non è contemplata esplicitamente nell'elenco (tra l'altro, non tassativo) del paragrafo B della *Comunicazione cit.* SEC(98) 1800; la dottrina rileva però che il rimborso è una tecnica di riduzione dell'imposta al pari, ad es., dell'esenzione o del credito; si veda, ad es., F. Fichera, *op. cit.*, par. 3 - 4. La giurisprudenza comunitaria ha già affrontato diverse volte il problema dell'aiuto come riduzione dell'imposta; si vedano, ad es., sent. 23 febbraio 1961, *de Gezemenlijke Steenkolenmijnen in Limburg /Alta autorità*, causa 30/59 in *Raccolta 1961*, p. 1; sent. 15 marzo 1994, *Banco exterior de Espana*, causa c 387/92, in *Raccolta 1994*, p. I-877; sent. 1 dicembre 1998, *Ecotrade*, causa c 200/97, in *Raccolta 1998*, p. I-7907.

(28) In questa sede si commenta solo questo punto delle conclusioni dell'Avvocato; per una completa disamina (ed una critica integrale) degli altri argomenti utilizzati da Mischo - la misura quale parte integrante del sistema impositivo, la provenienza statale del beneficio, il raffronto con la situazione anteriore - si rimanda a F. P. Setter, *op. cit.*, pp. 248 e 249.

(29) Senza voler considerare che, anche in questo caso, la situazione è molto più problematica di quanto sembri, non potendosi sottacere diversi problemi; il dentista, ad

Ai sensi dell'art. 87 TCE, però, sono aiuti di Stato quelle misure che falsano la concorrenza nel mercato comune (30); bisognerebbe allora considerare l'effetto che la misura agevolativa austriaca ha (31) sul mercato comunitario, relazionandola a tutte le imprese europee, non alle altre austriache: in altri termini, ci sembra di dover rapportare il produttore di biciclette austriaco ai suoi concorrenti italiani o tedeschi, non al dentista austriaco.

Un corretto funzionamento del mercato comune presuppone, per definizione, che nello spazio economico unificato gli scambi avvengano come in un mercato nazionale, in cui non operano barriere o impedimenti. Gli aiuti, dunque, sono incompatibili "nella misura in cui incidono sugli scambi tra stati membri" (32) e la giurisprudenza comunitaria ha da tempo chiarito che la norma non distingue gli interventi a seconda della causa o del loro scopo ma li definisce in funzione dei loro effetti: ossia della loro attitudine a falsare la concorrenza nel mercato comune.

Ritornando al caso *Adria-Wien*, la Corte di giustizia CE giudica aiuto di Stato un rimborso accordato alle imprese produttrici di beni materiali considerandolo idoneo a provocare distorsioni nel mercato comunitario; ci si aspetterebbe, dunque, che tale misura venga neutralizzata ed invece il risultato della sentenza è che il rimborso viene esteso in Austria anche al settore terziario (si ricorderà la prima questione affrontata dai giudici comunitari: "l'applicazione generalizzata del rimborso non è aiuto di Stato"). Risulta evidente che, dopo l'intervento dei giudici comunitari, nulla cambia per il settore secondario austriaco (beneficiario originario della misura in questione) in relazione al mercato comunitario: la posizione di vantaggio di queste imprese nei

es., potrebbe chiedersi perché debba essere discriminato e potrebbe porre la questione di costituzionalità (il che è regolarmente avvenuto, visto che il caso è stato rimesso alla CG-CE proprio dalla corte costituzionale austriaca). E poi, anche da un punto di vista economico, in realtà non è sempre semplice distinguere nettamente tra i due settori; nota F. P. Setter, *op. cit.* pp. 248, che nel caso specifico, infatti, sono escluse dal rimborso anche le imprese che, pur producendo anche beni materiali, hanno un diverso *core business*.

(30) Il concetto è stato più volte ribadito dalla giurisprudenza comunitaria; si veda, ad es., il punto 48 della sent. 17 giugno 1999, *Maribel*, causa c 75/95, in *Raccolta 1999*.

(31) O può avere - l'art. 87 TCE parla, infatti, di misure che falsino o minaccino di falsare la concorrenza nel mercato comune.

(32) Art. 871 TCE; chiarisce la Commissione, al punto 11 della *Comunicazione cit. SEC(98) 1800*, "la misura deve incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri ... Secondo una giurisprudenza costante, ai fini di questa disposizione la condizione dell'incidenza sugli scambi è soddisfatta se l'impresa beneficiaria svolge un'attività economica che dà luogo a scambi tra gli stati membri. Il semplice fatto che l'aiuto rafforzi la posizione dell'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari permette di concludere che l'aiuto incide sugli scambi".

confronti delle concorrenti site negli altri Stati comunitari resta inalterata ancorché il beneficio, nel mercato austriaco, sia stato esteso anche al terziario.

Questo effetto è chiaramente riconducibile alla dicotomia tra misura generale e provvedimento settoriale, che, forse, rappresenta il punto più problematico della disciplina sugli aiuti di Stato.

Qualche indicazione sull'argomento è rinvenibile nella più volte citata comunicazione sugli aiuti sotto forma di misure fiscali (33). Al punto 6 di detto documento, si riconosce che anche alcune misure fiscali di carattere generale possono ostacolare il corretto funzionamento del mercato interno ma l'unico rimedio previsto in tale caso sembrerebbe essere l'applicazione degli artt. 93 e 94 TCE (34).

È importante, allora, capire quando un provvedimento è considerato misura generale e quando invece aiuto settoriale, essendo, infatti, molto diversi i margini operativi in cui può muoversi la Commissione nelle due diverse ipotesi; le indicazioni fornite su questo punto non sono, però, pienamente soddisfacenti.

Volendo fare degli esempi concreti, è assodato che una diversificazione dell'incidenza del prelievo attraverso un meccanismo di rimborso dell'imposta accordato solo ad alcuni settori produttivi, come nel caso *Adria-Wien*, è sanzionabile in base all'art. 87 TCE.

Invece, un'ipotetica imposta, congegnata in modo da gravare proporzionalmente al numero di unità lavorative impiegate dalle imprese, non incontrerebbe problemi a livello comunitario; tale tassazione discriminerebbe a priori ugualmente, essendo risaputo che il settore produttivo richiede molta più forza lavoro del terziario avanzato che, dunque, trarrebbe beneficio da tale meccanismo e ciò nonostante - così ci sembra di capire - non sarebbe sanzionata (35).

Le due fattispecie, pur raggiungendo uno stesso risultato economico (la discriminazione tra diversi settori di imprese), sono qualificate diversamente,

(33) Commissione CE, *Comunicazione cit.* SEC(98) 1800.

(34) Ossia, il ricorso all'emanazione di direttive; strumento non esattamente agevole se si considera che dal 1967 ad oggi, in campo di tassazione diretta, la CE è riuscita ad emanarne solo due, quelle del '90.

(35) L'esempio non è totalmente inventato ma prende spunto da un ragionamento della stessa Commissione; afferma infatti, punto 14 della *Comunicazione cit.* SEC(98) 1800, che: "il fatto che talune imprese o taluni settori beneficino più di altri di alcune di queste misure fiscali (generali) non implica necessariamente che dette misure rientrino nel campo di applicazione delle regole di concorrenza in materia di aiuti di Stato. Le misure volte ad alleggerire la pressione fiscale sul lavoro per tutte le imprese hanno un effetto relativamente maggiore per le industrie a forte intensità di manodopera rispetto a quelle a forte intensità di capitale, senza per questo costituire necessariamente un aiuto di Stato".

aiuto di Stato l'una, misura generale l'altra; ciò significa che la Commissione segue un criterio di distinzione rigidamente formale che porta a trattare diversamente delle misure che pure hanno gli stessi effetti.

In ogni caso, gli organi comunitari, in primo luogo Commissione e Corte di giustizia, non fanno altro che utilizzare gli strumenti che hanno a loro disposizione, non potendo andare oltre i loro margini (ma sarebbe più appropriato parlare di limiti) operativi. La definizione di *dannosità* che fa scattare una serie di reazioni da parte di detti organi non è, ovviamente, legata a considerazioni economiche ma a criteri giuridici; in altri termini, un provvedimento può essere trattato come aiuto di stato, una situazione di concorrenza fiscale può essere specificata come concorrenza fiscale dannosa, solo se rientrano nelle previsioni normative comunitarie che configurano le relative fattispecie.

Ci sembra, allora, che, in sede di produzione normativa, sono state create fattispecie che disciplinano diversamente fenomeni che, da un punto di vista economico, sono identici. Ci riferiamo, ovviamente, alla discrasia tra misure generali e provvedimenti settoriali che provoca delle situazioni patologiche sia se si osserva il fenomeno nell'ottica dei singoli mercati statali, sia se lo si considera nell'ambito del mercato unico europeo.

Per quanto riguarda il primo profilo, l'aiuto di Stato, considerato come *eccezione* al sistema tributario *generale* (36) del paese, non garantisce l'assenza di discriminazioni o benefici; in altri termini, come si è cercato di dimostrare con gli esempi portati in precedenza, anche una misura generale può, all'interno del mercato di un singolo Stato, essere congegnata in modo da incidere diversamente sui vari settori di contribuenti.

Ma le incongruenze aumentano, e così torniamo al caso *Adria-Wien*, se passiamo a ragionare in termini di mercato comunitario: due provvedimenti che, in una dimensione statale, possono essere considerati uno generale e l'altro settoriale possono non avere, a livello europeo, effetti diversi.

Il caso in oggetto è, in tal senso, illuminante: la situazione di partenza è un aiuto (sotto forma di rimborso) giudicato in contrasto con la normativa comunitaria perché dannoso per la concorrenza nel mercato comune; da notare, ed è fondamentale, che la Corte ha potuto sanzionare la misura avendola qualificata come settoriale. Dopo la sentenza, il beneficio è accordato anche alle imprese in un primo momento escluse: la misura diventa generale e, come tale, ritenuta non sanzionabile. Il punto è che, nell'ottica del settore della produzione di beni materiali (primo beneficiario del provvedimento), la situazione non è cambiata: l'aiuto continua ad essere accordato e, dunque, rimane inalterata la situazione di vantaggio in relazione alle altre imprese eu-

(36) Commissione CE, *Comunicazione cit.* SEC(98) 1800, punto 16.

ropee. Da un punto di vista economico, allora, non è cambiato nulla, anche se è mutata la qualificazione giuridica del provvedimento statale (considerato selettivo prima e generale dopo). Anzi, a ben vedere, dopo la sentenza comunitaria, c'è qualcosa di nuovo; l'aiuto, infatti, è concesso anche al settore terziario austriaco che così si ritroverà anch'esso avvantaggiato in relazione ai suoi concorrenti europei: la situazione patologica che i giudici avrebbero dovuto eliminare in realtà si amplia...

Ciò perché gli strumenti normativi a disposizione degli organi comunitari partono dall'equivalenza tra misura settoriale e distorsione al funzionamento del mercato comunitario (37); senza considerare che settorialità e generalità sono parametri misurati su una dimensione, il mercato nazionale, diversa da quella che si cerca di tutelare (il mercato comunitario).

Questa sovrapposizione tra le due dimensioni (mercati comunitario ed interno) porta ad un diverso trattamento di fattispecie simili (38): misure cd. generali, come un rimborso di imposta accordato a tutte le imprese austriache o un prelievo al 12.5% su tutte le società residenti in Irlanda, non sembrano poi tanto diverse, nell'ottica del mercato comunitario, da provvedimenti qualificati come settoriali come un rimborso concesso in Austria al solo settore secondario o un ipotetico abbassamento di aliquota concesso a tutte le imprese situate nel Mezzogiorno di Italia o in un qualche Land tedesco.

Eppure, le seconde sono sanzionate, le prime no.

Tutto ciò è emerso nel caso *Adria-Wien* dove una misura agevolativa settoriale, attraverso una sentenza comunitaria, è diventata rimborso generaliz-

(37) A tal proposito, risulta interessante l'orientamento della Commissione ufficializzato nella pubblicazione *Primo censimento degli aiuti di stato nella Comunità europea*, Bruxelles, 1989; al punto 15 si afferma: "la politica della Commissione (in materia di aiuti di Stato) è basata sulla considerazione economica che gli aiuti, rispetto alle misure generali, hanno un impatto più diretto e più immediato sulle condizioni della concorrenza fra Stati membri ... Tale effetto di distorsione degli aiuti va confrontato con le misure applicate in maniera generale ... è in generale ammesso che probabilmente l'effetto diretto della maggior parte delle misure generali sarà attenuato nell'insieme delle attività economiche, compensato o vanificato da altre misure generali...". La dottrina ha da tempo confutato questa posizione; F. Vanistendael, in *op. cit.*, p. 159, afferma, ad es.: "there is no demonstrable difference between general tax measures of a structural nature and restricted measures that are aimed at specific sectors or geographical areas. Both types of measures may have adverse effects on free and fair competition".

(38) Ma ciò non deve sorprendere, soprattutto se si parte dalla considerazione che in questa materia bisogna affrontare più questioni politiche che problemi inerenti al dogmatismo giuridico; si veda J. Lang, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, Padova, 1997, p. 772.

zato, con la non trascurabile conseguenza che un meccanismo congegnato per neutralizzare le distorsioni ha finito per ampliarle perché non solo l'aiuto non è stato rimosso, ma è stato esteso anche ad un altro settore che, dunque, si troverà anch'esso avvantaggiato nel contesto della concorrenza comunitaria.

Domenico Ardolino

II – B) Giurisprudenza italiana
Italian Case-law

* * * * *

SUPREME COURT OF CASSATION – TAX SECTION – JUDGEMENT NO. 3410 OF 8TH MARCH 2002 (CHAIRMAN PAOLINI – RAPPORTEUR CECCHERINI)

EC principle of non-discrimination in tax matters applies only of taxpayers of EC nationality.

Therefore, such principle cannot be invoked by a company resident in U.S.A. with no permanent establishment in Italy to avoid the payment of ILOR (Local income tax) due in Italy on royalties.

Scope of the EC principle of non-discrimination in taxation

1. Introduction

In the decisions No. 5768 (1) of 8 May 2000, No. 1122 of 3 February 2000 and No. 9942 (2) of 28 July 2000, the Italian Supreme Court of Cassation stated that royalties received by non-resident enterprises cannot be subject to ILOR (local income tax), since the national regulations and those contained in double tax treaties must be interpreted in conformity with Community law, which prevails even over tax treaty provisions.

The application of ILOR to such income would in fact give rise, according to the arguments held by the Court of Cassation in the aforementioned decisions, to discriminatory treatment against non-resident enterprises, which would be in conflict with the principle of non discrimination established by the EC Treaty (3).

(1) Similar cases were subsequently dealt with by the Court of Cassation in decisions No. 12997 of 2 October 2000, No. 14197 of 27 October 2000 and No. 14253 of 28 October 2000, whose outcome faithfully reflects those stated in decision 5768/2000.

(2) These decisions are published in this Review, 2/2001, at 244, with note by C. GARBARINI. Decisions 1122/2000 and 9942/2000 dealt with the application of the old Italy-United Kingdom double tax treaty dated 4 July 1960 (no longer in force and replaced by the new treaty signed on 21 October 1988).

(3) As regards the application of the EC non-discrimination principle in taxation see AA. VV., *Fundamental Freedoms for Citizens, Fundamental Restrictions on National in Tax Law?*, in *European Taxation*, 2000, 3 (Italian report by M. LOMBARDI, at 60); P. ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari tra Paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1993, at 65; F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padua, 1998, at 105-177;

In the decision examined here, the Court of Cassation moves a step back, holding the view that the Community principle of non discrimination exclusively applies to nationals of a Member State (whereas in the case at stake the enterprise subject to "discriminatory" tax treatment was an US national) (4).

2. Scope of the EC non-discrimination principle in taxation

The EC law provisions do not contain any explicit general prohibition of discrimination in the field of direct taxation (5). This principle is in fact the outcome of a hermeneutical operation conducted over the last few years by the European Court of Justice (ECJ), which has developed the prohibition of discriminatory regulations based on the provisions of Arts. 12 (containing a general prohibition of discriminatory treatment on the basis of nationality (6)), 39 (free movement of workers), 43 and 48 (freedom of establishment), 49 (free provision of services) and 56 (free circulation of capital).

The Court's competence in this respect is justified by the fact that national measures taxing non-resident persons (citizens of another Member

P. CLAEYS BOÛUAERT, *La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de Justice européenne*, in *Journal de droit fiscal*, 1999, at 269; F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2000, at 34; L. HINNEKENS, *Compatibility of Bilateral Tax Treaties with EC Law – The Rules*, in *Intertax*, 1994, at 146; *Id.*, *Compatibility of Bilateral Tax Treaties with EC Law – Application of the Rules*, in *EC Tax Rev.*, 1995, at 202; H. VAN DEN HURK, *The European Court of Justice Knows its Limits*, in *EC Tax Rev.*, 1999, at 211; F. VANISTENDAEL, *The role of the European Court of Justice as the Supreme Judge in tax case*, in *EC Tax Rev.*, 1996, at 114, *Id.*, *Impact of European tax law on tax treaties with third countries*, in *EC Tax Rev.*, 1999, at 163; P. J. WATTEL, *Progressive Taxation of Non-Resident and Intra-EC Allocation of personal Tax Allowances*, in *European Taxation*, 2000, at 210.

(4) The issue examined by the Court, regarding the applicability of ILOR to Italian-source royalties derived by non-resident companies with no permanent establishment in Italy, has been long debated by scholars and jurisprudence. See on this C. GARBARINI, *Ilor sulle royalties e portata del principio di non discriminazione fiscale*, in this Review, 2/2001, at 244.

(5) Unlike what was foreseen for the indirect taxation sector in Arts. 90 and 91 of the Treaty of Rome.

(6) This provision applies to matters within the scope of the Treaty (identified in Art. 2) which do not include, as such, the field of direct taxation. The Court, however, has remarked on many occasions that "although it is true that in the present state of EC law the matter of direct taxation is not included, as such, in the sphere of competence of the European Community, nonetheless the member nations are obliged to exercise the competencies attributed to them in accordance with EC law" (point 21 of Court of Justice sentence dated 14 February 1995, case C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c. R. Schumacker*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, II, at 3, with note by F. AMATUCCI).

State) in a less favourable way than that applicable to nationals of the State in question represent an hindrance to the freedoms to work, establish, exercise economic activities and invest capital, which the EC Treaty grants to all EU nationals. Such obstacle entails a violation of fundamental freedoms, unless justified by appropriate reasons (7).

A domestic tax provision is incompatible with the EC non-discrimination principle, when it entails a restriction on the exercise of a fundamental freedom for an EU national and within the EU (8). Furthermore, such restriction must also be *discriminatory* (9) and *unjustified* (10, 11).

(7) These are the so-called *rules of reason*, that according to the Court of Justice include the need to counter tax avoidance (3 September 1999, case C-212/97, *Centros*, in *Foro It.*, 2000, IV, col. 317-322, with note by N. FORTUNATO), to ensure effectiveness of fiscal control (see, in particular, the decision 15 May 1997, case C-205/95, *Futura Participations SA*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, at 15, with note by G. MELIS) and to preserve fiscal coherence within the national taxation system (first stated in the ECJ decision of 28 January 1992, case C-204/90, *H.M. Bachmann vs. Belgium*, in *ECR*, 1992, I-249). The European Court of Justice, however, rejected that avoiding losses in fiscal revenue could constitute a suitable reason to justify a discriminatory national tax regulation (cfr., for instance, the decision of 21 September 1999, case C-307/97, *Saint Gobain*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, III, at 323, with note by C. GARBARINI).

102

(8) It must therefore consist of a less favourable tax treatment applicable to operators who are nationals of another EU Member State in relation to those of the country in question, and/or makes it fiscally less advantageous, for national operators, to provide their services to another Member State (5 October 1994, case C-381/93, *Commission vs./ France*, in *ECR*, 5145, point 14) or, lastly, that imposes restrictions on the freedom, for the recipients of the services, to go to another Member State to receive a service there (28 October 1999, case C-55/88, *Bent Vestergaard*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, III, at 83, with note by C. PINTO).

(9) See further on the concept of "discrimination", as developed in the case-law of the European Court of Justice, in paragraph 3.

(10) Insofar as it is not covered by one of the *rules of reason* mentioned in note 15.

(11) Likewise L. HINNEKENS (*'AMID': The Wrong Bridge or a Bridge too Far? An Analysis of a Recent Decision of the European Court of Justice*, in *European Taxation*, 2001, at 210) points out that, in order to determine whether a taxation measure is in conflict with principles stated in the EC Treaty, it is necessary to ask (at least) six questions:

- 1) "Does the case fall within the (intra-Community) scope of the EC Treaty?"
- 2) Is the matter left to the Member States under Article 293, second indent EC Treaty?"
- 3) Is the tax treatment a case of (direct) discrimination?"
- 4) Is it then a case of prohibited restriction of the freedom of establishment?"
- 5) Is there an imperative reason of general interest which justifies the tax restriction under the "rule of reason" doctrine?"
- 6) If the tax rule does not generate discrimination or another restriction of the freedoms (breach of primary Community law), it may still be prohibited under an EC tax directive (breach of secondary Community law)".

Accordingly, the Supreme Court was correct in acknowledging that the EC non-discrimination principle only applies to situations that at least meet the "subjective" condition, thus not to the US national company discriminated by the Italian provision.

The Court of Cassation had reached opposite conclusions in the decision 5768/2000, when ruling against the application of ILOR to Italian-source royalties flowing to a United States enterprise with no permanent establishment in Italy. Possibly, this position was due to an imprecise reading of the *Saint Gobain* decision (12).

As most remember, in this decision the ECJ stated (or, rather, repeated) the prohibition for Member States to apply discriminatory tax measures also in respect of treaties with third countries. Despite this, there was no doubt that the subjective condition had to be met. The reasoning followed by the Court in the *Saint Gobain* case can be summed up as follows:

a) Harry, a national of member nation X, receives income from third country Z;

b) Harry asks member nation Y to allow him the benefits of the treaty between Member State Y and third country Z;

c) the request is justified by the fact that Harry, although not a national of Member State Y, operates there under similar tax conditions to those applicable to national taxpayers of Member State Y (13, 14).

(12) Mentioned below in note 7. See further on this C. GARBARINI, *Il principio di non discriminazione tra società residenti e stabili organizzazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, II, at 337; H. E. KOSTENSE, *The 'Saint Gobain' case and the application of tax treaties. Evolution or revolution?*, in *EC Tax Rev.*, 2000, at 220; M. LAUSTERER, *Unlawful German Tax Discrimination of Permanent Establishment Comes before the European Court of Justice*, in *EC Tax Journal*, 1998, at 1; R. OFFERMANN – C. ROMANO, *Treaty Benefits for Permanent Establishments: The 'Saint Gobain' Case*, in *European Taxation*, 2000, at 180; D. OLIVER, *Entitlement of a permanent establishment to third state treaty benefits: 'Saint Gobain'*, in *BTR*, 2000, at 174; H. VAN DEN HURK, *Did the ECJ's Decision in 'Saint Gobain' Change International Tax Law?*, in *BIFD*, 2001, at 152.

(13) The *Saint Gobain* decision, in particular, concerned the case of a French company holding through a German PE shares in Swiss and US companies, whose dividends were subject to a less favourable treatment in Germany than that applicable to resident companies. The European Court of Justice stated on this occasion that a conflict with the principles of the EC Treaty arises insofar as the German PE may not claim the benefits, with regard to the taxation of dividends, applicable (for German resident companies) under the bilateral treaties between Germany and the USA and between Germany and Switzerland (the freedom of establishment of the French company was indirectly affected).

(14) In this regard, the term "triangular cases" is employed (these involve as a rule, as in the *Saint Gobain* case itself, of an enterprise resident in State X, with a permanent establishment located in State Y, by means of which it produces income in State Z). With

Under such conditions, the refusal by State Y to allow Harry such benefits would entail a violation of the freedom of establishment (objective condition) that the taxpayer, being an EU national (subjective condition), had been granted by the EC Treaty.

The applicability of the tax discrimination prohibition to treaties with third countries does not, however, imply that the latter countries are bound by EC law (15), nor, on the other hand, the possibility for non-EC nationals (such as a US enterprise) (16) to claim its application.

regard to "abuse of tax treaties" which can arise in connection with the application of the bilateral convention between the State in which the income is produced and the State in which the permanent establishment is located, see J. AVERY JONES – C. BOBBETT, *Triangular Treaty Problems: a Summary of the Discussion in Seminar E at the IFA Congress in London*, in *BIFD*, 1999, at 16; P. PISTONE, *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*, in V. UCKMAR (ed.), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padua, 1999, at 509-511 and K. VAN RAAD, *The 1992 OECD Model Treaty: triangular Cases*, in *European Taxation*, 1993, at 298, and also the OECD report (*Triangular Cases*, in *Model Tax Convention – Four Related Studies*, Paris, 1992, at 30); K. VAN RAAD, *Issues in the Application of Tax Treaties: Non-Discrimination Clauses*, in *BIFD*, 1986, at 348; H. VAN DEN HURK, *Did the ECJ's Decision in 'Saint Gobain' Change International Tax Law?*, at 156-157; K. VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Deventer, 1997, at 1319.

(15) Greater problems arise when the latter country is an EU Member State, i.e. in the case that an enterprise of Member State X produces income in Member State Z through a permanent establishment located in Member State Y: should country Z treat such income as obtained by a resident of country X (hence applying the bilateral convention between countries Z and X), or should it consider them as produced by a resident of State Y (thus allowing application of the Treaty entered into with that country)?

In other words, the *Saint Gobain* decision may simply imply that (a) Member States must ensure that the same benefits applicable to resident enterprises also apply to PEs located in their territory, or that (b) PEs of companies that reside in another Member State must be granted the status of resident enterprise (the so-called *fiction of independence*) and that (c), this status must also be granted, by virtue of the principle of "Community loyalty" stated in Art. 10 EC Treaty, not only by the Member State in which the permanent establishment is located, but also by that in which income is produced (so-called "*third party application*" of the principle of freedom of establishment).

At present, EC law and case-law by the Court of Justice do not offer arguments to support the corollaries indicated above in points (b) and (c); cfr., on this point, H. E. KOSTENSE, at 220 ff. (*third party application* is instead asserted, among others, by H. VAN DEN HURK, at 157).

(16) As regards the interaction between the EC non-discrimination principle in taxation and tax treaties with third countries, see note 20, as well as F. VANISTENDAEL, *Impact of European tax law on tax treaties with third countries*, in *EC Tax Rev.*, 1999, at 163; W. GASSNER, M. LANG, E. LECHNER, *Tax Treaties and EC Law*, The Hague – London – New York, 1997; P. PISTONE, *The Impact of Community Law on Tax Treaty: Issues and Solutions*, The Hague – London – Boston, 2002.

3. Prohibition of tax discrimination and double taxation

As already stated, in the decision commented here the Court of Cassation acknowledges that the EC non-discrimination principle cannot be invoked in order to claim the non-applicability of national regulations requiring the application of ILOR on Italian-source income derived by the non-EU resident company even when a bilateral tax treaty allocates taxing powers to the other Contracting State.

Accordingly, in the specific case the application of the non-discrimination principle is precluded by the (non-EC) nationality of the enterprise.

It should be noted that in a precedent case concerning Italian-source royalties flowing to a British resident company, the Court of Cassation had tackled the issue of applying ILOR despite the presence of a treaty (so-called *reviviscenza*) and concluded that applying the tax in such circumstance could have discriminatory effects, hindering the exercise of the free provision of services, recognised by Art.49 of the EC Treaty (17).

In such case Italian-source royalties derived by the British company (having its registered office in EU territory) were subject to UK taxes in addition to ILOR paid in Italy, without entitlement to foreign tax credit for the Italian taxes. British tax authorities observed that ILOR was not included in the scope of the convention and thus did not allow the tax credit applicable therein (18). Had, by contrast, British tax authorities deemed ILOR as falling within the scope of the treaty, they would have likewise refused to allow the tax credit, being taxing powers not allocated to the source-State.

Domestic tax provisions exposing non-resident providers of services to double taxation indeed put them in less favourable conditions than those applicable to resident taxpayers, who as a rule, are not exposed to such dangers. However, "international double taxation" only occurs when the same income, in the hands of the same taxpayer is subject in two States *to the same (or a comparable) tax* (19).

Consequently, insofar as ILOR is not regarded as a tax applicable at the State level, but rather as having the nature of "local" tax (provided that the "sourcing rule" indicated in Art. 19, No. 9 of Presidential Decree 599/73 (20)

(17) See the aforementioned sentences Nos. 1122/2000 and 9942/2000, which dealt with the application of the old Convention between Italy and the UK dated 4 July 1960.

(18) In this case, incidentally, the taxpayer would still be able to claim the application of relief from double taxation based on the domestic provisions.

(19) A. FANTOZZI – K. VOGEL, '*Doppia imposizione internazionale*', in *Digesto – Discipline privatistiche – sez. comm.*, vol. V, Turin, at 186; also see C. GARBARINO, at 391 ff.

(20) According to most Italian tax scholars, the ability-to-pay principle contained in Article 53 (1) of the Italian Constitution sets a domestic limit on the State's taxing power (in

is deemed constitutionally legitimate), there can be neither a question of "double taxation", nor of discriminatory provisions. On the other hand, asserting the discriminatory character of applying ILOR to royalties implies the recognition that ILOR is by its own nature a tax applicable at the State level (as the Court of Cassation had in fact stated, albeit incidentally).

It is necessary, at this point, to ask ourselves whether it is correct to regard a domestic provision exposing non-residents to double taxation as a discriminatory tax measure.

From an objective standpoint, the EC non-discrimination principle is violated by a regulation that entails discriminatory and unjustified restrictions with regard to one or more of the fundamental freedoms. The ECJ has made it clear, in many decisions, that a national regulation is "discriminatory" when it *applies a different treatment to similar situations and vice versa the same treatment to different situations* (21, 22).

the absence of a limit set in general international law in this regard). See further on this G. CROCATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padua, 1965, at 33; R. LUPI, entry '*Territorialità del tributo*', in *Enc. Giur.*, vol. XXXI, Rome, 1994, at 3; A. MANGANELLI, '*Territorialità dell'imposta*', in *Digesto - Discipline privatistiche - sez. comm.*, Turin, vol. XV, at 369; G. MICHELLI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 1965, at 224. The constitutionality of Art. 19, No. 9, of Presidential Decree 599/73 was, as already mentioned, criticised by E. DE MITA (*Ritenuta d'imposta: l'asso pigliatutto del diritto tributario*, in *Fisco e Costituzione*, Milan, 1984, at 902 ff.).

106

(21) "The non discrimination principle... requires that analogous circumstances must not be treated in a differentiated manner and that different circumstances must not be treated in the same manner unless such treatment is objectively justified" (13 December 1984, case C-106/83, *Sermide*, in *ECR*, 4209 at point 28); however "the different treatment of non comparable situations does not automatically give rise to the conclusion that discrimination is present" (17 July 1963, case C-13/63, *Italian refrigerators*, in *Giur. It.*, 1964, I, col. 1-8, with note by GORI).

(22) According to the prohibition of discrimination contained in Article 24 (1) OECD Model Convention, discrimination arises when nationals of the other Contracting State, who find themselves "*in the same circumstances, in particular with respect to residence*", are subject to taxation or related charges that are "*other or more burdensome*" than those foreseen for its own nationals. Article 24 (3) establishes that the permanent establishment that an enterprise resident in one Contracting State has in the other Contracting State cannot be subject in this other nation to "*less favourable*" taxation in relation to the taxation levied on the enterprises of the said nation (since it is assumed that the said permanent establishment finds itself, from the tax perspective, in the "same circumstances" as these enterprises). The UN Model Convention and the US Model Convention contain provisions with wording identical to that of the OECD Model Convention.

As regards the meaning of such expressions (and the asymmetries between the two non-discrimination clauses envisaged in Article 24) cfr. AA. VV., *The Non-Discrimination Article in Tax Treaties*, at 361 ff. and 425 ff., as well as K. VOGEL, at 1316. For an analysis of the concept of "discriminatory regulations" contained in the USA Model Convention, reference should also be made to S. H. GOLDBERG - P. A. GLICKLICH, *Treaty-based non Discrimination: Now You See It Now You Don't*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, at 529 ff.

Should Italian-source royalties received by a non-resident enterprise (with no permanent establishment in Italy) be subject to ILOR at the same conditions applicable to resident taxpayers, then no discrimination would automatically occur. Nor could one object that double taxation would occur because income would be subject to income taxation also in the enterprise's country of residence.

In other words, it is not possible to regard as *discriminatory* a provision that subjects income to taxation in the same manner and at the same rates regardless of whether they have been received by nationals (or residents) of that country or by foreigners. However, such taxation may nevertheless be *unlawful*, either because it gives rise to an extension of the State's levying power beyond the limits set by the constitutional Charter, or because it breaks a *distributive rule* contained in an international treaty (according to which such income will not be taxed, or will be taxed only at a reduced rate, by that State).

4. The so-called principle of EC preference

In the decision examined here, the Court of Cassation also remarks that the applicability of ILOR cannot be denied by reason of the so-called principle of EC preference.

On the basis of this principle, already applied by the Court of Justice in other areas (for example, agriculture (23)), the Member State would be obliged to grant all EU nationals the tax advantages granted under bilateral agreements signed with certain member countries (24).

107

(23) See the decisions by the Court of Justice, 13 March 1968, case C-5/67, *Beus*, in *ECR*, at 113; 14 July 1994, case C-353/92, *Hellenic Rep vs/ Council*, in *ECR*, at I-3451 and by the Court of First Instance, 15 December 1994, case T-489/93, *Unitruit Hellas EPE*, in *ECR*, at II-1228. In some decisions EC judges have also examined the question of the existence of a "principle of EC preference" in the framework of the so-called "provisioning regime" regulated by the Euratom Treaty: cfr. Court of Justice, 11 March 1997, case C-357/95, *Empresa Nacional de Uranio*, in *ECR*, at I-1329 and (on the same matter) Court of First Instance, 15 September 1995, case T-458/93, in *Coll.*, at II-2459.

(24) In short it can be said that it is possible to draw three corollaries from the (alleged) principle of "EC preference" (the attention of legal doctrine is, however, concentrated entirely on the first, and most "reasonable" of the three):

- if an EU Member State X, through a bilateral treaty or its domestic law, has allowed the nationals of Member State Y a given advantage, this measure must be extended by country X to nationals of all the other Member States;
- the said extension must operate also in relation to advantages that Member State X has granted in such manner to nationals of third country Z:
- a taxpayer who is (a resident and) a national of EU Member State X can claim, with regard to the tax treatment to be applied to income derived by the latter in EU Member State Y, the application of the benefits of the treaty between EU Member States Z and X.

The Court maintains, quite correctly, that the benefit of this principle cannot apply to an enterprise of non-EU nationality; on the other hand, the Court of Cassation seems to imply that this principle too (like that of non discrimination) impedes the application of ILOR to royalties received by a non-resident enterprise whose registered office is in an EU country (25).

The prevailing position among scholars seems, however, to deny the possibility of applying this principle in the matter of taxation (26). Arguments in support of this approach are drawn from some pronouncements of the Court of Luxemburg contained, in particular, in the *Bachmann* (27) and *Gilly* (28, 29) decisions.

Indeed, Art. 293 of the Treaty of Rome expressly recognises that Member States have the authority to stipulate, "so far as is necessary", treaties for the purpose of eliminating "double taxation within the Community". Although this provision was, presumably, intended to stimulate the pursuit of

(25) In this regard, the Court of Cassation observed - in decision 9942/2000 (which concerned the application of the 1960 Italy-UK double tax treaty) - that "The opinion is commonly held, in fact, that the non-discrimination principle entails the automatic extension of an advantage or an opportunity granted to the nationals of one member country by the provisions of a convention or domestic regulation to the nationals of all the other member nations".

(26) Cfr. F. AMATUCCI, *La discriminazione di trattamento nel Modello OCSE*, in V. UCKMAR (ed.), *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padua, 1999, at 437; A. J. MARTIN JIMÉNEZ, F. A. GARCÍA PRATS, J. M. CALDERÓN CARRERO, *Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: The 'Saint Gobain' Decision of the ECJ*, in *BIFD*, 2001, at 241; L. HINNEKENS, *Comparability of Bilateral Tax Treaties with European Community Law. The Rules*, in *EC Tax Rev.*, 1994, at 154; E. KEMMEREN, *The Termination of the m.f.n. Clause Dispute in Tax Treaty Law*, *ibidem*, 1997, at 146; H. VAN DEN HURK, *The European Court of Justice knows its limits*, in *EC Tax Rev.*, 1999, at 216-218; K. VOGEL, at 264. The opposite view is maintained by A. J. RÄDLER, *Most-Favoured-Nation Clause in European Tax Law?*, in *EC Tax Rev.*, 1995, at 66; H. KERGALL, *Aspects of Treaty Overriding*, in *Intertax*, 1993, at 452; J. SCHUCH, *Most-favoured-nation clause in tax treaty law*, in *EC Tax Rev.*, 1996, at 161.

(27) Court of Justice, 28 January 1992, case C-204/90, *H.M. Bachmann vs. Belgian Govt.* in *ECR*, 1992, at I-249.

(28) Court of Justice, 12 May 1998, case C-336/96, *Gilly vs. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, III, at 833 (with note by S. MEDICI).

(29) Scholars (cfr. K. EICKER, *Cases Hoechst/Metallgesellschaft before the European Court of Justice*, in *Intertax*, 1999, at 173) analysed the reference to "EC preference" principle mentioned in the proceedings of joined cases C-397/98 (*Metallgesellschaft*) and C-410/98 (*Hoechst*). However, the decision issued by the Court on 8 march 2001 (in *Giur. It.*, 2001, at 1482) prudently avoided any reference to this aspect (and Advocate General Fennelly had already acted in the same manner when drawing up his conclusions).

this aim though the signature of multilateral agreements (30), Member States have exercised this authority for the purpose of entering into an extensive network of bilateral conventions with one another, mostly inspired by the models drawn up (initially by the League of Nations and subsequently by) the OECD.

These treaties pursue the aim of eliminating legal double taxation (31) through the use of various instruments (tax exemption or credit, disciplined in its many forms), and by differently scaling the levying power of the source nation on the various types of incomes obtained by persons resident in the other signatory nation (32).

The possibility of customizing the instruments provided for by such conventions, albeit for the final purpose of preventing double taxation, thus appears inherent to the exercise of fiscal policy (one might also say: "to the need to preserve the consistency of the taxation system") goals pursued by each Member State; and the same can be said with regard to the power to exclude from application of the convention's benefits persons who are not resident in either of the two signatory States (33) (and are not in similar circumstances, from the tax perspective, to residents of the contracting State applying the convention).

However, the object of such conventions is in fact to prevent resident taxpayers resident of the Contracting States from being subjected to double taxation, and certainly not to ensure that they are subject to the tax system that is the least burdensome of those in existence.

10

(30) This practice has been followed for other purposes indicated in Art. 293 (e.g. the Brussels Convention of 27th September 1968 on jurisdiction and the enforcement of sentences on civil and commercial matters (in the EC Official Journal, L 299, 31 December 1972, at 32-42) and the Brussels Convention of 29 February 1968 on the mutual recognition of companies and legal persons).

(31) Some treaties also contain specific provisions aimed at countering economic double taxation (see the Italian treaties with France and the UK), as well as the clause of Art. 9, para. 2, of the OECD Model Convention.

(32) "In the framework of the bilateral conventions intended to prevent double taxation the Member States are free to establish the connecting factors so as to share out taxation competency" (Court of Justice, 21 September 1999, case C-307/97, *Saint Gobain*, point 56).

(33) A different opinion would make redundant all anti-*treaty shopping* provisions contained in the treaties entered into by EU Member States. However, the Court of Justice has recognised in the *Centros* decision, the compatibility of domestic anti-avoidance provisions (thus not only of anti-tax evasion devices) and of "those concerned cannot abusively or fraudulently take advantage of Community law" (point 24).

Nor can different conclusions be reached in consideration of the *Saint Gobain* decision, based on the argument that the balance and reciprocity of the conventions signed by Germany with the United States and Switzerland would not be put in question by a unilateral extension of a tax advantage granted by such treaties, because such an extension would not affect the rights of nationals of these countries, nor impose new obligations upon them (34).

In this case, indeed, the extension of the subjective scope of treaty benefits was necessary in order to avoid making an *EC entity* (the German permanent establishment of a French enterprise) subject to a less favourable tax treatment than that applicable to German *resident* companies under German domestic law.

In other words, the terms of the comparison to be made in order to ascertain the existence or otherwise of an unlawful discrimination are, as usual, on the one hand the tax treatment applied to resident taxpayers, and on the other, the tax discipline applying to non-resident EU entities which, as in the case of a permanent establishment, are in "similar circumstances", from the tax perspective, as resident taxpayers.

The EC jurisprudence cannot, in conclusion, provide any backing for asserting the unlawfulness of the regulations of member state X, which subjects non-residents who are citizens of member state Y to treatment that is not less advantageous than the one applicable to residents, but is less facilitated in comparison to the one that the said state X allows, on the basis of a bilateral convention, for those non residents who are nationals of (member or third) country Z.

5. *Applicability of the convention to ILOR*

After the 1971-73 tax reform came into force, on 13 December 1974 an exchange of notes took place with the United States in order to apply the double tax treaty to the new taxes introduced by the reform. The notes expressly established that the convention is applicable to IRPEF (personal income tax) and IRPEG (company income tax), but made no mention of ILOR.

For this reason, in the decision examined the Court of Cassation states that this convention is not applicable to ILOR. Nor, given the clear wording of the notes exchanged, could other conclusions be reached, being ILOR - despite its very name (*Imposta locale sui redditi* - "local tax on income") and the initial intentions of the authors of the reform - in fact a tax levied at the State level. This is proved by the fact that local authorities lack any power as

(34) Point 59.

to assessment and collection of the tax (and also, following Law Decree No. 936 of 23 December 1977, setting one single rate for this tax applicable in the whole country) (35).

In this regard, the Court does not appear to have duly considered that, when notes were exchanged, it might have been logical to exclude the newly introduced ILOR tax from the scope of the treaty, being this tax in fact originally conceived as a local tax, which only later became a tax levied at the State level.

Accordingly, we cannot agree with what the Court of Cassation has stated with regard to the non-applicability of ILOR to the double tax treaty. Insofar as taxing powers are at the level of the Italian State (and not of some local body), this situation originates an infringement of Art. 8 (1) of the 1955 double tax treaty between Italy and the United States, which assigns the power of taxation exclusively to the State in which the registered office of the enterprise receiving the royalties is situated.

6. Concluding remarks

The decision examined here constitutes a new page in the lengthy vicissitudes concerning the applicability of ILOR to royalties paid to a non-resident enterprise with no permanent establishment in Italy, which can be summed up as follows:

a) from decision No. 4301 of 8 April 1992 onwards, the Court of Cassation consistently asserts the *reviviscenza* of ILOR, to be applied in the normal manner, when in application of an international treaty the income of an enterprise are excluded from application of IRPEF and IRPEG;

b) in the decisions No. 1122 of 3rd February 2000, No. 5768 of 8th May 2000, and No. 9942 of 28th July 2000, the Court of Cassation has maintained that, although the domestic rules, in themselves, would require the applica-

11

(35) All such prerogatives are maintained at the State level. Despite its title, scholars unanimously regard ILOR as a tax applicable at the State level; see A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Turin, 1998, at 752; R. LUPI, *Diritto Tributario. Parte speciale - I sistemi dei singoli tributi*, Milan, 1996, at 246 (who suggests that keeping the term "local" gives rise to uncertainties as whether or not the international treaties are applicable to this tax); G. MARONGIU, *Imposta Locale sui Redditi*, in *Enc. Giur.*, vol. XVI, Rome, 1989, at 4; M. MICCINESI, *I tributi diretti erariali*, in P. RUSSO, *Manuale di Diritto Tributario*, Milan, 1994, at 600; P. RUSSO, *L'llor sulle royalties corrisposte a società non residente* (note on CTC, 24 November 1978, No. 16278), in *Giur. It.*, 1980, III, sect. II, col. 38; R. SCHIAVOLIN, *L'imposta locale sui redditi - Funzione, presupposto e soggetti passivi*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* (volume *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*), F. TESAURO (ed.), Turin, 1996, at 366; F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario. Parte speciale*, Turin, 1994, at 152.

bility of ILOR, the tax cannot be levied, and the domestic provisions must not apply, insofar as they are in contrast with the EC non-discrimination principle (and with that of EC preference);

c) lastly, in the decision No. 3410 of 8 March 2002, the Supreme Court "adjusts its aim", specifying that the EC non-discrimination principle cannot be invoked by an enterprise whose registered office is not located in the European Union.

From this standpoint the decision is to be deemed correct, and remedies a major "oversight" committed by the Supreme Court in its decision No. 5768/2000 (since, as already mentioned, the EC non-discrimination principle does not stand in the way of domestic provisions entailing a "discriminatory" treatment in relation to residents of countries that do not belong to the European Union).

The decision does not, on the other hand, appear acceptable in the part in which it interprets the national tax regulations: in addition to the well-known criticisms which legal doctrine has been expressing for some time with regard to the so-called *reviviscenza* of ILOR, it must be noted that the interpretation adopted by the Court of Cassation gives rise to an infringement of the treaty rule allocating taxing powers to the country in which the latter has its registered office.

* * * * *

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIBUTARIA, 08-03-2002, N. 3410 (PRES. PAOLINI - REL. CECCHERINI)

Il principio comunitario di non discriminazione fiscale trova applicazione unicamente a beneficio di soggetti aventi nazionalità comunitaria.

Tale principio non può, pertanto, essere invocato da una società con sede negli Stati Uniti al fine di evitare l'applicazione dell'Ilor (Imposta locale sui redditi) sulle royalties percepite in Italia.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società U.I., con sede in U.S.A. e senza stabile organizzazione in Italia, percepì nel 1982 *royalties* da licenziatari italiani, ed aveva corrisposto la relativa Ilor per L. 229.413.000. La società propose nel termine di legge istanza di rimborso all'Intendenza di finanza di Latina, e - contro il silenzio - rifiuto che si era poi formato - ricorso alla Commissione tributaria di primo grado di Latina. Quest'ultima, con decisione n. 211/02/41/86, respinse il ricorso.

Nel giudizio di appello, promosso dalla società, la Commissione tributaria regionale del Lazio, con sentenza depositata il 26 luglio 1997, riformò la decisione impugnata, riconoscendo il diritto della società al rimborso richiesto.

Contro la sentenza di appello il Ministero delle finanze, in persona del ministro *pro tempore*, rappresentato e difeso *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato ha proposto ricorso per cassazione con un motivo, notificandolo il 26 ottobre 1998.

113

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il ricorso si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, secondo comma lett. c) D.P.R. 29 settembre 1973 n. 599, in relazione all'art. 25, ult. co., D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, come modificato dall'art. 43 D.P.R. 30 dicembre 1980 n. 897, ed alla Convenzione Italia-USA in data del 30 marzo 1955, resa esecutiva con legge 19 luglio 1956, n. 943, ed allo scambio di note diplomatiche tra Italia ed USA in data 13 dicembre 1974, approvato con legge 6 aprile 1977, n. 233; si deduce che la sentenza della Commissione regionale ignora gli insegnamenti della Corte suprema in tema di assoggettamento ad Ilor delle *royalties* percepite in Italia da società con sede negli Stati Uniti e prive di stabile organizzazione nel nostro Paese, per il tempo antecedente all'entrata in vigore della Convenzione Italia-USA del 17 aprile 1984, ratificata e resa esecutiva con L. 11 dicembre 1985 n. 763.

Secondo la giurisprudenza tradizionale, già consolidata, di questa Cor-

te, nel vigore della disciplina transitoria di cui allo scambio di note intervenuto tra i due Stati il 13 dicembre 1974 ed approvato con L. 6 aprile 1977 n. 233 (prima della Convenzione di Roma 17 aprile 1984, ratificata e resa esecutiva con L. 11 dicembre 1985 n. 763), le *royalties* percepite dopo il 1982 da società statunitensi, senza stabile organizzazione in Italia si sottraggono all'Irpef ed all'Irpeg, ma non all'Ilor. Infatti, l'art. 1 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 599 ne esclude l'obbligazione per i redditi assoggettati alla fonte a titolo d'imposta, così riferendosi a quelli che effettivamente subiscano tale ritenuta, e non a quelli che, pur essendo ad essa astrattamente esposti, godano in concreto di esenzione (Cass. 17 giugno 1981 n. 3931, 26 marzo 1993 n. 3637, 21 febbraio 1995 n. 1872, 26 settembre 1997 n. 9457, 1° settembre 1997 n. 8320; e, sempre con riguardo alla riscossione di "royalties", ma in forza della Convenzione italo-britannica approvata con legge 12 agosto 1962 n. 1378, sentenza 8 aprile 1992 n. 4301).

Ciò posto, per il diritto interno occorre considerare: - che l'art. 1 D.P.R. n. 599/1973 individua il presupposto dell'Ilor nel possesso di redditi prodotti nello Stato, anche se esenti da Irpef ed Irpeg (come si verifica anche per i redditi esenti in forza di trattati internazionali diretti ad evitare le doppie imposizioni); - che, a seguito delle modifiche introdotte dagli artt. 31 e 43 D.P.R. 30 dicembre 1980 n. 897, applicabili ai redditi prodotti dal 1° gennaio 1982, il regime generale delle *royalties* percepite da enti o società estere senza stabile organizzazione in Italia, è quello della sottoposizione ai tributi, in base all'art. 19, 1° co., n. 9 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, relativo all'Irpef, richiamato dall'art. 22, comma secondo, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 598 per l'Irpeg; - che, per le *royalties*, l'Irpef e l'Irpeg sono assolte con ritenuta alla fonte; - che per espressa previsione normativa (art. 1, 2° co., lett. c) D.P.R. n. 599/1973 citato) sono esclusi dall'Ilor "i redditi assoggettati alla fonte a titolo d'imposta"; - che nella fattispecie, in applicazione della ricordata convenzione bilaterale italo-americana, non ha luogo la ritenuta alla fonte; - che pertanto non ricorre l'esenzione dall'Ilor di cui s'è detto, per la quale non è sufficiente la mera esenzione dall'Irpef e dall'Irpeg.

Da questo indirizzo, già consolidato, si è consapevolmente discostata la sentenza 8 maggio 2000 n. 5768. Secondo quest'ultima pronuncia, le *royalties* percepite in Italia da soggetto residente negli Usa non sono assoggettabili ad Ilor, con riguardo alla disciplina anteriore alla Convenzione di Roma del 17 aprile 1984, e ciò perché la disciplina in materia, da ricercare nello scambio di note tra i due Paesi in data 13 dicembre 1974, posteriore all'entrata in vigore del Trattato CEE, va interpretata in modo conforme al diritto comunitario, al quale deve ritenersi soggetto anche il contenuto dei trattati internazionali stipulati con i Paesi terzi; perché è principio del diritto comunitario quello (consacrato dall'art. 6 - 12 nella versione consolidata - del Trattato) di non discriminazione dei soggetti non residenti nel campo dell'imposi-

zione fiscale diretta, e tale principio è applicabile anche alle società; e perché tale principio risulterebbe leso dalla disciplina applicabile nella fattispecie, nell'interpretazione sostenuta dall'Amministrazione, che discriminerebbe in ambito intracomunitario i soggetti residenti negli Stati Uniti d'America, i quali sarebbero esclusi dal beneficio dell'esenzione delle *royalties* dall'Ilor perché sono esclusi in base al regime convenzionale (diretto ad evitare la doppia imposizione) della ritenuta a titolo d'imposta.

Il Collegio ritiene tuttavia di dover ribadire l'insegnamento tradizionale e maggioritario della Corte, per le ragioni appresso indicate.

L'esclusione dell'Ilor dal campo di applicazione della disciplina convenzionale Italia-U.S.A. contenuta nello scambio di note tra i due Paesi in data 13 dicembre 1974, reso esecutivo in Italia con legge 6 aprile 1977 n. 233, si basa esclusivamente sull'interpretazione del testo convenzionale, e non su norme di diritto interno. L'accordo in parola è stato concluso sulla proposta del Governo italiano di applicare in via provvisoria la precedente convenzione sulle doppie imposizioni "alle nuove imposte statali sui redditi"; a tal fine si conveniva espressamente che "il Governo italiano darà applicazione alle norme della convenzione a decorrere dall'1 gennaio 1974 con riferimento a: (1) l'imposta sul reddito delle persone fisiche e (2) l'imposta sul reddito delle persone giuridiche".

L'accordo, pertanto, pur riferendosi "alle nuove imposte statali sui redditi", aveva cura, prevenendo qualsiasi dubbio interpretativo, di precisare a quali imposte sarebbe stato applicato, e non comprendeva l'Ilor. È vero che quest'ultima imposta, nata come imposta locale, aveva perso i suoi tratti caratteristici in conseguenza del sistema di riscossione per autotassazione, che la assimilava alle imposte erariali (circostanza che rendeva maggiormente opportuna la formulazione espressa ed analitica del testo dell'Accordo, idonea a prevenire interpretazioni discordanti).

Ma la sua esclusione dall'ambito di applicazione di una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni di imposte statali non poteva per ciò solo considerarsi irrazionale, giacché l'imposta in questione era stata comunque istituita in sostituzione di una congerie di imposte locali contestualmente sopresse (tra le quali in particolare quella di famiglia e quella di consumo), delle quali era destinata ad assolvere la funzione sul piano finanziario; e la mancata estensione dell'Accordo alle imposte locali lasciava impregiudicata anche per i redditi prodotti negli Stati Uniti la tassazione locale, sicché l'inclusione dell'Ilor nell'area di applicazione della Convenzione avrebbe prodotto uno squilibrio e rotto la reciprocità delle prestazioni fra le Parti contraenti.

L'interpretazione delle norme di diritto interno, in forza delle quali deve ritenersi che i redditi in parola siano sottoposti ad Ilor, qualora pure comportasse una effettiva disparità di trattamento tra imprese italiane e imprese statunitensi non residenti in Italia (indagine non necessaria, perché assorbita

dalle considerazioni che seguono), manifestamente non si pone in contrasto con l'ordinamento comunitario, ed in particolare con l'art. 12, comma primo, del Trattato che istituisce la Comunità europea (nella versione consolidata dal Trattato di Amsterdam), in forza del quale nel campo di applicazione del Trattato "è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità".

Il principio di non discriminazione in base alla nazionalità, infatti, si riferisce ai paesi aderenti alla Comunità, giacché, secondo la Corte di giustizia CEE, non esiste nel Trattato un principio generale che imponga alla Comunità, nelle relazioni esterne, di consentire sotto tutti gli aspetti un trattamento uguale ai vari paesi terzi (sentenze 22 gennaio 1976 in causa 55/75, B.-I.-E.; 28 ottobre 1982 in causa 52/81, F.; 24 giugno 1986 in causa 236/84, M.). Questa giurisprudenza, definita costante dalla stessa Corte (sent. 24 giugno 1986 cit.; nel settore dell'agricoltura una serie di sentenze afferma anzi l'opposto principio della c.d. preferenza comunitaria: 13 giugno 1968 in causa 5/67, B.; 24 giugno 1970 in causa 73/69, O.; 27 ottobre 1971 in causa 6/71, R.; 10 gennaio 1973 in causa 55/72, G.; 22 gennaio 1976 cit.; 2 giugno 1976 in cause 56-60/74, K.), comporta che "non si può nemmeno considerare incompatibile col diritto comunitario la differenza di trattamento fra operatori economici comunitari che sia solo una conseguenza automatica dei diversi trattamenti riservati ai Paesi terzi coi quali tali operatori hanno stretto relazioni commerciali" (sent. 28 ottobre 1982 cit.).

116

Vero è che, ancora secondo la Corte citata, la circostanza che un cittadino di uno Stato membro sia anche cittadino di un Paese terzo, nel quale è residente, non lo priva di per sé del diritto di invocare come cittadino del primo Stato il divieto di cui all'art. 12 (sentenze 2 ottobre 1997 in causa 122/96, S.; 7 luglio 1992 in causa 369/90, M. ed altri); ma il problema considerato nella presente causa riguarda società senza stabile organizzazione in Italia (né in altro Paese della comunità, stando alle allegazioni di questa causa), per le quali, conseguentemente, l'ipotesi di una discriminazione tra società commerciali appartenenti alla Comunità è esclusa in radice.

In conclusione il ricorso, fondato secondo la giurisprudenza che si ritiene di dover condividere, dev'essere accolto. La cassazione della sentenza impugnata comporta il rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio, che deciderà attendendosi al seguente principio di diritto: "Le *royalties* percepite in Italia da una società con sede negli USA, nel vigore della disciplina transitoria di cui allo scambio di note intervenute tra i due Stati il 13 dicembre 1974 ed approvato con legge 6 aprile 1977 n. 233 (prima della Convenzione di Roma del 17 aprile 1984, ratificata e resa esecutiva con legge 11 dicembre 1985 n. 763), si sottraggono all'Irpef e all'Irpeg, ma non all'Ilor, trattandosi di proventi che, pur essendo astrattamente assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ne sono in concreto esenti". Il giudice del rinvio deciderà anche sulle spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio.

Portata del principio comunitario di non discriminazione fiscale

1. Premessa

Con le sentenze della Cassazione 8 maggio 2000, n. 5768 (1), 3 febbraio 2000, n. 1122 e 28 luglio 2000, n. 9942 (2), la Cassazione aveva sostenuto che le *royalties* percepite da imprese non residenti non possono essere assoggettate ad Ilor, in quanto la disciplina nazionale e quella contenuta nelle convenzioni contro la doppia imposizione devono essere interpretate in modo conforme al diritto comunitario, il quale prevale anche sulla normativa convenzionale.

L'applicazione dell'Ilor su tali proventi, infatti, darebbe luogo, secondo quanto argomentato dalla Cassazione nelle citate pronunce, ad un trattamento discriminatorio a danno delle imprese non residenti, in violazione del principio di non discriminazione sancito dal Trattato CE (3).

1

(1) Vicende analoghe a quelle esaminate in tale pronuncia sono state successivamente affrontate dalla Cassazione nelle sentenze 2 ottobre 2000, n. 12997; 27 ottobre 2000, n. 14197; e 28 ottobre 2000, n. 14253, con motivazioni che ricalcano fedelmente quelle svolte nella sentenza 5768/2000.

(2) Tali sentenze sono pubblicate in questa Rivista, n. 2/2001, p. 244, con nota C. GARBARINI (cui si rinvia per ulteriori riferimenti bibliografici). Nelle sentenze n. 1122/2000 e n. 9942/2000 si trattava di applicare la vecchia Convenzione Italia - Regno Unito del 4 luglio 1960 (oggi non più in vigore, in quanto sostituita dalla Convenzione 21 ottobre 1988).

(3) Circa il principio di non discriminazione fiscale desumibile dal sistema normativo comunitario si segnalano, *ex plurimis*, AA. VV., *Fundamental Freedoms for Citizens, Fundamental Restrictions on National Tax Law?*, in *European Taxation*, 2000, 3 (relativamente alla normativa italiana vedi, in particolare, l'intervento di M. LOMBARDI, a p. 60); P. ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari tra Paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. fin.*, 1993, 65; F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, 105-177; P. CLAEYS BOÛUAERT, *La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de Justice européenne*, in *Journal de droit fiscal*, 1999, 269; F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2000, 34; L. HINNEKENS, *Compatibility of Bilateral Tax Treaties with EC Law - The Rules*, in *Intertax*, 1994, 146; *Id.*, *Compatibility of Bilateral Tax Treaties with EC Law - Application of the Rules*, in *EC Tax Rev.*, 1995, 202; H. VAN DEN HURK, *The European Court of Justice Knows its Limits*, in *EC Tax Rev.*, 1999, 211; F. VANISTENDAEL, *The role of the European Court of Justice as the Supreme Judge in tax case*, in *EC Tax Rev.*, 1996, 114, *Id.*, *Impact of European tax law on*

Con la sentenza che qui si commenta, la Cassazione torna sui suoi passi, rilevando che il principio comunitario di non discriminazione concerne esclusivamente il trattamento dei soggetti aventi la nazionalità di uno Stato membro (mentre nella fattispecie l'impresa soggetta a un trattamento fiscale "discriminatorio" aveva la nazionalità statunitense) (4).

2. Portata del principio comunitario di non discriminazione fiscale

La normativa comunitaria non contiene alcun esplicito divieto generale di discriminazione per il settore delle imposte dirette (5). Tale principio è, infatti, il frutto di un'operazione ermeneutica svolta negli ultimi anni dalla Corte di Giustizia, la quale ha estrapolato il divieto di normative discriminatorie dagli artt. 12 [contenente un generale divieto di porre in essere discriminazioni fondate sulla nazionalità dei soggetti (6)], 39 (il quale afferma la libertà di circolazione dei lavoratori), 43 e 48 (relativi alla libertà di stabilimento), 49 (che sancisce la c.d. "libera prestazione dei servizi") e 56 (che attiene alla libertà di circolazione dei capitali).

In sostanza la Corte giustifica i suoi interventi nel campo della fiscalità diretta in forza della constatazione che una normativa di uno Stato membro, la quale assoggetta gli operatori non residenti (cittadini di altro Paese membro) ad un trattamento fiscale deteriore rispetto a quello caratterizzante i cittadini di tale Stato, determina in tal modo un ostacolo alla libertà, riconosciuta a tutti i cittadini comunitari dal Trattato CE, di vivere, lavorare, svolgere un'at-

tax treaties with third countries, in *EC Tax Rev.*, 1999, 163; P. J. WATTEL, *Progressive Taxation of Non-Resident and Intra-EC Allocation of personal Tax Allowances*, in *European Taxation*, 2000, 210.

(4) La questione esaminata dalla Corte, attinente all'assoggettabilità ad Ilor delle *royalties* percepite in Italia (i.e. corrisposte da soggetti residenti) da società non residenti senza stabile organizzazione sul territorio dello Stato, è stata lungamente dibattuta dalla dottrina e dalla giurisprudenza. Per una sintetica esposizione del dibattito sorto attorno a tale questione si conceda di rinviare a C. GARBARINI, *Ilor sulle royalties e portata del principio di non discriminazione fiscale*, in questa Rivista, n. 2/2001, 244.

(5) Diversamente da quanto disposto, per il settore dell'imposizione indiretta, dagli artt. 90 e 91 del Trattato di Roma.

(6) Tale disposizione vale, peraltro, per le materie rientranti nel campo di applicazione del Trattato (individuato dall'art. 2), tra le quali non rientra di per sé il settore della fiscalità diretta. La Corte ha, peraltro, rilevato in numerose occasioni che "se è vero che allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza della Comunità, ciò non toglie tuttavia che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare le competenze loro attribuite nel rispetto del diritto comunitario" (punto 21 della sentenza Corte di Giustizia 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c. R. Schumacker*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, II, 3, con nota F. AMATUCCI).

tività economica e impiegare i propri risparmi in un qualsiasi Stato membro; ostacolo che, ove non sia giustificato da idonee ragioni (7), comporta una violazione delle sopra menzionate libertà fondamentali.

Una disciplina tributaria nazionale è, quindi, da ritenersi incompatibile con il così ricostruito principio comunitario di non discriminazione fiscale quando comporta una limitazione all'esercizio, *in ambito comunitario* (8), di una delle libertà fondamentali sancite dal Trattato, a danno di un *soggetto giuridico comunitario*; detta limitazione deve inoltre essere *discriminatoria* (9) e *ingiustificata* (10) (11).

(7) Sono le cc.dd. *rules of reason*, individuate dalla stessa Corte di Giustizia nell'esigenza di contrastare fenomeni elusivi (paradigmatica, al riguardo, la sentenza 3 settembre 1999, causa C-212/97, *Centros*, in *Foro It.*, 2000, IV, col. 317-322, con nota N. FORTUNATO), nella necessità di salvaguardare l'efficacia dei controlli fiscali (vedi, in particolare, la sentenza 15 maggio 1997, causa C-205/95, *Futura Participations SA*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, 15, con nota G. MELIS) e nell'opportunità di preservare la "coerenza" del sistema fiscale nazionale (significativa, in proposito, la sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *H.M. Bachmann c. Stato Belga*, in *Racc.*, 1992, I-249). La stessa Corte non ha invece ritenuto che l'esigenza di evitare diminuzioni nel gettito fiscale possa costituire una ragione idonea a giustificare una normativa fiscale nazionale discriminatoria (cfr., ad esempio, la sentenza 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint Gobain*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, III, 323, con nota C. GARBARINI).

(8) Deve pertanto trattarsi di una normativa che penalizzi (nel trattamento fiscale) gli operatori aventi la nazionalità di un altro Stato membro rispetto a quelli nazionali, ovvero renda fiscalmente meno vantaggioso, per gli operatori nazionali, prestare la propria attività sul mercato di un altro Stato membro piuttosto che in quello interno (cfr. sentenza 5 ottobre 1994, causa C-381/93, *Commissione c. Francia*, in *Racc.*, 5145, punto 14) o, infine, che ponga restrizioni alla libertà, per i destinatari dei servizi, di recarsi in un altro Stato membro per fruire ivi di un servizio (vedi, in particolare, la sentenza 28 ottobre 1999, causa C-55/88, *Bent Vestergaard*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, III, 83, con nota C. PINTO).

(9) Secondo la nozione di "discriminazione" elaborata nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, su cui si avrà modo di tornare più avanti (al paragrafo 3).

(10) In quanto non coperta da una delle *rules of reason* di cui s'è detto alla nota 15.

(11) Similmente L. HINNEKENS ('AMID': *The Wrong Bridge or a Bridge too Far? An Analysis of a Recent Decision of the European Court of Justice*, in *European Taxation*, 2001, 210) afferma che, per accertare se una misura fiscale contrasta con i principi comunitari è necessario porsi (almeno) sei domande:

- 1) "Does the case fall within the (intra-Community) scope of the EC Treaty?
- 2) Is the matter left to the Member States under Article 293, second indent EC?
- 3) Is the tax treatment a case of (direct) discrimination?
- 4) Is it then a case of prohibited restriction of the freedom of establishment?
- 5) Is there an imperative reason of general interest which justifies the tax restriction under the 'rule of reason' doctrine?
- 6) If the tax rule does not generate discrimination or another restriction of the freedoms (breach of primary Community law), it may still be prohibited under an EC tax directive (breach of secondary Community law)".

Per tale ragione non può che condividersi quanto affermato dalla Suprema Corte nella sentenza in commento, circa l'impossibilità di invocare l'applicazione del principio comunitario di non discriminazione fiscale ad una fattispecie nella quale non era riscontrabile quanto meno il presupposto "soggettivo" per l'applicazione di tale principio (essendo di nazionalità statunitense l'impresa penalizzata dalla normativa italiana discriminante).

A opposte conclusioni era pervenuta, come detto, la Cassazione nel decidere la sentenza n. 5768/2000, nella quale la Corte è giunta alla conclusione di escludere l'applicazione dell'Ilor sulle *royalties* percepite da un'impresa statunitense priva di stabile organizzazione in Italia. È ipotizzabile che su tale punto la Cassazione fosse stata fuorviata da un'imprecisa lettura della nota sentenza *Saint Gobain* (12).

In tale pronuncia la Corte di Giustizia ha sì affermato (*rectius*, ribadito) il divieto, in capo agli Stati membri, di porre in essere discriminazioni in campo fiscale nell'applicazione di trattati bilaterali stipulati con Stati terzi, ma ciò non ha comportato in alcun modo il superamento del sopra individuato presupposto di carattere soggettivo. Lo schema argomentativo seguito dalla Corte nel caso *Saint Gobain* può essere sintetizzato come segue:

a) Tizio, cittadino dello Stato membro X, percepisce dei redditi dallo Stato terzo Z;

b) Tizio chiede allo Stato membro Y di riconoscergli i benefici previsti dal trattato concluso tra lo Stato membro Y e lo Stato terzo Z;

c) la richiesta è giustificata dal fatto che Tizio, pur non avendo la cittadinanza dello Stato membro Y, opera ivi in condizioni in tutto analoghe (quanto meno sotto il profilo del trattamento fiscale) a quelle dei soggetti cittadini dello Stato membro Y (13) (14).

(12) Citata *retro* nota 7. La letteratura fiorita su tale fondamentale pronuncia è piuttosto ricca; si segnalano, in particolare, C. GARBARINI, *Il principio di non discriminazione tra società residenti e stabili organizzazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, II, 337; H. E. KOSTENSE, *The 'Saint Gobain' case and the application of tax treaties. Evolution or revolution?*, in *EC Tax Rev.*, 2000, 220; M. LAUSTERER, *Unlawful German Tax Discrimination of Permanent Establishment Comes before the European Court of Justice*, in *EC Tax Journal*, 1998, 1; R. OFFERMANN - C. ROMANO, *Treaty Benefits for Permanent Establishments: The 'Saint Gobain' Case*, in *European Taxation*, 2000, 180; OLIVER, *Entitlement of a permanent establishment to third state treaty benefits: 'Saint Gobain'*, in *BTR*, 2000, 174; H. VAN DEN HURK, *Did the ECJ's Decision in 'Saint Gobain' Change International Tax Law?*, in *BIFD*, 2001, 152.

(13) La sentenza *Saint Gobain*, in particolare, concerneva il caso di una società francese, la quale operava in Germania per il tramite di una stabile organizzazione ivi situata; tale stabile organizzazione deteneva alcune partecipazioni in società svizzere e statunitensi, e sui relativi dividendi era assoggettata a imposizione in Germania allo stesso modo delle imprese residenti. La Corte di Giustizia ha in tale occasione affermato che costituiva violazione dei principi comunitari negare a detta stabile organizzazione i benefici, in

A tali condizioni, il rifiuto, da parte dello Stato Y, di riconoscere tali benefici a Tizio, comporterebbe una lesione della libertà di stabilimento (pre-supposto oggettivo) riconosciuta a quest'ultimo, *cittadino comunitario* (pre-supposto soggettivo), dal Trattato CE.

L'applicabilità del divieto di discriminazione fiscale ai trattati stipulati con Stati terzi non implica, tuttavia, l'assoggettamento a tale vincolo per gli Stati terzi firmatari di siffatti trattati (15), né, per altro verso, la possibilità di invo-

ordine all'imposizione dei dividendi, riconosciuti (alle imprese tedesche) dalle convenzioni Germania - Stati Uniti e Germania - Svizzera (risultava, infatti, pregiudicata la libertà di stabilimento indiretto *della società francese*).

(14) Si parla a tal proposito di "fattispecie triangolare" (trattasi, di norma, come nello stesso caso *Saint Gobain*, di un'impresa, residente nello Stato X, dotata di una stabile organizzazione collocata nello Stato Y, mediante la quale produce reddito nello Stato Z). Relativamente ai fenomeni di "abuso del trattato" che possono derivare dall'applicazione della convenzione stipulata tra lo Stato di produzione del reddito e lo Stato della stabile organizzazione si rinvia a J. AVERY JONES - BOBBETT, *Triangular Treaty Problems: a Summary of the Discussion in Seminar E at the IFA Congress in London*, in *BIFD*, 1999, 16; P. PISTONE, *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*, in V. UCKMAR (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, 509-511 e K. VAN RAAD, *The 1992 OECD Model Treaty: triangular Cases*, in *European Taxation*, 1993, 298, nonché al relativo rapporto OCSE (*Triangular Cases*, in *Model Tax Convention - Four Related Studies*, Parigi, 1992, 30). In merito alle problematiche sollevate dall'applicazione del divieto di discriminazione previsto dal Trattato stipulato tra lo Stato di residenza dell'impresa e quello della stabile organizzazione si veda inoltre K. VAN RAAD, *Issues in the Application of Tax Treaties: Non-Discrimination Clauses*, in *BIFD*, 1986, 348; H. VAN DEN HURK, *Did the ECJ's Decision in 'Saint Gobain' Change International Tax Law?*, cit., 156-157; K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, Deventer, 1997, 1319.

(15) Maggiori perplessità sorgono, invece, per l'ipotesi in cui quest'ultimo Stato sia membro dell'UE. vale a dire nel caso in cui un'impresa dello Stato membro X produca proventi nello Stato membro Z mediante una stabile organizzazione collocata nello Stato membro Y: lo Stato Z dovrà trattare detti proventi come percepiti da un soggetto dello Stato X (applicando, pertanto, la convenzione Stato Z - Stato X), oppure dovrà considerarli come prodotti da un soggetto dello Stato Y (rendendosi dunque applicabile il Trattato stipulato con tale Stato)?

Detto in altre parole: le statuizioni della Corte di Giustizia nel caso *Saint Gobain* comportano semplicemente che (a) gli Stati membri devono garantire alle stabili organizzazioni site sul loro territorio i medesimi benefici fiscali riconosciuti, in virtù di normativa interna o convenzionale, alle imprese residenti, ovvero implicano anche che (b) alle stabili organizzazioni di imprese residenti in altro Stato membro debba essere riconosciuto lo *status* di impresa residente (c.d. *fiction of independence*) e che (c), tale *status*, dev'essere riconosciuto, in forza del principio di "lealtà comunitaria" di cui all'art. 10 Trattato CE, non solo dallo Stato membro in cui la stabile organizzazione è sita, ma anche dallo Stato membro di produzione del reddito (c.d. *third party application* del principio di libertà di stabilimento).

Allo stato attuale il diritto comunitario e la giurisprudenza della Corte di Giustizia non paiono offrire argomenti decisivi per asserire la sussistenza dei corollari di cui sopra *sub* (b) e *sub* (c); cfr., sul punto, H. E. KOSTENSE, op. cit., 220 ss. (la *third party application* è invece affermata, tra gli altri, da H. VAN DEN HURK, op. cit., 157).

carne la protezione da parte dei soggetti extracomunitari (quale un'impresa statunitense) (16).

3. Divieto di discriminazione fiscale e doppia imposizione

Come detto, nella sentenza che qui si commenta la Cassazione afferma che il principio comunitario di non discriminazione non può essere invocato per ottenere la disapplicazione della normativa nazionale, la quale prevede (a giudizio della Suprema Corte) l'applicazione dell'Ilor pur in presenza di una convenzione bilaterale che attribuisce all'altro Stato contraente il potere impositivo sui redditi conseguiti dall'impresa estera di nazionalità non comunitaria.

L'applicazione del principio di non discriminazione è dunque impedito dalla nazionalità non comunitaria dell'impresa interessata.

Si noti che in passato la Cassazione ha affrontato la questione della "reviviscenza" dell'Ilor sulle *royalties* percepite da un'impresa britannica, affermando che l'applicazione dell'imposta su tali proventi avrebbe comportato una discriminazione ai danni dell'impresa, in violazione del diritto alla libera prestazione dei servizi riconosciuto all'impresa dall'art. 49 del Trattato CE (17).

Ciò in quanto l'impresa britannica (soggetto avente la propria sede nel territorio dell'UE) avrebbe dovuto assommare, all'Ilor versata in Italia, le imposte da pagare in Gran Bretagna sulle medesime *royalties*, senza poter fruire in tale Stato del credito d'imposta convenzionale per il prelievo fiscale scontato in Italia [infatti le autorità britanniche, ove ritenessero l'Ilor esclusa dal campo d'applicazione della convenzione, non potrebbero che negare il credito d'imposta previsto da questa (18); qualora dette autorità dovessero, al contrario, reputare la convenzione applicabile all'Ilor, negherebbero il credito d'imposta, essendo illegittima l'applicazione di tale imposta su proventi che vengono dalla convenzione sottratti alla potestà impositiva dello Stato della fonte].

(16) Circa le interrelazioni tra principio comunitario di non discriminazione fiscale e trattati stipulati con Paesi terzi vedi, in aggiunta ai contributi citati sopra alla nota 20, F. VANISTENDAEL, *Impact of European tax law on tax treaties with third countries*, in *EC Tax Rev.*, 1999, 163; W. GASSNER, M. LANG, E. LECHNER, *Tax Treaties and EC Law*, L'Aja - Londra - New York, 1997; P. PISTONE, *The Impact of Community Law on Tax Treaty: Issues and Solutions*, L'Aja - Londra - New York, 2002.

(17) Si vedano le citate sentenze n. 1122/2000 e n. 9942/2000, nelle quali si trattava di applicare la vecchia Convenzione Italia - Regno Unito del 4 luglio 1960.

(18) In tal caso, peraltro, al contribuente resterebbe la possibilità di invocare l'applicazione delle disposizioni volte a eliminare unilateralmente i fenomeni di doppia imposizione internazionale previsti dalla normativa interna.

In effetti, una normativa nazionale che espone i prestatori di servizi non residenti a fenomeni di doppia imposizione è certamente penalizzante per questi ultimi, essendo i soggetti residenti di norma sottratti a tali pericoli. Tuttavia occorre rammentare che, com'è noto, per aversi "doppia imposizione internazionale", occorre che due o più Stati indipendenti assoggettino un medesimo provento, in capo a un medesimo soggetto giuridico, *alla stessa imposta o a imposte comparabili* (19).

Se, pertanto, si nega il carattere erariale dell'Illor, e se ne afferma la natura di tributo "locale" [e posto che si ritenga costituzionalmente legittima la *sourcing rule* di cui all'art. 19, n. 9, del D.P.R. n. 599/1973 (20)], non può parlarsi di "doppia imposizione" né, sotto tale profilo, di normativa discriminante. D'altra parte, affermare il carattere discriminatorio dell'assoggettamento a llor delle *royalties* significa riconoscere il carattere erariale dell'imposta (come peraltro fatto, seppur incidentalmente, dalla stessa Cassazione).

Occorre, a questo punto, domandarsi se sia effettivamente corretto richiamarsi alla nozione di "discriminazione fiscale" con riguardo ad una normativa nazionale che espone i soggetti non residenti a situazioni di doppia imposizione.

Poco sopra, si è sottolineato come, sotto un profilo oggettivo, il principio comunitario di non discriminazione sia violato da una normativa che comporti limitazioni discriminatorie e ingiustificate ad una o più delle libertà fondamentali. La Corte di Giustizia ha chiarito, in molti suoi interventi, che è "discriminatoria" la normativa nazionale che *tratti in maniera difforme situazioni analoghe e in maniera analoga situazioni difformi* (21) (22).

12

(19) A. FANTOZZI - K. VOGEL, voce 'Doppia imposizione internazionale', in *Digesto - Discipline privatistiche - sez. comm.*, vol. V, Torino, 186. Per un'ampia disamina degli orientamenti dottrinali in materia di doppia imposizione vedi C. GARBARINO, op. cit., 391 ss.

(20) La dottrina maggioritaria reputa, infatti, che la potestà impositiva dello Stato trovi un limite "interno" (in assenza di limiti di diritto internazionale generale al riguardo) nel disposto dell'art. 53, comma 1, il quale stabilisce che "Tutti sono chiamati a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" (in ordine al rapporto tra capacità contributiva e limiti territoriali alla potestà impositiva dello Stato vedi G. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, 33; R. LUPI, voce 'Territorialità del tributo', in *Enc. Giur.*, vol. XXXI, Roma, 1994, 3; A. MANGANELLI, voce 'Territorialità dell'imposta', in *Digesto - Discipline privatistiche - sez. comm.*, Torino, vol. XV, 369; G. MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 1965, 224. La legittimità costituzionale dell'art. 19, n. 9, del D.P.R. n. 599/1973 fu, come già accennato, vivacemente criticata da E. DE MITA (*Ritenuta d'imposta: l'asso pigliatutto del diritto tributario*, in *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984, 902 ss.).

(21) "Il principio di non discriminazione... impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera differenziata e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale a meno che un tale trattamento non sia obiettivamente giustificato" (punto 28 della sentenza 13 dicembre 1984, causa 106/83, *Sermide*, in *Racc.*, 4209); d'altra parte "il tratta-

Non ha, dunque, di per sé carattere discriminatorio (almeno nell'accezione testé evidenziata) assoggettare ad Ilor le *royalties* percepite di un'impresa non residente (prive di stabile organizzazione in Italia) secondo la medesima aliquota e le stesse modalità applicate nei confronti dei soggetti residenti. Né vale obiettare che tale applicazione dell'imposta pone le condizioni, ove si considerino anche i tributi simili che verranno applicati nel Paese di residenza dell'impresa, per il manifestarsi di una situazione di doppia imposizione.

In altre parole, non può essere vista come *discriminatoria* una normativa che assoggetti a imposta determinati proventi secondo le medesime modalità e aliquote, siano essi percepiti da propri cittadini come da stranieri; tale imposizione può, ciò nondimeno, essere *illegittima*, o perché determina un dispiegamento della potestà impositiva statale oltre i limiti fissati dalla Carta costituzionale, oppure perché viola una *distributive rule* contenuta in una convenzione internazionale (la quale prescriva un'imposizione nulla o ridotta di tali proventi nello Stato in questione).

4. Il c.d. principio di preferenza comunitaria

Nella sentenza in esame la Cassazione osserva, inoltre, che l'applicabilità dell'Ilor non può essere negata in ragione del c.d. principio di preferenza comunitaria.

124

mento differente di situazioni non confrontabili non porta automaticamente alla conclusione che ci sia discriminazione" (Sentenza 17 luglio 1963, causa 13/63, *'Italian refrigerators'*, in *Giur. It.*, 1964, I, col. 1-8, con nota GOR).

(22) Il divieto di discriminazione previsto dall'art. 24, par. 1, della Convenzione Modello OCSE considera discriminatorio l'assoggettamento di nazionali dell'altro Stato contraente, i quali si trovino "*in the same circumstances, in particular with respect to residence*", a imposizioni o oneri connessi "*other or more burdensome*" rispetto a quelli disposti per i propri. Il paragrafo 3 del medesimo art. 24 stabilisce che la stabile organizzazione che un'impresa di uno Stato residente ha nell'altro Stato contraente non può essere assoggettata in quest'altro Stato ad un'imposizione "*less favourably levied*" rispetto all'imposizione gravante sulle imprese di detto Stato (giacché si assume che detta stabile organizzazione si trovi, sotto un profilo fiscale, nelle "stesse condizioni" in cui si trovano tali imprese). La Convenzione Modello ONU e la Convenzione Modello USA contengono disposizioni testualmente identiche a quelle del Modello OCSE.

Circa il significato da attribuirsi a tali espressioni (e sulle asimmetrie evidenziabili tra le due clause di non-discriminazione contemplate dall'art. 24) cfr. AA. VV., *The Non-Discrimination Article in Tax Treaties*, cit., 361 ss. e 425 ss., nonché K. VOGEL, op. cit., in particolare a p.1316. Per un'analisi del concetto di "normativa discriminatoria" accolto nella Convenzione Modello USA si rinvia inoltre a S. H. GOLDBERG - P. A. GLICKLICH, *Treaty-based non Discrimination: Now You See It Now You Don't*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 529 ss.

In base a tale principio, già applicato dalla Corte di Giustizia in pronunce attinenti altri settori dell'ordinamento [ad es. l'agricoltura (23)], gli Stati membri avrebbero l'obbligo di estendere a tutti i cittadini comunitari le agevolazioni fiscali concesse mediante accordi bilaterali stipulati con determinati Paesi membri (24).

La Corte afferma, correttamente, che di tale principio non può beneficiare un'impresa di nazionalità non comunitaria; d'altra parte, la Cassazione lascia intendere che anche detto principio (come il principio di non discriminazione) osta all'applicazione dell'Ilor sulle *royalties* percepite da un'impresa non residente avente la sede in un Paese della UE (25).

La dottrina prevalente tende, peraltro, a negare la possibilità di impiegare detto principio in materia tributaria (26). Argomenti a sostegno di tale orien-

(23) Cfr. le sentenze Corte di Giustizia, 13 marzo 1968, causa 5/67, *Beus* (in *Racc.*, 113); Corte di Giustizia, 14 luglio 1994, causa C-353/92, *Rep. Ellenica c. Consiglio* (in *Racc.*, I, 3451) e Trib. di 1° grado, 15 dicembre 1994, causa T-489/93, *Unifruit Hellas EPE*, in *Racc.*, II, 1228. In talune sentenze i giudici comunitari hanno anche esaminato la questione della sussistenza di un "principio di preferenza comunitaria" nell'ambito del c.d. "regime dell'approvvigionamento" disciplinato nel Trattato Euratom: cfr. Corte di Giustizia, 11 marzo 1997, causa C-357/95, *Empresa Nacional de Uranio*, (in *Racc.*, I, 1329) e (sulla medesima vicenda) Trib. di 1° grado, 15 settembre 1995, causa T-458/93 (in *Racc.*, II, 2459).

(24) Schematicamente può dirsi che dal (presunto) principio di "preferenza comunitaria" possono trarsi tre corollari (l'attenzione della dottrina è peraltro tutta concentrata sul primo, e più "ragionevole", dei tre):

- se uno Stato membro X, mediante una convenzione bilaterale o una norma interna, ha riconosciuto, ai cittadini dello Stato membro Y, una data agevolazione, tale misura deve essere estesa dallo Stato X ai cittadini di tutti gli altri Stati membri;

- detta estensione deve operare anche in relazione alle agevolazioni che lo Stato membro X abbia in tali modi concesso ai cittadini dello Stato terzo Z;

- un soggetto avente (la residenza e) la nazionalità dello Stato membro X può invocare, in ordine al trattamento fiscale cui assoggettare i proventi da esso conseguiti nello Stato membro Y, l'applicazione delle misure agevolative disciplinate dalla convenzione stipulata tra lo Stato membro Z e lo Stato membro K.

(25) A tal riguardo si veda quanto osservato dalla Corte nella citata sentenza 9942/2000 (nella quale si trattava di applicare la convenzione Italia - Regno Unito del 1960): "È opinione comune, infatti, che il principio di non discriminazione comporti l'estensione automatica di un vantaggio o di un'opportunità accordata ai soggetti di uno Stato membro mediante una norma pattizia o di diritto interno ai soggetti di tutti gli altri Stati membri".

(26) Cfr. F. AMATUCCI, *La discriminazione di trattamento nel Modello OCSE*, in V. UCKMAR (a cura di), *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, 1999, 437; A. J. MARTIN JIMÉNEZ, F. A. GARCIA PRATS e J. M. CALDERÓN CARRERO, *Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: The 'Saint Gobain' Decision of the ECJ*, in *Bulletin*, 2001, 241; L. HINNEKENS, *Comparability of Bilateral Tax Treaties with European Community Law. The Rules*, in *EC*

tamento vengono tratti da alcune statuizioni della Corte di Lussemburgo contenute, in particolare, nelle sentenze *Bachmann* (27) e *Gilly* (28) (29).

In effetti, l'art. 293 del Trattato di Roma riconosce manifestamente agli Stati membri la competenza a stipulare, "per quanto occorra", convenzioni finalizzate all'eliminazione della "doppia imposizione fiscale all'interno della comunità". Benché la disposizione fosse rivolta, presumibilmente, a stimolare il perseguimento di tale scopo mediante la conclusione di accordi multilaterali (30), gli Stati membri hanno esercitato tale competenza stipulando tra loro un ampio *network* di convenzioni bilaterali, per lo più ispirate ai modelli elaborati (prima dalla Società delle Nazioni e, successivamente) dall'OCSE.

Tali convenzioni perseguono il fine di eliminare la doppia imposizione giuridica (31) mediante diversi strumenti (l'esenzione o il credito d'imposta, di-

Tax Rev., 1994, 154; E. KEMMEREN, *The Termination of the m.f.n. clause Dispute in Tax Treaty Law*, *ibidem*, 1997, 146; H. VAN DEN HURK, *The European Court of Justice knows its limits*, in *EC Tax Rev.*, 1999, 216-218; K. VOGEL, op. ult. cit., 264. La tesi contraria è tradizionalmente sostenuta da parte della dottrina tedesca e austriaca (A. J. RÄDLER, *Most-Favoured Nation Clause in European Tax Law?*, in *EC Tax Rev.*, 1995, 66; H. KERGALL, *Aspects of Treaty Overriding*, in *Intertax*, 1993, 452; J. SCHUCH, *Most favoured nation clause in tax treaty law*, in *EC Tax Rev.*, 1996, 161).

(27) Corte di Giustizia, 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *H.M. Bachmann c. Stato Belga*, in *Racc.*, 1992, I-249.

(28) Corte di Giustizia, 12 maggio 1998, causa C-336/96, *Coniugi Gilly c. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, III, 833 (con nota S. MEDICI).

(29) Un certo interesse era stato suscitato in dottrina (cfr. K. EICKER, *Cases Hoechst/Metallgesellschaft before the European Court of Justice*, in *Intertax*, 1999, p. 173) dal riferimento al presunto principio di "preferenza comunitaria" fatto nel corso delle cause riunite C-397/98 (*Metallgesellschaft*) e C-410/98 (*Hoechst*). Decidendo su tali controversie con la sentenza 8 marzo 2001 (in *Giur. It.*, 2001, 1482), la Corte ha tuttavia prudentemente ommesso di pronunciarsi su tale aspetto (e lo stesso aveva già fatto l'Avvocato Generale Fennelly nel redigere le sue conclusioni).

(30) Prassi che è stata seguita per altri obiettivi indicati dall'art. 293 [basti ricordare la Convenzione di Bruxelles del 27 settembre 1968 sulla competenza giurisdizionale e l'esecuzione delle sentenze in materia civile e commerciale (in *GUCE*, L 299, del 31 dicembre 1972, 32-42) e la Convenzione di Bruxelles del 29 febbraio 1968 sul reciproco riconoscimento delle società e delle persone giuridiche].

(31) Talune convenzioni contengono anche specifiche disposizioni volte a limitare il fenomeno della doppia imposizione economica sugli utili delle imprese successivamente assoggettati a imposizione in capo ai percettori quali utili da partecipazione (relativamente all'Italia, si vedano i Trattati stipulati con Francia e Regno Unito). Com'è noto, inoltre, una disposizione volta ad eliminare una situazione di doppia imposizione economica è dettata dall'art. 9, par. 2, della Convenzione Modello OCSE.

sciplinato nelle sue molteplici forme), e mediante una diversa gradazione del potere impositivo dello Stato della fonte sulle varie tipologie di redditi conseguiti dai soggetti residenti nell'altro Stato contraente (32).

La possibilità di "dosare" gli strumenti convenzionali, pur sempre con il fine ultimo di impedire situazioni di doppia imposizione, appare dunque connaturale all'esercizio della politica fiscale (si potrebbe anche dire: "all'esigenza di preservare la *coerenza* del sistema fiscale") da parte dei singoli Stati membri; lo stesso dicasi in ordine al potere di escludere l'applicazione dei benefici convenzionali nei confronti di soggetti che non siano residenti in alcuno dei due Stati contraenti (33) (né risultino in una situazione analoga, sotto il profilo del trattamento fiscale, a quella dei soggetti aventi la residenza dello Stato contraente che si trova ad applicare la convenzione).

D'altra parte, lo scopo di siffatte convenzioni è, appunto, quello di impedire che i contribuenti residenti negli Stati contraenti subiscano una doppia tassazione, non certo quello di assicurare loro l'assoggettamento al regime impositivo più mite tra quelli esistenti.

Né a diverse conclusioni può giungersi in considerazione di quanto statuitosi nella citata sentenza *Saint Gobain*, in cui la Corte di Lussemburgo ha in particolare rilevato che l'equilibrio e la reciprocità delle Convenzioni stipulate dalla Germania con gli Stati Uniti e la Svizzera non verrebbero rimessi in discussione da un'estensione unilaterale di un'agevolazione fiscale prevista da tali Convenzioni, poiché una tale estensione non pregiudicherebbe affatto i diritti dei cittadini di tali Paesi, né imporrebbe loro nuovi obblighi (34).

In tale fattispecie, infatti, l'estensione dell'ambito soggettivo d'applicazione del beneficio convenzionale era necessaria per non assoggettare *un soggetto comunitario* (la stabile organizzazione tedesca di un'impresa francese) ad un trattamento fiscale deteriorato rispetto a quello riservato dalla normativa tedesca alle società *residenti*.

In altre parole, i termini del raffronto da operare per evidenziare o meno una discriminazione illegittima sono, pur sempre, da un lato, il trattamento tributario applicato ai soggetti residenti e, dall'altro, la disciplina fiscale cui ri-

(32) "Nel quadro delle convenzioni bilaterali stipulate per evitare la doppia imposizione gli Stati membri sono liberi di stabilire i fattori di collegamento al fine di ripartirsi la competenza tributaria" (Corte di Giustizia, 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint Gobain*, punto 56, citata).

(33) Affermare il contrario vorrebbe dire, tra l'altro, togliere ogni significato alle disposizioni anti-*treaty shopping* contenute nei trattati stipulati tra loro dagli Stati membri; la Corte di Giustizia ha tuttavia riconosciuto, nella citata sentenza *Centros*, la compatibilità con i principi comunitari delle normative nazionali mirate a contrastare fenomeni elusivi (e non solamente quelli di vera e propria evasione fiscale), e che "gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario" (punto 24 della motivazione).

(34) Punto 59 della motivazione.

sultano sottoposti i soggetti non residenti comunitari che, come nel caso di una stabile organizzazione, si trovino in "condizioni analoghe", sotto il profilo tributario, rispetto ai soggetti residenti.

Dalla giurisprudenza comunitaria non può trarsi, in conclusione, alcun elemento al fine di affermare l'illegittimità della normativa di uno Stato membro X, la quale assoggetti i soggetti non residenti, cittadini dello Stato membro Y, ad un trattamento non deteriore rispetto a quello applicabile ai residenti, ma meno agevolato in confronto a quello che il medesimo Stato X riconosce, in base ad una convenzione bilaterale, ai non residenti che abbiano la nazionalità dello Stato (membro o terzo) Z.

5. Applicabilità della convenzione all'Ilor

A seguito dell'entrata in vigore della riforma tributaria del 1971-73, l'Amministrazione italiana effettuò, in data 13 dicembre 1974, uno scambio di note con le autorità statunitensi, al fine di rendere applicabile la convenzione vigente alle imposte introdotte con la riforma. In tale scambio di note si stabilisce espressamente l'applicabilità della convenzione all'Irpef e all'Irpeg, non menzionandosi l'Ilor.

Per tale ragione, nella sentenza in esame la Cassazione afferma che tale convenzione non è applicabile all'Ilor. Né, stante la chiara formulazione dello scambio di note, a diverse conclusioni può giungersi, rileva la Corte, osservandosi come l'Ilor, nonostante la sua stessa denominazione e le iniziali intenzioni del legislatore della riforma, abbia ben presto assunto in concreto la natura di imposta *erariale*, in ragione della totale assenza di potere da parte degli enti locali in ordine all'accertamento e alla riscossione dell'imposta (nonché, a seguito del D.L. 23 dicembre 1977, n. 936, in ordine alla determinazione dell'aliquota unica nazionale) (35).

Al riguardo, la Corte non pare aver debitamente considerato che, al momento di porre in essere lo scambio di note, appariva logico escludere la neo-

(35) Tutte prerogative riservate per legge all'amministrazione statale. Sul carattere "erariale" dell'imposta locale sui redditi, come evolutesi negli anni successivi alla sua introduzione, si registra univocità di opinioni in dottrina: cfr., *ex multis*, A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino, 1998, 752; R. LUPI, *Diritto Tributario. Parte speciale - I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 1996, 246 (ove tale Autore evidenzia proprio come il mantenimento dell'appellativo "locale" determini delle incertezze circa l'applicabilità o meno delle convenzioni internazionali a tale imposta); G. MARONGIU, voce *Imposta Locale sui Redditi*, in *Enc. Giur.*, vol. XVI, Roma, 1989, 4; M. MICCINESI, *I tributi diretti erariali*, in P. RUSSO, *Manuale di Diritto Tributario*, Milano, 1994, 600; P. RUSSO, *L'Ilor sulle royalties corrisposte a società non residente* (nota a CTC, 24 novembre 1978, n.16278), in *Giur. It.*, 1980, III, sez.II, col.38; R. SCHIAVOLIN, *L'imposta locale sui redditi - Funzione, presupposto e soggetti passivi*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario (volume Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi)*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1996, 366; F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario. Parte speciale*, Torino, 1994, 152.

nata l'lor dall'ambito applicativo della convenzione; come accennato, infatti, tale tributo è stato concepito come avente natura di imposta *locale*, e solo in un secondo momento ha progressivamente acquisito la natura di imposta *erariale*.

Per tale ragione non può condividersi quanto sostenuto dalla Cassazione, circa l'inapplicabilità della convenzione all'lor. Affermare la potestà impositiva dello Stato italiano (e non, si badi, di un ente locale territoriale) comporta, per ciò solo, violazione dell'art. 8, par. 1, della convenzione Italia - Stati Uniti del 1955, il quale attribuisce potestà impositiva esclusiva allo Stato in cui ha sede l'impresa che percepisce le *royalties*.

6. Osservazioni conclusive

La sentenza qui commentata segna una nuova pagina della annosa vicenda dell'lor sulle *royalties* corrisposte a un'impresa non residente senza stabile organizzazione in Italia. In sintesi:

a) a partire dalla sentenza 8 aprile 1992, n. 4301, la Cassazione afferma costantemente la "reviviscenza" dell'lor, da applicarsi secondo le modalità ordinarie, qualora in applicazione di una convenzione internazionale i proventi dell'impresa siano esclusi dall'applicazione di Irpef e Irpeg;

b) con le sentenze 3 febbraio 2000, n. 1122, 8 maggio 2000, n. 5768, e 28 luglio 2000, n. 9942, la Cassazione ha affermato che, anche se la normativa interna prevederebbe, di per sé, l'assoggettamento ad l'lor, l'imposta non può essere applicata, e la disciplina interna deve essere in tal senso disapplicata, in quanto contrastante con il principio comunitario di non discriminazione fiscale (e con quello di preferenza comunitaria);

c) con la sentenza 8 marzo 2002, n. 3410, infine, la Suprema Corte "aggiusta il tiro", precisando che il principio comunitario di non discriminazione non può essere invocato da un'impresa non avente sede nell'UE.

Sotto tale profilo la sentenza è da reputare corretta, e rimedia ad una notevole "svista" in cui era incorsa la Suprema Corte nella sentenza n. 5768/2000 (in quanto, come detto, il principio comunitario di non discriminazione non osta a normative che comportino un trattamento "discriminatorio" di soggetti residenti in Stati non appartenenti all'Unione Europea).

La pronuncia non appare condivisibile, invece, nella parte in cui interpreta la normativa nazionale: oltre alle ben note censure che la dottrina ha da tempo evidenziato in merito alla c.d. "reviviscenza" dell'lor, occorre osservare come l'interpretazione adottata dalla Cassazione dia luogo alla violazione della norma convenzionale che assegna la potestà impositiva sui proventi dell'impresa allo Stato in cui questa ha la propria sede.

Cristiano Garbarini

Sezione III - Documentazione
*Section III - Laws, administrative practice
and other official documentation*

Convenzioni internazionali in materia tributaria - Ocse - Nuovo modello di convenzione bilaterale e multilaterale in materia di scambio di informazioni

Nell'aprile scorso il *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information* dell'Ocse ha approvato, unitamente alle rappresentative di undici Stati e centri finanziari non membri, un modello di accordo finalizzato a favorire la cooperazione internazionale nella materia fiscale attraverso lo scambio di informazioni.

L'adesione all'Accordo da parte di un elevato numero di Stati e Territori non membri Ocse (si tratta di Aruba, Antille olandesi, Bahrain, Bermuda, Cipro, Isola di Man, Isole Cayman, Malta, Mauritius, San Marino e Seichelles) rappresenta un importante passo in avanti nella politica di emarginazione che gli Stati occidentali hanno intrapreso nei confronti degli Stati o Territori considerati "non cooperanti".

Esso, infatti, è direttamente rivolto a realizzare gli obiettivi stabiliti dall'Ocse in una serie di documenti ufficiali (dopo il Rapporto "*Harmful tax competition: an emerging global issue*" del gennaio 1998, l'Ocse ha diramato nel giugno 2001 il successivo "*Towards global tax co-operation: progress in identifying and eliminating harmful tax practices*", al quale ha fatto seguito nel 2001 un ulteriore "*Progress report*"), ove viene gradualmente evidenziato il ruolo centrale che tra i criteri per identificare gli Stati e territori che pongono in essere pratiche fiscali dannose assumono la trasparenza interna e lo scambio di informazioni.

Secondo l'intenzione dei suoi estensori (si vedano i punti 3 e 4 dell'Introduzione all'Accordo), peraltro, il nuovo modello di accordo non è uno strumento vincolante ma è rivolto ad individuare una base minima nel raggiungimento dei predetti obiettivi, lasciando liberi gli Stati contraenti di adottare strumenti di diverso tipo purché idonei a raggiungere il livello di cooperazione in esso previsto ovvero livelli superiori.

Scopo del nuovo Accordo non è, quindi, quello di imporre in via esclusiva un particolare strumento idoneo a raggiungere questi *standard* ma quello più limitato di disciplinare in modo compiuto una delle diverse soluzioni che consentono di realizzare tali obiettivi. Anzi, il Gruppo di lavoro lo considera soltanto un punto di partenza (introduzione all'Accordo, punto 4) ritenendo che dovrebbero essere altri (in particolare i trattati bilaterali contro le doppie imposizioni) gli strumenti che più di tutti consentono di raggiungere gli obiettivi stabiliti

dall'Ocse in materia di contrasto ai c.d. "paradisi fiscali" (Introduzione all'Accordo, punto 6).

Il testo completo dell'Accordo viene riportato qui di seguito nella sola lingua inglese (trattandosi di documento ufficiale non ne è stata fatta alcuna traduzione). Il suo Commentario non viene pubblicato per motivi di spazio ma può essere reperito sul sito <http://www.oecd.org>. Un più ampio commento dell'Accordo è in corso di preparazione e sarà pubblicato nel prossimo numero.

P.S.

International tax treaties - Oecd - New model for bilateral and multilateral agreements on exchange of information in tax matters

In the last April, the Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information has approved, together with eleven non-member States, a model agreement which aims to favour the international cooperation on tax matters through exchange of information.

The agreement of a so big number States and territories non Oecd representatives (Aruba, Bahrain, Bermuda, Cayman Islands, Cyprus, The Isle of Man, Malta, Mauritius, The Netherland's Antilles, San Marino and the Seichelles) can be certainly considered as an important step forward in the policy of exclusion that has been applied by Oecd Countries against the non-member jurisdictions considered as "non co-operative".

It is, infact, directly oriented to realize the obyectives fixed in the Oecd official documents on this subject (first the Report "Harmful tax competition: an emerging global issue" of january 1998, then, in june 2001, the subsequent "Towards global tax co-operation: progress in identifying and eliminating harmful tax practices", and, in last year 2001, a "Progress report"), where it is gradually pointed out the central role that transparency and exchange of information have taken in identifying States and territories adopting harmful tax practices.

Anyway, in the ideas of the Working Group (see par. 3 and 4 of the Introduction), new model Agreement is not a binding instrument but is made to establish a minimal standard of exchange of information leaving the Contracting States free to adopt other instruments able to get the standard of the Agreement or a wider level of cooperation.

The aim of the new Agreement is not to impose the use of a specific instrument but to regulate in a complete way one of the different solutions to realize the Oecd obyectives. On the contrary, the Working Group

thinks that others should be the instruments that more than others are able to get the scope.

The complete text of the Agreement is in the lines below. Its Commentary isn't published for lack of space, but is available on the website <http://www.oecd.org>. A wider comment of the Agreement is in preparation and will be published in the next issue.

P.S.

Agreement on exchange of information on tax matters

I. Introduction

1. The purpose of this Agreement is to promote international co-operation in tax matters through exchange of information.

2. The Agreement was developed by the OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information ("the Working Group"). The Working Group consisted of representatives from OECD Member countries as well as delegates from Aruba, Bermuda, Bahrain, Cayman Islands, Cyprus, Isle of Man, Malta, Mauritius, the Netherlands Antilles, the Seychelles and San Marino.

3. The Agreement grew out of the work undertaken by the OECD to address harmful tax practices. See the 1998 OECD Report "*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*" (the "1998 Report"). The 1998 Report identified "the lack of effective exchange of information" as one of the key criteria in determining harmful tax practices. The mandate of the Working Group was to develop a legal instrument that could be used to establish effective exchange of information. The Agreement represents the standard of effective exchange of information for the purposes of the OECD's initiative on harmful tax practices.

4. This Agreement is not a binding instrument but contains two models for bilateral agreements drawn up in the light of the commitments undertaken by the OECD and the committed jurisdictions. In this context, it is important that financial centres throughout the world meet the standards of tax information exchange set out in this document. As many economies as possible should be encouraged to co-operate in this important endeavour. It is not in the interest of participating economies that

the implementation of the standard contained in the Agreement should lead to the migration of business to economies that do not co-operate in the exchange of information. To avoid this result requires measures to defend the integrity of tax systems against the impact of a lack of co-operation in tax information exchange matters. The OECD members and committed jurisdictions have to engage in an ongoing dialogue to work towards implementation of the standard. An adequate framework will be jointly established by the OECD and the committed jurisdictions for this purpose particularly since such a framework would help to achieve a level playing field where no party is unfairly disadvantaged.

5. The Agreement is presented as both a multilateral instrument and a model for bilateral treaties or agreements. The multilateral instrument is not a "multilateral" agreement in the traditional sense. Instead, it provides the basis for an integrated bundle of bilateral treaties. A Party to the multilateral Agreement would only be bound by the Agreement vis-à-vis the specific parties with which it agrees to be bound.

Thus, a party wishing to be bound by the multilateral Agreement must specify in its instrument of ratification, approval or acceptance the party or parties vis-à-vis which it wishes to be so bound. The Agreement then enters into force, and creates rights and obligations, only as between those parties that have mutually identified each other in their instruments of ratification, approval or acceptance that have been deposited with the depositary of the Agreement. The bilateral version is intended to serve as a model for bilateral exchange of information agreements. As such, modifications to the text may be agreed in bilateral agreements to implement the standard set in the model.

6. As mentioned above, the Agreement is intended to establish the standard of what constitutes effective exchange of information for the purposes of the OECD's initiative on harmful tax practices. However, the purpose of the Agreement is not to prescribe a specific format for how this standard should be achieved. Thus, the Agreement in either of its forms is only one of several ways in which the standard can be implemented. Other instruments, including double taxation agreements, may also be used provided both parties agree to do so, given that other instruments are usually wider in scope.

7. For each Article in the Agreement there is a detailed commentary intended to illustrate or interpret its provisions. The relevance of the Commentary for the interpretation of the Agreement is determined by principles of international law. In the bilateral context, parties wishing to ensure that the Commentary is an authoritative interpretation might in-

sert a specific reference to the Commentary in the text of the exchange instrument, for instance in the provision equivalent to Article 4, paragraph 2.

II. Text of the agreement

Multilateral version

The Parties to this Agreement, desiring to facilitate the exchange of information with respect to taxes have agreed as follows:

Bilateral version

The government of _____ and the government of _____, desiring to facilitate the exchange of information with respect to taxes have agreed as follows:

Article 1 Object and Scope of the Agreement

The competent authorities of the Contracting Parties shall provide assistance through exchange of information that is foreseeably relevant to the administration and enforcement of the domestic laws of the Contracting Parties concerning taxes covered by this Agreement. Such information shall include information that is foreseeably relevant to the determination, assessment and collection of such taxes, the recovery and enforcement of tax claims, or the investigation or prosecution of tax matters. Information shall be exchanged in accordance with the provisions of this Agreement and shall be treated as confidential in the manner provided in Article 8. The rights and safeguards secured to persons by the laws or administrative practice of the requested Party remain applicable to the extent that they do not unduly prevent or delay effective exchange of information.

137

Article 2 Jurisdiction

A Requested Party is not obligated to provide information which is neither held by its authorities nor in the possession or control of persons who are within its territorial jurisdiction.

Article 3 Taxes Covered

Multilateral version

1. This Agreement shall apply:

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

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

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

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

3. This Agreement shall also apply to any identical taxes imposed after the date of entry into force of the Agreement in addition to or in place of the existing taxes. This Agreement shall also apply to any substantially similar taxes imposed after the date of entry into force of the Agreement in addition to or in place of the existing taxes if the competent authorities of the Contracting Parties so agree.

Bilateral version

1. The taxes which are the subject of this Agreement are:

- a) in country A, _____;
- b) in country B, _____.

2. This Agreement shall also apply to any identical taxes imposed after the date of signature of the Agreement in addition to or in place of the existing taxes. This Agreement shall also apply to any substantially similar taxes imposed after the date of signature of the Agreement in addition to or in place of the existing taxes if the competent authorities of the Contracting Parties so agree. Furthermore, the taxes covered may be expanded or modified by mutual agreement of the Contracting Parties in the form of an exchange of letters. The competent authorities of the Contracting Parties shall notify each other of any substantial changes to the taxation and related information gathering measures covered by the Agreement.

Furthermore, the taxes covered may be expanded or modified by mutual agreement of the Contracting Parties in the form of an exchange of letters. The competent authorities of the Contracting Parties shall notify each other of any substantial changes to the taxation and related information gathering measures covered by the Agreement.

Article 4 **Definitions**

Multilateral version

1. For the purposes of this Agreement, unless otherwise defined:

- a) the term "Contracting Party" means any party that has deposited an instrument of ratification, acceptance or approval with the depositary;
- b) the term "competent authority" means the authorities designated by a Contracting Party in its instrument of acceptance, ratification or approval;

c) the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;

d) the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;

e) the term "publicly traded company" means any company whose principal class of shares is listed on a recognised stock exchange provided its listed shares can be readily purchased or sold by the public.

Bilateral version

1. For the purposes of this Agreement, unless otherwise defined:

- a) the term "Contracting Party" means country A or country B as the context requires;
- b) the term "competent authority" means
 - i) in the case of Country A,
_____;
 - ii) in the case of Country B,
_____;

Shares can be purchased or sold "by the public" if the purchase or sale of shares is not implicitly or explicitly restricted to a limited group of investors;

f) the term "principal class of shares" means the class or classes of shares representing a majority of the voting power and value of the company;

g) the term "recognised stock exchange" means any stock exchange agreed upon by the competent authorities of the Contracting Parties;

h) the term "collective investment fund or scheme" means any pooled investment vehicle, irrespective of legal form. The term "public collective investment fund or scheme" means any collective investment fund or scheme provided the units, shares or other interests in the fund or scheme can be readily purchased, sold or redeemed by the public. Units, shares or other interests in the fund or scheme can be readily purchased, sold or redeemed "by the public" if the purchase, sale or redemption is not implicitly or explicitly restricted to a limited group of investors;

140

i) the term "tax" means any tax to which the Agreement applies;

j) the term "applicant Party" means the Contracting Party requesting information;

k) the term "requested Party" means the Contracting Party requested to provide information;

l) the term "information gathering measures" means laws and administrative or judicial procedures that enable a Contracting Party to obtain and provide the requested information;

m) the term "information" means any fact, statement or record in any form whatever;

n) the term "depository" means the Secretary-General of the Organisation for Economic Co-operation and Development; (*This paragraph would not be necessary*);

o) the term "criminal tax matters" means tax matters involving intentional conduct which is liable to prosecution under the criminal laws of the applicant Party;

p) the term "criminal laws" means all criminal laws designated as such under domestic law irrespective of whether contained in the tax laws, the criminal code or other statutes.

2. As regards the application of this Agreement at any time by a Contracting Party, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that Party, any meaning under the applicable tax laws of that Party prevailing over a meaning given to the term under other laws of that Party.

Article-5 Exchange of Information Upon Request

1. The competent authority of the requested Party shall provide upon request information for the purposes referred to in Article 1. Such information shall be exchanged without regard to whether the conduct being investigated would constitute a crime under the laws of the requested Party if such conduct occurred in the requested Party.

2. If the information in the possession of the competent authority of the requested Party is not sufficient to enable it to comply with the request for information, that Party shall use all relevant information gathering measures to provide the applicant Party with the information requested, notwithstanding that the requested Party may not need such information for its own tax purposes.

3. If specifically requested by the competent authority of an applicant Party, the competent authority of the requested Party shall provide information under this Article, to the extent allowable under its domestic laws, in the form of depositions of witnesses and authenticated copies of original records.

4. Each Contracting Party shall ensure that its competent authorities for the purposes specified in Article 1 of the Agreement, have the authority to obtain and provide upon request:

a) information held by banks, other financial institutions, and any person acting in an agency or fiduciary capacity including nominees and trustees;

b) information regarding the ownership of companies, partnerships, trusts, foundations, "Anstalten" and other persons, including, within the

constraints of Article 2, ownership information on all such persons in an ownership chain; in the case of trusts, information on settlors, trustees and beneficiaries; and in the case of foundations, information on founders, members of the foundation council and beneficiaries. Further, this Agreement does not create an obligation on the Contracting Parties to obtain or provide ownership information with respect to publicly traded companies or public collective investment funds or schemes unless such information can be obtained without giving rise to disproportionate difficulties.

5. The competent authority of the applicant Party shall provide the following information to the competent authority of the requested Party when making a request for information under the Agreement to demonstrate the foreseeable relevance of the information to the request:

(a) the identity of the person under examination or investigation;

(b) a statement of the information sought including its nature and the form in which the applicant Party wishes to receive the information from the requested Party;

(c) the tax purpose for which the information is sought;

(d) grounds for believing that the information requested is held in the requested Party or is in the possession or control of a person within the jurisdiction of the requested Party;

(e) to the extent known, the name and address of any person believed to be in possession of the requested information;

(f) a statement that the request is in conformity with the law and administrative practices of the applicant Party, that if the requested information was within the jurisdiction of the applicant Party then the competent authority of the applicant Party would be able to obtain the information under the laws of the applicant Party or in the normal course of administrative practice and that it is in conformity with this Agreement;

(g) a statement that the applicant Party has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties.

6. The competent authority of the requested Party shall forward the requested information as promptly as possible to the applicant Party. To

ensure a prompt response, the competent authority of the requested Party shall:

a) Confirm receipt of a request in writing to the competent authority of the applicant Party and shall notify the competent authority of the applicant Party of deficiencies in the request, if any, within 60 days of the receipt of the request.

b) If the competent authority of the requested Party has been unable to obtain and provide the information within 90 days of receipt of the request, including if it encounters obstacles in furnishing the information or it refuses to furnish the information, it shall immediately inform the applicant Party, explaining the reason for its inability, the nature of the obstacles or the reasons for its refusal.

Article 6 **Tax Examinations Abroad**

Multilateral version

1. A Contracting Party may allow representatives of the competent authority of another Contracting Party to enter the territory of the first-mentioned Party to interview individuals and examine records with the written consent of the persons concerned. The competent authority of the second-mentioned Party shall notify the competent authority of the first-mentioned Party of the time and place of the meeting with the individuals concerned.

2. At the request of the competent authority of a Contracting Party, the competent authority of another Contracting Party may allow representatives of the competent au-

Bilateral version

1. A Contracting Party may allow representatives of the competent authority of the other Contracting Party to enter the territory of the first-mentioned Party to interview individuals and examine records with the written consent of the persons concerned. The competent authority of the second-mentioned Party shall notify the competent authority of the first-mentioned Party of the time and place of the meeting with the individuals concerned.

2. At the request of the competent authority of one Contracting Party, the competent authority of the other Contracting Party may allow representatives of the competent

thority of the first-mentioned Party to be present at the appropriate part of a tax examination in the second-mentioned Party.

3. If the request referred to in paragraph 2 is acceded to, the competent authority of the Contracting Party conducting the examination shall, as soon as possible, notify the competent authority of the other Party about the time and place of the examination, the authority or official designated to carry out the examination and the procedures and conditions required by the first-mentioned Party for the conduct of the examination. All decisions with respect to the conduct of the tax examination shall be made by the Party conducting the examination.

authority of the first-mentioned Party to be present at the appropriate part of a tax examination in the second-mentioned Party.

3. If the request referred to in paragraph 2 is acceded to, the competent authority of the Contracting Party conducting the examination shall, as soon as possible, notify the competent authority of the other Party about the time and place of the examination, the authority or official designated to carry out the examination and the procedures and conditions required by the first-mentioned Party for the conduct of the examination. All decisions with respect to the conduct of the tax examination shall be made by the Party conducting the examination.

Article 7 Possibility of Declining a Request

1. The requested Party shall not be required to obtain or provide information that the applicant Party would not be able to obtain under its own laws for purposes of the administration or enforcement of its own tax laws. The competent authority of the requested Party may decline to assist where the request is not made in conformity with this Agreement.

2. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process. Notwithstanding the foregoing, information of the type referred to in Article 5, paragraph 4 shall not be treated as such a secret or trade process merely because it meets the criteria in that paragraph.

3. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to obtain or provide information, which would reveal

confidential communications between a client and an attorney, solicitor or other admitted legal representative where such communications are:

- (a) produced for the purposes of seeking or providing legal advice or
- (b) produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings.

4. The requested Party may decline a request for information if the disclosure of the information would be contrary to public policy (*ordre public*).

5. A request for information shall not be refused on the ground that the tax claim giving rise to the request is disputed.

6. The requested Party may decline a request for information if the information is requested by the applicant Party to administer or enforce a provision of the tax law of the applicant Party, or any requirement connected therewith, which discriminates against a national of the requested Party as compared with a national of the applicant Party in the same circumstances.

Article 8 Confidentiality

Any information received by a Contracting Party under this Agreement shall be treated as confidential and may be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) in the jurisdiction of the Contracting Party concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by this Agreement. Such persons or authorities shall use such information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. The information may not be disclosed to any other person or entity or authority or any other jurisdiction without the express written consent of the competent authority of the requested Party.

Article 9 Costs

Incidence of costs incurred in providing assistance shall be agreed by the Contracting Parties.

Article 10
Implementation Legislation

The Contracting Parties shall enact any legislation necessary to comply with, and give effect to, the terms of the Agreement.

Article 11
Language

Multilateral version

Requests for assistance and answers thereto shall be drawn up in English, French or any other language agreed bilaterally between the competent authorities of the Contracting Parties under Article 13.

Bilateral version

This article may not be required.

Article 12
Other international agreements or arrangements

Multilateral version

The possibilities of assistance provided by this Agreement do not limit, nor are they limited by, those contained in existing international agreements or other arrangements between the Contracting Parties which relate to co-operation in tax matters.

Bilateral version

This article may not be required

Article 13

Mutual Agreement Procedure

Multilateral version

1. Where difficulties or doubts arise between two or more Contracting Parties regarding the implementation or interpretation of the Agreement, the competent authorities of those Contracting Parties shall endeavour to resolve the matter by mutual agreement.

2. In addition to the agreements referred to in paragraph 1, the competent authorities of two or more Contracting Parties may mutually agree:

- a) on the procedures to be used under Articles 5 and 6;
- b) on the language to be used in making and responding to requests in accordance with Article 11.

3. The competent authorities of the Contracting Parties may communicate with each other directly for purposes of reaching agreement under this Article.

Multilateral version

4. Any agreement between the competent authorities of two or more Contracting Parties shall be effective only between those Contracting Parties.

5. The Contracting Parties may also agree on other forms of dispute resolution.

Bilateral version

1. Where difficulties or doubts arise between the Contracting Parties regarding the implementation or interpretation of the Agreement, the competent authorities shall Endeavour to resolve the matter by mutual agreement.

2. In addition to the agreements referred to in paragraph 1, the competent authorities of the Contracting Parties may mutually agree on the procedures to be used under Articles 5 and 6.

4. *The paragraph would not be necessary.*

Article 14
Depositary's functions

Multilateral version

Bilateral version

1. The depositary shall notify all Contracting Parties of:

- a. the deposit of any instrument of ratification, acceptance or approval of this Agreement;
- b. any date of entry into force of this Agreement in accordance with the provisions of Article 15;
- c. any notification of termination of this Agreement;
- d. any other act or notification relating to this Agreement.

The article would be unnecessary

2. At the request of one or more of the competent authorities of the Contracting Parties, the depositary may convene a meeting of the competent authorities or their representatives, to discuss significant matters related to interpretation or implementation of the Agreement.

148

Article 15
Entry into Force

Multilateral version

Bilateral version

1. This Agreement is subject to ratification, acceptance or approval. Instruments of ratification, acceptance or approval shall be submitted to the depositary of this Agreement.

2. Each Contracting Party shall specify in its instrument of ratifi-

1. This Agreement is subject to ratification, acceptance or approval by the Contracting Parties, in accordance with their respective laws. Instruments of ratification, acceptance or approval shall be exchanged as soon as possible.

cation, acceptance or approval vis-à-vis which other party it wishes to be bound by this Agreement. The Agreement shall enter into force only between Contracting Parties that specify each other in their respective instruments of ratification, acceptance or approval.

3. This Agreement shall enter into force on 1 January 2004 with respect to exchange of information for criminal tax matters. The Agreement shall enter into force on 1 January 2006 with respect to all other matters covered in Article 1.

For each party depositing an instrument after such entry into force, the Agreement shall enter into force on the 30th day following the deposit of both instruments.

4. Unless an earlier date is agreed by the Contracting Parties, the provisions of this Agreement shall have effect:

- with respect to criminal tax matters for taxable periods beginning on or after 1 January 2004 or, where there is no taxable period, for all charges to tax arising on or after 1 January 2004;

- with respect to all other matters described in Article 1 for all taxable periods beginning on or after January 1 2006 or, where there is no taxable period, for all charges to tax arising on or after 1 January 2006.

In cases addressed in the third sentence of paragraph 3, the Agree-

2. This Agreement shall enter into force on 1 January 2004 with respect to exchange of information for criminal tax matters. The Agreement shall enter into force on 1 January 2006 with respect to all other matters covered in Article 1.

3. The provisions of this Agreement shall have effect:

- with respect to criminal tax matters for taxable periods beginning on or after 1 January 2004 or, where there is no taxable period, for all charges to tax arising on or after 1 January 2004;

- with respect to all other matters described in Article 1 for all taxable periods beginning on or after January 1 2006 or, where there is no taxable period, for all charges to tax arising on or after 1 January 2006.

ment shall take effect for all taxable periods beginning on or after the sixtieth day following entry into force, or where there is no taxable period for all charges to tax arising on or after the sixtieth day following entry into force.

Article 16 Termination

Multilateral version

1. Any Contracting Party may terminate this Agreement vis-à-vis any other Contracting Party by serving a notice of termination either through diplomatic channels or by letter to the competent authority of the other Contracting Party. A copy shall be provided to the depositary of the Agreement.

2. Such termination shall become effective on the first day of the month following the expiration of a period of six months after the date of receipt of the notification by the depositary.

3. Any Contracting Party that terminates the Agreement shall remain bound by the provisions of Article 8 with respect to any information obtained under the Agreement.

Bilateral version

1. Either Contracting Party may terminate the Agreement by serving a notice of termination either through diplomatic channels or by letter to the competent authority of the other Contracting Party.

2. Such termination shall become effective on the first day of the month following the expiration of a period of six months after the date of receipt of notice of termination by the other Contracting Party.

3. A Contracting Party that terminates the Agreement shall remain bound by the provisions of Article 8 with respect to any information obtained under the Agreement.

In witness whereof, the undersigned, being duly authorised thereto, have signed the Agreement.

Sezione IV - Appunti e rassegne
Section IV - Notes and surveys

Environmental taxation

Motivation, characteristics, advantages (and disadvantages), measures, use and effects

Massimiliano Di Pace

The cross-border nature of the environmental consequences, in particular the economic consequences, of human activities, make a global approach necessary, and more particularly make necessary actions agreed at international level.

In this framework the failure of recent UN Conferences on climate change, and the numerous floods which took place in European countries at the same time have been a source of worry, even for those who do not follow closely environmental problems.

In such a context a careful assessment of one of the most important instruments for protecting the environment and preserving natural resources, such as environmental taxation, is without doubt a positive contribution, if nothing else to improving the comprehension of the environmental and economic phenomena that currently characterise life on earth, and that are often only faced by experts at these conferences.

1. The environmental situation: the underlying reasons for environmental taxation

Starting from the 1980s, as the data on environmental conditions have progressively opened up the possibility of a deterioration of the planet's health, and in particular an increase in the global temperature and a reduction of the ozone layer, the debate on the environmental consequences of economic growth and the importance of sustainable growth has become more livelier.

Although the data still requires a close experimental assessment, many countries have decided to face these problems, in relation to which a common and integrated global approach is needed.

On reading the documents of international organisations, one can see that the main environmental problems concern:

1) climate change caused by greenhouse gases (the thinning of the Arctic and Antarctic glaciers and the subsequent raising of the sea levels, destruction of habitats, increase in flooding and desertification pheno-

mena, forest fires, etc); 2) reduction of the stratospheric ozone layer; 3) bio-diversity; 4) air pollution; 5) water pollution; 6) soil degradation; 7) waste management.

2. The solutions to the environmental question (economic and legislative measures): the political-economic context in which environmental taxation is inserted

These side effects, which are part of the production costs of goods and services, do not however go to make up the price thereof.

For this reason, starting from the '70s, measures were introduced aimed at allowing an adequate consideration of external side effects, so as to include in the price of goods and services the overall cost, and not only of the strictly economic price tied to production factors.

Such measures could mainly be of 2 types:

1) Economic measures; 2) Legislative (regulatory or "command and control") measures.

3. Characteristics of environmental taxation

In this context, environmental taxation may constitute one of the most efficient instruments for the abatement of the negative consequences of economic activities on the environment.

Environmental taxation can be defined as the obligatory payment to the Government, based on the economic facts considered to have a particular environmental impact.

Taxes (levies) are obligatory, and cannot be set-off.

In the first case (taxes), the benefits supplied to tax-payers are not proportionate to the amounts paid by them (es. fuel tax), and the taxes are generally collected by the Government.

In the latter case (fees/charges), the "set-off" taxes are by and large proportionate to the benefits, in as much as the taxation is tied to the provision of services connected with the environment (for example the waste collection tax), and they are differentiated from the "unrequited" taxes also for the fact that they can also be requested by authorities which are not Central Government.

As a rule it can be stated that there are two 2 categories of environmental taxation:

1) those that are aimed at pollutants (eg. taxes on acoustic emissions, water pollution);

2) those that are aimed at products (eg. taxes on pesticides, on petrol).

It must be remembered, moreover, that, in theoretical terms, the taxes collected can be used for the financing of activities connected with the advertising of the environment, but also for reducing other taxes deemed to have a distorting effect on the economy (eg. labour taxes).

On the meaning of the terminology used when one speaks of environmental taxation, table III is referred to, which has the meaning of the different terms both in Italian and in English.

The production and consumer sectors which have an impact on the environment are substantially connected to the use of energy and natural resources, and regard 4 areas:

1) energy; 2) transportation; 3) domestic consumption (eg. heating); 4) consumer goods and food.

For these reasons it is particularly important to develop new innovative solutions such as renewable energy, low consumption vehicles (or fed by other fuels), domestic energy saving plants, health-compatible crop and breeding systems and respect for the environment.

Environmental taxation can, through the increase of the prices of these products and services, pursue as a rule 2 objectives:

1) restriction of pollution (for example energetic products, industrial emissions, substances that reduce the ozone layer, noises);

2) management of environmental resources (for example water, soil, forests, fauna and flora).

In each case taxation is considered one of the more efficient instruments for modifying the behavioural models that are at the origin both of pollution and the incorrect management of natural resources.

For example, the frequent resort to means of private transport for carrying out transportation both for work and leisure reasons, the multiplication of packaging, the absence of recycling habits, are all behavioural models that may be modified gradually and partially, by exerting pressure on the economic factors that often determine the choices and actions of the public and businesses.

In the same manner the restriction on the waste of natural resources (for example water), the handling of the life cycle of products (for example paper recycling) can be stimulated by a correct pricing of services thereto connected (provision of water resources, the collection of resources).

The logic of environmental taxation is based on the fact that, incorporating environmental costs into the price, that is to say external costs that the production process does not consider (in as much as they are not sustained by the producer), and therefore increasing the price of goods and services whose production and/or use (or treatment of the differen-

1

ce) are damaging for the environment, it is possible to give incentives for the reduction of their use and their impact on the environment.

In this manner the difference that exists between environmental damage and the costs of environmental damage removal is removed.

In other words environmental taxation allows the matching of private costs with collective costs.

As a result the demand for less environmentally damaging products /services should be reduced.

For these reasons the quantification of environmental taxes is based generally on the assessment of costs deriving from the recovery of environmental conditions put at risk by the taxed activities, or the value attributed by the public to those natural non-renewable resources that the taxed activity uses as a factor of production.

Another important element to be underlined is the fact that the environmental taxation adopts market economy principles for pursuing its objectives.

This means that environmental taxation is based on self-regulatory mechanisms, leaving the actors free to choose the manner in which to reach their objectives (for example reducing pollution levels or the use of natural resources, or paying taxes, by means of which measures for the restriction of pollution can be carried out).

4. Taxation measures in UE countries and in the main developed countries

Taxation proceeds in 3 different directions:

1) introduction of new taxes on damaging products for the environment (eg. pesticides, batteries);

2) restructuring of existing taxes that have an environmental impact (eg. energetic products);

3) modification (or elimination) of taxes and subsidies that can have negative effects on the environment (eg. agricultural subsidies, taxation in transportation sector).

As suggested by the theory of the double dividend, in the introduction of environmental taxation one has tried not to modify the overall tax burden, but to vary its components, increasing those of an environmental nature and reducing those that are charges on persons and/or work.

This approach is shared by many economists and politicians, as well by the European Commission (from 1993).

These environmental taxation instruments used by the main developed countries are very numerous and are based on taxable income:

1) waste; 2) water; 3) energetic products; 4) means of transport and infrastructures (vehicles, roads); 5) air; 6) substances that reduce the ozone layer; 7) soil; 8) noise.

Table IV shows various types of taxation (both in Italian and in English) that have been adopted in European Union countries, as well as by the other 2 main developed countries, that is to say the United States and Japan.

It has to be said that the data shown in the tables refer to research conducted in 1999 and have been extrapolated from a series of OCSE documents, set out in the bibliography, in which, however, the results of some UE countries were not apparent, in as much as such countries did not respond to the questionnaires.

Moreover, from an examination of the OCSE documents, inconsistencies emerge, taxes for some countries being set out in some documents and not in others, so that the following table necessarily shows some margins of imprecision, also because the definition of environmental taxes changes from country to country, although it regards the same taxable income, or a similar taxable basis.

For the sake of completeness Table V sets out the list of the other measures for economic encouragement for the purposes of environmental protection.

Finally, Table VI indicates the economic measures for the handling of natural resources.

Before concluding, it must be remembered that decisions on the introduction of environmental laws are usually taken by Parliament, whereas the raising of environmental taxes may be fixed, not only by the Ministry of Finance, but also by the Ministry for the Environment (eg. Ireland and Finland).

5. Advantages and disadvantages of environmental taxation

Environmental taxation, like all other economic measures, has advantages and disadvantages.

The potential advantages of environmental taxation can be found in the following circumstances:

1) the real possibility of reducing pollution; 2) the increase in employment levels; 3) static efficiency; 4) technological and logistical innovation (dynamic efficiency); 5) liability of polluters;

6) the stimulus of activities which are environmentally-friendly; 7) the development of competition also based on the level of respect for the environment; 8) the increase in State income; 9) the availability of a further

instrument for the public authorities for managing the economy.

As has already been seen, the potential advantages of environmental taxation are numerous, and go well beyond the theory of the double dividend. There are even disadvantages that environmental taxation can present:

1) difficulty of management; 2) the possibility of damaging the competitive nature of those industrial sectors hit by environmental taxation; 3) the creation of the premises for an increase of inflation; 4) the possibility of reducing the quality of life; 5) regression; 6) the possibility of reducing income in the long term; 7) a restriction on international trade; 8) necessity for co-ordination and integration of environmental taxation policies at international level.

6. Results of environmental taxation

The effectiveness of environmental taxation may be shown in terms of a lesser use of scarce resources and/or emissions of pollutants.

In reality the reduction of pollutants or the saving of resources can depend on other factors. The contribution of environmental taxation to these phenomena depends on data which is substantially exogenous, that is to say the elasticity of prices of products/services that constitute the taxable base of environmental taxation.

After analysing different studies, it can be stated that empirical studies show the utility of environmental taxation, but this utility takes place not so much in the short term as in an ample period of time, that allows the economic system to adapt itself to the new reality (or rather to the new environmental realities).

This fact is confirmed by another OCSE study (Economic measures for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey, Oct/99), that repeats that the effectiveness of economic instruments for pollution control and the correct management of natural resources is good, generally managing to pursue the objectives placed.

Please refer to Table D for problems associated with the assessment of the effectiveness of environmental taxation and for empirical evidence. In table VII, some data regarding the effects of economic incentives (including taxation) for those countries for which inquiries have been conducted are set out.

TABLE D

It is difficult, for a series of reasons, to assess precisely the effects of

environmental taxation and other measures whose purpose is environmental protection:

1) the presence of various measures that prevent the identification of the direct consequences of economic incentives (for example information campaigns, voluntary agreements, etc.);

2) rarity of ex-post data that allows the assessment of the effects of individual initiatives;

3) multiplicity of purposes that the measures may have (e.g. increase of income in order to finance investments finalised for the enhancement of the environmental situation).

Apart from these problems of measurement, the OCSE study (Economic instruments for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey, Oct/99) states that the effectiveness of economic instruments for the protection of the environment is positive, but that the evidence is limited, in as much as the data and the in-depth analysis is therefore scarce.

Table VII

**Some effects of economic measures
for environmental protection**

Austria	Recycling of batteries 50%, refrigerators 40%; recycled 409.000 tons of paper, 180,000 tons of glass, 83,000 tons of plastic, 32,000 tons of metal
Denmark	Recycling vehicle batteries almost 100%, tyres 80%, paper 77%, glass 50%; reduction of domestic refuse between 1987-93 of 16%, of which buildings 64% and 22% of various and sundry
Sweden	Reduction of emissions of Nox of 50%, of SO ₂ (from diesel) of 75%, of CO ₂ of 9%
Great Britain	Reforestation of 16,000 hectares

La tassazione ambientale Motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti

Massimiliano Di Pace

Premessa

La transnazionalità delle conseguenze ambientali delle attività umane, in particolare economiche, rendono necessario un approccio globale, ossia interventi concordati a livello internazionale.

In questo quadro il fallimento delle recenti Conferenze Onu sul clima, e le contemporanee alluvioni che si sono verificate in numerosi Paesi europei hanno costituito occasioni di preoccupazione, anche per coloro che non seguono da vicino i problemi dell'ambiente.

In tale contesto un'attenta riflessione su uno degli strumenti più importanti per assicurare la protezione dell'ambiente e la conservazione delle risorse naturali, quali la tassazione ambientale, costituisce senza dubbio un contributo positivo, se non altro per migliorare la comprensione di alcuni fenomeni ambientali ed economici che caratterizzano attualmente la vita del pianeta, e che sono spesso affrontati solo dagli addetti ai lavori in occasione di queste conferenze.

Nelle prossime pagine si esamineranno in primo luogo le origini logiche della tassazione ambientale, ovvero le principali problematiche ambientali (par. 1), per passare poi ad illustrare le misure che sono state predisposte per contenere tali problematiche (par. 2). Ci si riferisce agli strumenti di regolamentazione, a quelli economici, ed infine a quelli di informazione/sensibilizzazione dei cittadini.

Solo dopo aver illustrato questi aspetti si affronta il tema, oggetto del presente documento, ossia la tassazione ambientale.

Dopo una breve, ma puntuale, disamina delle caratteristiche e della terminologia della tassazione ambientale (par. 3), si illustrano gli strumenti operativi della tassazione ambientale nei Paesi dell'UE (per i quali si hanno i dati, che sono tratti da studi dell'Ocse, elencati nella bibliografia), e nei principali Paesi sviluppati (Usa e Giappone).

In questa parte del documento (par. 4) sono citate oltre 40 tipologie di tasse, ossia circa 40 diverse basi imponibili, che hanno rilevanza ambientale.

Per ragioni di completezza si esplicitano però anche gli altri strumenti economici finalizzati alla protezione dell'ambiente e alla gestione delle risorse naturali, utilizzati dai Paesi UE e da Usa e Giappone.

Si fa riferimento, per esempio, a permessi, sistemi di restituzione del deposito, penali, sussidi, ecc.

Un tema particolarmente importante è l'analisi dei vantaggi e degli svantaggi della tassazione ambientale (par. 5), che va ben oltre a quella analizzata dalla teoria del doppio dividendo.

Data la limitazione di spazio ci si limita però ad indicare brevemente queste circostanze, e ad illustrarne le ragioni fondamentali.

Una ulteriore questione esaminata è l'impatto della tassazione ambientale (par. 6), ovvero i risultati a cui porta, e in questo ambito non si tralascia di segnalare le seppure rare evidenze empiriche indicate dalla letteratura economica, e sintetizzate dall'Ocse.

Il presente documento si conclude con una breve panoramica sulla politica ambientale dell'UE (par. 7), nella quale si segnalano in particolare le previsioni dei trattati, il Quinto programma comunitario di azione ambientale, e una comunicazione specifica sulla tassazione ambientale.

1. La situazione dell'ambiente: le ragioni di fondo della tassazione ambientale

A partire dalla fine degli anni '80 il dibattito sulle conseguenze ambientali della crescita economica e l'importanza di uno sviluppo sostenibile si è fatto più acceso, via via che i dati sulle condizioni dell'ambiente facevano progressivamente presagire un possibile peggioramento delle condizioni del pianeta, ed in particolare un aumento della temperatura e la riduzione dello strato di ozono.

Sebbene i dati richiedessero ancora un'attenta verifica sperimentale, molti Paesi hanno ritenuto di affrontare queste problematiche, per le quali risultava necessario un approccio comune ed integrato a livello planetario.

Un primo importante passo veniva fatto nel 1987 con la Convenzione di Montreal, con la quale si prevedeva la messa a bando di alcune sostanze (in particolare i clorofluorocarburi - CFC) che distruggevano l'ozono (O₃) stratosferico, il cui strato protegge la Terra dai raggi ultravioletti, dannosi per la vita di molti esseri viventi.

Un altro accordo molto importante era raggiunto nel maggio 1992 con la Convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici (1),

(1) Unitamente ad Agenda 21, una sorta di decalogo degli impegni da prendere per il futuro.

sottoscritta da 165 Paesi a Rio de Janeiro nel quadro della Conferenza delle Nazioni Unite (Unced - United Nations Commission on Sustainable Development), durante la quale si era riconosciuto che gli attuali modelli di produzione e consumo non erano sostenibili nel lungo termine.

Questa convenzione, che costituisce il primo strumento legale internazionale vincolante che si occupa direttamente del cambiamento del clima, aveva per obiettivo "la stabilizzazione delle concentrazioni di gas serra nell'atmosfera a un livello tale da prevenire pericolose interferenze delle attività umane con il sistema climatico".

Per promuovere e controllare l'applicazione della Convenzione si tenevano 5 conferenze (Berlino, marzo 1995, Roma, dicembre 1995, Kyoto, dicembre 1997, Buenos Aires, novembre 1998, e L'Aja, novembre 2000), ma nonostante le conclamate preoccupazioni di tutti i Governi, non si riusciva ancora a trovare un accordo sugli strumenti operativi che consentissero di contenere le emissioni di gas serra [CO₂, CH₄ (2), N₂O (3), HCF (4), PCF (5), SF₆ (6)].

Sul piano quantitativo si ricorda che, secondo gli impegni presi a Kyoto nel 1997 da 160 Paesi, nel 2010 le emissioni devono ridursi del 5% rispetto ai livelli del 1990 (7). La riduzione a carico dell'UE è dell'8%, mentre per gli Stati Uniti e il Giappone è rispettivamente del 7% e del 6%.

162

La circostanza che i Paesi più sviluppati (riuniti nell'Ocse) risultavano i più impegnati nel processo di riduzione si spiega con il fatto che storicamente sono quelli maggiormente responsabili del peggioramento della situazione ambientale, per cui era condivisibile un'impostazione che richiedeva che su di loro ricadesse il compito di invertire le tendenze, assumendosi la guida degli sforzi necessari al ripristino della sostenibilità dello sviluppo.

Per sostenibilità si ricorda che si intende il fatto che la produzione e l'uso di beni e servizi non mette a repentaglio la possibilità per le generazioni future di soddisfare parimenti le proprie esigenze.

Tornando alla questione del ruolo dei Paesi più sviluppati, va riconosciuto che i Paesi Ocse, pur rappresentando solo il 19% della popolazione

(2) Metano.

(3) Protossido di azoto.

(4) Fluorocarburi idrati.

(5) Perfluorocarburi.

(6) Esafluoruro di zolfo.

(7) Salvo per i 3 ultimi gas della lista precedente, per i quali l'anno di riferimento è il 1995.

ne mondiale e il 26% della superficie delle terre emerse, realizzano il 70% del Pil mondiale e l'80% del commercio mondiale, mentre sul piano ambientale contribuiscono al 54% delle emissioni di CO₂ (derivanti da uso dell'energia), al 59% del consumo finale di energia, e all'87% del numero di macchine (per passeggeri).

Leggendo i documenti di organismi internazionali si evince che le problematiche ambientali principali riguardano:

1) il cambiamento del clima in conseguenza dell'effetto serra: si tratta di un problema che investe l'intero pianeta, ed è dovuto all'emissione di gas serra. Senza avere pretese di completezza si ricorda che le conseguenze dell'effetto serra sono numerose:

a) scioglimento dei ghiacciai dell'Artide e dell'Antartide e conseguente innalzamento del livello del mare [particolarmente pericoloso per le zone rivierasche (8) e le isole];

b) squilibrio degli *habitat* in cui convivono fauna e flora [si pensi ad esempio alle barriere coralline che in più parti del mondo (9) stanno progressivamente morendo], che porta all'estinzione di numerose specie o allo spostamento delle aree di residenza di piante e animali (es. zanzare in alta quota nelle Ande e in Kenya, piante alpine a quote più alte);

c) riduzione dei ghiacciai di alta montagna, con possibili pesanti riflessi sulla futura disponibilità di risorse idriche potabili (che come è noto derivano in buona misura dalle sorgenti di montagna);

d) aumento di alluvioni e fenomeni di desertificazione;

e) incendi delle foreste per la maggiore temperatura e aridità; si tratta di un fenomeno grave in quanto provoca l'ulteriore riduzione della possibilità del pianeta di assorbire le enormi quantità di CO₂ che vengono prodotte dalle attività antropiche;

f) perdita di vite umane per siccità, caldo e alluvioni (alcune stime parlano di 140.000 morti nel 1998 a seguito del caldo, 6% della mortalità dovuta all'inquinamento urbano dell'aria), danni agli insediamenti e alle infrastrutture (200.000-600.000 mld di lire l'anno, secondo l'Agenzia europea per l'ambiente - Aea), e variazione dei raccolti in agricoltura;

2) riduzione dello strato di ozono stratosferico: si tratta di un altro problema a livello planetario che è stato causato principalmente dall'emissione di clorofluorocarburi (CFC) e idroclorofluorocarburi (HCFC) (10), utilizzati nei sistemi refrigeranti e come propellenti negli spray. Co-

(8) Negli ultimi decenni il numero di volte in cui si registra l'acqua alta a Venezia è passato da 12 a 50 volte l'anno.

(9) Australia, Golfo Persico, Caraibi, Oceano Indiano.

(10) Questi gas producono inoltre un effetto serra.

me è noto la riduzione dello strato di ozono nella stratosfera impedisce un adeguato filtraggio dei raggi ultravioletti provenienti dal sole, che risultano dannosi per la salute dell'uomo e di altre specie animali e vegetali (es. cancro della pelle, danni alla vista). Si ricorda che con il protocollo di Montreal del 1987 sono state parzialmente eliminate dalla produzione tali sostanze dal 1996 (11), prevedendo una deroga fino al 2010 per i Pvs (12);

3) biodiversità: secondo un rapporto dell'Unep (1995) il 5-15% di alcuni gruppi di specie animali e vegetali potrebbero estinguersi nel prossimo futuro. Tenuto conto che molti principi attivi di medicinali vengono da sostanze vegetali (es. aspirina, chinino), la perdita di alcune specie potrebbe costituire un limite al futuro sviluppo della medicina. La questione della biodiversità oppone tradizionalmente i Paesi sviluppati a quelli in via di sviluppo, trovandosi in questi ultimi gli ambienti naturali dove si trovano le specie in pericolo di estinzione; ma i Pvs lamentano il fatto che la conservazione di tali *habitat* impedisce lo sviluppo economico, necessario per migliorare la qualità della vita [questo mancato sviluppo è però in parte compensato dalle entrate del turismo (13)];

4) inquinamento dell'aria: per esempio l'emissione di composti a base di zolfo (es. biossido di zolfo), specialmente dalle centrali elettriche a combustibile, rappresenta non solo una minaccia per la salute umana (es. malattie respiratorie), ma anche la causa dell'acidificazione di ambienti naturali, ed in particolare di foreste e laghi;

5) inquinamento dell'acqua: il peggioramento della qualità delle acque si manifesta sia nei fiumi (basti pensare alla recente vicenda del Danubio), sia nelle coste marine (es. affondamenti di petroliere e distruzione degli *habitat* situati sulle rive), e sia nelle falde freatiche (dalle quali si preleva spesso l'acqua potabile). L'inquinamento delle acque ha pesanti riflessi non solo sull'attività umana (disponibilità di risorse idriche per uso potabile, agricoltura, allevamento), ma anche sulla salute degli uomini e di specie animali (es. uccelli e pesci);

6) degrado del suolo: i fenomeni più evidenti sono le frane e gli smottamenti, che provocano danni, distruggendo strutture e insediamenti, sia dal punto di vista umano (perdita di vite) che patrimoniale (necessità di ricostruzione). La loro origine è addebitabile sia agli usi agricoli, sia a

(11) È stata eliminata la sostanza CFC, ma non HCFC, per la quale non è stata fissata una scadenza a breve per la cessazione della produzione.

(12) In realtà per il metilbromide (un pesticida) è stata prevista l'eliminazione nel 2005 per i Paesi sviluppati e 2015 per quelli in via di sviluppo.

(13) Vedi il caso del Kenya.

quelli residenziali, che possono provocare disboscamenti e modifiche del terreno. Anche la desertificazione, costituisce un problema che si può inserire in quello più ampio del degrado del suolo, sebbene derivi principalmente dal cambiamento del clima;

7) gestione dei rifiuti: numerosi incidenti alla salute umana sono dovuti alla scorretta gestione dei rifiuti, in particolare di quelli pericolosi (es. tossici, radioattivi). Alcuni fatti di cronaca (avvelenamento da diossina, tumori sofferti da operai di stabilimenti chimici) hanno reso di pubblico dominio la problematicità della gestione dei rifiuti. La Convenzione di Basilea del 1994, sottoscritta da 65 Paesi, ha vietato l'esportazione di rifiuti tossici.

In tabella II sono riportati alcuni dati sulla situazione ambientale nei Paesi dell'UE, in Usa e Giappone.

In sintesi si può affermare che i problemi ambientali sono associati alle condizioni di:

- 1) aria;
- 2) acqua;
- 3) suolo;
- 4) risorse naturali;
- 5) natura.

Per quanto riguarda l'Europa, secondo la relazione dell'Agenzia europea dell'ambiente (Aea) l'emissione di gas a effetto serra in Europa sarà nel 2010 del 55% superiore al livello del 1990.

In questa stessa relazione si afferma che la qualità generale dell'ambiente nell'UE non è migliorata e che, per certi versi, è addirittura peggiorata.

Secondo l'Aea il problema principale è quello di cambiare i modelli di comportamento dei consumatori nei settori dei trasporti e del turismo.

Secondo l'Agenzia europea per l'ambiente le problematiche ambientali (e la relativa situazione) sono quelle indicate nella tabella I.

Tabella I
Situazione ambientale nell'UE

Problematiche ambientali	Stato presente	Stato futuro	Pressione attuale	Pressione futura
Gas a effetto serra e cambiamento del clima	Neg.	Neg.	Pos.*	Neg.
Distruzione dello strato di ozono	Neg.	Pos.*	Pos.	Pos.*
Sostanze pericolose	Pos.*	?	Pos.*	Neg.
Inquinamento atmosferico transfrontaliero	Pos.*	Pos.*	Pos.*	Pos.*
Riduzione delle risorse idriche	Pos.*	Pos.*	Pos.*	Pos.*
Degrado del suolo	Neg.	?	Neg.	Neg.
Rifiuti	Neg.	Neg.	Pos.*	Neg.
Rischi naturali e tecnologici	Pos.*	?	Pos.*	?
Organismi geneticamente modificati	?	-	Pos.*	?
Biodiversità	Pos.*	?	Neg.	Neg.
Salute umana	Neg.	?	Pos.*	Pos.*
Aree urbane	Neg.	Pos.*	Pos.*	Pos.*
Aree costiere e marine	Neg.	?	Neg.	Neg.
Aree rurali	Neg.	-	Neg.	?
Aree montane	Neg.	-	Neg.	?

Fonte: Agenzia europea dell'ambiente

Pressione: cambiamenti in corso e fattori che determinano i problemi; Stato: condizioni di qualità dell'ambiente.

Pos.* = andamento positivo ma non sufficiente; ? = non sono disponibili dati quantitativi; - = andamento incerto (sono disponibili analisi quantitative parziali).

Tabella II
Alcuni dati sulla situazione ambientale nei Paesi dell'UE, in Usa e Giappone

	A	B	Dk	Sf	F	D	G	IrI	I	L	Nl	P	E	S	Uk	Us	Jp
Gdp per capita 1998 (1000 Usd/cap.)	19.2	19.4	21.5	18.3	19.9	18.5	10.8	19.1	18.2	31.0	19.1	12.2	14.4	18.0	18.5	27.2	20.1
Energy total supply (Mtoe)	28	57	21	33	248	347	26	12	163	3	75	20	107	52	228	2162	515
Solid fuels %	21.9	15.9	37.4	39.2	10.0	25.9	37.1	25.0	8.0	11.8	13.8	23.1	20.2	20.9	18.4	26.9	18.3
Oil %	43.4	42.5	44.0	31.7	34.8	40.1	60.4	52.4	58.5	66.7	37.4	70.6	53.1	31.1	36.4	39.6	52.7
Gas %	23.5	19.8	17.8	9.0	12.4	20.7	0.7	22.2	29.7	21.2	47.8	0.4	10.5	1.4	33.7	23.5	10.7
Nuclear %	-	21.7	-	16.8	40.7	12.8	-	-	-	-	0.9	-	13.4	35.1	11.3	8.0	16.1
Hydro, etc. %	11.1	0.1	0.8	3.3	2.2	0.5	1.8	0.5	3.8	0.3	0.1	5.9	2.9	11.5	0.2	1.9	2.2
Road traffic volumes (1000 veh., km/cap.)	7.2	8.1	8.0	9.0	8.1	7.5	5.3	8.0	8.2	8.4	7.0	5.1	3.9	8.0	7.6	15.3	6.0
Road vehicle stock (1000 veh., km/cap.)	57	48	39	43	53	54	33	36	59	64	41	40	47	46	51	79	55
Major protected areas (% of total area)	29.2	2.8	32.0	8.4	10.1	26.9	2.6	0.9	7.3	14.4	11.6	6.6	8.4	8.1	20.4	21.2	6.8
Public wastewater treatm. (% of population served)	75	27	87	77	77	89	45	61	61	88	97	21	48	93	88	71	55
Emissions of sulphur oxides (kg/cap.)	7.1	23.7	20.7	19.5	16.2	17.9	48.2	45.1	23.1	14.3	8.0	36.2	49.1	10.3	34.5	69.0	7.3
Emissions of nitrogen oxides (kg/cap.)	21.2	32.9	47.0	50.6	29.1	22.0	35.1	33.9	30.9	47.5	28.5	37.6	31.7	38.1	35.0	79.9	11.3
Emissions of carbon dioxide (t/cap.)	7.9	12.0	11.8	12.5	6.2	10.8	7.7	10.3	7.4	20.5	11.8	5.2	6.4	6.0	9.4	20.4	9.3
Industrial waste (kg/1000 Usd Gdp)	75	75	25	139	93	46	61	70	22	162	32	4	28	100	57	-	57
Municipal waste (kg/cap.)	510	480	560	410	590	460	370	530	460	460	560	380	390	360	480	720	400
Nuclear waste (t./Mtoe of Tpes*)	-	1.4	-	2.1	4.6	1.3	-	-	-	-	0.2	-	1.8	4.6	3.6	1.0	1.9

OECD Environmental data, Compendium 1999 * tonnes of heavy metal per million tonnes of oil equivalent of total primary energy supply
A = Austria, B = Belgium, D = Germany, Dk = Denmark, E = Spain, F = France, G = Greece, I = Italy, IrI = Ireland, Jp = Japan, L = Luxembourg, Nl = Netherlands, Portugal, S = Sweden, Sf = Finland, Uk = United Kingdom, Us = United States

2. Le soluzioni alla questione ambientale (strumenti economici e normativi): il contesto politico-economico in cui si inserisce la tassazione ambientale

L'inquinamento dell'aria, dell'acqua e del suolo, per effetto dell'emissione di fumi e particelle, la produzione di sostanze tossiche, e comunque nocive alla salute dell'uomo o della fauna e flora, l'abbandono di rifiuti, il depauperamento delle risorse naturali e la distruzione degli ambienti naturali e la conseguente estinzione di molte specie animali e vegetali costituiscono le più importanti diseconomie esterne dell'attività umana, ed in particolare di quella economica.

Queste diseconomie, che rappresentano dei costi della produzione di beni e servizi, non partecipano alla costituzione del valore del bene/servizio, ossia alla definizione del suo prezzo.

Per questo motivo, in realtà già dagli anni '70, sono stati introdotti meccanismi finalizzati a consentire un'adeguata considerazione delle diseconomie esterne, così da far includere nel prezzo dei beni e dei servizi il costo complessivo, e non solo quello strettamente economico legato ai fattori della produzione.

Tali meccanismi possono essere principalmente di 2 tipi:

- 1) economici;
- 2) normativi (regolamentazione o "command and control").

Per i contenuti di questi strumenti si rinvia rispettivamente ai riquadri A e B.

Riquadro A

Gli strumenti economici a fini ambientali possono essere rivolti a:

- a) assicurare che il prezzo di beni e servizi includa le diseconomie esterne, in particolare i danni all'ambiente e la riduzione delle risorse naturali non rinnovabili;

- b) sostenere la volontà dei cittadini di adottare nuovi modelli di vita (es. consumi);

- c) evitare che gli incrementi di reddito si trasformino in modelli di consumo dannosi per l'ambiente.

Gli strumenti sopra citati possono consistere in:

- 1) introduzione di una tassazione ambientale per interiorizzare i costi di tipo ambientale;
- 2) ricorso a incentivi e tasse per una gestione sostenibile delle risorse naturali (acqua, suolo, fauna, *wildlife*, foreste);
- 3) utilizzo della spesa pubblica (es. infrastrutture, R&D) e degli ap-

palti pubblici per sostenere tecnologie e prodotti eco-compatibili, nonché il controllo e l'abbattimento dell'inquinamento;

4) spostamento del carico fiscale dal fattore lavoro ai fattori produttivi costituiti da risorse naturali non rinnovabili, così da stimolare maggiore efficienza, minore inquinamento, e un rafforzamento del mercato delle tecnologie pulite;

5) eliminazione dei sussidi che generano modelli di produzione e consumo insostenibili, e introduzione di quelli che generano modelli di produzione e consumo sostenibili;

6) introduzione di un sistema di valutazione dell'impatto ambientale per i programmi di investimento.

Riquadro B

Gli strumenti normativi di regolamentazione a fini ambientali possono essere rivolti a:

a) stabilire *standards* per produzioni eco-efficienti [es. contenuto minimo di materiali riciclati, efficienza energetica, limite a emissioni, divieto di utilizzo di determinati materiali (14)];

b) stimolare comportamenti più compatibili con l'ambiente.

Gli strumenti sopra citati possono consistere in:

1) obblighi per i produttori (es. utilizzo di materiali riciclati, efficienza energetica), e possibilità di accordi su base volontaria;

2) controllo del rispetto degli obblighi;

3) revisione degli *standards* che impediscono un consumo sostenibile;

4) sistema di licenze e quote che contingentano l'emissione di inquinanti e lo sfruttamento di risorse naturali;

5) misure di politica della concorrenza per stimolare più ampia scelta per beni/servizi compatibili con l'ambiente;

6) misure per incoraggiare lo sviluppo dei mercati dei prodotti usati.

Particolarmente utili sono anche le misure di sensibilizzazione, riportate nel riquadro C, le quali possono risultare propedeutiche per l'avvio degli strumenti di incentivazione economica e di regolamentazione a fini ambientali.

Infatti, la consapevolezza da parte dei consumatori e dei produttori delle ragioni per le quali sono posti divieti e/o tasse, oppure introdotti nuovi *standards*, facilita l'adeguamento dei comportamenti e la pianifi-

(14) Es. amianto.

cazione degli interventi (es. investimenti per la riorganizzazione dei processi produttivi).

Riquadro C

Gli strumenti di sensibilizzazione a fini ambientali, ossia di informazione ed educazione, possono essere rivolti a:

- a) informare i cittadini sulle conseguenze del loro comportamento;
- b) stimolare l'uso di prodotti eco-compatibili;
- c) aumentare le opzioni nei processi decisionali dei consumatori.

Gli strumenti sopra citati possono consistere in:

- 1) campagne pubblicitarie (impatto ambientale dello stile di vita, benefici di scelte compatibili con l'ambiente);
- 2) educazione ambientale nelle scuole;
- 3) previsione di etichettazione ambientale (*eco-labelling*), avvisi per prodotti pericolosi;
- 4) sostegno delle associazioni di consumatori impegnate nei test ambientali.

Va detto che la scelta fra strumenti economici e normativi va attentamente valutata in funzione della problematica che si intende risolvere.

Non è questa la sede per approfondire la tematica sul confronto delle capacità di queste due categorie di strumenti a risolvere i problemi ambientali.

Basti solo ricordare che in alcuni casi i divieti, gli obblighi e i permessi che costituiscono l'essenza degli strumenti di regolamentazione, possono rivelarsi inefficaci, anche in termini di difficoltà dei controlli che tali imposizioni comportano, mentre strumenti di carattere economico, come la tassazione ambientale, puntando a modificare gli elementi stessi di convenienza che presiedono le scelte di produzione e consumo, possono rivelarsi più efficaci a raggiungere gli obiettivi, e comunque più flessibili nella loro applicazione.

Inoltre, mentre con la regolamentazione si devono stabilire limiti ragionevoli per l'emissione di inquinanti, altrimenti risulterebbe disattesa dalla maggior parte degli operatori economici, con la tassazione dei prodotti e processi inquinanti è possibile incentivare il raggiungimento di risultati superiori agli *standard* fissati.

Infine, va segnalato che mentre la tassazione incide maggiormente sul lato della domanda, influenzando sul prezzo finale del bene/servizio posto in vendita, la regolamentazione ha un impatto essenzialmente limitato sul lato dell'offerta.

3. Le caratteristiche della tassazione ambientale

In questo quadro la tassazione ambientale può costituire uno degli strumenti più efficaci per il contenimento delle conseguenze negative sull'ambiente delle attività economiche.

La tassazione ambientale può essere definita come il pagamento obbligatorio diretto al Governo, basato su fatti economici considerati di particolare rilevanza ambientale.

Le tasse (*levies*) sono obbligatorie, e possono essere non ricompensate (*unrequited*) e compensate.

Nel primo caso (*taxes*), i benefici forniti ai contribuenti non sono proporzionali al pagamento da loro effettuato (es. *carbon tax*), e le imposte sono in genere incassate dal Governo.

Nel secondo caso (*fees/charges*), le tasse "compensate" sono tendenzialmente proporzionali al beneficio, in quanto la tassazione è legata all'erogazione di servizi connessi alla tutela ambientale (es. tassa per la raccolta dei rifiuti), e si differenziano dalle tasse "non ricompensate" pure per il fatto che possono essere richieste anche da autorità diverse dal Governo centrale.

In linea di massima si può affermare che esistono 2 categorie di prelievi ambientali:

1) quelli che colpiscono le emissioni inquinanti (es. tasse sull'inquinamento idrico, sulle emissioni acustiche generate dai velivoli);

2) quelli che colpiscono i prodotti (es. tasse sui pesticidi, accise sulla benzina).

Si ricorda che, in termini teorici, il gettito raccolto può essere destinato al finanziamento di attività legate alla promozione dell'ambiente, ma anche per ridurre altre tasse ritenute un fattore di distorsione dell'economia (es. oneri che gravano sul lavoro).

Sul significato della terminologia usata quando si parla di tassazione ambientale si rinvia alla tabella III, che riporta sia in italiano che in inglese il significato dei diversi termini.

Tabella III
La terminologia usata dalla tassazione ambientale

Italiano	English
Tasse sulle emissioni: pagamenti basati sulla misura (o stima) della quantità e qualità dell'inquinante	Emission charges: direct payments based on the measurement or estimation of the quantity and quality of a pollutant
Tasse sui servizi: pagamenti per il costo di servizi collettivi	User charges: payments for the cost of collective services

Tassa sull'uso di risorse naturali: pagamenti per l'uso di risorse naturali	User fees: payments for the use of a natural resource
Tasse sui prodotti: applicate su prodotti che provocano inquinamento attraverso la loro produzione, consumo o trattamento, queste imposte modificano il loro prezzo relativo	Product charges: applied to products that create pollution either through their manufacture, consumption, or disposal, they modify their relative prices
Tasse per la gestione di risorse naturali: pagamenti non rimborsati per l'uso di risorse naturali	Taxes for natural resources management: unrequited payments for the use of natural resources
Permessi, diritti o quote acquistabili (trasferibili): sono basati sul principio che ogni aumento nell'emissione di inquinanti o nell'uso di risorse naturali deve essere compensato da una diminuzione equivalente [es. credito per la riduzione di emissioni (15), lottizzazioni "cap-and-trade" (16)]	Marketable (tradable, transferable) permits, rights or quotas: they are based on the principle that any increase in emission of pollutants or in the use of natural resources must be offset by a decrease of an equivalent quantity [i.e. emission reduction credit (17), cap-and-trade allocations (18)]

(15) Se un emittente/utilizzatore ottiene risultati migliori di quelli attesi (in termini di riduzione dell'inquinamento o consumo di risorse naturali) si ha un credito, che può essere usato dall'emittente/utilizzatore stesso, nello stabilimento dove si è ottenuto il credito o altrove, oppure essere venduto a qualcun altro che ha avuto risultati peggiori rispetto a quelli previsti.

(16) Questo approccio stabilisce un limite complessivo di emissione/uso e richiede che gli emittenti/utilizzatori acquisiscano una quota del totale prima che comincino ad emettere inquinanti o usare risorse naturali. La quota può essere acquistata mediante asta. Il proprietario della quota può usarla come permesso di emissione/uso, conservarla per il futuro, oppure venderla ad altri emittenti/utilizzatori.

(17) If an emitter/user performs better than the anticipated baseline, a "credit" is earned. This credit can then either be used by the emitter/user himself, either at the current location or elsewhere, or sold to some other emitter/user whose emissions/use are higher than the accepted baseline.

(18) This approach sets an overall emission/use limit (i.e. the "cap") and requires all emitters/users to acquire a share in this total before they can emit/use. The shares may be auctioned. The owners can either utilise them as emission/use permits, save them for future use, or trade them with other emitters/users.

<p>Sistema di restituzione del deposito: pagamenti effettuati al momento dell'acquisto di un prodotto (es. confezione), e rimborsati (es. parzialmente) quando il prodotto è restituito al venditore o alla struttura specializzata per il trattamento</p>	<p>Deposit-refund systems: payments made when purchasing a product (e.g. packaging). The payment (deposit) is fully or partially reimbursed when the product is returned to the dealer or a specialised treatment facility</p>
<p>Penali sul mancato rispetto della normativa: imposte da leggi agli inquinatori che non hanno rispettato le norme e gli <i>standards</i> sul rispetto dell'ambiente e l'utilizzo di risorse naturali</p>	<p>Non-compliance fees: imposed under civil law on polluters who do not comply with environmental or natural resources management requirements and regulations</p>
<p>Obbligazioni sul risultato: deposito (nella forma di obbligazione) richiesto agli inquinatori/utilizzatori per garantire il rispetto degli <i>standards</i> di rispetto dell'ambiente e di gestione delle risorse (l'obbligazione è restituita quando si è verificato il rispetto)</p>	<p>Performance bonds: deposit (in the form of a "bond") required to polluters/users in order to guarantee compliance with environmental or natural resources requirements (the bond is refunded when compliance is achieved)</p>
<p>Risarcimenti: pagamenti previsti dalla legge per compensare i danni causati dall'attività inquinante</p>	<p>Liability payments: imposed under civil law to compensate for the damage caused by a polluting activity</p>
<p>Sussidi: qualsiasi forma di assistenza finanziaria esplicita ad inquinatori/utilizzatori di risorse naturali (es. aiuti in c/c, prestiti agevolati, tagli di tasse, ammortamenti accelerati) ai fini della protezione ambientale</p>	<p>Subsidies: all forms of explicit financial assistance to polluters/users of natural resources (e.g. grants, soft loans, tax breaks, accelerated depreciation) for environmental protection</p>

I settori di produzione e consumo che incidono sull'ambiente sono sostanzialmente legati all'utilizzo di energia e di risorse naturali, e afferiscono a 4 aree:

- 1) energia;
- 2) trasporti;
- 3) consumi domestici (riscaldamento, elettrodomestici, luce, gas);

4) beni di consumo e alimentazione.

Per questo motivo risulta particolarmente importante sviluppare nuove soluzioni innovative quali energie rinnovabili, vetture a basso consumo [o alimentate da altri carburanti (19)], impianti domestici a risparmio energetico, sistemi di coltivazione e allevamento compatibili con la salute e con il rispetto dell'ambiente.

La tassazione ambientale può, mediante l'aumento dei prezzi di questi prodotti e servizi, perseguire in linea di massima 2 finalità:

- 1) limitazione dell'inquinamento (es. prodotti dell'energia, emissioni industriali, sostanze che riducono lo strato di ozono, rumore);
- 2) gestione delle risorse ambientali (es. acqua, suolo, foreste, fauna, flora).

In entrambi i casi la tassazione è considerata uno degli strumenti più efficaci per modificare i modelli di comportamento che stanno all'origine sia dell'inquinamento che della scorretta gestione delle risorse naturali.

Per esempio, il frequente ricorso a mezzi di trasporto privato per effettuare gli spostamenti sia per fini lavorativi che di tempo libero, la moltiplicazione delle confezioni, l'assenza di abitudine al riciclaggio, sono tutti comportamenti che possono essere modificati (gradualmente e parzialmente) facendo leva su stimoli di carattere economico, che spesso determinano le scelte e le modalità di agire di cittadini e operatori economici.

Allo stesso modo la limitazione degli sprechi nell'uso delle risorse naturali (es. acqua) e nella gestione del ciclo di vita dei prodotti (es. riciclo di carta) può essere stimolata da una corretta tariffazione dei servizi ad essi connessi (es. erogazione delle risorse idriche, raccolta dei rifiuti).

La logica della tassazione ambientale si basa sul fatto che, incorporando nel prezzo i costi ambientali, ossia quei costi esterni che il processo di produzione non considera (in quanto non sostenuti dal produttore), e quindi incrementando il prezzo dei beni e servizi la cui produzione e/o uso (o trattamento dello scarto) sono dannosi per l'ambiente, è possibile incentivare la riduzione del loro impiego e pertanto il loro impatto sull'ambiente.

In questo modo viene eliminata la differenza che esiste tra il danno ambientale e il costo di abbattimento dell'inquinamento.

In altre parole la tassazione ambientale consente di far coincidere i costi privati con quelli collettivi.

Di conseguenza si dovrebbe riallocare la domanda verso prodotti/servizi meno dannosi per l'ambiente.

Per questo motivo la quantificazione delle imposte con finalità ambientali si basa generalmente sulla valutazione dei costi derivanti dal ri-

(19) Es. idrogeno.

pristino delle condizioni ambientali messe a repentaglio dall'attività posta sotto tassazione, oppure del valore attribuito dalla collettività a quella risorsa naturale non rinnovabile che l'attività tassata utilizza come fattore della produzione.

Un ultimo elemento importante da sottolineare concerne la circostanza che la tassazione ambientale adotta i principi di un'economia di mercato per perseguire i propri obiettivi.

Questo significa che la tassazione ambientale si basa su meccanismi di autoregolamentazione, lasciando gli attori economici liberi di scegliere la maniera per raggiungere gli obiettivi (es. ridurre l'inquinamento o l'uso delle risorse naturali, oppure pagare le tasse, con le quali possono essere finanziate misure di contenimento dell'inquinamento).

4. Gli strumenti di tassazione ambientale nei Paesi dell'UE e nei principali Paesi sviluppati

L'impostazione ambientale della tassazione è proceduta in 3 diverse direzioni:

1) introduzione di nuove tasse su prodotti dannosi per l'ambiente (es. pesticidi, fertilizzanti, batterie, veicoli a motore, rifiuti);

2) ristrutturazione di tasse esistenti che hanno rilevanza ambientale [es. prodotti energetici, il cui caso classico è stato la *carbon tax* (20)];

3) modificazione (o eliminazione) di tasse e sussidi che possono avere effetti negativi sull'ambiente (es. sussidi agricoli, tassazione nel settore dei trasporti).

Come suggerito dalla teoria del doppio dividendo, nell'introduzione della tassazione ambientale si è cercato di non modificare la pressione fiscale complessiva, bensì di variare le sue componenti, aumentando quelle di natura ambientale e riducendo quelle che gravano sulle persone e/o sul lavoro.

Questa impostazione è condivisa da diversi economisti e politici, nonché dalla stessa Commissione europea (dal 1993).

Gli strumenti di tassazione ambientale utilizzati dai principali Paesi sviluppati sono molto numerosi e si articolano in funzione della base imponibile:

- 1) rifiuti;
- 2) acqua;
- 3) prodotti energetici;
- 4) mezzi e infrastrutture di trasporto (veicoli, strade);

(20) Accisa su combustibili fossili basata sul loro contenuto di carbonio.

- 5) aria;
- 6) sostanze che riducono lo strato di ozono (21);
- 7) suolo;
- 8) rumore.

La tabella IV riporta le varie tipologie di tassazione (sia in italiano che in inglese) che sono state adottate dai Paesi dell'Unione europea (22), nonché dagli altri 2 principali Paesi sviluppati, ossia Stati Uniti e Giappone.

Tabella IV
Gli strumenti di tassazione ambientale nell'UE, Usa e Giappone

Italiano	English	
Tassa su raccolta e trattamento dei rifiuti cittadini	Charge on municipal waste collection/treatment	A, Dk, F, G, I, Jp, S, Sf, Us
Tassa sui rifiuti	Charge on waste	Us (23)
Tassa sui rifiuti pericolosi	Charge on dangerous (hazardous) waste	D, Dk, Sf, Us
Tassa sui rifiuti solidi	Charge on solid waste	A, Us
Tassa sui rifiuti nucleari	Charge on nuclear waste	Sf
Tassa su elettrodomestici	Charge on appliances (i.e. refrigerator, air conditioners)	A

(21) Le tassazioni su queste sostanze sono presenti attualmente solo in Australia, Repubblica Ceca, Ungheria e Islanda, ossia Paesi che non sono stati presi in considerazione dall'esposizione che segue.

(22) I dati della tabella, riferiti a ricerche condotte nel 1999, sono stati ricavati da una serie di documenti dell'Ocse, riportati in bibliografia, nei quali però non comparivano i risultati per alcuni Paesi dell'UE, in quanto tali Paesi non avevano risposto ai questionari. In realtà va detto che dall'esame dei documenti dell'Ocse risultano diverse incoerenze, per cui la tabella che segue presenta necessariamente dei margini di imprecisione, anche perché la definizione delle tasse ambientali cambia da Paese a Paese, pur riguardando la stessa base imponibile, o basi imponibili simili.

(23) Da segnalare che molte tasse ambientali applicate negli Stati Uniti variano da Stato a Stato, per cui in tabella si riporta la sigla degli Stati Uniti (Us), anche quando la tassazione è applicata in un solo Stato degli Usa.

Tassa sulle batterie	Charge on batteries	A, Dk, I
Tassa sui pneumatici	Charge on tyres	Dk, Sf, Us
Tassa sull'olio lubrificante	Charge on lubricant oil	I, Sf, Us
Tassa sul confezionamento (es. buste di plastica)	Charge on packaging (i.e. plastic bags)	A, I, Jp
Tassa sulla discarica di rifiuti	Charge on waste disposal	F, G, I
Tassa sulle discariche	Landfill tax	Uk
Tassa sul servizio di acqua di scarico	Wastewater user charge	F, G, I, Jp, S, Sf, Us
Tassa su scarichi in acqua	Water effluent charge	B, F, D, Us
Tassa sul prelievo di acqua (es. da fiumi)	Charge on water abstraction/extraction (i.e. from rivers)	F, D, Jp
Tassa sul consumo di acqua (es. da bacini)	Charge on water consumption (fee for use of water in reservoirs - dams)	A, B, Dk, F, Jp
Tassa sulla fornitura di acqua	Charge on water supply	F
Tassa sui servizi idrici	Charge on water services	I
Tassa sulla gestione delle risorse idriche	Charge on managing water resources	Uk
Tassa su elettricità	Duty on electricity	D
Tassa sui combustibili non fossili	Non-fossil fuel obligation levy	Uk
Tassa sulla produzione di petrolio in raffinerie	Charge on production of petrol refineries	F
Tassa sulla capacità di produzione di centrali nucleari	Charge on production capacity of nuclear power plants	F
Tassa sugli oli minerali	Duty on mineral oils (crude, oil products)	D, Sf, Us
Tassa sul petrolio	Petroleum tax	Jp
Tassa sul gasolio	Duty on diesel	Uk
Tassa sul gasolio con bassissimo tenore di zolfo	Duty on ultra low sulphur diesel	Uk

Tassa su benzina (con piombo)	Gasoline tax (duty on leaded petrol)	Dk, Jp, Uk
Tassa su benzina (senza piombo)	Duty on unleaded petrol	Uk
Tassa sul gpl	Liquefied petroleum gas tax	Jp
Tassa sul carburante aereo	Aviation fuel tax	Jp
Tassa su consegne di petrolio leggero	Light oil delivery tax	Jp
Tassa sulla promozione dello sviluppo di risorse energetiche	Promotion of power resources development tax	Jp
Tassa sui veicoli a motore	Motor vehicle tax (vehicle excise duty) (charge) (automobile acquisition tax/automobile tax)	D, Uk, Us, Jp
Tassa sui veicoli leggeri a motore	Light motor vehicle tax tax	Jp
Tassa sul tonnellaggio di veicoli a motore	Motor vehicle tonnage	Jp
Tassa su utilizzo di autostrade	Motorway user charge	D
Tasse sulle strade locali	Local road tax	Jp
Tassa su inquinamento dell'aria (es. SO ₂ , NO _x)	Charge on air pollution (i.e. SO ₂ , NO _x)	I, S, Us
Tassa sulle terre umide	Charge for wetlands	Us
Tassa sul pascolo su terreno pubblico	Charge on grazing on public lands	Us
Tassa sui fertilizzanti e pesticidi (es. input agr.)	Charge on fertilisers /pesticides (agr. inputs)	Sf, Us
Tassa su rumore di aereo	Aircraft noise charge	D, I, Jp

Per motivi di completezza si riporta in tabella V anche l'elenco degli altri strumenti di incentivazione economica ai fini della protezione ambientale.

Tabella V
Gli altri strumenti economici per la protezione ambientale nell'UE,
Usa e Giappone

Italiano	English	
Permessi trasferibili per inquinamento dell'aria (es. sostanze che riducono lo strato di ozono, Nox, CO2, SO2)	Tradable permits in air pollution (i.e. ozone depleting substances, NOx, CO2, SO2)	Dk, Us
Permessi trasferibili per la qualità dell'acqua	Tradable permits for water quality management	Us
Permessi trasferibili per la gestione del territorio	Tradable permits for land management	F, Us
Sistema di restituzione del deposito (Drs) per i contenitori di bevande (es. bottiglie di plastica)	Deposit-refund systems (Drs) for beverage containers (i.e. plastic bottles)	A, Dk, Nl, S, Sf, Us
Drs per batterie	Drs for batteries (accumulators)	Dk, Us
Drs per lampadine	Drs for lamps	A
Drs per carcasse di auto	Drs for car hulks	S, Sf
Drs per Cfc (sostanze che riducono lo strato di ozono)	Drs for Cfc (ozone depleting substances)	I
Drs per contenitori di pesticidi	Drs for containers of pesticides	Us
Drs per pneumatici	Drs for tyres	Us
Penali sul mancato rispetto della normativa ambientale	Non-compliance fees on environmental protection	G, S
Penali su sorgenti di combustione che inquinano l'aria	Non-compliance fees on air polluting combustion sources	G
Penali sulle emissioni da vetture	Non-compliance fees on car emissions	G

Penali sull'ambiente marino (es. scarico di petrolio dalle navi)	Non-compliance fees on marine environment (i.e. sea dumping of oil from ships)	G, S
Obbligazioni sul risultato su miniere, pozzi, discariche (per assicurare bonifica)	Performance bonds on mines, pits, landfills (in order to ensure reclamation)	Us
Risarcimenti per danni ambientali (es. acqua, rumore, aria)	Liability payments for environmental damages (i.e. water, noise, air)	D, Dk, Jp, S, Sf, Us
Sussidi per progetti e iniziative ambientali (es. controllo dell'inquinamento, prodotti eco-compatibili, riciclaggio)	Subsides for environmental projects and initiatives (i.e. pollution control, eco-compatible products, recycling)	Dk, G, Jp, Nl, S, Sf, Us
Sussidi per la riduzione dell'inquinamento dell'aria	Subsides for prevention of air pollution	A, F, S, Sf
Sussidi per lo smaltimento dei rifiuti pericolosi	Subsides for treatment of hazardous waste	A
Sussidi per i servizi idrici (incluso il trattamento)	Subsides for water services supply (including treatment)	A, F, Sf
Sussidi per il contenimento del rumore	Subsides for noise abatement	A, F
Sussidi per il contenimento del traffico	Subsides for traffic limitation	Dk
Sussidi per il risparmio energetico, energie pulite/rinnovabili (inclusi i mezzi di trasporto)	Subsides for energy saving, clean/renewable energies (including transportvehicles)	F, G, Jp, Nl, S, Sf

Infine, nella tabella VI si indicano gli strumenti economici per la gestione delle risorse naturali.

Tabella VI
Gli strumenti economici per la gestione delle risorse naturali
nell'UE, Usa e Giappone

Italiano	English	
Sussidi e tasse per le risorse idriche	Subsidy and charges for water resources	A, D, Dk, F, G, I, Jp, Nl, S, Uk
Tasse, quote e permessi per le risorse ittiche	Charges, quotas and permits for fisheries	Nl, S, Sf, Us
Sussidi e tasse per le risorse forestali	Subsidy and charges for forestry	A, Dk, F, Nl, S, Sf, Uk
Sussidi e tasse per terre umide	Subsidy and charges for wetlands	Dk, S, Uk, Us
Sussidi e tasse per la protezione del suolo	Subsidy and levies for land and soil	A, Dk, F, G, Nl, S, Sf, Uk, Us
Sussidi e tasse per la conservazione delle specie animali	Subsidy, charges and fees for natural species and wildlife	A, D, Dk, F, G, Jp, Nl, S, Sf, Uk

Prima di concludere va ricordato che le decisioni sull'introduzione delle tasse ambientali spettano in genere al Parlamento, mentre l'impostazione della tassazione delle tasse ambientali può essere determinata, oltre che dal Ministero delle Finanze, anche dal Ministero per l'ambiente (es. Irlanda, Finlandia).

5. I vantaggi e gli svantaggi della tassazione ambientale

La tassazione ambientale, come tutti gli strumenti economici, presenta dei vantaggi e degli svantaggi.

I vantaggi potenziali della tassazione ambientale sono ravvisabili nelle seguenti circostanze:

1) possibilità concreta di ridurre l'inquinamento: sebbene, come si vedrà, non vi sono numerose prove dell'efficacia della tassazione ambientale nella riduzione dell'inquinamento, non vi sono dubbi che gli strumenti economici finalizzati alla protezione ambientale rappresentano sicuramente un importante contributo al perseguimento di obiettivi am-

bientali. Questo aspetto costituisce il primo elemento del cosiddetto doppio dividendo;

2) incremento dell'occupazione: il maggior costo di alcuni fattori di produzione (energia, materiali, ecc.) provocherà, entro certi limiti (quelli consentiti dalle tecniche di produzione), la riduzione di questi fattori e l'aumento dell'impiego delle risorse umane (se a fronte dell'aumento delle tasse ambientali vengono ridotte quelle sul lavoro). In secondo luogo, il maggior costo degli *input* industriali spingerà lo sviluppo economico nella direzione di un incremento dei servizi (invece che dei beni), i quali richiedono una maggiore intensità del fattore lavoro (rispetto ad altri fattori della produzione). Questo effetto costituisce il secondo elemento del doppio dividendo;

3) efficienza statica (*static efficiency*): la quantificazione dei costi dell'inquinamento realizzata dalla tassazione ambientale consente di ridurre il costo totale del contenimento dell'inquinamento (rispetto a una soluzione basata sulla regolamentazione), laddove gli operatori che inquinano non sostengono gli stessi costi per effettuare tale operazione di riduzione. In tali circostanze i soggetti per i quali il costo marginale per la riduzione dell'inquinamento è contenuto riducono le loro emissioni più dei soggetti per i quali tale costo marginale è elevato;

4) innovazione tecnologica e logistica (efficienza dinamica): essendo l'innovazione spinta dalla ricerca della riduzione dei costi e dell'aumento della qualità dei beni e servizi, l'incremento dei loro costi finali per effetto dell'introduzione (o modifica) di tasse ambientali, o di altre leve economiche, costituisce il presupposto per la ricerca di nuove soluzioni che possono riguardare sia il processo produttivo, sia il ciclo di vita dei prodotti, sia il consumo degli *input* necessari, e sia la gestione logistica dei prodotti/servizi. Inoltre la tassazione ambientale presenta rispetto a soluzioni di regolamentazione normativa un'efficienza dinamica (*dynamic efficiency*), in quanto, essendo la tassa pagata su ogni elemento restante di inquinamento, esiste un incentivo permanente all'innovazione delle tecnologie di controllo dell'inquinamento;

5) responsabilizzazione: l'introduzione del principio "chi inquina paga" (*polluter pays principle*), secondo il quale chi inquina deve sostenere i costi della propria attività inquinante (che non vanno scaricati sulla collettività), favorisce la responsabilizzazione degli operatori economici e dei consumatori, indipendentemente dalla loro sensibilità ambientale;

6) stimolo di attività compatibili con l'ambiente: incidendo la tassazione ambientale sulle scelte che riguardano le attività economiche e la loro impostazione, è evidente che con la tassazione ambientale vengono privilegiate, per lo meno a parità di altre condizioni, quelle compatibili con l'ambiente;

7) sviluppo di una competizione basata anche sul livello di rispetto dell'ambiente: la competizione in un'economia di mercato si svolge in genere su 2 piani: i costi e la qualità dei prodotti/servizi. Se non ci fosse la tassazione ambientale la riduzione della qualità dell'ambiente, o la diminuzione delle risorse naturali [o il loro maggiore sfruttamento rispetto a quanto sarebbe possibile tenuto conto del tasso di ricostituzione (24)], le attività economiche potrebbero continuare fino al totale esaurimento delle risorse naturali, o al peggioramento irreversibile della qualità dell'ambiente. In presenza di tasse ambientali o di altri strumenti economici, è invece possibile far considerare queste circostanze, e quindi basare la competizione anche su di esse;

8) aumento delle risorse per lo Stato: a differenza della regolamentazione, le tasse ambientali assicurano entrate per l'erario, che possono essere utilizzate per piani di investimento finalizzati al contenimento dell'inquinamento, oppure a ridurre la tassazione laddove risulta essere socialmente penalizzante (es. tasse sul lavoro);

9) disponibilità di un ulteriore strumento per le autorità pubbliche di gestione dell'economia: le tasse ambientali costituiscono un'ulteriore leva che consente di guidare l'economia, ossia di condurre un'efficace politica economica, tesa a riportare le condizioni dell'economia in equilibrio (laddove se ne sia allontanata), includendo nel termine equilibrio anche le condizioni ambientali.

18.

Come si è visto i potenziali vantaggi della tassazione sono numerosi, e vanno ben oltre a quelli che la teoria del doppio dividendo accredita. Vi sono però anche degli svantaggi che la tassazione ambientale può presentare:

1) difficoltà di gestione: non è semplice verificare l'esistenza della base imponibile e la corretta quantificazione e riscossione delle tasse ambientali, essendo le fonti di emissioni o di rifiuti disseminate sul territorio (e non sempre facilmente individuabili);

2) possibilità di danneggiare la competitività di quei settori industriali colpiti dalla tassazione: questo rischio è particolarmente evidente quando la tassazione non è uniformemente applicata negli altri Paesi o aree economiche. In tali circostanze è possibile che determinate attività produttive siano dirottate in quei Paesi che risultano meno rigidi nella regolamentazione e tassazione delle attività inquinanti;

3) creazione dei presupposti per un incremento dell'inflazione: l'incremento del prezzo finale del prodotto/servizio può avere conseguenze sull'inflazione, soprattutto se si tratta di un bene largamente utilizzato

(24) Es. delle forme viventi come fauna e flora (vedi il caso della pesca).

nella vita economica (e quindi rappresentativo dei consumi), come è il caso della benzina (25);

4) possibilità di ridurre la qualità della vita (almeno sul piano della percezione): l'aumento dei costi dei prodotti/servizi riduce il valore reale dei salari, e quindi comporta una maggiore povertà per la popolazione, in particolare per i lavoratori. Tale riduzione dei salari reali può essere compensata dalla riduzione della tassazione dei salari (e quindi aumentare lo stipendio netto dei lavoratori). In ogni caso è importante che accanto all'introduzione di forme di tassazione ambientale siano avviate misure di informazione e sensibilizzazione dei cittadini;

5) regressività: si fa riferimento al fatto che l'aggravio derivante dalla tassazione ambientale pesa in misura percentualmente maggiore sui contribuenti a reddito più basso. La tassazione ambientale, essendo di tipo indiretto, ossia avendo come base imponibile non un reddito (come la tassazione diretta), bensì il prezzo di beni e servizi (al pari dell'Iva e delle accise), provoca, come tutte le tasse indirette, una riduzione della progressività, ovvero provoca un maggior esborso in termini percentuali del reddito posseduto per quei contribuenti che hanno un reddito più basso. In altre parole, la tassazione ambientale, essendo una tassa sul consumo (es. tassa sul gasolio da riscaldamento), colpisce chi consuma quel bene/servizio, per il quale può essere destinata una quota importante della spesa complessiva (ossia del reddito);

6) possibilità di ridurre il gettito nel lungo termine: se l'utilizzo di beni/servizi dannosi all'ambiente o di risorse naturali diminuisce, si riduce la base imponibile, e quindi l'importo delle tasse ambientali;

7) freno al commercio internazionale: la tassazione ambientale, incidendo sui costi dei trasporti, può costituire un ostacolo ai processi di globalizzazione, che dovrebbero tra l'altro consentire ai Paesi in via di sviluppo l'uscita dalle condizioni di povertà nel lungo termine;

8) necessità di coordinamento e integrazione delle politiche di tassazione ambientali a livello internazionale: questo coordinamento risulta necessario, essendo diversi problemi ambientali di carattere planetario (es. cambiamento del clima); in assenza del coordinamento l'efficacia delle misure di tassazione ambientale prese da singoli Paesi è molto ridotta, e può inoltre condurre alla perdita di attività economiche a vantaggio dei Paesi meno sensibili alle preoccupazioni ambientali.

(25) Un esempio di questa circostanza è dato dall'esperienza italiana relativamente alla benzina, della quale è stata ridotta temporaneamente la tassazione.

6. I risultati della tassazione ambientale

L'efficacia della tassazione ambientale può essere dimostrata in termini di minor uso di risorse scarse e/o di emissione di inquinanti.

In realtà la riduzione di inquinanti o il risparmio di risorse può dipendere da altri fattori. Il contributo della tassazione ambientale a questi fenomeni dipende da un dato sostanzialmente esogeno, ossia l'elasticità dei prezzi dei prodotti/servizi che costituiscono la base imponibile della tassazione ambientale.

Infatti, se a fronte di un determinato aumento del prezzo del prodotto/servizio di rilevanza ambientale (dovuto all'introduzione o all'aumento della tassazione che grava su di esso) la domanda (che dipende dal comportamento dei consumatori e delle imprese che ne fanno uso) non reagisce, o reagisce in misura moderata, è evidente che la tassazione ambientale potrebbe risultare di ridotta efficacia.

Questa minore reattività può essere dovuta sia a rigidità delle abitudini di consumo delle famiglie, sia a necessità di carattere tecnologico del sistema produttivo, e sia alla mancanza di beni succedanei.

Per questi motivi l'elasticità è in generale maggiore nel lungo termine che nel breve.

La teoria economica ricorda che l'elasticità può variare in funzione del livello del prezzo iniziale [es. se basso o già alto (26)], della misura del cambiamento dei prezzi (se piccola o grande), della sua direzione (ossia incremento o decremento), e della sua percezione (se temporanea o definitiva).

In genere l'elasticità è maggiore quando il livello del prezzo iniziale è basso e la misura del cambiamento è grande.

Vari studi, riportati da un'analisi dell'Ocse (*Behavioral responses to environmental related taxes*, Mar/2000), dimostrano, relativamente ai prezzi dell'energia e dei servizi di trasporto, che l'elasticità è bassa (valore minore di 1) (27), e che cresce con l'ampliare del periodo di riferimento (ossia che è maggiore nel lungo termine).

In definitiva, aumentando le tasse su questi prodotti/servizi di $x\%$, il risultato, in termini di riduzione dei consumi, sarebbe solo una frazione di $x\%$; frazione che però tende a crescere nel lungo termine.

La ragione dell'incremento della elasticità nel lungo termine si spiega con il fatto che gli operatori economici hanno il tempo di trovare soluzioni tecnologiche e organizzative che consentono di ridurre le emis-

(26) È il caso della benzina. In quest'ultimo caso l'elasticità è ridotta.

(27) Ma comunque superiore a 0.

sioni di inquinanti (o la produzione di rifiuti), oppure il consumo di risorse naturali non rinnovabili.

Allo stesso modo si possono trovare (con uno spazio di tempo adeguato) beni/servizi succedanei, caratterizzati da una maggiore compatibilità con l'ambiente (e quindi non tassati), che consentono di ridurre maggiormente il ricorso al bene/servizio tassato.

Si può quindi affermare che studi empirici dimostrano l'utilità della tassazione ambientale, ma questa utilità ha luogo non tanto nel breve termine, quanto in un ampio lasso di tempo, che consente al sistema economico di adattarsi alla nuova realtà (o meglio alle nuove esigenze ambientali).

Questa circostanza viene confermata da un altro studio dell'Ocse (*Economic instruments for pollution control and natural resources management in Oecd countries: a survey, Oct/99*), che ribadisce che l'efficacia degli strumenti economici per il controllo dell'inquinamento e la gestione corretta delle risorse naturali è buona, riuscendo in genere a perseguire gli obiettivi posti.

Come è noto la tassazione ambientale produce un'altra utilità, che è costituita dall'incremento del gettito dell'erario, che può dare luogo poi a riduzioni di altre tasse, oppure a investimenti.

L'efficacia della tassazione ambientale sotto questo profilo è misurata dalla percentuale del Pil rappresentata dal gettito da essa prodotto, e dalla percentuale di queste tasse rispetto al gettito complessivo.

Una ricerca condotta dall'Ocse per gli anni 1994-97 (28) ha dimostrato che in quasi tutti i Paesi sviluppati la percentuale del Pil derivante dalle tasse ambientali oscilla mediamente tra il 2-3%, con estremi che vanno dall'1% (Stati Uniti) al 4,5% (Danimarca), mentre in termini di percentuale del gettito il valore è in genere intorno al 4-8%, con estremi caratterizzati da valori del 4% (Stati Uniti) e del 12% (Grecia).

Un altro studio (*Economic instruments for pollution control and natural resources management in Oecd countries: a survey, Oct/99*) ha individuato nel 2,5% del Pil e nel 7% del gettito complessivo le percentuali medie derivanti dalla tassazione ambientale nei Paesi Ocse.

Va rilevato infine che, sempre secondo un'analisi dell'Ocse (dati 1995) (29), il 90% della tassazione ambientale proviene dalle imposte sui carburanti e sui veicoli.

Sulle problematiche connesse alla valutazione dell'efficacia della tassazione ambientale, e su alcune evidenze empiriche si rinvia al riquadro D.

(28) oecd.org/env/policies/taxes.

(29) Vedi nota 28.

Riquadro D

È difficile effettuare una valutazione precisa degli effetti della tassazione ambientale e delle altre misure economiche finalizzate alla protezione ambientale, per una serie di ragioni:

- 1) presenza di varie misure di politica economica che impediscono di individuare le conseguenze dirette degli incentivi economici (es. campagne di informazione, accordi volontari);
- 2) rarità dei dati ex post che permettono di valutare gli effetti di singole iniziative;
- 3) molteplicità delle finalità che possono avere gli strumenti (es. aumento delle entrate per finanziare investimenti finalizzati al miglioramento della situazione ambientale).

Al di là di queste problematiche di misurazione lo studio dell'Ocse (*Economic instruments for pollution control and natural resources management in Oecd countries: a survey, Oct/99*) afferma che l'efficacia degli strumenti economici per la protezione dell'ambiente è positiva, ma che l'evidenza è limitata, in quanto dati e valutazioni approfondite sono appunto scarse.

Nella tabella che segue si citano alcuni dati relativi agli effetti di misure di incentivazione economica (inclusa la tassazione) per quei Paesi per i quali sono state fatte delle indagini.

18

Tabella VII
Alcuni effetti degli strumenti economici di protezione ambientale

Austria	Riciclaggio batterie 50%, frigoriferi 40%; riciclati 409.000 tons di carta, 180.000 di vetro, 83.000 di plastica, 32.000 di metalli
Danimarca	Riciclaggio batterie di vetture quasi 100%, pneumatici 80%, carta 77%, vetro 50%; riduzione dei rifiuti domestici tra 1987-93 del 16%, di quelli delle costruzioni del 64% e del 22% di quelli vari
Svezia	Riduzione delle emissioni di Nox del 50%, di SO2 (dai diesel) del 75%, di CO2 del 9%
Gran Bretagna	Riforestazione di 16.000 ettari

Per quanto riguarda l'efficacia della tassazione ambientale in termini di doppio dividendo, diversi studi [Baker e Gardiner, 1996 (30); Capros e altri, 1996 (31); Majocchi, 1996 (32)] hanno espresso valutazioni ottimistiche sugli effetti occupazionali delle tasse ambientali, se accoppiate a riduzioni dei contributi di sicurezza sociale, sebbene alcuni dubitano che tale effetto possa durare a lungo (Carraro, Galeotti e Gallo, 1996) (33).

Tale effetto positivo deriverebbe dalla sostituzione del lavoro all'energia e al capitale, il quale (effetto) sarebbe inoltre in grado di compensare la riduzione del reddito reale dei lavoratori dovuto all'innalzamento del livello dei prezzi.

È stato però segnalato che la crescita dell'occupazione potrebbe far incrementare il costo del lavoro (essendovi un maggiore potere di mercato da parte dei lavoratori), annullando così l'effetto incrementale dell'occupazione, e che l'incremento del reddito potrebbe comportare un aumento del consumo, incluso quello relativo ai beni/servizi sottoposti a tassazione ambientale.

Un secondo ordine di osservazioni, relative all'efficacia della tassazione ambientale sulla promozione dell'occupazione, verte sulla possibilità che l'incremento occupazionale per effetto dell'impostazione ambientale della tassazione non possa aver luogo se l'economia si trova già in una situazione di piena occupazione (Bovenberg, 1997) (34).

In ogni caso è stata sottolineata la necessità di graduare nel tempo l'introduzione della tassazione ambientale, per evitare che gli effetti negativi sul reddito reale, che si manifestano nel breve termine, possano innescare processi di recessione (diminuendo la domanda), e comunque si è ribadita l'opportunità di assicurare che lo stesso meccanismo di sostituzione abbia il tempo per esplicarsi pienamente.

(30) Employment, wage, formation, and pricing in the Eu: empirical modelling of environmental tax reform.

(31) Double dividend analysis: first results of a general equilibrium model linking the Eu-12 countries.

(32) Green fiscal reform and employment: a survey.

(33) Infatti, secondo questi studiosi, la crescita dell'occupazione dovrebbe far incrementare il costo del lavoro (essendovi un maggiore potere di mercato da parte dei lavoratori), annullando così l'effetto incrementale dell'occupazione. Inoltre si ritiene che l'incremento del reddito comporti un aumento del consumo, incluso quello relativo ai beni/servizi sottoposti a tassazione ambientale.

(34) Environmental policy, distortionary labor taxation and employment: pollution taxes and the double dividend.

7. La politica ambientale dell'UE

Le prime iniziative comunitarie in campo ambientale hanno avuto luogo all'inizio degli anni '70 con i programmi d'azione, i quali si basavano, per l'individuazione delle soluzioni ai problemi ecologici, su un approccio verticale e settoriale.

In questo quadro la Comunità adottava circa 200 atti legislativi, consistenti essenzialmente a limitare l'inquinamento mediante l'introduzione di norme minime, soprattutto in materia di gestione dei rifiuti, di inquinamento idrico e di inquinamento atmosferico.

Un ruolo importante nella politica ambientale comunitaria è svolto dall'Agenzia europea dell'ambiente, che ha lo scopo di raccogliere e diffondere informazioni ambientali. Le sue funzioni sono esclusivamente consultive, ma i lavori dell'Agenzia risultano sempre più determinanti per l'adozione di nuove misure, o per la valutazione dell'impatto delle decisioni già adottate.

Con il Trattato di Amsterdam (1997) si è fatto un importante passo in avanti con l'inserimento del principio dello sviluppo sostenibile nei compiti fondamentali dell'UE.

Pertanto si può affermare che l'Unione europea stabilisce già nei trattati istitutivi la necessità di tenere conto delle problematiche ambientali nella definizione ed attuazione delle proprie politiche.

Infatti, nell'art. 2 del Trattato che istituisce la Comunità europea si afferma che "la Comunità ha il compito di promuovere ... uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche ... un elevato livello di protezione dell'ambiente e il miglioramento di quest'ultimo ...".

Allo stesso modo, nell'art. 2 del Trattato sull'Unione europea si ribadisce che l'Unione si prefigge come obiettivi anche "... di pervenire a uno sviluppo equilibrato e sostenibile ...".

Si prevede poi esplicitamente, nell'art. 3 del Trattato che istituisce la Comunità europea, "una politica nel settore dell'ambiente", alla quale viene dedicato un apposito titolo della parte terza del trattato, ossia il XIX "Ambiente".

Questo titolo, che consta di tre articoli (174-176), stabilisce che la politica comunitaria ambientale deve contribuire a perseguire gli obiettivi di:

- 1) salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente;
- 2) protezione della salute umana;
- 3) utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali;
- 4) promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale.

Si afferma poi che questa politica "è fondata sui principi della pre-

cauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio "chi inquina paga", e che nel predisporla la Comunità deve tenere conto anche dei vantaggi e degli oneri che possono derivare dall'azione (o dall'assenza di azione).

È poi prevista la possibilità che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, del Comitato economico e sociale e del Comitato delle Regioni, adotti anche disposizioni aventi principalmente natura fiscale.

Tali principi erano presenti anche nel Quinto programma comunitario d'azione a favore dell'ambiente (1992-2000), che tra l'altro fa dell'ampliamento della gamma di strumenti di politica ambientale un obiettivo prioritario.

Questo programma, intitolato "Per uno sviluppo durevole e sostenibile", ha stabilito i principi di una strategia europea su base volontaria, segnando l'inizio di un'azione comunitaria orizzontale, che tiene conto di tutti i fattori di inquinamento (industria, energia, turismo, trasporti, agricoltura).

I principi di questa strategia sono i seguenti:

- 1) adozione di un'impostazione globale e volontaristica, nei confronti dei vari operatori e delle attività che hanno un impatto sulle risorse naturali o danneggiano l'ambiente;
- 2) volontà di cambiare le tendenze e le pratiche nocive per l'ambiente, della generazione attuale e di quelle future;
- 3) favorire i cambiamenti di comportamento nella società, grazie all'impegno di tutti gli interessati (poteri pubblici, cittadini, consumatori, imprese, ecc.);
- 4) determinazione del principio della condivisione delle responsabilità;
- 5) uso di nuovi strumenti ambientali.

Il Quinto programma fissa per ogni settore gli obiettivi a lungo termine e quelli che devono essere conseguiti entro il 2000, e prevede una serie di disposizioni che devono essere adottate per conseguire tali scopi. Gli obiettivi, sprovvisti di valore giuridico, costituiscono indicazioni per l'ottenimento di uno sviluppo sostenibile.

Gli ambiti prioritari di intervento sono:

- 1) gestione sostenibile delle risorse naturali (terreno, acque, aree naturali e litoranee);
- 2) lotta integrata contro l'inquinamento e azione preventiva nei confronti dei rifiuti;
- 3) riduzione del consumo energetico proveniente da fonti non rinnovabili;

4) migliore gestione della mobilità, grazie allo sviluppo di modi di trasporto efficaci e non inquinanti;

5) elaborazione di un insieme coerente di misure intese a migliorare la qualità dell'ambiente urbano;

6) miglioramento della salute e della sicurezza, specialmente in materia di gestione dei rischi industriali, di sicurezza nucleare e di protezione dalle radiazioni.

Il Quinto programma sottolinea l'importanza dell'intervento comunitario in alcuni settori principali. Tale impostazione costituisce il più efficace metodo per affrontare i problemi cui si trova confrontata l'UE. I settori di intervento prescelti sono:

1) l'industria: l'UE intende intensificare il dialogo con le imprese, promuovere la conclusione di accordi su base volontaria, sviluppare una gestione razionale delle risorse, favorire l'informazione dei consumatori, adottare norme comunitarie per i procedimenti di fabbricazione dei prodotti, evitando le distorsioni di concorrenza, salvaguardando l'integrità del mercato interno e mantenendo la competitività europea;

2) il settore energetico: un intervento in tale settore è indispensabile nella prospettiva dello sviluppo sostenibile. È necessario migliorare l'efficacia energetica, ridurre il consumo di combustibili fossili e promuovere le energie rinnovabili;

3) i trasporti: il completamento del mercato interno ha aumentato il ricorso ai trasporti. Devono essere prese rapidamente misure intese a migliorare la gestione delle infrastrutture e dei mezzi di trasporto, sviluppare i trasporti pubblici e migliorare la qualità dei carburanti;

4) l'agricoltura: anche questo settore è responsabile del deterioramento dell'ambiente, a causa dell'aumento delle colture intensive, del ricorso ai fertilizzanti e dell'accumulo di eccedenze. È indispensabile una riforma della politica agricola comune e dello sviluppo delle foreste, che tenga conto delle esigenze ambientali;

5) il turismo: le attività turistiche, tra l'altro in piena espansione, provocano il deterioramento delle zone di montagna e dei litorali. Le misure proposte consistono nel miglioramento della gestione del turismo di massa e della qualità dei servizi turistici, nella promozione di forme alternative di turismo e in campagne di informazione e sensibilizzazione.

Da segnalare inoltre che secondo il Quinto programma quattro problemi ambientali devono essere oggetto di un'azione su scala internazionale: il cambiamento del clima, l'assottigliamento dello strato di ozono, la riduzione della biodiversità e la deforestazione.

La gamma degli strumenti finalizzati alla protezione ambientale utilizzati nell'ambito dell'Unione europea si è ampliata man mano che si sviluppava la politica dell'ambiente.

Oltre all'adozione di una normativa quadro, che assicura un elevato livello di protezione dell'ambiente, senza ostacolare il funzionamento del mercato interno, l'UE ha introdotto strumenti finanziari (Programma Life) e tecnici (etichettatura ecologica, sistema comunitario di ecogestione e di *audit* ambientale, sistema di valutazione dei progetti pubblici e privati concernenti l'ambiente).

A questo riguardo si ricorda che il Quinto programma prevede il ricorso a una gamma vasta e diversificata di mezzi d'azione:

1) strumenti legislativi: determinazione di livelli minimi di protezione, applicazione di accordi internazionali e formulazione di disposizioni e norme nella prospettiva del mercato interno;

2) strumenti economici: incitazione ai produttori e ai consumatori a tutelare l'ambiente e ad utilizzare le risorse naturali in modo responsabile (misure economiche, fiscali, responsabilità civile), nonché misure di "correzione dei prezzi", affinché i prodotti e i servizi rispettosi dell'ambiente non siano penalizzati in termini di costi;

3) strumenti orizzontali di sostegno: miglioramento dell'informazione e delle statistiche ambientali (necessità di nomenclature, norme, criteri e metodi paragonabili), promozione della ricerca scientifica e dello sviluppo tecnologico, miglioramento dell'assetto del territorio, dell'informazione del pubblico (sviluppo di basi dati) e della formazione professionale;

4) meccanismi di sostegno finanziario: Programma Life, Fondi strutturali, Fondo di coesione, prestiti della Bei.

In tema di tassazione ambientale è intervenuta la Comunicazione della Commissione del 26 marzo 1997 (su tasse ed imposte ambientali nel mercato unico) (35), la quale ricorda che gli Stati membri, quando adottano strumenti fiscali ambientali, devono tenere conto delle disposizioni del Trattato che istituisce la Comunità europea relative a:

1) dazi doganali sugli scambi intracomunitari o tasse di effetto equivalente (artt. 23-25);

2) restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione di merci tra gli Stati membri e misure di effetto equivalente (artt. 28-30);

3) disposizioni in materia di trasporti (art. 72);

4) aiuti di Stato che falsano la concorrenza e incidono sugli scambi intracomunitari (artt. 87-88);

5) imposizioni interne che costituiscono una discriminazione ai danni dei prodotti di altri Stati membri o intese a proteggere i prodotti nazionali (art. 90);

6) imposte di consumo e altre imposte indirette (art. 93);

(35) COM(97) 9 def.

7) ambiente, ed in particolare la circostanza che gli Stati membri devono stabilire se è necessario ricorrere al prelievo per risolvere problemi ambientali (art. 174).

Inoltre si richiede agli Stati membri di vigilare affinché le tasse e le imposte ambientali siano conformi agli obblighi comunitari (es. norme sulla concorrenza, mercato unico, politiche fiscali), nonché agli obblighi verso i Paesi terzi (es. norme dell'Organizzazione mondiale del commercio).

In tema di tassazione ambientale la comunicazione specifica che la strategia della Commissione si basa sui seguenti elementi:

- 1) raccogliere l'esperienza degli Stati membri in materia di tasse ambientali;
- 2) analizzare gli impatti economici ed ambientali dei prelievi attualmente previsti;
- 3) controllare l'impatto di tali prelievi sul mercato unico e sulla competitività dell'industria europea.

Il controllo della Commissione può essere effettuato mediante diversi strumenti:

- 1) notifica degli aiuti di Stato;
- 2) notifica dei settori disciplinati dalla direttiva 83/189/CEE (che prevede una procedura di informazione nel settore delle norme e delle regolamentazioni tecniche) e del diritto comunitario derivato;
- 3) notifica delle misure nazionali di recepimento delle direttive;
- 4) reclami delle imprese o degli Stati membri;
- 5) diritto di inchiesta di propria iniziativa (da parte della Commissione).

Il riquadro successivo illustra l'articolazione dell'intervento comunitario in campo ambientale, come presentato nel sito Internet dell'UE (europa.eu.int).

Riquadro E

<p>DISPOSIZIONI GENERALI INTEGRAZIONE DELL'AMBIENTE NELLE POLITICHE DELL'UE APPLICAZIONE E CONTROLLO DEL DIRITTO COMUNITARIO IN MATERIA AMBIENTALE STRUMENTI AMBIENTALI GESTIONE DEI RIFIUTI</p> <ul style="list-style-type: none">• Incenerimento• Rifiuti pericolosi

- Residui e sostanze radioattive
 - Biossido di titanio
- INQUINAMENTO ACUSTICO
INQUINAMENTO ATMOSFERICO

- Veicoli a motore
- Industria
- Biosfera

INQUINAMENTO DELLE ACQUE

- Acqua potabile
- Inquinamento marino
- Scarico di sostanze
- Scarico di sostanze pericolose

PROTEZIONE DELLA NATURA E DELLA BIODIVERSITÀ

- Biodiversità
- Flora e fauna
- Foreste

RISCHI INDUSTRIALI

Bibliografia

- "Economia e ambiente", Ignazio Musu, il Mulino, 1993;
"Economia ambientale", R.K. Turner, D.W. Pearce, I. Bateman, il Mulino, 1994;
"Taxation and environment in European economies in transition", Ocse, 1994;
"Pollution abatement and control expenditure in Oecd countries", Ocse, 1996;
"Oecd environmental performance reviews: a practical introduction", Ocse, 1997;
"The economics of environmental security: introduction", Ocse, Feb/1999;
"Economic instruments for pollution control and natural resources management in Oecd countries: a survey", Ocse, Oct/1999;
"Towards more sustainable household consumption patterns: indicators to measure progress", Ocse, Oct/1999;
"Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali", Ignazio Musu, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1999 (LVIII);
"Behavioral responses to environmentally-related taxes", Ocse, Mar/2000;
"Introduzione all'economia dell'ambiente", Ignazio Musu, il Mulino, 2000.

Appendice

Contenuti della politica comunitaria dell'ambiente

Tabella Z

Articolazione dettagliata della politica ambientale comunitaria

DISPOSIZIONI GENERALI

- Quinto programma d'azione: verso uno sviluppo sostenibile
- Strategia di cooperazione Europa-Asia
- Responsabilità per danni all'ambiente

INTEGRAZIONE DELL'AMBIENTE NELLE POLITICHE DELL'UE

- Situazione attuale e prospettive
- Ambiente e occupazione
- Strategia d'integrazione dell'ambiente nelle politiche dell'UE
- Integrazione dell'ambiente nella politica energetica della Comunità
- Orientamenti per un'agricoltura sostenibile
- Integrazione della dimensione ambientale nei Paesi in via di sviluppo
- Strategia d'integrazione della politica ambientale nel mercato unico
- Strategia d'integrazione nell'industria
- Strategia d'integrazione dell'ambiente nella politica comune della pesca
- Integrazione della dimensione ambientale nell'ambiente urbano

195

APPLICAZIONE E CONTROLLO DEL DIRITTO COMUNITARIO IN MATERIA AMBIENTALE

- Libertà d'accesso all'informazione
- Convenzione di Aarhus relativa all'accesso all'informazione, partecipazione dei cittadini e accesso alla giustizia
- Attuazione e controllo dell'applicazione del diritto comunitario in materia di ambiente (1996-1997) (1998-1999)

STRUMENTI AMBIENTALI

- LIFE: uno strumento finanziario per l'ambiente
- Imposte e tasse ambientali nel mercato unico
- Agenzia europea dell'ambiente
- Marchio di qualità ecologica
- Sistema comunitario di ecogestione e *audit*
- Valutazione dell'impatto di determinati piani e programmi sull'ambiente
- Ispezioni ambientali: criteri minimi

GESTIONE DEI RIFIUTI

- Imballaggi e rifiuti di imballaggio

- Discariche di rifiuti
- Smaltimento dei rifiuti
- Statistiche sulla gestione dei rifiuti
- Smaltimento dei PCB e dei PCT
- Smaltimento delle pile e degli accumulatori usati
- Eliminazione degli oli usati
- Veicoli fuori uso
- Competitività dell'industria del riciclaggio
- Sorveglianza e controllo delle spedizioni transfrontaliere di rifiuti
- Impianti offshore petroliferi e del gas in disuso
- Utilizzazione dei fanghi di depurazione in agricoltura
- Problematiche ambientali del PVC
- Incenerimento
 - Incenerimento dei rifiuti
 - Incenerimento dei rifiuti pericolosi
 - Impianti di incenerimento esistenti
 - Nuovi impianti di incenerimento
- Rifiuti pericolosi
 - Smaltimento dei rifiuti pericolosi
 - Sorveglianza e controllo delle spedizioni transfrontaliere di residui pericolosi
 - Convenzione di Basilea
- Residui e sostanze radioattivi
 - Spedizioni di residui radioattivi: sorveglianza e controllo
 - Spedizioni di sostanze radioattive
 - Piano d'azione comunitario 1980-1999
 - La situazione attuale e le prospettive per la gestione dei residui radioattivi
- Biossido di titanio
 - Smaltimento
 - Vigilanza e controllo
 - Programmi per la riduzione dell'inquinamento

INQUINAMENTO ACUSTICO

- Lotta contro il rumore: Libro verde
- Veicoli a motore
- Motocicli
- Apparecchi domestici
- Tosaerba
- Rumore prodotto dalle macchine e attrezzature edili
- Gru a torre
- Macchine ed attrezzature utilizzate all'aperto
- Aerei subsonici civili a reazione

INQUINAMENTO ATMOSFERICO

- Veicoli a motore
 - Motori a benzina, motori diesel
 - Gas inquinanti prodotti dai motori diesel
 - Motori diesel: nuovi valori limite
 - Tenore di zolfo di alcuni combustibili liquidi
 - Qualità della benzina e del combustibile diesel
 - Inquinanti gassosi prodotti dai motori delle macchine mobili non stradali
 - Inquinanti gassosi emessi dai trattori agricoli o forestali
 - Emissioni di CO₂ delle autovetture nuove
 - Consumo di carburante di autovetture nuove
 - Problemi ambientali causati dai veicoli pesanti
- Industria
 - Grandi impianti di combustione
 - Composti organici volatili (COV) derivanti dal deposito della benzina
 - Composti organici volatili (COV) derivanti da talune attività industriali
 - Prevenzione e riduzione integrate dell'inquinamento
- Biosfera
 - Gestione e qualità dell'aria ambiente
 - Il biossido di zolfo, il biossido di azoto, gli ossidi di azoto, le particelle e il piombo nell'aria ambiente
 - Limiti nazionali di emissione di alcuni inquinanti atmosferici
 - Qualità dell'aria ambiente: scambio di informazioni e di dati
 - Biossido di azoto
 - Emissioni di ossidi di azoto degli aerei subsonici civili a reazione
 - Ozono
 - Sostanze che riducono lo strato di ozono
 - Sostanze che mettono in pericolo lo strato di ozono
 - Piombo
 - Gas ad effetto serra
 - Scambio dei diritti di emissione di gas ad effetto serra
 - Eliminazione dei CFC dagli aerosol dosatori
 - Protocollo di Kyoto sui cambiamenti climatici
 - Strategia comunitaria dopo Kyoto
 - I trasporti e il CO₂

INQUINAMENTO DELLE ACQUE

- Politica comunitaria di protezione e gestione delle acque
- Azione comunitaria in materia di acque
 - Sostanze prioritarie nel settore delle acque
 - Tariffazione e gestione sostenibile delle acque

- Convenzione di Helsinki
- Acqua potabile
 - Disposizioni generali
 - Nuove disposizioni
 - Acque dolci superficiali: norme di qualità e di controllo
 - Acque dolci superficiali: metodi di misura e di analisi
- Acque di balneazione
- Convenzione di Parigi
- Acque reflue urbane
- Acque destinate alla molluschicoltura
- Acque idonee alla vita dei pesci
- Inquinamento marino
 - Convenzione di Barcellona: protezione della zona del Mare Mediterraneo
 - Convenzione di Helsinki sulla protezione del Mar Baltico
 - Convenzione di Parigi per la protezione dell'ambiente marino dell'Atlantico nordorientale
 - Inquinamento marino dovuto a cause accidentali
- Scarico di sostanze
 - Nitrati
- Scarico di sostanze pericolose
 - Mercurio
 - Altre sostanze pericolose: protezione dell'ambiente idrico
 - Altre sostanze pericolose: protezione delle acque sotterranee

PROTEZIONE DELLA NATURA E DELLA BIODIVERSITÀ

- Biodiversità
 - Convenzione di Berna relativa alla conservazione della vita selvatica e dell'ambiente naturale
 - Habitat naturali (Natura 2000)
 - Convenzione sulla diversità biologica
- Flora e fauna
 - Protezione di talune specie della flora e fauna selvatiche
 - Conservazione della fauna e della flora marine dell'Antartico
 - Conservazione degli uccelli selvatici
 - Convenzione di Bonn
 - Custodia degli animali selvatici in giardini zoologici
 - Protezione degli animali utilizzati a fini sperimentali
 - Fauna marina: cetacei, foche, delfini
- Foreste
 - Protezione delle foreste contro gli incendi
 - Protezione delle foreste contro l'inquinamento atmosferico

- Conservazione delle foreste tropicali
- Conservazione e gestione sostenibile delle foreste tropicali e delle altre foreste dei Paesi in via di sviluppo
- Foreste e sviluppo: l'approccio della CE
- Organismi geneticamente modificati
 - Impiego confinato di microrganismi geneticamente modificati
 - Emissione deliberata nell'ambiente di organismi geneticamente modificati

RISCHI INDUSTRIALI

- Incidenti rilevanti connessi con determinate sostanze pericolose
- Effetti transfrontalieri degli incidenti industriali

Gestione dei rifiuti

La politica comunitaria in materia di gestione dei rifiuti è basata su tre strategie complementari:

- prevenire la creazione di rifiuti migliorando la confezione dei prodotti;
- promuovere il riciclaggio e la riutilizzazione dei rifiuti.
- ridurre l'inquinamento provocato dall'incenerimento dei rifiuti.

199

La Comunità ha voluto puntare sulla responsabilità del produttore. Ad esempio, in materia di veicoli fuori uso, la proposta di direttiva del 1997 prevede l'instaurazione di un sistema di raccolta dei veicoli fuori uso a carico del produttore.

Su scala internazionale, questo approccio è stato scelto anche in occasione della prima Conferenza delle parti della convenzione OSPAR per la protezione dell'ambiente nell'Atlantico nordorientale, dove si trattava tra l'altro di negoziare lo smantellamento e l'eliminazione degli impianti *offshore* di petrolio e gas. Le parti della convenzione hanno infatti adottato la posizione sostenuta dalla Commissione europea basata sul principio di vietare lo smaltimento in mare di questi impianti, mentre i costi connessi allo smantellamento e all'eliminazione sono a carico dei proprietari degli impianti stessi.

La Comunità è parte contraente della convenzione sul controllo dei movimenti transfrontalieri dei rifiuti pericolosi e della loro eliminazione (Convenzione di Basilea), cui aderiscono 100 Paesi. La Comunità ha già ratificato un emendamento della convenzione che vieta le esportazioni di rifiuti pericolosi dei Paesi OCSE, della Comunità e del Liechtenstein verso i Paesi non membri dell'OCSE, siano esse a fini di eliminazione, riciclaggio o valorizzazione.

Inquinamento acustico

Per molto tempo la strategia comunitaria consisteva essenzialmente nello stabilire livelli minimi di rumore per talune macchine (tosaerba, motocicli o più recentemente aeromobili e macchine utilizzate all'aperto).

Nel quadro del Libro verde del 1996, la Commissione ha proposto di estendere questa strategia riducendo le emissioni alla fonte, promuovendo gli scambi di informazioni e rendendo più coerenti i programmi di lotta contro il rumore.

Inquinamento idrico

Numerose direttive sono state adottate dagli Stati membri per istituire *standard* di qualità dell'acqua (acqua potabile, acque di balneazione) e controllare le emissioni di sostanze inquinanti.

La Comunità è parte contraente di varie convenzioni internazionali aventi come obiettivo la protezione dell'ambiente marino [la Convenzione OSPAR già menzionata, la Convenzione di Barcellona per la protezione del mare Mediterraneo (decisione del Consiglio 77/585/CEE - Gazzetta ufficiale L 240, 19.09.1977)], nonché la protezione dei corsi d'acqua [Convenzione di Helsinki sui corsi d'acqua transfrontalieri e sui laghi internazionali, Convenzione sulla cooperazione per la protezione e l'utilizzazione sostenibile del Danubio (Gazzetta ufficiale L 342, 12.12.1997)].

Le proposte di direttiva attualmente in preparazione mirano a rafforzare la qualità ecologica delle acque di superficie e avviare un'azione comunitaria in materia di acqua dolce e di acque di superficie, nonché ad assicurare la protezione degli estuari, delle acque costiere e delle acque sotterranee nella Comunità.

Inquinamento atmosferico

Il miglioramento della qualità dell'aria è una priorità su scala mondiale. Una riduzione significativa dell'inquinamento atmosferico, responsabile del riscaldamento del pianeta, richiede la combinazione di misure nazionali e internazionali di riduzione delle emissioni di gas inquinanti.

Secondo questo criterio, sono stati adottati la Convenzione quadro delle Nazioni Unite (1992) e il Protocollo di Kyoto (1997). Le parti si sono impegnate a ridurre, nel periodo 2008-2012, le emissioni di gas ad effetto serra di almeno il 5% rispetto ai livelli del 1990. Per raggiungere

questo obiettivo, la strategia elaborata dalla Commissione prevede di intervenire nell'insieme dei settori di attività che emettono gas inquinanti, tra cui principalmente: trasporti, energia, industria e agricoltura.

A Kyoto le parti si sono accordate per organizzare una conferenza a Buenos Aires nel novembre 1998 allo scopo di definire le modalità d'attuazione di quanto convenuto a Kyoto. Nel corso di tale conferenza, che ha portato all'adozione di un piano d'azione, la Comunità ha nuovamente dato prova di essere determinata a promuovere l'elaborazione di una politica climatica globale.

La Comunità è anche parte contraente della Convenzione di Ginevra sull'inquinamento atmosferico transfrontaliero a grande distanza [Decisione del Consiglio 81/462/CEE - Gazzetta ufficiale L 171, 27.06.1981] nonché di taluni Protocolli connessi.

La legislazione comunitaria in questo settore ha come obiettivo prioritario la lotta contro le emissioni prodotte dalle attività industriali e dai veicoli di trasporto. In materia di trasporti, la strategia è basata su diversi elementi:

- una riduzione delle emissioni inquinanti dei veicoli (marmitta catalitica, controllo tecnico);
- una diminuzione dei consumi delle autovetture (in collaborazione con i costruttori automobilistici);
- la promozione dei veicoli puliti (misure fiscali).

Protezione della natura

In Europa, circa 1.000 specie vegetali e più di 150 specie di uccelli sono gravemente minacciate o sono in via di estinzione. Per combattere questa situazione, la legislazione comunitaria ha adottato diverse disposizioni per la protezione della vita selvatica (protezione di talune specie come gli uccelli e le foche) e degli *habitat* naturali (protezione delle foreste e dei corsi d'acqua).

La Comunità è parte contraente di diverse convenzioni, in particolare della Convenzione di Berna (conservazione della vita selvatica e dell'ambiente naturale in Europa) e della Convenzione di Bonn (conservazione delle specie migratrici).

Rischi naturali e tecnologici

Le società moderne sono sempre più esposte a rischi di ogni genere, naturali, tecnologici e ambientali. Per contribuire alla prevenzione di que-

sti rischi e prepararsi ad affrontare le situazioni di emergenza che ne derivano, la Comunità ha elaborato un programma d'azione comunitario per la protezione civile e ha emanato una direttiva sulla prevenzione dei rischi industriali rilevanti.

Per quanto concerne il settore nucleare, la Comunità ha elaborato una serie di disposizioni come le direttive sulla radioprotezione e un piano d'azione per la gestione dei rifiuti radioattivi. È stata inoltre istituita una cooperazione tecnica per la sicurezza degli impianti.

Ampliamento

Nei Paesi dell'Europa centrale e orientale (PECO), la situazione nel settore ambientale è attualmente molto degradata. L'ampliamento dell'Unione ai PECO comporta, sul piano ambientale, una sfida la cui ampiezza non può essere paragonata alle adesioni precedenti.

I Paesi candidati all'adesione dovranno accogliere l'*acquis* comunitario ambientale nella loro legislazione.

Questo processo potrà essere realizzato solo a lungo termine.

Sono gli stessi Paesi candidati che dovranno mobilitare le risorse necessarie all'accoglimento dell'*acquis* ambientale, ma la Comunità e gli Stati membri hanno un ruolo importante da svolgere tramite i programmi bilaterali. La Commissione è intervenuta nel settore dell'ambiente in particolare con il programma PHARE e favorendo la partecipazione dei Paesi candidati al programma Life. L'aiuto comunitario nel settore dell'ambiente nella fase di preadesione dovrà essere aumentato considerevolmente dopo l'anno 2000, grazie all'intervento dello strumento strutturale di preadesione (ISPA) che concerne i settori dell'ambiente e dei trasporti.

Cooperazione internazionale

Il trattato che istituisce l'Unione europea prevede tra gli obiettivi della politica ambientale della Comunità, all'articolo 174 (ex articolo 130 R), la promozione sul piano internazionale di misure destinate ad affrontare i problemi ambientali a livello regionale e mondiale. A tale scopo, il trattato prevede la cooperazione della Comunità con i Paesi terzi e con le organizzazioni internazionali competenti.

Anche se questo riconoscimento data solo dal trattato sull'Unione europea, la Comunità è parte contraente di convenzioni internazionali per la protezione dell'ambiente fin dagli anni '70.

Attualmente, la Comunità è parte contraente di più di una trentina di convenzioni e accordi in materia ambientale e partecipa attivamente ai negoziati per l'adozione di questi strumenti, nel quadro delle sue competenze. La Comunità partecipa anche, in genere come osservatore, alle attività e ai negoziati nel quadro di organismi o programmi internazionali, in particolare sotto l'egida delle Nazioni Unite. La Comunità partecipa a parte intera ai lavori della Commissione per lo sviluppo sostenibile delle Nazioni Unite, l'organo incaricato di perseguire gli obiettivi della Conferenza sull'ambiente e sullo sviluppo tenutasi a Rio de Janeiro nel giugno 1992.

Alcune di queste convenzioni sono di portata globale, altre regionale. Occorre sottolineare, tra le convenzioni globali, la Convenzione di Vienna per la protezione dello strato di ozono [Gazzetta ufficiale L 297, 31.10.1988] e il relativo Protocollo di Montreal riguardante le sostanze che riducono lo strato di ozono [Gazzetta ufficiale L 297, 31.10.1988], le Convenzioni delle Nazioni Unite sulla diversità biologica e sul cambiamento climatico [Gazzetta ufficiale L 33, 07.02.1994]. Recentemente la Comunità ha anche firmato il Protocollo di Kyoto che prevede misure e obblighi volti a ridurre le emissioni di gas ad effetto serra.

Prospettive

203

Nel suo programma di lavoro per il 1999 [Gazzetta ufficiale C 366, 26.11.1998] la Commissione ha individuato nella tutela dell'ambiente uno tra i principali problemi cui deve far fronte l'Unione europea. Secondo la Commissione il crescente livello d'industrializzazione, i rischi alimentari e il sempre più rapido degrado dell'ambiente naturale rendono necessario definire una strategia di sviluppo sostenibile, che comporta una gestione equilibrata delle risorse.

Come ha fatto notare il Consiglio di Vienna, tale strategia potrà essere coronata dal successo unicamente se gli aspetti pertinenti all'ambiente ed allo sviluppo sostenibile saranno integrati in tutte le politiche comunitarie, tenendo conto del trattato di Amsterdam. Il Consiglio europeo ha dunque invitato il Consiglio a mettere a punto strategie che consentano di tenere maggiormente conto degli aspetti ambientali nella politica dei trasporti, in quella energetica ed in quella agricola ed a sviluppare tali aspetti nella politica d'aiuto allo sviluppo, in quella industriale ed in quella del mercato interno. Occorrerà parimenti dare risalto alle questioni trasversali quali il cambiamento climatico e la dimensione ambientale dell'occupazione e dell'ampliamento.

Le autorità nazionali e i cittadini hanno capito quanto sia importante integrare le questioni ambientali in tutte le politiche. Il concetto di svi-

luppo sostenibile che, all'origine, era percepito come un concetto esclusivamente ambientale, appare ora come l'unico modello socio-economico valido.

Sono stati realizzati progressi tecnologici e nuovi procedimenti che permettono una migliore protezione dell'ambiente. Oltre ad essere redditizi e a conferire un valore aggiunto ai prodotti, essi possono favorire la creazione di nuovi posti di lavoro.

Per instaurare un modello economico di sviluppo che rispetti l'ambiente è necessario l'impegno di tutti. Sono state adottate misure per responsabilizzare gli operatori economici e per sensibilizzare i cittadini ai problemi ambientali (migliore accesso all'informazione e partecipazione al processo decisionale).

A proseguimento di questa politica, il Consiglio europeo di Cardiff (15-16 giugno 1998) ha sottolineato l'importanza della trasparenza nel settore dell'ambiente per avvicinare l'Unione alle preoccupazioni dei cittadini.

L'Unione ha dimostrato in numerose occasioni la sua volontà di operare a favore dell'ambiente ed ha sottolineato l'interesse di alcune delle sue posizioni rispetto a quelle di altre grandi potenze economiche (Stati Uniti, Giappone), ad esempio in occasione dei negoziati sulla convenzione OSPAR o nel corso dei lavori che hanno portato alla firma del Protocollo di Kyoto e del piano d'azione di Buenos Aires. Essa deve proseguire nel suo ruolo di stimolo in materia ambientale nelle sedi internazionali.

International Fiscal Competition (IFC) and International Tax Law (*)

Luca C.M. Melchionna (**)

1. Abstract

“Culture of competition” in Italy has a particularly short tradition compared to that of the United State. It is well recognized that the first bill directed to discipline the American market was the 1980 Sherman Act. In Italy, an organized antitrust regulation was introduced only with the bill n. 289/1990, thus exactly one hundred year later the adoption in the US legal system.

Today, competition has already widened its influence and urged the analysis of International Public and Private Law scholars and of International Tax Law ones (ITL). Contents and tools of traditional competition seem to be intersecting with those of International Fiscal Competition (IFC): in other words, analogies are developing between these two phenomena that could generate new and useful ideas. Those ideas would permit to understand how to face IFC and to contrive remedies to defeat harmful effects.

As problems of trade competition have been clearly visible, the IFC ones have delayed because the market of law systems (considered as market of tax laws) has appeared only later. IFC is a competition among laws, among legal systems and among fiscal policies. A taxpayer generally weighs choice of a competitive jurisdiction that provides a valuable fiscal treatment. Thus, in the one global market, States' tax sovereignty has lost power and strength step by step.

Market of laws has become market of tax laws. Where a market exists (of laws or tax saving opportunities) then there will be competition (and conflict). So forth, MNEs have acquired such a weight that often are able to influence lawmakers of different national fiscal systems. A single international businessman today is potentially able to influence fiscal pol-

(*) This work represents the final thesis of the International Tax Law Post Lauream Course held in University of Rome “La Sapienza” (a.y. 2000-2001). The course was directed by Prof. Giovanni Puoti. Special thanks are due to Prof. Reuven Avi-Yonah and to Prof. Pietro Selicato.

(**) International lawyer in Rome (Italy).

icy of different states and, then, of thousand (or perhaps of tens of thousand, because uncertain are the appraisals) of other taxpayers.

This work analyze the potential relations between economic competition and IFC, the founding elements of IFC, the likely consequences of IFC, IFC remedies and, at the end, the existence and the effects of a beneficial tax competition. In conclusion, some suggestions and a personal scenario are drawn.

Concorrenza fiscale internazionale e Diritto internazionale tributario: spunti e riflessioni (*)

Luca C.M. Melchionna (**)

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. La concorrenza. Una prospettiva di indagine per il Diritto internazionale tributario (DIT) - 3. La concorrenza in senso economico: brevissimi cenni - 4. La concorrenza fiscale internazionale (CFI): a) origine; b) cause; c) caratteri - 5. Le conseguenze della CFI: economiche e giuridiche. Elusione ed evasione fiscale internazionale; gruppi e offshore holdings; treaty shopping; tax havens - 6. Attuali strumenti correttivi della concorrenza fiscale: documenti internazionali UN, OCSE e UE - 7. CFI positiva - 8. Possibili scenari - 9. Conclusioni

1. Introduzione

La "cultura della concorrenza" nel nostro ordinamento ha una tradizione giuridica non particolarmente radicata rispetto, ad esempio, ai paesi anglosassoni, essendo noto che la prima disciplina volta a regolamentare e tutelare il mercato statunitense nasce con lo *Sherman Act* del 1890, mentre in Italia una disciplina sistematica è stata introdotta solo con la legge n. 287/1990, ossia esattamente un secolo dopo.

Il riferimento che si sta effettuando a questa interessantissima ed autonoma branca del diritto commerciale ha finalità sostanzialmente pretestuose e intellettivamente provocatorie, poiché si osserva come il tema della concorrenza oggi abbia oramai ampliato la propria sfera di influenza, sollecitando l'analisi doverosa degli studiosi del diritto internazionale pubblico e privato e, come nel nostro caso, del diritto internazionale tributario (DIT) (1).

(*) Questo elaborato rappresenta la tesina conclusiva presentata al Corso di Perfezionamento *post lauream* in Diritto Tributario Internazionale anno accademico 2000-2001 tenuto presso L'Università di Roma I, sotto la direzione del Prof. Giovanni Puoti.

(**) Praticante Avvocato in Roma. Uno speciale ringraziamento si vuole rivolgere al Prof. Reuven Avi-Yonah e al Prof. Pietro Selicato.

(1) Utilizzo volutamente in questo contributo la definizione *Diritto Internazionale*

3. Prohibition of tax discrimination and double taxation

As already stated, in the decision commented here the Court of Cassation acknowledges that the EC non-discrimination principle cannot be invoked in order to claim the non-applicability of national regulations requiring the application of ILOR on Italian-source income derived by the non-EU resident company even when a bilateral tax treaty allocates taxing powers to the other Contracting State.

Accordingly, in the specific case the application of the non-discrimination principle is precluded by the (non-EC) nationality of the enterprise.

It should be noted that in a precedent case concerning Italian-source royalties flowing to a British resident company, the Court of Cassation had tackled the issue of applying ILOR despite the presence of a treaty (so-called *reviviscenza*) and concluded that applying the tax in such circumstance could have discriminatory effects, hindering the exercise of the free provision of services, recognised by Art.49 of the EC Treaty (17).

In such case Italian-source royalties derived by the British company (having its registered office in EU territory) were subject to UK taxes in addition to ILOR paid in Italy, without entitlement to foreign tax credit for the Italian taxes. British tax authorities observed that ILOR was not included in the scope of the convention and thus did not allow the tax credit applicable therein (18). Had, by contrast, British tax authorities deemed ILOR as falling within the scope of the treaty, they would have likewise refused to allow the tax credit, being taxing powers not allocated to the source-State.

105

Domestic tax provisions exposing non-resident providers of services to double taxation indeed put them in less favourable conditions than those applicable to resident taxpayers, who as a rule, are not exposed to such dangers. However, "international double taxation" only occurs when the same income, in the hands of the same taxpayer is subject in two States *to the same (or a comparable) tax* (19).

Consequently, insofar as ILOR is not regarded as a tax applicable at the State level, but rather as having the nature of "local" tax (provided that the "sourcing rule" indicated in Art. 19, No. 9 of Presidential Decree 599/73 (20)

(17) See the aforementioned sentences Nos. 1122/2000 and 9942/2000, which dealt with the application of the old Convention between Italy and the UK dated 4 July 1960.

(18) In this case, incidentally, the taxpayer would still be able to claim the application of relief from double taxation based on the domestic provisions.

(19) A. FANTOZZI – K. VOGEL, '*Doppia imposizione internazionale*', in *Digesto – Discipline privatistiche – sez. comm.*, vol. V, Turin, at 186; also see C. GARBARINO, at 391 ff.

(20) According to most Italian tax scholars, the ability-to-pay principle contained in Article 53 (1) of the Italian Constitution sets a domestic limit on the State's taxing power (in

is deemed constitutionally legitimate), there can be neither a question of "double taxation", nor of discriminatory provisions. On the other hand, asserting the discriminatory character of applying ILOR to royalties implies the recognition that ILOR is by its own nature a tax applicable at the State level (as the Court of Cassation had in fact stated, albeit incidentally).

It is necessary, at this point, to ask ourselves whether it is correct to regard a domestic provision exposing non-residents to double taxation as a discriminatory tax measure.

From an objective standpoint, the EC non-discrimination principle is violated by a regulation that entails discriminatory and unjustified restrictions with regard to one or more of the fundamental freedoms. The ECJ has made it clear, in many decisions, that a national regulation is "discriminatory" when it *applies a different treatment to similar situations and vice versa the same treatment to different situations* (21, 22).

the absence of a limit set in general international law in this regard). See further on this G. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padua, 1965, at 33; R. LUPI, entry 'Territorialità del tributo', in *Enc. Giur.*, vol. XXXI, Rome, 1994, at 3; A. MANGANELLI, 'Territorialità dell'imposta', in *Digesto - Discipline privatistiche - sez. comm.*, Turin, vol. XV, at 369; G. MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 1965, at 224. The constitutionality of Art. 19, No. 9, of Presidential Decree 599/73 was, as already mentioned, criticised by E. DE MITA (*Ritenuta d'imposta: l'asso pigliatutto del diritto tributario*, in *Fisco e Costituzione*, Milan, 1984, at 902 ff.).

106

(21) "The non discrimination principle... requires that analogous circumstances must not be treated in a differentiated manner and that different circumstances must not be treated in the same manner unless such treatment is objectively justified" (13 December 1984, case C-106/83, *Sermide*, in *ECR*, 4209 at point 28); however "the different treatment of non comparable situations does not automatically give rise to the conclusion that discrimination is present" (17 July 1963, case C-13/63, *Italian refrigerators*, in *Giur. It.*, 1964, I, col. 1-8, with note by GORI).

(22) According to the prohibition of discrimination contained in Article 24 (1) OECD Model Convention, discrimination arises when nationals of the other Contracting State, who find themselves "in the same circumstances, in particular with respect to residence", are subject to taxation or related charges that are "other or more burdensome" than those foreseen for its own nationals. Article 24 (3) establishes that the permanent establishment that an enterprise resident in one Contracting State has in the other Contracting State cannot be subject in this other nation to "less favourable" taxation in relation to the taxation levied on the enterprises of the said nation (since it is assumed that the said permanent establishment finds itself, from the tax perspective, in the "same circumstances" as these enterprises). The UN Model Convention and the US Model Convention contain provisions with wording identical to that of the OECD Model Convention.

As regards the meaning of such expressions (and the asymmetries between the two non-discrimination clauses envisaged in Article 24) cfr. AA. VV., *The Non-Discrimination Article in Tax Treaties*, at 361 ff. and 425 ff., as well as K. VOGEL, at 1316. For an analysis of the concept of "discriminatory regulations" contained in the USA Model Convention, reference should also be made to S. H. GOLDBERG - P. A. GLICKLICH, *Treaty-based non Discrimination: Now You See It Now You Don't*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, at 529 ff.

Should Italian-source royalties received by a non-resident enterprise (with no permanent establishment in Italy) be subject to ILOR at the same conditions applicable to resident taxpayers, then no discrimination would automatically occur. Nor could one object that double taxation would occur because income would be subject to income taxation also in the enterprise's country of residence.

In other words, it is not possible to regard as *discriminatory* a provision that subjects income to taxation in the same manner and at the same rates regardless of whether they have been received by nationals (or residents) of that country or by foreigners. However, such taxation may nevertheless be *unlawful*, either because it gives rise to an extension of the State's levying power beyond the limits set by the constitutional Charter, or because it breaks a *distributive rule* contained in an international treaty (according to which such income will not be taxed, or will be taxed only at a reduced rate, by that State).

4. The so-called principle of EC preference

In the decision examined here, the Court of Cassation also remarks that the applicability of ILOR cannot be denied by reason of the so-called principle of EC preference.

On the basis of this principle, already applied by the Court of Justice in other areas (for example, agriculture (23)), the Member State would be obliged to grant all EU nationals the tax advantages granted under bilateral agreements signed with certain member countries (24).

107

(23) See the decisions by the Court of Justice, 13 March 1968, case C-5/67, *Beus*, in *ECR*, at 113; 14 July 1994, case C-353/92, *Hellenic Rep vs/ Council*, in *ECR*, at I-3451 and by the Court of First Instance, 15 December 1994, case T-489/93, *Unifruit Hellas EPE*, in *ECR*, at II-1228. In some decisions EC judges have also examined the question of the existence of a "principle of EC preference" in the framework of the so-called "provisioning regime" regulated by the Euratom Treaty: cfr. Court of Justice, 11 March 1997, case C-357/95, *Empresa Nacional de Uranio*, in *ECR*, at I-1329 and (on the same matter) Court of First Instance, 15 September 1995, case T-458/93, in *Coll.*, at II-2459.

(24) In short it can be said that it is possible to draw three corollaries from the (alleged) principle of "EC preference" (the attention of legal doctrine is, however, concentrated entirely on the first, and most "reasonable" of the three):

- if an EU Member State X, through a bilateral treaty or its domestic law, has allowed the nationals of Member State Y a given advantage, this measure must be extended by country X to nationals of all the other Member States;

- the said extension must operate also in relation to advantages that Member State X has granted in such manner to nationals of third country Z:

- a taxpayer who is (a resident and) a national of EU Member State X can claim, with regard to the tax treatment to be applied to income derived by the latter in EU Member State Y, the application of the benefits of the treaty between EU Member States Z and X.

The Court maintains, quite correctly, that the benefit of this principle cannot apply to an enterprise of non-EU nationality; on the other hand, the Court of Cassation seems to imply that this principle too (like that of non-discrimination) impedes the application of ILOR to royalties received by a non-resident enterprise whose registered office is in an EU country (25).

The prevailing position among scholars seems, however, to deny the possibility of applying this principle in the matter of taxation (26). Arguments in support of this approach are drawn from some pronouncements of the Court of Luxemburg contained, in particular, in the *Bachmann* (27) and *Gilly* (28, 29) decisions.

Indeed, Art. 293 of the Treaty of Rome expressly recognises that Member States have the authority to stipulate, "so far as is necessary", treaties for the purpose of eliminating "double taxation within the Community". Although this provision was, presumably, intended to stimulate the pursuit of

(25) In this regard, the Court of Cassation observed - in decision 9942/2000 (which concerned the application of the 1960 Italy-UK double tax treaty) - that "The opinion is commonly held, in fact, that the non-discrimination principle entails the automatic extension of an advantage or an opportunity granted to the nationals of one member country by the provisions of a convention or domestic regulation to the nationals of all the other member nations".

(26) Cfr. F. AMATUCCI, *La discriminazione di trattamento nel Modello OCSE*, in V. UCKMAR (ed.), *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padua, 1999, at 437; A. J. MARTIN JIMÉNEZ, F. A. GARCÍA PRATS, J. M. CALDERÓN CARRERO, *Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: The 'Saint Gobain' Decision of the ECJ*, in *BIFD*, 2001, at 241; L. HINNEKENS, *Comparability of Bilateral Tax Treaties with European Community Law. The Rules*, in *EC Tax Rev.*, 1994, at 154; E. KEMMEREN, *The Termination of the m.f.n. Clause Dispute in Tax Treaty Law*, *ibidem*, 1997, at 146; H. VAN DEN HURK, *The European Court of Justice knows its limits*, in *EC Tax Rev.*, 1999, at 216-218; K. VOGEL, at 264. The opposite view is maintained by A. J. RÄDLER, *Most-Favoured-Nation Clause in European Tax Law?*, in *EC Tax Rev.*, 1995, at 66; H. KERGALL, *Aspects of Treaty Overriding*, in *Intertax*, 1993, at 452; J. SCHUCH, *Most-favoured-nation clause in tax treaty law*, in *EC Tax Rev.*, 1996, at 161.

(27) Court of Justice, 28 January 1992, case C-204/90, *H.M. Bachmann vs. Belgian Govt.* in *ECR*, 1992, at I-249.

(28) Court of Justice, 12 May 1998, case C-336/96, *Gilly vs/. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, III, at 833 (with note by S. MEDICI).

(29) Scholars (cfr. K. EICKER, *Cases Hoechst/Metallgesellschaft before the European Court of Justice*, in *Intertax*, 1999, at 173) analysed the reference to "EC preference" principle mentioned in the proceedings of joined cases C-397/98 (*Metallgesellschaft*) and C-410/98 (*Hoechst*). However, the decision issued by the Court on 8 March 2001 (in *Giur. It.*, 2001, at 1482) prudently avoided any reference to this aspect (and Advocate General Fennelly had already acted in the same manner when drawing up his conclusions).

this aim though the signature of multilateral agreements (30), Member States have exercised this authority for the purpose of entering into an extensive network of bilateral conventions with one another, mostly inspired by the models drawn up (initially by the League of Nations and subsequently by) the OECD.

These treaties pursue the aim of eliminating legal double taxation (31) through the use of various instruments (tax exemption or credit, disciplined in its many forms), and by differently scaling the levying power of the source nation on the various types of incomes obtained by persons resident in the other signatory nation (32).

The possibility of customizing the instruments provided for by such conventions, albeit for the final purpose of preventing double taxation, thus appears inherent to the exercise of fiscal policy (one might also say: "to the need to preserve the consistency of the taxation system") goals pursued by each Member State; and the same can be said with regard to the power to exclude from application of the convention's benefits persons who are not resident in either of the two signatory States (33) (and are not in similar circumstances, from the tax perspective, to residents of the contracting State applying the convention).

However, the object of such conventions is in fact to prevent resident taxpayers resident of the Contracting States from being subjected to double taxation, and certainly not to ensure that they are subject to the tax system that is the least burdensome of those in existence.

(30) This practice has been followed for other purposes indicated in Art. 293 (e.g. the Brussels Convention of 27th September 1968 on jurisdiction and the enforcement of sentences on civil and commercial matters (in the EC Official Journal, L 299, 31 December 1972, at 32-42) and the Brussels Convention of 29 February 1968 on the mutual recognition of companies and legal persons).

(31) Some treaties also contain specific provisions aimed at countering economic double taxation (see the Italian treaties with France and the UK), as well as the clause of Art. 9, para. 2, of the OECD Model Convention.

(32) "In the framework of the bilateral conventions intended to prevent double taxation the Member States are free to establish the connecting factors so as to share out taxation competency" (Court of Justice, 21 September 1999, case C-307/97, *Saint Gobain*, point 56).

(33) A different opinion would make redundant all anti-*treaty shopping* provisions contained in the treaties entered into by EU Member States. However, the Court of Justice has recognised in the *Centros* decision, the compatibility of domestic anti-avoidance provisions (thus not only of anti-tax evasion devices) and of "those concerned cannot abusively or fraudulently take advantage of Community law" (point 24).

Nor can different conclusions be reached in consideration of the *Saint Gobain* decision, based on the argument that the balance and reciprocity of the conventions signed by Germany with the United States and Switzerland would not be put in question by a unilateral extension of a tax advantage granted by such treaties, because such an extension would not affect the rights of nationals of these countries, nor impose new obligations upon them (34).

In this case, indeed, the extension of the subjective scope of treaty benefits was necessary in order to avoid making an *EC entity* (the German permanent establishment of a French enterprise) subject to a less favourable tax treatment than that applicable to German *resident* companies under German domestic law.

In other words, the terms of the comparison to be made in order to ascertain the existence or otherwise of an unlawful discrimination are, as usual, on the one hand the tax treatment applied to resident taxpayers, and on the other, the tax discipline applying to non-resident EU entities which, as in the case of a permanent establishment, are in "similar circumstances", from the tax perspective, as resident taxpayers.

The EC jurisprudence cannot, in conclusion, provide any backing for asserting the unlawfulness of the regulations of member state X, which subjects non-residents who are citizens of member state Y to treatment that is not less advantageous than the one applicable to residents, but is less facilitated in comparison to the one that the said state X allows, on the basis of a bilateral convention, for those non residents who are nationals of (member or third) country Z.

110

5. Applicability of the convention to ILOR

After the 1971-73 tax reform came into force, on 13 December 1974 an exchange of notes took place with the United States in order to apply the double tax treaty to the new taxes introduced by the reform. The notes expressly established that the convention is applicable to IRPEF (personal income tax) and IRPEG (company income tax), but made no mention of ILOR.

For this reason, in the decision examined the Court of Cassation states that this convention is not applicable to ILOR. Nor, given the clear wording of the notes exchanged, could other conclusions be reached, being ILOR - despite its very name (*Imposta locale sui redditi* - "local tax on income") and the initial intentions of the authors of the reform - in fact a tax levied at the State level. This is proved by the fact that local authorities lack any power as

(34) Point 59.

to assessment and collection of the tax (and also, following Law Decree No. 936 of 23 December 1977, setting one single rate for this tax applicable in the whole country) (35).

In this regard, the Court does not appear to have duly considered that, when notes were exchanged, it might have been logical to exclude the newly introduced ILOR tax from the scope of the treaty, being this tax in fact originally conceived as a local tax, which only later became a tax levied at the State level.

Accordingly, we cannot agree with what the Court of Cassation has stated with regard to the non-applicability of ILOR to the double tax treaty. Insofar as taxing powers are at the level of the Italian State (and not of some local body), this situation originates an infringement of Art. 8 (1) of the 1955 double tax treaty between Italy and the United States, which assigns the power of taxation exclusively to the State in which the registered office of the enterprise receiving the royalties is situated.

6. Concluding remarks

The decision examined here constitutes a new page in the lengthy vicissitudes concerning the applicability of ILOR to royalties paid to a non-resident enterprise with no permanent establishment in Italy, which can be summed up as follows:

a) from decision No. 4301 of 8 April 1992 onwards, the Court of Cassation consistently asserts the *reviviscenza* of ILOR, to be applied in the normal manner, when in application of an international treaty the income of an enterprise are excluded from application of IRPEF and IRPEG;

b) in the decisions No. 1122 of 3rd February 2000, No. 5768 of 8th May 2000, and No. 9942 of 28th July 2000, the Court of Cassation has maintained that, although the domestic rules, in themselves, would require the applica-

11

(35) All such prerogatives are maintained at the State level. Despite its title, scholars unanimously regard ILOR as a tax applicable at the State level; see A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Turin, 1998, at 752; R. LUPI, *Diritto Tributario. Parte speciale – I sistemi dei singoli tributi*, Milan, 1996, at 246 (who suggests that keeping the term “local” gives rise to uncertainties as whether or not the international treaties are applicable to this tax); G. MARONGIU, *Imposta Locale sui Redditi*, in *Enc. Giur.*, vol. XVI, Rome, 1989, at 4; M. MICCINESI, *I tributi diretti erariali*, in P. RUSSO, *Manuale di Diritto Tributario*, Milan, 1994, at 600; P. RUSSO, *L'lor sulle royalties corrisposte a società non residente* (note on CTC, 24 November 1978, No. 16278), in *Giur. It.*, 1980, III, sect. II, col. 38; R. SCHIAVOLIN, *L'imposta locale sui redditi – Funzione, presupposto e soggetti passivi*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* (volume *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*), F. TESAURO (ed.), Turin, 1996, at 366; F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario. Parte speciale*, Turin, 1994, at 152.

bility of ILOR, the tax cannot be levied, and the domestic provisions must not apply, insofar as they are in contrast with the EC non-discrimination principle (and with that of EC preference);

c) lastly, in the decision No. 3410 of 8 March 2002, the Supreme Court "adjusts its aim", specifying that the EC non-discrimination principle cannot be invoked by an enterprise whose registered office is not located in the European Union.

From this standpoint the decision is to be deemed correct, and remedies a major "oversight" committed by the Supreme Court in its decision No. 5768/2000 (since, as already mentioned, the EC non-discrimination principle does not stand in the way of domestic provisions entailing a "discriminatory" treatment in relation to residents of countries that do not belong to the European Union).

The decision does not, on the other hand, appear acceptable in the part in which it interprets the national tax regulations: in addition to the well-known criticisms which legal doctrine has been expressing for some time with regard to the so-called *reviviscenza* of ILOR, it must be noted that the interpretation adopted by the Court of Cassation gives rise to an infringement of the treaty rule allocating taxing powers to the country in which the latter has its registered office.

* * * * *

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIBUTARIA, 08-03-2002, N. 3410 (PRES. PAOLINI - REL. CECCHERINI)

Il principio comunitario di non discriminazione fiscale trova applicazione unicamente a beneficio di soggetti aventi nazionalità comunitaria.

Tale principio non può, pertanto, essere invocato da una società con sede negli Stati Uniti al fine di evitare l'applicazione dell'Ilor (Imposta locale sui redditi) sulle royalties percepite in Italia.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società U.I., con sede in U.S.A. e senza stabile organizzazione in Italia, percepì nel 1982 *royalties* da licenziatari italiani, ed aveva corrisposto la relativa Ilor per L. 229.413.000. La società propose nel termine di legge istanza di rimborso all'Intendenza di finanza di Latina, e - contro il silenzio - rifiuto che si era poi formato - ricorso alla Commissione tributaria di primo grado di Latina. Quest'ultima, con decisione n. 211/02/41/86, respinse il ricorso.

Nel giudizio di appello, promosso dalla società, la Commissione tributaria regionale del Lazio, con sentenza depositata il 26 luglio 1997, riformò la decisione impugnata, riconoscendo il diritto della società al rimborso richiesto.

Contro la sentenza di appello il Ministero delle finanze, in persona del ministro *pro tempore*, rappresentato e difeso *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato ha proposto ricorso per cassazione con un motivo, notificandolo il 26 ottobre 1998.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il ricorso si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, secondo comma lett. c) D.P.R. 29 settembre 1973 n. 599, in relazione all'art. 25, ult. co., D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, come modificato dall'art. 43 D.P.R. 30 dicembre 1980 n. 897, ed alla Convenzione Italia-USA in data del 30 marzo 1955, resa esecutiva con legge 19 luglio 1956, n. 943, ed allo scambio di note diplomatiche tra Italia ed USA in data 13 dicembre 1974, approvato con legge 6 aprile 1977, n. 233; si deduce che la sentenza della Commissione regionale ignora gli insegnamenti della Corte suprema in tema di assoggettamento ad Ilor delle *royalties* percepite in Italia da società con sede negli Stati Uniti e prive di stabile organizzazione nel nostro Paese, per il tempo antecedente all'entrata in vigore della Convenzione Italia-USA del 17 aprile 1984, ratificata e resa esecutiva con L. 11 dicembre 1985 n. 763.

Secondo la giurisprudenza tradizionale, già consolidata, di questa Cor-

te, nel vigore della disciplina transitoria di cui allo scambio di note intervenuto tra i due Stati il 13 dicembre 1974 ed approvato con L. 6 aprile 1977 n. 233 (prima della Convenzione di Roma 17 aprile 1984, ratificata e resa esecutiva con L. 11 dicembre 1985 n. 763), le *royalties* percepite dopo il 1982 da società statunitensi, senza stabile organizzazione in Italia si sottraggono all'Irpef ed all'Irpeg, ma non all'Ilor. Infatti, l'art. 1 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 599 ne esclude l'obbligazione per i redditi assoggettati alla fonte a titolo d'imposta, così riferendosi a quelli che effettivamente subiscano tale ritenuta, e non a quelli che, pur essendo ad essa astrattamente esposti, godano in concreto di esenzione (Cass. 17 giugno 1981 n. 3931, 26 marzo 1993 n. 3637, 21 febbraio 1995 n. 1872, 26 settembre 1997 n. 9457, 1° settembre 1997 n. 8320; e, sempre con riguardo alla riscossione di "royalties", ma in forza della Convenzione italo-britannica approvata con legge 12 agosto 1962 n. 1378, sentenza 8 aprile 1992 n. 4301).

Ciò posto, per il diritto interno occorre considerare: - che l'art. 1 D.P.R. n. 599/1973 individua il presupposto dell'Ilor nel possesso di redditi prodotti nello Stato, anche se esenti da Irpef ed Irpeg (come si verifica anche per i redditi esenti in forza di trattati internazionali diretti ad evitare le doppie imposizioni); - che, a seguito delle modifiche introdotte dagli artt. 31 e 43 D.P.R. 30 dicembre 1980 n. 897, applicabili ai redditi prodotti dal 1° gennaio 1982, il regime generale delle *royalties* percepite da enti o società estere senza stabile organizzazione in Italia, è quello della sottoposizione ai tributi, in base all'art. 19, 1° co., n. 9 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, relativo all'Irpef, richiamato dall'art. 22, comma secondo, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 598 per l'Irpeg; - che, per le *royalties*, l'Irpef e l'Irpeg sono assolte con ritenuta alla fonte; - che per espressa previsione normativa (art. 1, 2° co., lett. c) D.P.R. n. 599/1973 citato) sono esclusi dall'Ilor "i redditi assoggettati alla fonte a titolo d'imposta"; - che nella fattispecie, in applicazione della ricordata convenzione bilaterale italo-americana, non ha luogo la ritenuta alla fonte; - che pertanto non ricorre l'esenzione dall'Ilor di cui s'è detto, per la quale non è sufficiente la mera esenzione dall'Irpef e dall'Irpeg.

Da questo indirizzo, già consolidato, si è consapevolmente discostata la sentenza 8 maggio 2000 n. 5768. Secondo quest'ultima pronuncia, le *royalties* percepite in Italia da soggetto residente negli Usa non sono assoggettabili ad Ilor, con riguardo alla disciplina anteriore alla Convenzione di Roma del 17 aprile 1984, e ciò perché la disciplina in materia, da ricercare nello scambio di note tra i due Paesi in data 13 dicembre 1974, posteriore all'entrata in vigore del Trattato CEE, va interpretata in modo conforme al diritto comunitario, al quale deve ritenersi soggetto anche il contenuto dei trattati internazionali stipulati con i Paesi terzi; perché è principio del diritto comunitario quello (consacrato dall'art. 6 - 12 nella versione consolidata - del Trattato) di non discriminazione dei soggetti non residenti nel campo dell'imposi-

zione fiscale diretta, e tale principio è applicabile anche alle società; e perché tale principio risulterebbe leso dalla disciplina applicabile nella fattispecie, nell'interpretazione sostenuta dall'Amministrazione, che discriminerebbe in ambito intracomunitario i soggetti residenti negli Stati Uniti d'America, i quali sarebbero esclusi dal beneficio dell'esenzione delle *royalties* dall'Ilor perché sono esclusi in base al regime convenzionale (diretto ad evitare la doppia imposizione) della ritenuta a titolo d'imposta.

Il Collegio ritiene tuttavia di dover ribadire l'insegnamento tradizionale e maggioritario della Corte, per le ragioni appresso indicate.

L'esclusione dell'Ilor dal campo di applicazione della disciplina convenzionale Italia-U.S.A. contenuta nello scambio di note tra i due Paesi in data 13 dicembre 1974, reso esecutivo in Italia con legge 6 aprile 1977 n. 233, si basa esclusivamente sull'interpretazione del testo convenzionale, e non su norme di diritto interno. L'accordo in parola è stato concluso sulla proposta del Governo italiano di applicare in via provvisoria la precedente convenzione sulle doppie imposizioni "alle nuove imposte statali sui redditi"; a tal fine si conveniva espressamente che "il Governo italiano darà applicazione alle norme della convenzione a decorrere dall'1 gennaio 1974 con riferimento a: (1) l'imposta sul reddito delle persone fisiche e (2) l'imposta sul reddito delle persone giuridiche".

L'accordo, pertanto, pur riferendosi "alle nuove imposte statali sui redditi", aveva cura, prevenendo qualsiasi dubbio interpretativo, di precisare a quali imposte sarebbe stato applicato, e non comprendeva l'Ilor. È vero che quest'ultima imposta, nata come imposta locale, aveva perso i suoi tratti caratteristici in conseguenza del sistema di riscossione per autotassazione, che la assimilava alle imposte erariali (circostanza che rendeva maggiormente opportuna la formulazione espressa ed analitica del testo dell'Accordo, idonea a prevenire interpretazioni discordanti).

Ma la sua esclusione dall'ambito di applicazione di una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni di imposte statali non poteva per ciò solo considerarsi irrazionale, giacché l'imposta in questione era stata comunque istituita in sostituzione di una congerie di imposte locali contestualmente sopresse (tra le quali in particolare quella di famiglia e quella di consumo), delle quali era destinata ad assolvere la funzione sul piano finanziario; e la mancata estensione dell'Accordo alle imposte locali lasciava impregiudicata anche per i redditi prodotti negli Stati Uniti la tassazione locale, sicché l'inclusione dell'Ilor nell'area di applicazione della Convenzione avrebbe prodotto uno squilibrio e rotto la reciprocità delle prestazioni fra le Parti contraenti.

L'interpretazione delle norme di diritto interno, in forza delle quali deve ritenersi che i redditi in parola siano sottoposti ad Ilor, qualora pure comportasse una effettiva disparità di trattamento tra imprese italiane e imprese statunitensi non residenti in Italia (indagine non necessaria, perché assorbita

dalle considerazioni che seguono), manifestamente non si pone in contrasto con l'ordinamento comunitario, ed in particolare con l'art. 12, comma primo, del Trattato che istituisce la Comunità europea (nella versione consolidata dal Trattato di Amsterdam), in forza del quale nel campo di applicazione del Trattato "è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità".

Il principio di non discriminazione in base alla nazionalità, infatti, si riferisce ai paesi aderenti alla Comunità, giacché, secondo la Corte di giustizia CEE, non esiste nel Trattato un principio generale che imponga alla Comunità, nelle relazioni esterne, di consentire sotto tutti gli aspetti un trattamento uguale ai vari paesi terzi (sentenze 22 gennaio 1976 in causa 55/75, B.-I.-E.; 28 ottobre 1982 in causa 52/81, F.; 24 giugno 1986 in causa 236/84, M.). Questa giurisprudenza, definita costante dalla stessa Corte (sent. 24 giugno 1986 cit.; nel settore dell'agricoltura una serie di sentenze afferma anzi l'opposto principio della c.d. preferenza comunitaria: 13 giugno 1968 in causa 5/67, B.; 24 giugno 1970 in causa 73/69, O.; 27 ottobre 1971 in causa 6/71, R.; 10 gennaio 1973 in causa 55/72, G.; 22 gennaio 1976 cit.; 2 giugno 1976 in cause 56-60/74, K.), comporta che "non si può nemmeno considerare incompatibile col diritto comunitario la differenza di trattamento fra operatori economici comunitari che sia solo una conseguenza automatica dei diversi trattamenti riservati ai Paesi terzi coi quali tali operatori hanno stretto relazioni commerciali" (sent. 28 ottobre 1982 cit.).

116

Vero è che, ancora secondo la Corte citata, la circostanza che un cittadino di uno Stato membro sia anche cittadino di un Paese terzo, nel quale è residente, non lo priva di per sé del diritto di invocare come cittadino del primo Stato il divieto di cui all'art. 12 (sentenze 2 ottobre 1997 in causa 122/96, S.; 7 luglio 1992 in causa 369/90, M. ed altri); ma il problema considerato nella presente causa riguarda società senza stabile organizzazione in Italia (né in altro Paese della comunità, stando alle allegazioni di questa causa), per le quali, conseguentemente, l'ipotesi di una discriminazione tra società commerciali appartenenti alla Comunità è esclusa in radice.

In conclusione il ricorso, fondato secondo la giurisprudenza che si ritiene di dover condividere, dev'essere accolto. La cassazione della sentenza impugnata comporta il rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio, che deciderà attendendosi al seguente principio di diritto: "Le *royalties* percepite in Italia da una società con sede negli USA, nel vigore della disciplina transitoria di cui allo scambio di note intervenute tra i due Stati il 13 dicembre 1974 ed approvato con legge 6 aprile 1977 n. 233 (prima della Convenzione di Roma del 17 aprile 1984, ratificata e resa esecutiva con legge 11 dicembre 1985 n. 763), si sottraggono all'Irpef e all'Irpeg, ma non all'Ilor, trattandosi di proventi che, pur essendo astrattamente assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ne sono in concreto esenti". Il giudice del rinvio deciderà anche sulle spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio.

Portata del principio comunitario di non discriminazione fiscale

1. Premessa

Con le sentenze della Cassazione 8 maggio 2000, n. 5768 (1), 3 febbraio 2000, n. 1122 e 28 luglio 2000, n. 9942 (2), la Cassazione aveva sostenuto che le *royalties* percepite da imprese non residenti non possono essere assoggettate ad Ilor, in quanto la disciplina nazionale e quella contenuta nelle convenzioni contro la doppia imposizione devono essere interpretate in modo conforme al diritto comunitario, il quale prevale anche sulla normativa convenzionale.

L'applicazione dell'Ilor su tali proventi, infatti, darebbe luogo, secondo quanto argomentato dalla Cassazione nelle citate pronunce, ad un trattamento discriminatorio a danno delle imprese non residenti, in violazione del principio di non discriminazione sancito dal Trattato CE (3).

(1) Vicende analoghe a quelle esaminate in tale pronuncia sono state successivamente affrontate dalla Cassazione nelle sentenze 2 ottobre 2000, n. 12997; 27 ottobre 2000, n. 14197; e 28 ottobre 2000, n. 14253, con motivazioni che ricalcano fedelmente quelle svolte nella sentenza 5768/2000.

(2) Tali sentenze sono pubblicate in questa Rivista, n. 2/2001, p. 244, con nota C. GARBARINI (cui si rinvia per ulteriori riferimenti bibliografici). Nelle sentenze n. 1122/2000 e n. 9942/2000 si trattava di applicare la vecchia Convenzione Italia - Regno Unito del 4 luglio 1960 (oggi non più in vigore, in quanto sostituita dalla Convenzione 21 ottobre 1988).

(3) Circa il principio di non discriminazione fiscale desumibile dal sistema normativo comunitario si segnalano, *ex plurimis*, AA. VV., *Fundamental Freedoms for Citizens, Fundamental Restrictions on National Tax Law?*, in *European Taxation*, 2000, 3 (relativamente alla normativa italiana vedi, in particolare, l'intervento di M. LOMBARDI, a p. 60); P. ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari tra Paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. fin.*, 1993, 65; F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, 105-177; P. CLAEYS BOUUAERT, *La règle de non-discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de Justice européenne*, in *Journal de droit fiscal*, 1999, 269; F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2000, 34; L. HINNEKENS, *Compatibility of Bilateral Tax Treaties with EC Law - The Rules*, in *Intertax*, 1994, 146; *Id.*, *Compatibility of Bilateral Tax Treaties with EC Law - Application of the Rules*, in *EC Tax Rev.*, 1995, 202; H. VAN DEN HURK, *The European Court of Justice Knows its Limits*, in *EC Tax Rev.*, 1999, 211; F. VANISTENDAEL, *The role of the European Court of Justice as the Supreme Judge in tax case*, in *EC Tax Rev.*, 1996, 114, *Id.*, *Impact of European tax law on*

Con la sentenza che qui si commenta, la Cassazione torna sui suoi passi, rilevando che il principio comunitario di non discriminazione concerne esclusivamente il trattamento dei soggetti aventi la nazionalità di uno Stato membro (mentre nella fattispecie l'impresa soggetta a un trattamento fiscale "discriminatorio" aveva la nazionalità statunitense) (4).

2. Portata del principio comunitario di non discriminazione fiscale

La normativa comunitaria non contiene alcun esplicito divieto generale di discriminazione per il settore delle imposte dirette (5). Tale principio è, infatti, il frutto di un'operazione ermeneutica svolta negli ultimi anni dalla Corte di Giustizia, la quale ha estrapolato il divieto di normative discriminatorie dagli artt. 12 [contenente un generale divieto di porre in essere discriminazioni fondate sulla nazionalità dei soggetti (6)], 39 (il quale afferma la libertà di circolazione dei lavoratori), 43 e 48 (relativi alla libertà di stabilimento), 49 (che sancisce la c.d. "libera prestazione dei servizi") e 56 (che attiene alla libertà di circolazione dei capitali).

In sostanza la Corte giustifica i suoi interventi nel campo della fiscalità diretta in forza della constatazione che una normativa di uno Stato membro, la quale assoggetta gli operatori non residenti (cittadini di altro Paese membro) ad un trattamento fiscale deteriore rispetto a quello caratterizzante i cittadini di tale Stato, determina in tal modo un ostacolo alla libertà, riconosciuta a tutti i cittadini comunitari dal Trattato CE, di vivere, lavorare, svolgere un'at-

tax treaties with third countries, in *EC Tax Rev.*, 1999, 163; P. J. WATTEL, *Progressive Taxation of Non-Resident and Intra-EC Allocation of personal Tax Allowances*, in *European Taxation*, 2000, 210.

(4) La questione esaminata dalla Corte, attinente all'assoggettabilità ad Ilor delle *royalties* percepite in Italia (i.e. corrisposte da soggetti residenti) da società non residenti senza stabile organizzazione sul territorio dello Stato, è stata lungamente dibattuta dalla dottrina e dalla giurisprudenza. Per una sintetica esposizione del dibattito sorto attorno a tale questione si conceda di rinviare a C. GARBARINI, *Ilor sulle royalties e portata del principio di non discriminazione fiscale*, in questa Rivista, n. 2/2001, 244.

(5) Diversamente da quanto disposto, per il settore dell'imposizione indiretta, dagli artt. 90 e 91 del Trattato di Roma.

(6) Tale disposizione vale, peraltro, per le materie rientranti nel campo di applicazione del Trattato (individuato dall'art. 2), tra le quali non rientra di per sé il settore della fiscalità diretta. La Corte ha, peraltro, rilevato in numerose occasioni che "se è vero che allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza della Comunità, ciò non toglie tuttavia che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare le competenze loro attribuite nel rispetto del diritto comunitario" (punto 21 della sentenza Corte di Giustizia 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c. R. Schumacker*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, II, 3, con nota F. AMATUCCI).

tività economica e impiegare i propri risparmi in un qualsiasi Stato membro; ostacolo che, ove non sia giustificato da idonee ragioni (7), comporta una violazione delle sopra menzionate libertà fondamentali.

Una disciplina tributaria nazionale è, quindi, da ritenersi incompatibile con il così ricostruito principio comunitario di non discriminazione fiscale quando comporta una limitazione all'esercizio, *in ambito comunitario* (8), di una delle libertà fondamentali sancite dal Trattato, a danno di un soggetto giuridico comunitario; detta limitazione deve inoltre essere discriminatoria (9) e ingiustificata (10) (11).

(7) Sono le cc.dd. *rules of reason*, individuate dalla stessa Corte di Giustizia nell'esigenza di contrastare fenomeni elusivi (paradigmatica, al riguardo, la sentenza 3 settembre 1999, causa C-212/97, *Centros*, in *Foro It.*, 2000, IV, col. 317-322, con nota N. FORTUNATO), nella necessità di salvaguardare l'efficacia dei controlli fiscali (vedi, in particolare, la sentenza 15 maggio 1997, causa C-205/95, *Futura Participations SA*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, 15, con nota G. MELIS) e nell'opportunità di preservare la "coerenza" del sistema fiscale nazionale (significativa, in proposito, la sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *H.M. Bachmann c. Stato Belga*, in *Racc.*, 1992, I-249). La stessa Corte non ha invece ritenuto che l'esigenza di evitare diminuzioni nel gettito fiscale possa costituire una ragione idonea a giustificare una normativa fiscale nazionale discriminatoria (cfr., ad esempio, la sentenza 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint Gobain*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, III, 323, con nota C. GARBARINI).

(8) Deve pertanto trattarsi di una normativa che penalizzi (nel trattamento fiscale) gli operatori aventi la nazionalità di un altro Stato membro rispetto a quelli nazionali, ovvero renda fiscalmente meno vantaggioso, per gli operatori nazionali, prestare la propria attività sul mercato di un altro Stato membro piuttosto che in quello interno (cfr. sentenza 5 ottobre 1994, causa C-381/93, *Commissione c. Francia*, in *Racc.*, 5145, punto 14) o, infine, che ponga restrizioni alla libertà, per i destinatari dei servizi, di recarsi in un altro Stato membro per fruire ivi di un servizio (vedi, in particolare, la sentenza 28 ottobre 1999, causa C-55/88, *Bent Vestergaard*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, III, 83, con nota C. PINTO).

(9) Secondo la nozione di "discriminazione" elaborata nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, su cui si avrà modo di tornare più avanti (al paragrafo 3).

(10) In quanto non coperta da una delle *rules of reason* di cui s'è detto alla nota 15.

(11) Similmente L. HINNEKENS ('AMID': *The Wrong Bridge or a Bridge too Far? An Analysis of a Recent Decision of the European Court of Justice*, in *European Taxation*, 2001, 210) afferma che, per accertare se una misura fiscale contrasta con i principi comunitari è necessario porsi (almeno) sei domande:

- 1) "Does the case fall within the (intra-Community) scope of the EC Treaty?
- 2) Is the matter left to the Member States under Article 293, second indent EC?
- 3) Is the tax treatment a case of (direct) discrimination?
- 4) Is it then a case of prohibited restriction of the freedom of establishment?
- 5) Is there an imperative reason of general interest which justifies the tax restriction under the 'rule of reason' doctrine?
- 6) If the tax rule does not generate discrimination or another restriction of the freedoms (breach of primary Community law), it may still be prohibited under an EC tax directive (breach of secondary Community law)".

Per tale ragione non può che condividersi quanto affermato dalla Suprema Corte nella sentenza in commento, circa l'impossibilità di invocare l'applicazione del principio comunitario di non discriminazione fiscale ad una fattispecie nella quale non era riscontrabile quanto meno il presupposto "soggettivo" per l'applicazione di tale principio (essendo di nazionalità statunitense l'impresa penalizzata dalla normativa italiana discriminante).

A opposte conclusioni era pervenuta, come detto, la Cassazione nel decidere la sentenza n. 5768/2000, nella quale la Corte è giunta alla conclusione di escludere l'applicazione dell'Ilor sulle *royalties* percepite da un'impresa statunitense priva di stabile organizzazione in Italia. È ipotizzabile che su tale punto la Cassazione fosse stata fuorviata da un'imprecisa lettura della nota sentenza *Saint Gobain* (12).

In tale pronuncia la Corte di Giustizia ha sì affermato (*rectius*, ribadito) il divieto, in capo agli Stati membri, di porre in essere discriminazioni in campo fiscale nell'applicazione di trattati bilaterali stipulati con Stati terzi, ma ciò non ha comportato in alcun modo il superamento del sopra individuato presupposto di carattere soggettivo. Lo schema argomentativo seguito dalla Corte nel caso *Saint Gobain* può essere sintetizzato come segue:

a) Tizio, cittadino dello Stato membro X, percepisce dei redditi dallo Stato terzo Z;

b) Tizio chiede allo Stato membro Y di riconoscergli i benefici previsti dal trattato concluso tra lo Stato membro Y e lo Stato terzo Z;

c) la richiesta è giustificata dal fatto che Tizio, pur non avendo la cittadinanza dello Stato membro Y, opera ivi in condizioni in tutto analoghe (quanto meno sotto il profilo del trattamento fiscale) a quelle dei soggetti cittadini dello Stato membro Y (13) (14).

(12) Citata *retro* nota 7. La letteratura fiorita su tale fondamentale pronuncia è piuttosto ricca; si segnalano, in particolare, C. GARBARINI, *Il principio di non discriminazione tra società residenti e stabili organizzazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, II, 337; H. E. KOSTENSE, *The 'Saint Gobain' case and the application of tax treaties. Evolution or revolution?*, in *EC Tax Rev.*, 2000, 220; M. LAUSTERER, *Unlawful German Tax Discrimination of Permanent Establishment Comes before the European Court of Justice*, in *EC Tax Journal*, 1998, 1; R. OFFERMANN - C. ROMANO, *Treaty Benefits for Permanent Establishments: The 'Saint Gobain' Case*, in *European Taxation*, 2000, 180; OLIVER, *Entitlement of a permanent establishment to third state treaty benefits: 'Saint Gobain'*, in *BTR*, 2000, 174; H. VAN DEN HURK, *Did the ECJ's Decision in 'Saint Gobain' Change International Tax Law?*, in *BIFD*, 2001, 152.

(13) La sentenza *Saint Gobain*, in particolare, concerneva il caso di una società francese, la quale operava in Germania per il tramite di una stabile organizzazione ivi situata; tale stabile organizzazione deteneva alcune partecipazioni in società svizzere e statunitensi, e sui relativi dividendi era assoggettata a imposizione in Germania allo stesso modo delle imprese residenti. La Corte di Giustizia ha in tale occasione affermato che costituiva violazione dei principi comunitari negare a detta stabile organizzazione i benefici, in

A tali condizioni, il rifiuto, da parte dello Stato Y, di riconoscere tali benefici a Tizio, comporterebbe una lesione della libertà di stabilimento (presupposto oggettivo) riconosciuta a quest'ultimo, *cittadino comunitario* (presupposto soggettivo), dal Trattato CE.

L'applicabilità del divieto di discriminazione fiscale ai trattati stipulati con Stati terzi non implica, tuttavia, l'assoggettamento a tale vincolo per gli Stati terzi firmatari di siffatti trattati (15), né, per altro verso, la possibilità di invo-

ordine all'imposizione dei dividendi, riconosciuti (alle imprese tedesche) dalle convenzioni Germania - Stati Uniti e Germania - Svizzera (risultava, infatti, pregiudicata la libertà di stabilimento indiretto *della società francese*).

(14) Si parla a tal proposito di "fattispecie triangolare" (trattasi, di norma, come nello stesso caso *Saint Gobain*, di un'impresa, residente nello Stato X, dotata di una stabile organizzazione collocata nello Stato Y, mediante la quale produce reddito nello Stato Z). Relativamente ai fenomeni di "abuso del trattato" che possono derivare dall'applicazione della convenzione stipulata tra lo Stato di produzione del reddito e lo Stato della stabile organizzazione si rinvia a J. AVERY JONES - BOBBETT, *Triangular Treaty Problems: a Summary of the Discussion in Seminar E at the IFA Congress in London*, in *BIFD*, 1999, 16; P. PISTONE, *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*, in V. UCKMAR (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, 509-511 e K. VAN RAAD, *The 1992 OECD Model Treaty: triangular Cases*, in *European Taxation*, 1993, 298, nonché al relativo rapporto OCSE (*Triangular Cases*, in *Model Tax Convention - Four Related Studies*, Parigi, 1992, 30). In merito alle problematiche sollevate dall'applicazione del divieto di discriminazione previsto dal Trattato stipulato tra lo Stato di residenza dell'impresa e quello della stabile organizzazione si veda inoltre K. VAN RAAD, *Issues in the Application of Tax Treaties: Non-Discrimination Clauses*, in *BIFD*, 1986, 348; H. VAN DEN HURK, *Did the ECJ's Decision in 'Saint Gobain' Change International Tax Law?*, cit., 156-157; K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, Deventer, 1997, 1319.

(15) Maggiori perplessità sorgono, invece, per l'ipotesi in cui quest'ultimo Stato sia membro dell'UE. vale a dire nel caso in cui un'impresa dello Stato membro X produca proventi nello Stato membro Z mediante una stabile organizzazione collocata nello Stato membro Y: lo Stato Z dovrà trattare detti proventi come percepiti da un soggetto dello Stato X (applicando, pertanto, la convenzione Stato Z - Stato X), oppure dovrà considerarli come prodotti da un soggetto dello Stato Y (rendendosi dunque applicabile il Trattato stipulato con tale Stato)?

Detto in altre parole: le statuizioni della Corte di Giustizia nel caso *Saint Gobain* comportano semplicemente che (a) gli Stati membri devono garantire alle stabili organizzazioni site sul loro territorio i medesimi benefici fiscali riconosciuti, in virtù di normativa interna o convenzionale, alle imprese residenti, ovvero implicano anche che (b) alle stabili organizzazioni di imprese residenti in altro Stato membro debba essere riconosciuto lo *status* di impresa residente (c.d. *fiction of independence*) e che (c), tale *status*, dev'essere riconosciuto, in forza del principio di "lealtà comunitaria" di cui all'art. 10 Trattato CE, non solo dallo Stato membro in cui la stabile organizzazione è sita, ma anche dallo Stato membro di produzione del reddito (c.d. *third party application* del principio di libertà di stabilimento).

Allo stato attuale il diritto comunitario e la giurisprudenza della Corte di Giustizia non paiono offrire argomenti decisivi per asserire la sussistenza dei corollari di cui sopra *sub* (b) e *sub* (c); cfr., sul punto, H. E. KOSTENSE, op. cit., 220 ss. (la *third party application* è invece affermata, tra gli altri, da H. VAN DEN HURK, op. cit., 157).

carne la protezione da parte dei soggetti extracomunitari (quale un'impresa statunitense) (16).

3. Divieto di discriminazione fiscale e doppia imposizione

Come detto, nella sentenza che qui si commenta la Cassazione afferma che il principio comunitario di non discriminazione non può essere invocato per ottenere la disapplicazione della normativa nazionale, la quale prevede (a giudizio della Suprema Corte) l'applicazione dell'Ilor pur in presenza di una convenzione bilaterale che attribuisce all'altro Stato contraente il potere impositivo sui redditi conseguiti dall'impresa estera di nazionalità non comunitaria.

L'applicazione del principio di non discriminazione è dunque impedito dalla nazionalità non comunitaria dell'impresa interessata.

Si noti che in passato la Cassazione ha affrontato la questione della "reviviscenza" dell'Ilor sulle *royalties* percepite da un'impresa britannica, affermando che l'applicazione dell'imposta su tali proventi avrebbe comportato una discriminazione ai danni dell'impresa, in violazione del diritto alla libera prestazione dei servizi riconosciuto all'impresa dall'art. 49 del Trattato CE (17).

Ciò in quanto l'impresa britannica (soggetto avente la propria sede nel territorio dell'UE) avrebbe dovuto assommare, all'Ilor versata in Italia, le imposte da pagare in Gran Bretagna sulle medesime *royalties*, senza poter fruire in tale Stato del credito d'imposta convenzionale per il prelievo fiscale scontato in Italia [infatti le autorità britanniche, ove ritenessero l'Ilor esclusa dal campo d'applicazione della convenzione, non potrebbero che negare il credito d'imposta previsto da questa (18); qualora dette autorità dovessero, al contrario, reputare la convenzione applicabile all'Ilor, negherebbero il credito d'imposta, essendo illegittima l'applicazione di tale imposta su proventi che vengono dalla convenzione sottratti alla potestà impositiva dello Stato della fonte].

(16) Circa le interrelazioni tra principio comunitario di non discriminazione fiscale e trattati stipulati con Paesi terzi vedi, in aggiunta ai contributi citati sopra alla nota 20, F. VANISTENDAELE, *Impact of European tax law on tax treaties with third countries*, in *EC Tax Rev.*, 1999, 163; W. GASSNER, M. LANG, E. LECHNER, *Tax Treaties and EC Law*, L'Aja - Londra - New York, 1997; P. PISTONE, *The Impact of Community Law on Tax Treaty: Issues and Solutions*, L'Aja - Londra - New York, 2002.

(17) Si vedano le citate sentenze n. 1122/2000 e n. 9942/2000, nelle quali si trattava di applicare la vecchia Convenzione Italia - Regno Unito del 4 luglio 1960.

(18) In tal caso, peraltro, al contribuente resterebbe la possibilità di invocare l'applicazione delle disposizioni volte a eliminare unilateralmente i fenomeni di doppia imposizione internazionale previsti dalla normativa interna.

In effetti, una normativa nazionale che espone i prestatori di servizi non residenti a fenomeni di doppia imposizione è certamente penalizzante per questi ultimi, essendo i soggetti residenti di norma sottratti a tali pericoli. Tuttavia occorre rammentare che, com'è noto, per aversi "doppia imposizione internazionale", occorre che due o più Stati indipendenti assoggettino un medesimo provento, in capo a un medesimo soggetto giuridico, *alla stessa imposta o a imposte comparabili* (19).

Se, pertanto, si nega il carattere erariale dell'Ilor, e se ne afferma la natura di tributo "locale" [e posto che si ritenga costituzionalmente legittima la *sourcing rule* di cui all'art. 19, n. 9, del D.P.R. n. 599/1973 (20)], non può parlarsi di "doppia imposizione" né, sotto tale profilo, di normativa discriminante. D'altra parte, affermare il carattere discriminatorio dell'assoggettamento a Ilor delle *royalties* significa riconoscere il carattere erariale dell'imposta (come peraltro fatto, seppur incidentalmente, dalla stessa Cassazione).

Occorre, a questo punto, domandarsi se sia effettivamente corretto richiamarsi alla nozione di "discriminazione fiscale" con riguardo ad una normativa nazionale che espone i soggetti non residenti a situazioni di doppia imposizione.

Poco sopra, si è sottolineato come, sotto un profilo oggettivo, il principio comunitario di non discriminazione sia violato da una normativa che comporti limitazioni discriminatorie e ingiustificate ad una o più delle libertà fondamentali. La Corte di Giustizia ha chiarito, in molti suoi interventi, che è "discriminatoria" la normativa nazionale che *tratti in maniera difforme situazioni analoghe e in maniera analoga situazioni difformi* (21) (22).

12

(19) A. FANTOZZI - K. VOGEL, voce 'Doppia imposizione internazionale', in *Digesto - Discipline privatistiche - sez. comm.*, vol. V, Torino, 186. Per un'ampia disamina degli orientamenti dottrinali in materia di doppia imposizione vedi C. GARBARINO, op. cit., 391 ss.

(20) La dottrina maggioritaria reputa, infatti, che la potestà impositiva dello Stato trovi un limite "interno" (in assenza di limiti di diritto internazionale generale al riguardo) nel disposto dell'art. 53, comma 1, il quale stabilisce che "Tutti sono chiamati a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" (in ordine al rapporto tra capacità contributiva e limiti territoriali alla potestà impositiva dello Stato vedi G. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, 33; R. LUPI, voce 'Territorialità del tributo', in *Enc. Giur.*, vol. XXXI, Roma, 1994, 3; A. MANGANELLI, voce 'Territorialità dell'imposta', in *Digesto - Discipline privatistiche - sez. comm.*, Torino, vol. XV, 369; G. MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 1965, 224. La legittimità costituzionale dell'art. 19, n. 9, del D.P.R. n. 599/1973 fu, come già accennato, vivacemente criticata da E. DE MITA (*Ritenuta d'imposta: l'asso pigliatutto del diritto tributario*, in *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984, 902 ss.).

(21) "Il principio di non discriminazione... impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera differenziata e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale a meno che un tale trattamento non sia obiettivamente giustificato" (punto 28 della sentenza 13 dicembre 1984, causa 106/83, *Sermide*, in *Racc.*, 4209); d'altra parte "il tratta-

Non ha, dunque, di per sé carattere discriminatorio (almeno nell'accezione testé evidenziata) assoggettare ad Ilor le *royalties* percepite di un'impresa non residente (prive di stabile organizzazione in Italia) secondo la medesima aliquota e le stesse modalità applicate nei confronti dei soggetti residenti. Né vale obiettare che tale applicazione dell'imposta pone le condizioni, ove si considerino anche i tributi simili che verranno applicati nel Paese di residenza dell'impresa, per il manifestarsi di una situazione di doppia imposizione.

In altre parole, non può essere vista come *discriminatoria* una normativa che assoggetti a imposta determinati proventi secondo le medesime modalità e aliquote, siano essi percepiti da propri cittadini come da stranieri; tale imposizione può, ciò nondimeno, essere *illegittima*, o perché determina un dispiegamento della potestà impositiva statale oltre i limiti fissati dalla Carta costituzionale, oppure perché viola una *distributive rule* contenuta in una convenzione internazionale (la quale prescriva un'imposizione nulla o ridotta di tali proventi nello Stato in questione).

4. Il c.d. principio di preferenza comunitaria

Nella sentenza in esame la Cassazione osserva, inoltre, che l'applicabilità dell'Ilor non può essere negata in ragione del c.d. principio di preferenza comunitaria.

124

mento differente di situazioni non confrontabili non porta automaticamente alla conclusione che ci sia discriminazione" (Sentenza 17 luglio 1963, causa 13/63, *'Italian refrigerators'*, in *Giur. It.*, 1964, I, col. 1-8, con nota GORI).

(22) Il divieto di discriminazione previsto dall'art. 24, par. 1, della Convenzione Modello OCSE considera discriminatorio l'assoggettamento di nazionali dell'altro Stato contraente, i quali si trovino *"in the same circumstances, in particular with respect to residence"*, a imposizioni o oneri connessi *"other or more burdensome"* rispetto a quelli disposti per i propri. Il paragrafo 3 del medesimo art. 24 stabilisce che la stabile organizzazione che un'impresa di uno Stato residente ha nell'altro Stato contraente non può essere assoggettata in quest'altro Stato ad un'imposizione *"less favourably levied"* rispetto all'imposizione gravante sulle imprese di detto Stato (giacché si assume che detta stabile organizzazione si trovi, sotto un profilo fiscale, nelle "stesse condizioni" in cui si trovano tali imprese). La Convenzione Modello ONU e la Convenzione Modello USA contengono disposizioni testualmente identiche a quelle del Modello OCSE.

Circa il significato da attribuirsi a tali espressioni (e sulle asimmetrie evidenziabili tra le due clausole di non-discriminazione contemplate dall'art. 24) cfr. AA. VV., *The Non-Discrimination Article in Tax Treaties*, cit., 361 ss. e 425 ss., nonché K. VOGEL, op. cit., in particolare a p.1316. Per un'analisi del concetto di "normativa discriminatoria" accolto nella Convenzione Modello USA si rinvia inoltre a S. H. GOLDBERG - P. A. GLICKLICH, *Treaty-based non Discrimination: Now You See It Now You Don't*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 529 ss.

In base a tale principio, già applicato dalla Corte di Giustizia in pronunce attinenti altri settori dell'ordinamento [ad es. l'agricoltura (23)], gli Stati membri avrebbero l'obbligo di estendere a tutti i cittadini comunitari le agevolazioni fiscali concesse mediante accordi bilaterali stipulati con determinati Paesi membri (24).

La Corte afferma, correttamente, che di tale principio non può beneficiare un'impresa di nazionalità non comunitaria; d'altra parte, la Cassazione lascia intendere che anche detto principio (come il principio di non discriminazione) osta all'applicazione dell'Ilor sulle *royalties* percepite da un'impresa non residente avente la sede in un Paese della UE (25).

La dottrina prevalente tende, peraltro, a negare la possibilità di impiegare detto principio in materia tributaria (26). Argomenti a sostegno di tale orien-

(23) Cfr. le sentenze Corte di Giustizia, 13 marzo 1968, causa 5/67, *Beus* (in *Racc.*, 113); Corte di Giustizia, 14 luglio 1994, causa C-353/92, *Rep. Ellenica c. Consiglio* (in *Racc.*, I, 3451) e Trib. di 1° grado, 15 dicembre 1994, causa T-489/93, *Unifruit Hellas EPE*, in *Racc.*, II, 1228. In talune sentenze i giudici comunitari hanno anche esaminato la questione della sussistenza di un "principio di preferenza comunitaria" nell'ambito del c.d. "regime dell'approvvigionamento" disciplinato nel Trattato Euratom: cfr. Corte di Giustizia, 11 marzo 1997, causa C-357/95, *Empresa Nacional de Uranio*, (in *Racc.*, I, 1329) e (sulla medesima vicenda) Trib. di 1° grado, 15 settembre 1995, causa T-458/93 (in *Racc.*, II, 2459).

(24) Schematicamente può dirsi che dal (presunto) principio di "preferenza comunitaria" possono trarsi tre corollari (l'attenzione della dottrina è peraltro tutta concentrata sul primo, e più "ragionevole", dei tre):

- se uno Stato membro X, mediante una convenzione bilaterale o una norma interna, ha riconosciuto, ai cittadini dello Stato membro Y, una data agevolazione, tale misura deve essere estesa dallo Stato X ai cittadini di tutti gli altri Stati membri;

- detta estensione deve operare anche in relazione alle agevolazioni che lo Stato membro X abbia in tali modi concesso ai cittadini dello Stato terzo Z;

- un soggetto avente (la residenza e) la nazionalità dello Stato membro X può invocare, in ordine al trattamento fiscale cui assoggettare i proventi da esso conseguiti nello Stato membro Y, l'applicazione delle misure agevolative disciplinate dalla convenzione stipulata tra lo Stato membro Z e lo Stato membro K.

(25) A tal riguardo si veda quanto osservato dalla Corte nella citata sentenza 9942/2000 (nella quale si trattava di applicare la convenzione Italia - Regno Unito del 1960): "È opinione comune, infatti, che il principio di non discriminazione comporti l'estensione automatica di un vantaggio o di un'opportunità accordata ai soggetti di uno Stato membro mediante una norma pattizia o di diritto interno ai soggetti di tutti gli altri Stati membri".

(26) Cfr. F. AMATUCCI, *La discriminazione di trattamento nel Modello OCSE*, in V. UCKMAR (a cura di), *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, 1999, 437; A. J. MARTIN JIMÉNEZ, F. A. GARCIA PRATS e J. M. CALDERÓN CARRERO, *Triangular Cases. Tax Treaties and EC Law: The 'Saint Gobain' Decision of the ECJ*, in *Bullettin*, 2001, 241; L. HINNEKENS, *Comparability of Bilateral Tax Treaties with European Community Law. The Rules*, in *EC*

tamento vengono tratti da alcune statuizioni della Corte di Lussemburgo contenute, in particolare, nelle sentenze *Bachmann* (27) e *Gilly* (28) (29).

In effetti, l'art. 293 del Trattato di Roma riconosce manifestamente agli Stati membri la competenza a stipulare, "per quanto occorra", convenzioni finalizzate all'eliminazione della "doppia imposizione fiscale all'interno della comunità". Benché la disposizione fosse rivolta, presumibilmente, a stimolare il perseguimento di tale scopo mediante la conclusione di accordi multilaterali (30), gli Stati membri hanno esercitato tale competenza stipulando tra loro un ampio *network* di convenzioni bilaterali, per lo più ispirate ai modelli elaborati (prima dalla Società delle Nazioni e, successivamente) dall'OCSE.

Tali convenzioni perseguono il fine di eliminare la doppia imposizione giuridica (31) mediante diversi strumenti (l'esenzione o il credito d'imposta, di-

Tax Rev., 1994, 154; E. KEMMEREN, *The Termination of the m.f.n. clause Dispute in Tax Treaty Law*, *ibidem*, 1997, 146; H. VAN DEN HURK, *The European Court of Justice knows its limits*, in *EC Tax Rev.*, 1999, 216-218; K. VOGEL, op. ult. cit., 264. La tesi contraria è tradizionalmente sostenuta da parte della dottrina tedesca e austriaca (A. J. RÄDLER, *Most-Favoured Nation Clause in European Tax Law?*, in *EC Tax Rev.*, 1995, 66; H. KERGALL, *Aspects of Treaty Overriding*, in *Intertax*, 1993, 452; J. SCHUCH, *Most favoured nation clause in tax treaty law*, in *EC Tax Rev.*, 1996, 161).

126

(27) Corte di Giustizia, 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *H.M. Bachmann c. Stato Belga*, in *Racc.*, 1992, I-249.

(28) Corte di Giustizia, 12 maggio 1998, causa C-336/96, *Coniugi Gilly c. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, III, 833 (con nota S. MEDICI).

(29) Un certo interesse era stato suscitato in dottrina (cfr. K. EICKER, *Cases Hoechst/Metallgesellschaft before the European Court of Justice*, in *Intertax*, 1999, p. 173) dal riferimento al presunto principio di "preferenza comunitaria" fatto nel corso delle cause riunite C-397/98 (*Metallgesellschaft*) e C-410/98 (*Hoechst*). Decidendo su tali controversie con la sentenza 8 marzo 2001 (in *Giur. It.*, 2001, 1482), la Corte ha tuttavia prudentemente omesso di pronunciarsi su tale aspetto (e lo stesso aveva già fatto l'Avvocato Generale Fennelly nel redigere le sue conclusioni).

(30) Prassi che è stata seguita per altri obiettivi indicati dall'art. 293 [basti ricordare la Convenzione di Bruxelles del 27 settembre 1968 sulla competenza giurisdizionale e l'esecuzione delle sentenze in materia civile e commerciale (in *GUCE*, L 299, del 31 dicembre 1972, 32-42) e la Convenzione di Bruxelles del 29 febbraio 1968 sul reciproco riconoscimento delle società e delle persone giuridiche].

(31) Talune convenzioni contengono anche specifiche disposizioni volte a limitare il fenomeno della doppia imposizione economica sugli utili delle imprese successivamente assoggettati a imposizione in capo ai percettori quali utili da partecipazione (relativamente all'Italia, si vedano i Trattati stipulati con Francia e Regno Unito). Com'è noto, inoltre, una disposizione volta ad eliminare una situazione di doppia imposizione economica è dettata dall'art. 9, par. 2, della Convenzione Modello OCSE.

sciplinato nelle sue molteplici forme), e mediante una diversa gradazione del potere impositivo dello Stato della fonte sulle varie tipologie di redditi conseguiti dai soggetti residenti nell'altro Stato contraente (32).

La possibilità di "dosare" gli strumenti convenzionali, pur sempre con il fine ultimo di impedire situazioni di doppia imposizione, appare dunque conaturale all'esercizio della politica fiscale (si potrebbe anche dire: "all'esigenza di preservare la *coerenza* del sistema fiscale") da parte dei singoli Stati membri; lo stesso dicasi in ordine al potere di escludere l'applicazione dei benefici convenzionali nei confronti di soggetti che non siano residenti in alcuno dei due Stati contraenti (33) (né risultino in una situazione analoga, sotto il profilo del trattamento fiscale, a quella dei soggetti aventi la residenza dello Stato contraente che si trova ad applicare la convenzione).

D'altra parte, lo scopo di siffatte convenzioni è, appunto, quello di impedire che i contribuenti residenti negli Stati contraenti subiscano una doppia tassazione, non certo quello di assicurare loro l'assoggettamento al regime impositivo più mite tra quelli esistenti.

Né a diverse conclusioni può giungersi in considerazione di quanto statuitosi nella citata sentenza *Saint Gobain*, in cui la Corte di Lussemburgo ha in particolare rilevato che l'equilibrio e la reciprocità delle Convenzioni stipulate dalla Germania con gli Stati Uniti e la Svizzera non verrebbero rimessi in discussione da un'estensione unilaterale di un'agevolazione fiscale prevista da tali Convenzioni, poiché una tale estensione non pregiudicherebbe affatto i diritti dei cittadini di tali Paesi, né imporrebbe loro nuovi obblighi (34).

In tale fattispecie, infatti, l'estensione dell'ambito soggettivo d'applicazione del beneficio convenzionale era necessaria per non assoggettare *un soggetto comunitario* (la stabile organizzazione tedesca di un'impresa francese) ad un trattamento fiscale peggiore rispetto a quello riservato dalla normativa tedesca alle società *residenti*.

In altre parole, i termini del raffronto da operare per evidenziare o meno una discriminazione illegittima sono, pur sempre, da un lato, il trattamento tributario applicato ai soggetti residenti e, dall'altro, la disciplina fiscale cui ri-

(32) "Nel quadro delle convenzioni bilaterali stipulate per evitare la doppia imposizione gli Stati membri sono liberi di stabilire i fattori di collegamento al fine di ripartirsi la competenza tributaria" (Corte di Giustizia, 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint Gobain*, punto 56, citata).

(33) Affermare il contrario vorrebbe dire, tra l'altro, togliere ogni significato alle disposizioni anti-*treaty shopping* contenute nei trattati stipulati tra loro dagli Stati membri; la Corte di Giustizia ha tuttavia riconosciuto, nella citata sentenza *Centros*, la compatibilità con i principi comunitari delle normative nazionali mirate a contrastare fenomeni elusivi (e non solamente quelli di vera e propria evasione fiscale), e che "gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario" (punto 24 della motivazione).

(34) Punto 59 della motivazione.

sultano sottoposti i soggetti non residenti comunitari che, come nel caso di una stabile organizzazione, si trovino in "condizioni analoghe", sotto il profilo tributario, rispetto ai soggetti residenti.

Dalla giurisprudenza comunitaria non può trarsi, in conclusione, alcun elemento al fine di affermare l'illegittimità della normativa di uno Stato membro X, la quale assoggetti i soggetti non residenti, cittadini dello Stato membro Y, ad un trattamento non deteriore rispetto a quello applicabile ai residenti, ma meno agevolato in confronto a quello che il medesimo Stato X riconosce, in base ad una convenzione bilaterale, ai non residenti che abbiano la nazionalità dello Stato (membro o terzo) Z.

5. Applicabilità della convenzione all'Ilor

A seguito dell'entrata in vigore della riforma tributaria del 1971-73, l'Amministrazione italiana effettuò, in data 13 dicembre 1974, uno scambio di note con le autorità statunitensi, al fine di rendere applicabile la convenzione vigente alle imposte introdotte con la riforma. In tale scambio di note si stabilisce espressamente l'applicabilità della convenzione all'Irpef e all'Irpeg, non menzionandosi l'Ilor.

Per tale ragione, nella sentenza in esame la Cassazione afferma che tale convenzione non è applicabile all'Ilor. Né, stante la chiara formulazione dello scambio di note, a diverse conclusioni può giungersi, rileva la Corte, osservandosi come l'Ilor, nonostante la sua stessa denominazione e le iniziali intenzioni del legislatore della riforma, abbia ben presto assunto in concreto la natura di imposta *erariale*, in ragione della totale assenza di potere da parte degli enti locali in ordine all'accertamento e alla riscossione dell'imposta (nonché, a seguito del D.L. 23 dicembre 1977, n. 936, in ordine alla determinazione dell'aliquota unica nazionale) (35).

Al riguardo, la Corte non pare aver debitamente considerato che, al momento di porre in essere lo scambio di note, appariva logico escludere la neo-

(35) Tutte prerogative riservate per legge all'amministrazione statale. Sul carattere "erariale" dell'imposta locale sui redditi, come evolutasi negli anni successivi alla sua introduzione, si registra univocità di opinioni in dottrina: cfr., *ex multis*, A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino, 1998, 752; R. LUPI, *Diritto Tributario. Parte speciale - I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 1996, 246 (ove tale Autore evidenzia proprio come il mantenimento dell'appellativo "locale" determini delle incertezze circa l'applicabilità o meno delle convenzioni internazionali a tale imposta); G. MARONGIU, voce *Imposta Locale sui Redditi*, in *Enc. Giur.*, vol. XVI, Roma, 1989, 4; M. MICCINESI, *I tributi diretti erariali*, in P. RUSSO, *Manuale di Diritto Tributario*, Milano, 1994, 600; P. RUSSO, *L'Ilor sulle royalties corrisposte a società non residente* (nota a CTC, 24 novembre 1978, n.16278), in *Giur. It.*, 1980, III, sez.II, col.38; R. SCHIAVOLIN, *L'imposta locale sui redditi - Funzione, presupposto e soggetti passivi*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario (volume Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi)*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1996, 366; F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario. Parte speciale*, Torino, 1994, 152.

nata Ilor dall'ambito applicativo della convenzione; come accennato, infatti, tale tributo è stato concepito come avente natura di imposta *locale*, e solo in un secondo momento ha progressivamente acquisito la natura di imposta *erariale*.

Per tale ragione non può condividersi quanto sostenuto dalla Cassazione, circa l'inapplicabilità della convenzione all'Ilor. Affermare la potestà impositiva dello Stato italiano (e non, si badi, di un ente locale territoriale) comporta, per ciò solo, violazione dell'art. 8, par. 1, della convenzione Italia - Stati Uniti del 1955, il quale attribuisce potestà impositiva esclusiva allo Stato in cui ha sede l'impresa che percepisce le *royalties*.

6. Osservazioni conclusive

La sentenza qui commentata segna una nuova pagina della annosa vicenda dell'Ilor sulle *royalties* corrisposte a un'impresa non residente senza stabile organizzazione in Italia. In sintesi:

a) a partire dalla sentenza 8 aprile 1992, n. 4301, la Cassazione afferma costantemente la "reviviscenza" dell'Ilor, da applicarsi secondo le modalità ordinarie, qualora in applicazione di una convenzione internazionale i proventi dell'impresa siano esclusi dall'applicazione di Irpef e Irpeg;

b) con le sentenze 3 febbraio 2000, n. 1122, 8 maggio 2000, n. 5768, e 28 luglio 2000, n. 9942, la Cassazione ha affermato che, anche se la normativa interna prevederebbe, di per sé, l'assoggettamento ad Ilor, l'imposta non può essere applicata, e la disciplina interna deve essere in tal senso disapplicata, in quanto contrastante con il principio comunitario di non discriminazione fiscale (e con quello di preferenza comunitaria);

c) con la sentenza 8 marzo 2002, n. 3410, infine, la Suprema Corte "aggiusta il tiro", precisando che il principio comunitario di non discriminazione non può essere invocato da un'impresa non avente sede nell'UE.

Sotto tale profilo la sentenza è da reputare corretta, e rimedia ad una notevole "svista" in cui era incorsa la Suprema Corte nella sentenza n. 5768/2000 (in quanto, come detto, il principio comunitario di non discriminazione non osta a normative che comportino un trattamento "discriminatorio" di soggetti residenti in Stati non appartenenti all'Unione Europea).

La pronuncia non appare condivisibile, invece, nella parte in cui interpreta la normativa nazionale: oltre alle ben note censure che la dottrina ha da tempo evidenziato in merito alla c.d. "reviviscenza" dell'Ilor, occorre osservare come l'interpretazione adottata dalla Cassazione dia luogo alla violazione della norma convenzionale che assegna la potestà impositiva sui proventi dell'impresa allo Stato in cui questa ha la propria sede.

Cristiano Garbarini

Sezione III - Documentazione
*Section III - Laws, administrative practice
and other official documentation*

Convenzioni internazionali in materia tributaria - Ocse - Nuovo modello di convenzione bilaterale e multilaterale in materia di scambio di informazioni

Nell'aprile scorso il *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information* dell'Ocse ha approvato, unitamente alle rappresentative di undici Stati e centri finanziari non membri, un modello di accordo finalizzato a favorire la cooperazione internazionale nella materia fiscale attraverso lo scambio di informazioni.

L'adesione all'Accordo da parte di un elevato numero di Stati e Territori non membri Ocse (si tratta di Aruba, Antille olandesi, Bahrain, Bermuda, Cipro, Isola di Man, Isole Cayman, Malta, Mauritius, San Marino e Seichelles) rappresenta un importante passo in avanti nella politica di emarginazione che gli Stati occidentali hanno intrapreso nei confronti degli Stati o Territori considerati "non cooperanti".

Esso, infatti, è direttamente rivolto a realizzare gli obiettivi stabiliti dall'Ocse in una serie di documenti ufficiali (dopo il Rapporto "*Harmful tax competition: an emerging global issue*" del gennaio 1998, l'Ocse ha diramato nel giugno 2001 il successivo "*Towards global tax co-operation: progress in identifying and eliminating harmful tax practices*", al quale ha fatto seguito nel 2001 un ulteriore "*Progress report*"), ove viene gradualmente evidenziato il ruolo centrale che tra i criteri per identificare gli Stati e territori che pongono in essere pratiche fiscali dannose assumono la trasparenza interna e lo scambio di informazioni.

Secondo l'intenzione dei suoi estensori (si vedano i punti 3 e 4 dell'Introduzione all'Accordo), peraltro, il nuovo modello di accordo non è uno strumento vincolante ma è rivolto ad individuare una base minima nel raggiungimento dei predetti obiettivi, lasciando liberi gli Stati contraenti di adottare strumenti di diverso tipo purché idonei a raggiungere il livello di cooperazione in esso previsto ovvero livelli superiori.

Scopo del nuovo Accordo non è, quindi, quello di imporre in via esclusiva un particolare strumento idoneo a raggiungere questi *standard* ma quello più limitato di disciplinare in modo compiuto una delle diverse soluzioni che consentono di realizzare tali obiettivi. Anzi, il Gruppo di lavoro lo considera soltanto un punto di partenza (introduzione all'Accordo, punto 4) ritenendo che dovrebbero essere altri (in particolare i trattati bilaterali contro le doppie imposizioni) gli strumenti che più di tutti consentono di raggiungere gli obiettivi stabiliti

dall'Ocse in materia di contrasto ai c.d. "paradisi fiscali" (Introduzione all'Accordo, punto 6).

Il testo completo dell'Accordo viene riportato qui di seguito nella sola lingua inglese (trattandosi di documento ufficiale non ne è stata fatta alcuna traduzione). Il suo Commentario non viene pubblicato per motivi di spazio ma può essere reperito sul sito <http://www.oecd.org>. Un più ampio commento dell'Accordo è in corso di preparazione e sarà pubblicato nel prossimo numero.

P.S.

International tax treaties - Oecd - New model for bilateral and multilateral agreements on exchange of information in tax matters

In the last April, the Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information has approved, together with eleven non-member States, a model agreement which aims to favour the international cooperation on tax matters through exchange of information.

The agreement of a so big number States and territories non Oecd representatives (Aruba, Bahrain, Bermuda, Cayman Islands, Cyprus, The Isle of Man, Malta, Mauritius, The Netherland's Antilles, San Marino and the Seichelles) can be certainly considered as an important step forward in the policy of exclusion that has been applied by Oecd Countries against the non-member jurisdictions considered as "non co-operative".

It is, infact, directly oriented to realize the obyectives fixed in the Oecd official documents on this subject (first the Report "Harmful tax competition: an emerging global issue" of january 1998, then, in june 2001, the subsequent "Towards global tax co-operation: progress in identifying and eliminating harmful tax practices", and, in last year 2001, a "Progress report"), where it is gradually pointed out the central role that transparency and exchange of information have taken in identifying States and territories adopting harmful tax practices.

Anyway, in the ideas of the Working Group (see par. 3 and 4 of the Introduction), new model Agreement is not a binding instrument but is made to establish a minimal standard of exchange of information leaving the Contracting States free to adopt other instruments able to get the standard of the Agreement or a wider level of cooperation.

The aim of the new Agreement is not to impose the use of a specific instrument but to regulate in a complete way one of the different solutions to realize the Oecd obyectives. On the contrary, the Working Group

thinks that others should be the instruments that more than others are able to get the scope.

The complete text of the Agreement is in the lines below. Its Commentary isn't published for lack of space, but is available on the website <http://www.oecd.org>. A wider comment of the Agreement is in preparation and will be published in the next issue.

P.S.

Agreement on exchange of information on tax matters

I. Introduction

1. The purpose of this Agreement is to promote international co-operation in tax matters through exchange of information.

2. The Agreement was developed by the OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information ("the Working Group"). The Working Group consisted of representatives from OECD Member countries as well as delegates from Aruba, Bermuda, Bahrain, Cayman Islands, Cyprus, Isle of Man, Malta, Mauritius, the Netherlands Antilles, the Seychelles and San Marino.

135

3. The Agreement grew out of the work undertaken by the OECD to address harmful tax practices. See the 1998 OECD Report "*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*" (the "1998 Report"). The 1998 Report identified "the lack of effective exchange of information" as one of the key criteria in determining harmful tax practices. The mandate of the Working Group was to develop a legal instrument that could be used to establish effective exchange of information. The Agreement represents the standard of effective exchange of information for the purposes of the OECD's initiative on harmful tax practices.

4. This Agreement is not a binding instrument but contains two models for bilateral agreements drawn up in the light of the commitments undertaken by the OECD and the committed jurisdictions. In this context, it is important that financial centres throughout the world meet the standards of tax information exchange set out in this document. As many economies as possible should be encouraged to co-operate in this important endeavour. It is not in the interest of participating economies that

the implementation of the standard contained in the Agreement should lead to the migration of business to economies that do not co-operate in the exchange of information. To avoid this result requires measures to defend the integrity of tax systems against the impact of a lack of co-operation in tax information exchange matters. The OECD members and committed jurisdictions have to engage in an ongoing dialogue to work towards implementation of the standard. An adequate framework will be jointly established by the OECD and the committed jurisdictions for this purpose particularly since such a framework would help to achieve a level playing field where no party is unfairly disadvantaged.

5. The Agreement is presented as both a multilateral instrument and a model for bilateral treaties or agreements. The multilateral instrument is not a "multilateral" agreement in the traditional sense. Instead, it provides the basis for an integrated bundle of bilateral treaties. A Party to the multilateral Agreement would only be bound by the Agreement vis-à-vis the specific parties with which it agrees to be bound.

Thus, a party wishing to be bound by the multilateral Agreement must specify in its instrument of ratification, approval or acceptance the party or parties vis-à-vis which it wishes to be so bound. The Agreement then enters into force, and creates rights and obligations, only as between those parties that have mutually identified each other in their instruments of ratification, approval or acceptance that have been deposited with the depositary of the Agreement. The bilateral version is intended to serve as a model for bilateral exchange of information agreements. As such, modifications to the text may be agreed in bilateral agreements to implement the standard set in the model.

6. As mentioned above, the Agreement is intended to establish the standard of what constitutes effective exchange of information for the purposes of the OECD's initiative on harmful tax practices. However, the purpose of the Agreement is not to prescribe a specific format for how this standard should be achieved. Thus, the Agreement in either of its forms is only one of several ways in which the standard can be implemented. Other instruments, including double taxation agreements, may also be used provided both parties agree to do so, given that other instruments are usually wider in scope.

7. For each Article in the Agreement there is a detailed commentary intended to illustrate or interpret its provisions. The relevance of the Commentary for the interpretation of the Agreement is determined by principles of international law. In the bilateral context, parties wishing to ensure that the Commentary is an authoritative interpretation might in-

sert a specific reference to the Commentary in the text of the exchange instrument, for instance in the provision equivalent to Article 4, paragraph 2.

II. Text of the agreement

Multilateral version

The Parties to this Agreement, desiring to facilitate the exchange of information with respect to taxes have agreed as follows:

Bilateral version

The government of _____ and the government of _____, desiring to facilitate the exchange of information with respect to taxes have agreed as follows:

Article 1 Object and Scope of the Agreement

The competent authorities of the Contracting Parties shall provide assistance through exchange of information that is foreseeably relevant to the administration and enforcement of the domestic laws of the Contracting Parties concerning taxes covered by this Agreement. Such information shall include information that is foreseeably relevant to the determination, assessment and collection of such taxes, the recovery and enforcement of tax claims, or the investigation or prosecution of tax matters. Information shall be exchanged in accordance with the provisions of this Agreement and shall be treated as confidential in the manner provided in Article 8. The rights and safeguards secured to persons by the laws or administrative practice of the requested Party remain applicable to the extent that they do not unduly prevent or delay effective exchange of information.

137

Article 2 Jurisdiction

A Requested Party is not obligated to provide information which is neither held by its authorities nor in the possession or control of persons who are within its territorial jurisdiction.

Article 3 Taxes Covered

Multilateral version

1. This Agreement shall apply:
- a) to the following taxes imposed by or on behalf of a Contracting Party:
 - i) taxes on income or profits;
 - ii) taxes on capital;
 - iii) taxes on net wealth;
 - iv) estate, inheritance or gift taxes;
 - b) to the taxes in categories referred to in subparagraph a) above, which are imposed by or on behalf of political sub-divisions or local authorities of the Contracting Parties if listed in the instrument of ratification, acceptance or approval.
2. The Contracting Parties, in their instruments of ratification, acceptance or approval, may agree that the Agreement shall also apply to indirect taxes.
3. This Agreement shall also apply to any identical taxes imposed after the date of entry into force of the Agreement in addition to or in place of the existing taxes. This Agreement shall also apply to any substantially similar taxes imposed after the date of entry into force of the Agreement in addition to or in place of the existing taxes if the competent authorities of the Contracting Parties so agree.

Bilateral version

1. The taxes which are the subject of this Agreement are:
- a) in country A, _____;
 - b) in country B, _____.
2. This Agreement shall also apply to any identical taxes imposed after the date of signature of the Agreement in addition to or in place of the existing taxes. This Agreement shall also apply to any substantially similar taxes imposed after the date of signature of the Agreement in addition to or in place of the existing taxes if the competent authorities of the Contracting Parties so agree. Furthermore, the taxes covered may be expanded or modified by mutual agreement of the Contracting Parties in the form of an exchange of letters. The competent authorities of the Contracting Parties shall notify each other of any substantial changes to the taxation and related information gathering measures covered by the Agreement.

Furthermore, the taxes covered may be expanded or modified by mutual agreement of the Contracting Parties in the form of an exchange of letters. The competent authorities of the Contracting Parties shall notify each other of any substantial changes to the taxation and related information gathering measures covered by the Agreement.

Article 4 Definitions

Multilateral version

1. For the purposes of this Agreement, unless otherwise defined:

- a) the term "Contracting Party" means any party that has deposited an instrument of ratification, acceptance or approval with the depositary;
- b) the term "competent authority" means the authorities designated by a Contracting Party in its instrument of acceptance, ratification or approval;

c) the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;

d) the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;

e) the term "publicly traded company" means any company whose principal class of shares is listed on a recognised stock exchange provided its listed shares can be readily purchased or sold by the public.

Bilateral version

1. For the purposes of this Agreement, unless otherwise defined:

- a) the term "Contracting Party" means country A or country B as the context requires;
- b) the term "competent authority" means
 - i) in the case of Country A, _____;
 - ii) in the case of Country B, _____;

Shares can be purchased or sold "by the public" if the purchase or sale of shares is not implicitly or explicitly restricted to a limited group of investors;

f) the term "principal class of shares" means the class or classes of shares representing a majority of the voting power and value of the company;

g) the term "recognised stock exchange" means any stock exchange agreed upon by the competent authorities of the Contracting Parties;

h) the term "collective investment fund or scheme" means any pooled investment vehicle, irrespective of legal form. The term "public collective investment fund or scheme" means any collective investment fund or scheme provided the units, shares or other interests in the fund or scheme can be readily purchased, sold or redeemed by the public. Units, shares or other interests in the fund or scheme can be readily purchased, sold or redeemed "by the public" if the purchase, sale or redemption is not implicitly or explicitly restricted to a limited group of investors;

140

i) the term "tax" means any tax to which the Agreement applies;

j) the term "applicant Party" means the Contracting Party requesting information;

k) the term "requested Party" means the Contracting Party requested to provide information;

l) the term "information gathering measures" means laws and administrative or judicial procedures that enable a Contracting Party to obtain and provide the requested information;

m) the term "information" means any fact, statement or record in any form whatever;

n) the term "depository" means the Secretary-General of the Organisation for Economic Co-operation and Development; (*This paragraph would not be necessary*);

o) the term "criminal tax matters" means tax matters involving intentional conduct which is liable to prosecution under the criminal laws of the applicant Party;

p) the term "criminal laws" means all criminal laws designated as such under domestic law irrespective of whether contained in the tax laws, the criminal code or other statutes.

2. As regards the application of this Agreement at any time by a Contracting Party, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that Party, any meaning under the applicable tax laws of that Party prevailing over a meaning given to the term under other laws of that Party.

Article 5 **Exchange of Information Upon Request**

1. The competent authority of the requested Party shall provide upon request information for the purposes referred to in Article 1. Such information shall be exchanged without regard to whether the conduct being investigated would constitute a crime under the laws of the requested Party if such conduct occurred in the requested Party.

2. If the information in the possession of the competent authority of the requested Party is not sufficient to enable it to comply with the request for information, that Party shall use all relevant information gathering measures to provide the applicant Party with the information requested, notwithstanding that the requested Party may not need such information for its own tax purposes.

3. If specifically requested by the competent authority of an applicant Party, the competent authority of the requested Party shall provide information under this Article, to the extent allowable under its domestic laws, in the form of depositions of witnesses and authenticated copies of original records.

4. Each Contracting Party shall ensure that its competent authorities for the purposes specified in Article 1 of the Agreement, have the authority to obtain and provide upon request:

a) information held by banks, other financial institutions, and any person acting in an agency or fiduciary capacity including nominees and trustees;

b) information regarding the ownership of companies, partnerships, trusts, foundations, "Anstalten" and other persons, including, within the

constraints of Article 2, ownership information on all such persons in an ownership chain; in the case of trusts, information on settlors, trustees and beneficiaries; and in the case of foundations, information on founders, members of the foundation council and beneficiaries. Further, this Agreement does not create an obligation on the Contracting Parties to obtain or provide ownership information with respect to publicly traded companies or public collective investment funds or schemes unless such information can be obtained without giving rise to disproportionate difficulties.

5. The competent authority of the applicant Party shall provide the following information to the competent authority of the requested Party when making a request for information under the Agreement to demonstrate the foreseeable relevance of the information to the request:

(a) the identity of the person under examination or investigation;

(b) a statement of the information sought including its nature and the form in which the applicant Party wishes to receive the information from the requested Party;

142

(c) the tax purpose for which the information is sought;

(d) grounds for believing that the information requested is held in the requested Party or is in the possession or control of a person within the jurisdiction of the requested Party;

(e) to the extent known, the name and address of any person believed to be in possession of the requested information;

(f) a statement that the request is in conformity with the law and administrative practices of the applicant Party, that if the requested information was within the jurisdiction of the applicant Party then the competent authority of the applicant Party would be able to obtain the information under the laws of the applicant Party or in the normal course of administrative practice and that it is in conformity with this Agreement;

(g) a statement that the applicant Party has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties.

6. The competent authority of the requested Party shall forward the requested information as promptly as possible to the applicant Party. To

ensure a prompt response, the competent authority of the requested Party shall:

a) Confirm receipt of a request in writing to the competent authority of the applicant Party and shall notify the competent authority of the applicant Party of deficiencies in the request, if any, within 60 days of the receipt of the request.

b) If the competent authority of the requested Party has been unable to obtain and provide the information within 90 days of receipt of the request, including if it encounters obstacles in furnishing the information or it refuses to furnish the information, it shall immediately inform the applicant Party, explaining the reason for its inability, the nature of the obstacles or the reasons for its refusal.

Article 6 Tax Examinations Abroad

Multilateral version

1. A Contracting Party may allow representatives of the competent authority of another Contracting Party to enter the territory of the first-mentioned Party to interview individuals and examine records with the written consent of the persons concerned. The competent authority of the second-mentioned Party shall notify the competent authority of the first-mentioned Party of the time and place of the meeting with the individuals concerned.

2. At the request of the competent authority of a Contracting Party, the competent authority of another Contracting Party may allow representatives of the competent au-

Bilateral version

1. A Contracting Party may allow representatives of the competent authority of the other Contracting Party to enter the territory of the first-mentioned Party to interview individuals and examine records with the written consent of the persons concerned. The competent authority of the second-mentioned Party shall notify the competent authority of the first-mentioned Party of the time and place of the meeting with the individuals concerned.

2. At the request of the competent authority of one Contracting Party, the competent authority of the other Contracting Party may allow representatives of the competent

thority of the first-mentioned Party to be present at the appropriate part of a tax examination in the second-mentioned Party.

3. If the request referred to in paragraph 2 is acceded to, the competent authority of the Contracting Party conducting the examination shall, as soon as possible, notify the competent authority of the other Party about the time and place of the examination, the authority or official designated to carry out the examination and the procedures and conditions required by the first-mentioned Party for the conduct of the examination. All decisions with respect to the conduct of the tax examination shall be made by the Party conducting the examination.

authority of the first-mentioned Party to be present at the appropriate part of a tax examination in the second-mentioned Party.

3. If the request referred to in paragraph 2 is acceded to, the competent authority of the Contracting Party conducting the examination shall, as soon as possible, notify the competent authority of the other Party about the time and place of the examination, the authority or official designated to carry out the examination and the procedures and conditions required by the first-mentioned Party for the conduct of the examination. All decisions with respect to the conduct of the tax examination shall be made by the Party conducting the examination.

Article 7 Possibility of Declining a Request

1. The requested Party shall not be required to obtain or provide information that the applicant Party would not be able to obtain under its own laws for purposes of the administration or enforcement of its own tax laws. The competent authority of the requested Party may decline to assist where the request is not made in conformity with this Agreement.

2. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process. Notwithstanding the foregoing, information of the type referred to in Article 5, paragraph 4 shall not be treated as such a secret or trade process merely because it meets the criteria in that paragraph.

3. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to obtain or provide information, which would reveal

confidential communications between a client and an attorney, solicitor or other admitted legal representative where such communications are:

- (a) produced for the purposes of seeking or providing legal advice or
- (b) produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings.

4. The requested Party may decline a request for information if the disclosure of the information would be contrary to public policy (*ordre public*).

5. A request for information shall not be refused on the ground that the tax claim giving rise to the request is disputed.

6. The requested Party may decline a request for information if the information is requested by the applicant Party to administer or enforce a provision of the tax law of the applicant Party, or any requirement connected therewith, which discriminates against a national of the requested Party as compared with a national of the applicant Party in the same circumstances.

Article 8 Confidentiality

Any information received by a Contracting Party under this Agreement shall be treated as confidential and may be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) in the jurisdiction of the Contracting Party concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by this Agreement. Such persons or authorities shall use such information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. The information may not be disclosed to any other person or entity or authority or any other jurisdiction without the express written consent of the competent authority of the requested Party.

Article 9 Costs

Incidence of costs incurred in providing assistance shall be agreed by the Contracting Parties.

Article 10
Implementation Legislation

The Contracting Parties shall enact any legislation necessary to comply with, and give effect to, the terms of the Agreement.

Article 11
Language

Multilateral version

Requests for assistance and answers thereto shall be drawn up in English, French or any other language agreed bilaterally between the competent authorities of the Contracting Parties under Article 13.

Bilateral version

This article may not be required.

Article 12
Other international agreements or arrangements

Multilateral version

The possibilities of assistance provided by this Agreement do not limit, nor are they limited by, those contained in existing international agreements or other arrangements between the Contracting Parties which relate to co-operation in tax matters.

Bilateral version

This article may not be required

Article 13

Mutual Agreement Procedure

Multilateral version

1. Where difficulties or doubts arise between two or more Contracting Parties regarding the implementation or interpretation of the Agreement, the competent authorities of those Contracting Parties shall endeavour to resolve the matter by mutual agreement.

2. In addition to the agreements referred to in paragraph 1, the competent authorities of two or more Contracting Parties may mutually agree:

- a) on the procedures to be used under Articles 5 and 6;
- b) on the language to be used in making and responding to requests in accordance with Article 11.

3. The competent authorities of the Contracting Parties may communicate with each other directly for purposes of reaching agreement under this Article.

Multilateral version

4. Any agreement between the competent authorities of two or more Contracting Parties shall be effective only between those Contracting Parties.

5. The Contracting Parties may also agree on other forms of dispute resolution.

Bilateral version

1. Where difficulties or doubts arise between the Contracting Parties regarding the implementation or interpretation of the Agreement, the competent authorities shall Endeavour to resolve the matter by mutual agreement.

2. In addition to the agreements referred to in paragraph 1, the competent authorities of the Contracting Parties may mutually agree on the procedures to be used under Articles 5 and 6.

Bilateral version

4. *The paragraph would not be necessary.*

Article 14
Depositary's functions

Multilateral version

Bilateral version

1. The depositary shall notify all Contracting Parties of:

The article would be unnecessary

- a. the deposit of any instrument of ratification, acceptance or approval of this Agreement;
- b. any date of entry into force of this Agreement in accordance with the provisions of Article 15;
- c. any notification of termination of this Agreement;
- d. any other act or notification relating to this Agreement.

2. At the request of one or more of the competent authorities of the Contracting Parties, the depositary may convene a meeting of the competent authorities or their representatives, to discuss significant matters related to interpretation or implementation of the Agreement.

148

Article 15
Entry into Force

Multilateral version

Bilateral version

1. This Agreement is subject to ratification, acceptance or approval. Instruments of ratification, acceptance or approval shall be submitted to the depositary of this Agreement.

2. Each Contracting Party shall specify in its instrument of ratifi-

1. This Agreement is subject to ratification, acceptance or approval by the Contracting Parties, in accordance with their respective laws. Instruments of ratification, acceptance or approval shall be exchanged as soon as possible.

cation, acceptance or approval vis-à-vis which other party it wishes to be bound by this Agreement. The Agreement shall enter into force only between Contracting Parties that specify each other in their respective instruments of ratification, acceptance or approval.

3. This Agreement shall enter into force on 1 January 2004 with respect to exchange of information for criminal tax matters. The Agreement shall enter into force on 1 January 2006 with respect to all other matters covered in Article 1.

For each party depositing an instrument after such entry into force, the Agreement shall enter into force on the 30th day following the deposit of both instruments.

4. Unless an earlier date is agreed by the Contracting Parties, the provisions of this Agreement shall have effect:

- with respect to criminal tax matters for taxable periods beginning on or after 1 January 2004 or, where there is no taxable period, for all charges to tax arising on or after 1 January 2004;
- with respect to all other matters described in Article 1 for all taxable periods beginning on or after January 1 2006 or, where there is no taxable period, for all charges to tax arising on or after 1 January 2006.

In cases addressed in the third sentence of paragraph 3, the Agree-

2. This Agreement shall enter into force on 1 January 2004 with respect to exchange of information for criminal tax matters. The Agreement shall enter into force on 1 January 2006 with respect to all other matters covered in Article 1.

3. The provisions of this Agreement shall have effect:

- with respect to criminal tax matters for taxable periods beginning on or after 1 January 2004 or, where there is no taxable period, for all charges to tax arising on or after 1 January 2004;

- with respect to all other matters described in Article 1 for all taxable periods beginning on or after January 1 2006 or, where there is no taxable period, for all charges to tax arising on or after 1 January 2006.

ment shall take effect for all taxable periods beginning on or after the sixtieth day following entry into force, or where there is no taxable period for all charges to tax arising on or after the sixtieth day following entry into force.

Article 16 Termination

Multilateral version

1. Any Contracting Party may terminate this Agreement vis-à-vis any other Contracting Party by serving a notice of termination either through diplomatic channels or by letter to the competent authority of the other Contracting Party. A copy shall be provided to the depositary of the Agreement.

2. Such termination shall become effective on the first day of the month following the expiration of a period of six months after the date of receipt of the notification by the depositary.

3. Any Contracting Party that terminates the Agreement shall remain bound by the provisions of Article 8 with respect to any information obtained under the Agreement.

Bilateral version

1. Either Contracting Party may terminate the Agreement by serving a notice of termination either through diplomatic channels or by letter to the competent authority of the other Contracting Party.

2. Such termination shall become effective on the first day of the month following the expiration of a period of six months after the date of receipt of notice of termination by the other Contracting Party.

3. A Contracting Party that terminates the Agreement shall remain bound by the provisions of Article 8 with respect to any information obtained under the Agreement.

In witness whereof, the undersigned, being duly authorised thereto, have signed the Agreement.

Sezione IV - Appunti e rassegne
Section IV - Notes and surveys

Environmental taxation Motivation, characteristics, advantages (and disadvantages), measures, use and effects

Massimiliano Di Pace

The cross-border nature of the environmental consequences, in particular the economic consequences, of human activities, make a global approach necessary, and more particularly make necessary actions agreed at international level.

In this framework the failure of recent UN Conferences on climate change, and the numerous floods which took place in European countries at the same time have been a source of worry, even for those who do not follow closely environmental problems.

In such a context a careful assessment of one of the most important instruments for protecting the environment and preserving natural resources, such as environmental taxation, is without doubt a positive contribution, if nothing else to improving the comprehension of the environmental and economic phenomena that currently characterise life on earth, and that are often only faced by experts at these conferences.

1. The environmental situation: the underlying reasons for environmental taxation

Starting from the 1980s, as the data on environmental conditions have progressively opened up the possibility of a deterioration of the planet's health, and in particular an increase in the global temperature and a reduction of the ozone layer, the debate on the environmental consequences of economic growth and the importance of sustainable growth has become more livelier.

Although the data still requires a close experimental assessment, many countries have decided to face these problems, in relation to which a common and integrated global approach is needed.

On reading the documents of international organisations, one can see that the main environmental problems concern:

- 1) climate change caused by greenhouse gases (the thinning of the Arctic and Antarctic glaciers and the subsequent raising of the sea levels, destruction of habitats, increase in flooding and desertification pheno-

mena, forest fires, etc); 2) reduction of the stratospheric ozone layer; 3) bio-diversity; 4) air pollution; 5) water pollution; 6) soil degradation; 7)waste management.

2. The solutions to the environmental question (economic and legislative measures): the political-economic context in which environmental taxation is inserted

These side effects, which are part of the production costs of goods and services, do not however go to make up the price thereof.

For this reason, starting from the '70s, measures were introduced aimed at allowing an adequate consideration of external side effects, so as to include in the price of goods and services the overall cost, and not only of the strictly economic price tied to production factors.

Such measures could mainly be of 2 types:

1) Economic measures; 2) Legislative (regulatory or "command and control") measures.

3. Characteristics of environmental taxation

In this context, environmental taxation may constitute one of the most efficient instruments for the abatement of the negative consequences of economic activities on the environment.

Environmental taxation can be defined as the obligatory payment to the Government, based on the economic facts considered to have a particular environmental impact.

Taxes (levies) are obligatory, and cannot be set-off.

In the first case (taxes), the benefits supplied to tax-payers are not proportionate to the amounts paid by them (es. fuel tax), and the taxes are generally collected by the Government.

In the latter case (fees/charges), the "set-off" taxes are by and large proportionate to the benefits, in as much as the taxation is tied to the provision of services connected with the environment (for example the waste collection tax), and they are differentiated from the "unrequited" taxes also for the fact that they can also be requested by authorities which are not Central Government.

As a rule it can be stated that there are two 2 categories of environmental taxation:

1) those that are aimed at pollutants (eg. taxes on acoustic emissions, water pollution);

2) those that are aimed at products (eg. taxes on pesticides, on petrol).

It must be remembered, moreover, that, in theoretical terms, the taxes collected can be used for the financing of activities connected with the advertising of the environment, but also for reducing other taxes deemed to have a distorting effect on the economy (eg. labour taxes).

On the meaning of the terminology used when one speaks of environmental taxation, table III is referred to, which has the meaning of the different terms both in Italian and in English.

The production and consumer sectors which have an impact on the environment are substantially connected to the use of energy and natural resources, and regard 4 areas:

1) energy; 2) transportation; 3) domestic consumption (eg. heating); 4) consumer goods and food.

For these reasons it is particularly important to develop new innovative solutions such as renewable energy, low consumption vehicles (or fed by other fuels), domestic energy saving plants, health-compatible crop and breeding systems and respect for the environment.

Environmental taxation can, through the increase of the prices of these products and services, pursue as a rule 2 objectives:

1) restriction of pollution (for example energetic products, industrial emissions, substances that reduce the ozone layer, noises);

2) management of environmental resources (for example water, soil, forests, fauna and flora).

In each case taxation is considered one of the more efficient instruments for modifying the behavioural models that are at the origin both of pollution and the incorrect management of natural resources.

For example, the frequent resort to means of private transport for carrying out transportation both for work and leisure reasons, the multiplication of packaging, the absence of recycling habits, are all behavioural models that may be modified gradually and partially, by exerting pressure on the economic factors that often determine the choices and actions of the public and businesses.

In the same manner the restriction on the waste of natural resources (for example water), the handling of the life cycle of products (for example paper recycling) can be stimulated by a correct pricing of services thereto connected (provision of water resources, the collection of resources).

The logic of environmental taxation is based on the fact that, incorporating environmental costs into the price, that is to say external costs that the production process does not consider (in as much as they are not sustained by the producer), and therefore increasing the price of goods and services whose production and/or use (or treatment of the differen-

[1]

ce) are damaging for the environment, it is possible to give incentives for the reduction of their use and their impact on the environment.

In this manner the difference that exists between environmental damage and the costs of environmental damage removal is removed.

In other words environmental taxation allows the matching of private costs with collective costs.

As a result the demand for less environmentally damaging products /services should be reduced.

For these reasons the quantification of environmental taxes is based generally on the assessment of costs deriving from the recovery of environmental conditions put at risk by the taxed activities, or the value attributed by the public to those natural non-renewable resources that the taxed activity uses as a factor of production.

Another important element to be underlined is the fact that the environmental taxation adopts market economy principles for pursuing its objectives.

This means that environmental taxation is based on self-regulatory mechanisms, leaving the actors free to choose the manner in which to reach their objectives (for example reducing pollution levels or the use of natural resources, or paying taxes, by means of which measures for the restriction of pollution can be carried out).

4. Taxation measures in UE countries and in the main developed countries

Taxation proceeds in 3 different directions:

1) introduction of new taxes on damaging products for the environment (eg. pesticides, batteries);

2) restructuring of existing taxes that have an environmental impact (eg. energetic products);

3) modification (or elimination) of taxes and subsidies that can have negative effects on the environment (eg. agricultural subsidies, taxation in transportation sector).

As suggested by the theory of the double dividend, in the introduction of environmental taxation one has tried not to modify the overall tax burden, but to vary its components, increasing those of an environmental nature and reducing those that are charges on persons and/or work.

This approach is shared by many economists and politicians, as well by the European Commission (from 1993).

These environmental taxation instruments used by the main developed countries are very numerous and are based on taxable income:

1) waste; 2) water; 3) energetic products; 4) means of transport and infrastructures (vehicles, roads); 5) air; 6) substances that reduce the ozone layer; 7) soil; 8) noise.

Table IV shows various types of taxation (both in Italian and in English) that have been adopted in European Union countries, as well as by the other 2 main developed countries, that is to say the United States and Japan.

It has to be said that the data shown in the tables refer to research conducted in 1999 and have been extrapolated from a series of OCSE documents, set out in the bibliography, in which, however, the results of some UE countries were not apparent, in as much as such countries did not respond to the questionnaires.

Moreover, from an examination of the OCSE documents, inconsistencies emerge, taxes for some countries being set out in some documents and not in others, so that the following table necessarily shows some margins of imprecision, also because the definition of environmental taxes changes from country to country, although it regards the same taxable income, or a similar taxable basis.

For the sake of completeness Table V sets out the list of the other measures for economic encouragement for the purposes of environmental protection.

Finally, Table VI indicates the economic measures for the handling of natural resources.

Before concluding, it must be remembered that decisions on the introduction of environmental laws are usually taken by Parliament, whereas the raising of environmental taxes may be fixed, not only by the Ministry of Finance, but also by the Ministry for the Environment (eg. Ireland and Finland).

5. Advantages and disadvantages of environmental taxation

Environmental taxation, like all other economic measures, has advantages and disadvantages.

The potential advantages of environmental taxation can be found in the following circumstances:

1) the real possibility of reducing pollution; 2) the increase in employment levels; 3) static efficiency; 4) technological and logistical innovation (dynamic efficiency); 5) liability of polluters;

6) the stimulus of activities which are environmentally-friendly; 7) the development of competition also based on the level of respect for the environment; 8) the increase in State income; 9) the availability of a further

instrument for the public authorities for managing the economy.

As has already been seen, the potential advantages of environmental taxation are numerous, and go well beyond the theory of the double dividend. There are even disadvantages that environmental taxation can present:

1) difficulty of management; 2) the possibility of damaging the competitive nature of those industrial sectors hit by environmental taxation; 3) the creation of the premises for an increase of inflation; 4) the possibility of reducing the quality of life; 5) regression; 6) the possibility of reducing income in the long term; 7) a restriction on international trade; 8) necessity for co-ordination and integration of environmental taxation policies at international level.

6. Results of environmental taxation

The effectiveness of environmental taxation may be shown in terms of a lesser use of scarce resources and/or emissions of pollutants.

In reality the reduction of pollutants or the saving of resources can depend on other factors. The contribution of environmental taxation to these phenomena depends on data which is substantially exogenous, that is to say the elasticity of prices of products/services that constitute the taxable base of environmental taxation.

After analysing different studies, it can be stated that empirical studies show the utility of environmental taxation, but this utility takes place not so much in the short term as in an ample period of time, that allows the economic system to adapt itself to the new reality (or rather to the new environmental realities).

This fact is confirmed by another OCSE study (Economic measures for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey, Oct/99), that repeats that the effectiveness of economic instruments for pollution control and the correct management of natural resources is good, generally managing to pursue the objectives placed.

Please refer to Table D for problems associated with the assessment of the effectiveness of environmental taxation and for empirical evidence. In table VII, some data regarding the effects of economic incentives (including taxation) for those countries for which inquiries have been conducted are set out.

TABLE D

It is difficult, for a series of reasons, to assess precisely the effects of

environmental taxation and other measures whose purpose is environmental protection:

1) the presence of various measures that prevent the identification of the direct consequences of economic incentives (for example information campaigns, voluntary agreements, etc.);

2) rarity of ex-post data that allows the assessment of the effects of individual initiatives;

3) multiplicity of purposes that the measures may have (e.g. increase of income in order to finance investments finalised for the enhancement of the environmental situation).

Apart from these problems of measurement, the OCSE study (Economic instruments for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey, Oct/99) states that the effectiveness of economic instruments for the protection of the environment is positive, but that the evidence is limited, in as much as the data and the in-depth analysis is therefore scarce.

Table VII

**Some effects of economic measures
for environmental protection**

Austria	Recycling of batteries 50%, refrigerators 40%; recycled 409.000 tons of paper, 180,000 tons of glass, 83,000 tons of plastic, 32,000 tons of metal
Denmark	Recycling vehicle batteries almost 100%, tyres 80%, paper 77%, glass 50%; reduction of domestic refuse between 1987-93 of 16%, of which buildings 64% and 22% of various and sundry
Sweden	Reduction of emissions of Nox of 50%, of SO ₂ (from diesel) of 75%, of CO ₂ of 9%
Great Britain	Reforestation of 16,000 hectares

La tassazione ambientale

Motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti

Massimiliano Di Pace

Premessa

La transnazionalità delle conseguenze ambientali delle attività umane, in particolare economiche, rendono necessario un approccio globale, ossia interventi concordati a livello internazionale.

In questo quadro il fallimento delle recenti Conferenze Onu sul clima, e le contemporanee alluvioni che si sono verificate in numerosi Paesi europei hanno costituito occasioni di preoccupazione, anche per coloro che non seguono da vicino i problemi dell'ambiente.

In tale contesto un'attenta riflessione su uno degli strumenti più importanti per assicurare la protezione dell'ambiente e la conservazione delle risorse naturali, quali la tassazione ambientale, costituisce senza dubbio un contributo positivo, se non altro per migliorare la comprensione di alcuni fenomeni ambientali ed economici che caratterizzano attualmente la vita del pianeta, e che sono spesso affrontati solo dagli addetti ai lavori in occasione di queste conferenze.

Nelle prossime pagine si esamineranno in primo luogo le origini logiche della tassazione ambientale, ovvero le principali problematiche ambientali (par. 1), per passare poi ad illustrare le misure che sono state predisposte per contenere tali problematiche (par. 2). Ci si riferisce agli strumenti di regolamentazione, a quelli economici, ed infine a quelli di informazione/sensibilizzazione dei cittadini.

Solo dopo aver illustrato questi aspetti si affronta il tema, oggetto del presente documento, ossia la tassazione ambientale.

Dopo una breve, ma puntuale, disamina delle caratteristiche e della terminologia della tassazione ambientale (par. 3), si illustrano gli strumenti operativi della tassazione ambientale nei Paesi dell'UE (per i quali si hanno i dati, che sono tratti da studi dell'Ocse, elencati nella bibliografia), e nei principali Paesi sviluppati (Usa e Giappone).

In questa parte del documento (par. 4) sono citate oltre 40 tipologie di tasse, ossia circa 40 diverse basi imponibili, che hanno rilevanza ambientale.

Per ragioni di completezza si esplicitano però anche gli altri strumenti economici finalizzati alla protezione dell'ambiente e alla gestione delle risorse naturali, utilizzati dai Paesi UE e da Usa e Giappone.

Si fa riferimento, per esempio, a permessi, sistemi di restituzione del deposito, penali, sussidi, ecc.

Un tema particolarmente importante è l'analisi dei vantaggi e degli svantaggi della tassazione ambientale (par. 5), che va ben oltre a quella analizzata dalla teoria del doppio dividendo.

Data la limitazione di spazio ci si limita però ad indicare brevemente queste circostanze, e ad illustrarne le ragioni fondamentali.

Una ulteriore questione esaminata è l'impatto della tassazione ambientale (par. 6), ovvero i risultati a cui porta, e in questo ambito non si tralascia di segnalare le seppure rare evidenze empiriche indicate dalla letteratura economica, e sintetizzate dall'Ocse.

Il presente documento si conclude con una breve panoramica sulla politica ambientale dell'UE (par. 7), nella quale si segnalano in particolare le previsioni dei trattati, il Quinto programma comunitario di azione ambientale, e una comunicazione specifica sulla tassazione ambientale.

1. La situazione dell'ambiente: le ragioni di fondo della tassazione ambientale

A partire dalla fine degli anni '80 il dibattito sulle conseguenze ambientali della crescita economica e l'importanza di uno sviluppo sostenibile si è fatto più acceso, via via che i dati sulle condizioni dell'ambiente facevano progressivamente presagire un possibile peggioramento delle condizioni del pianeta, ed in particolare un aumento della temperatura e la riduzione dello strato di ozono.

Sebbene i dati richiedessero ancora un'attenta verifica sperimentale, molti Paesi hanno ritenuto di affrontare queste problematiche, per le quali risultava necessario un approccio comune ed integrato a livello planetario.

Un primo importante passo veniva fatto nel 1987 con la Convenzione di Montreal, con la quale si prevedeva la messa a bando di alcune sostanze (in particolare i clorofluorocarburi - CFC) che distruggevano l'ozono (O₃) stratosferico, il cui strato protegge la Terra dai raggi ultravioletti, dannosi per la vita di molti esseri viventi.

Un altro accordo molto importante era raggiunto nel maggio 1992 con la Convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici (1),

(1) Unitamente ad Agenda 21, una sorta di decalogo degli impegni da prendere per il futuro.

sottoscritta da 165 Paesi a Rio de Janeiro nel quadro della Conferenza delle Nazioni Unite (Unced - United Nations Commission on Sustainable Development), durante la quale si era riconosciuto che gli attuali modelli di produzione e consumo non erano sostenibili nel lungo termine.

Questa convenzione, che costituisce il primo strumento legale internazionale vincolante che si occupa direttamente del cambiamento del clima, aveva per obiettivo "la stabilizzazione delle concentrazioni di gas serra nell'atmosfera a un livello tale da prevenire pericolose interferenze delle attività umane con il sistema climatico".

Per promuovere e controllare l'applicazione della Convenzione si tennero 5 conferenze (Berlino, marzo 1995, Roma, dicembre 1995, Kyoto, dicembre 1997, Buenos Aires, novembre 1998, e L'Aja, novembre 2000), ma nonostante le conclamate preoccupazioni di tutti i Governi, non si riusciva ancora a trovare un accordo sugli strumenti operativi che consentissero di contenere le emissioni di gas serra [CO₂, CH₄ (2), N₂O (3), HCF (4), PCF (5), SF₆ (6)].

Sul piano quantitativo si ricorda che, secondo gli impegni presi a Kyoto nel 1997 da 160 Paesi, nel 2010 le emissioni devono ridursi del 5% rispetto ai livelli del 1990 (7). La riduzione a carico dell'UE è dell'8%, mentre per gli Stati Uniti e il Giappone è rispettivamente del 7% e del 6%.

La circostanza che i Paesi più sviluppati (riuniti nell'Ocse) risultavano i più impegnati nel processo di riduzione si spiega con il fatto che storicamente sono quelli maggiormente responsabili del peggioramento della situazione ambientale, per cui era condivisibile un'impostazione che richiedeva che su di loro ricadesse il compito di invertire le tendenze, assumendosi la guida degli sforzi necessari al ripristino della sostenibilità dello sviluppo.

Per sostenibilità si ricorda che si intende il fatto che la produzione e l'uso di beni e servizi non mette a repentaglio la possibilità per le generazioni future di soddisfare parimenti le proprie esigenze.

Tornando alla questione del ruolo dei Paesi più sviluppati, va riconosciuto che i Paesi Ocse, pur rappresentando solo il 19% della popolazio-

(2) Metano.

(3) Protossido di azoto.

(4) Fluorocarburi idrati.

(5) Perfluorocarburi.

(6) Esafluoruro di zolfo.

(7) Salvo per i 3 ultimi gas della lista precedente, per i quali l'anno di riferimento è il 1995.

ne mondiale e il 26% della superficie delle terre emerse, realizzano il 70% del Pil mondiale e l'80% del commercio mondiale, mentre sul piano ambientale contribuiscono al 54% delle emissioni di CO₂ (derivanti da uso dell'energia), al 59% del consumo finale di energia, e all'87% del numero di macchine (per passeggeri).

Leggendo i documenti di organismi internazionali si evince che le problematiche ambientali principali riguardano:

1) il cambiamento del clima in conseguenza dell'effetto serra: si tratta di un problema che investe l'intero pianeta, ed è dovuto all'emissione di gas serra. Senza avere pretese di completezza si ricorda che le conseguenze dell'effetto serra sono numerose:

a) scioglimento dei ghiacciai dell'Artide e dell'Antartide e conseguente innalzamento del livello del mare [particolarmente pericoloso per le zone rivierasche (8) e le isole];

b) squilibrio degli *habitat* in cui convivono fauna e flora [si pensi ad esempio alle barriere coralline che in più parti del mondo (9) stanno progressivamente morendo], che porta all'estinzione di numerose specie o allo spostamento delle aree di residenza di piante e animali (es. zanzare in alta quota nelle Ande e in Kenya, piante alpine a quote più alte);

c) riduzione dei ghiacciai di alta montagna, con possibili pesanti riflessi sulla futura disponibilità di risorse idriche potabili (che come è noto derivano in buona misura dalle sorgenti di montagna);

d) aumento di alluvioni e fenomeni di desertificazione;

e) incendi delle foreste per la maggiore temperatura e aridità; si tratta di un fenomeno grave in quanto provoca l'ulteriore riduzione della possibilità del pianeta di assorbire le enormi quantità di CO₂ che vengono prodotte dalle attività antropiche;

f) perdita di vite umane per siccità, caldo e alluvioni (alcune stime parlano di 140.000 morti nel 1998 a seguito del caldo, 6% della mortalità dovuta all'inquinamento urbano dell'aria), danni agli insediamenti e alle infrastrutture (200.000-600.000 mld di lire l'anno, secondo l'Agenzia europea per l'ambiente - Aea), e variazione dei raccolti in agricoltura;

2) riduzione dello strato di ozono stratosferico: si tratta di un altro problema a livello planetario che è stato causato principalmente dall'emissione di clorofluorocarburi (CFC) e idroclorofluorocarburi (HCFC) (10), utilizzati nei sistemi refrigeranti e come propellenti negli spray. Co-

(8) Negli ultimi decenni il numero di volte in cui si registra l'acqua alta a Venezia è passato da 12 a 50 volte l'anno.

(9) Australia, Golfo Persico, Caraibi, Oceano Indiano.

(10) Questi gas producono inoltre un effetto serra.

me è noto la riduzione dello strato di ozono nella stratosfera impedisce un adeguato filtraggio dei raggi ultravioletti provenienti dal sole, che risultano dannosi per la salute dell'uomo e di altre specie animali e vegetali (es. cancro della pelle, danni alla vista). Si ricorda che con il protocollo di Montreal del 1987 sono state parzialmente eliminate dalla produzione tali sostanze dal 1996 (11), prevedendo una deroga fino al 2010 per i Pvs (12);

3) biodiversità: secondo un rapporto dell'Unep (1995) il 5-15% di alcuni gruppi di specie animali e vegetali potrebbero estinguersi nel prossimo futuro. Tenuto conto che molti principi attivi di medicinali vengono da sostanze vegetali (es. aspirina, chinino), la perdita di alcune specie potrebbe costituire un limite al futuro sviluppo della medicina. La questione della biodiversità oppone tradizionalmente i Paesi sviluppati a quelli in via di sviluppo, trovandosi in questi ultimi gli ambienti naturali dove si trovano le specie in pericolo di estinzione; ma i Pvs lamentano il fatto che la conservazione di tali *habitat* impedisce lo sviluppo economico, necessario per migliorare la qualità della vita [questo mancato sviluppo è però in parte compensato dalle entrate del turismo (13)];

4) inquinamento dell'aria: per esempio l'emissione di composti a base di zolfo (es. biossido di zolfo), specialmente dalle centrali elettriche a combustibile, rappresenta non solo una minaccia per la salute umana (es. malattie respiratorie), ma anche la causa dell'acidificazione di ambienti naturali, ed in particolare di foreste e laghi;

5) inquinamento dell'acqua: il peggioramento della qualità delle acque si manifesta sia nei fiumi (basti pensare alla recente vicenda del Danubio), sia nelle coste marine (es. affondamenti di petroliere e distruzione degli *habitat* situati sulle rive), e sia nelle falde freatiche (dalle quali si preleva spesso l'acqua potabile). L'inquinamento delle acque ha pesanti riflessi non solo sull'attività umana (disponibilità di risorse idriche per uso potabile, agricoltura, allevamento), ma anche sulla salute degli uomini e di specie animali (es. uccelli e pesci);

6) degrado del suolo: i fenomeni più evidenti sono le frane e gli smottamenti, che provocano danni, distruggendo strutture e insediamenti, sia dal punto di vista umano (perdita di vite) che patrimoniale (necessità di ricostruzione). La loro origine è addebitabile sia agli usi agricoli, sia a

(11) È stata eliminata la sostanza CFC, ma non HCFC, per la quale non è stata fissata una scadenza a breve per la cessazione della produzione.

(12) In realtà per il metilbromide (un pesticida) è stata prevista l'eliminazione nel 2005 per i Paesi sviluppati e 2015 per quelli in via di sviluppo.

(13) Vedi il caso del Kenya.

quelli residenziali, che possono provocare disboscamenti e modifiche del terreno. Anche la desertificazione, costituisce un problema che si può inserire in quello più ampio del degrado del suolo, sebbene derivi principalmente dal cambiamento del clima;

7) gestione dei rifiuti: numerosi incidenti alla salute umana sono dovuti alla scorretta gestione dei rifiuti, in particolare di quelli pericolosi (es. tossici, radioattivi). Alcuni fatti di cronaca (avvelenamento da diossina, tumori sofferti da operai di stabilimenti chimici) hanno reso di pubblico dominio la problematicità della gestione dei rifiuti. La Convenzione di Basilea del 1994, sottoscritta da 65 Paesi, ha vietato l'esportazione di rifiuti tossici.

In tabella II sono riportati alcuni dati sulla situazione ambientale nei Paesi dell'UE, in Usa e Giappone.

In sintesi si può affermare che i problemi ambientali sono associati alle condizioni di:

- 1) aria;
- 2) acqua;
- 3) suolo;
- 4) risorse naturali;
- 5) natura.

Per quanto riguarda l'Europa, secondo la relazione dell'Agenzia europea dell'ambiente (Aea) l'emissione di gas a effetto serra in Europa sarà nel 2010 del 55% superiore al livello del 1990.

In questa stessa relazione si afferma che la qualità generale dell'ambiente nell'UE non è migliorata e che, per certi versi, è addirittura peggiorata.

Secondo l'Aea il problema principale è quello di cambiare i modelli di comportamento dei consumatori nei settori dei trasporti e del turismo.

Secondo l'Agenzia europea per l'ambiente le problematiche ambientali (e la relativa situazione) sono quelle indicate nella tabella I.

Tabella I
Situazione ambientale nell'UE

Problematiche ambientali	Stato presente	Stato futuro	Pressione attuale	Pressione futura
Gas a effetto serra e cambiamento del clima	Neg.	Neg.	Pos.*	Neg.
Distruzione dello strato di ozono	Neg.	Pos.*	Pos.	Pos.*
Sostanze pericolose	Pos.*	?	Pos.*	Neg.
Inquinamento atmosferico transfrontaliero	Pos.*	Pos.*	Pos.*	Pos.*
Riduzione delle risorse idriche	Pos.*	Pos.*	Pos.*	Pos.*
Degrado del suolo	Neg.	?	Neg.	Neg.
Rifiuti	Neg.	Neg.	Pos.*	Neg.
Rischi naturali e tecnologici	Pos.*	?	Pos.*	?
Organismi geneticamente modificati	?	-	Pos.*	?
Biodiversità	Pos.*	?	Neg.	Neg.
Salute umana	Neg.	?	Pos.*	Pos.*
Aree urbane	Neg.	Pos.*	Pos.*	Pos.*
Aree costiere e marine	Neg.	?	Neg.	Neg.
Aree rurali	Neg.	-	Neg.	?
Aree montane	Neg.	-	Neg.	?

Fonte: Agenzia europea dell'ambiente

Pressione: cambiamenti in corso e fattori che determinano i problemi; Stato: condizioni di qualità dell'ambiente.

Pos.* = andamento positivo ma non sufficiente; ? = non sono disponibili dati quantitativi; - = andamento incerto (sono disponibili analisi quantitative parziali).

2. Le soluzioni alla questione ambientale (strumenti economici e normativi): il contesto politico-economico in cui si inserisce la tassazione ambientale

L'inquinamento dell'aria, dell'acqua e del suolo, per effetto dell'emissione di fumi e particelle, la produzione di sostanze tossiche, e comunque nocive alla salute dell'uomo o della fauna e flora, l'abbandono di rifiuti, il depauperamento delle risorse naturali e la distruzione degli ambienti naturali e la conseguente estinzione di molte specie animali e vegetali costituiscono le più importanti diseconomie esterne dell'attività umana, ed in particolare di quella economica.

Queste diseconomie, che rappresentano dei costi della produzione di beni e servizi, non partecipano alla costituzione del valore del bene/servizio, ossia alla definizione del suo prezzo.

Per questo motivo, in realtà già dagli anni '70, sono stati introdotti meccanismi finalizzati a consentire un'adeguata considerazione delle diseconomie esterne, così da far includere nel prezzo dei beni e dei servizi il costo complessivo, e non solo quello strettamente economico legato ai fattori della produzione.

Tali meccanismi possono essere principalmente di 2 tipi:

- 1) economici;
- 2) normativi (regolamentazione o "command and control").

Per i contenuti di questi strumenti si rinvia rispettivamente ai riquadri A e B.

Riquadro A

Gli strumenti economici a fini ambientali possono essere rivolti a:

- a) assicurare che il prezzo di beni e servizi includa le diseconomie esterne, in particolare i danni all'ambiente e la riduzione delle risorse naturali non rinnovabili;

- b) sostenere la volontà dei cittadini di adottare nuovi modelli di vita (es. consumi);

- c) evitare che gli incrementi di reddito si trasformino in modelli di consumo dannosi per l'ambiente.

Gli strumenti sopra citati possono consistere in:

- 1) introduzione di una tassazione ambientale per interiorizzare i costi di tipo ambientale;
- 2) ricorso a incentivi e tasse per una gestione sostenibile delle risorse naturali (acqua, suolo, fauna, *wildlife*, foreste);
- 3) utilizzo della spesa pubblica (es. infrastrutture, R&D) e degli ap-

palti pubblici per sostenere tecnologie e prodotti eco-compatibili, nonché il controllo e l'abbattimento dell'inquinamento;

4) spostamento del carico fiscale dal fattore lavoro ai fattori produttivi costituiti da risorse naturali non rinnovabili, così da stimolare maggiore efficienza, minore inquinamento, e un rafforzamento del mercato delle tecnologie pulite;

5) eliminazione dei sussidi che generano modelli di produzione e consumo insostenibili, e introduzione di quelli che generano modelli di produzione e consumo sostenibili;

6) introduzione di un sistema di valutazione dell'impatto ambientale per i programmi di investimento.

Riquadro B

Gli strumenti normativi di regolamentazione a fini ambientali possono essere rivolti a:

a) stabilire *standards* per produzioni eco-efficienti [es. contenuto minimo di materiali riciclati, efficienza energetica, limite a emissioni, divieto di utilizzo di determinati materiali (14)];

b) stimolare comportamenti più compatibili con l'ambiente.

Gli strumenti sopra citati possono consistere in:

1) obblighi per i produttori (es. utilizzo di materiali riciclati, efficienza energetica), e possibilità di accordi su base volontaria;

2) controllo del rispetto degli obblighi;

3) revisione degli *standards* che impediscono un consumo sostenibile;

4) sistema di licenze e quote che contingentano l'emissione di inquinanti e lo sfruttamento di risorse naturali;

5) misure di politica della concorrenza per stimolare più ampia scelta per beni/servizi compatibili con l'ambiente;

6) misure per incoraggiare lo sviluppo dei mercati dei prodotti usati.

169

Particolarmente utili sono anche le misure di sensibilizzazione, riportate nel riquadro C, le quali possono risultare propedeutiche per l'avvio degli strumenti di incentivazione economica e di regolamentazione a fini ambientali.

Infatti, la consapevolezza da parte dei consumatori e dei produttori delle ragioni per le quali sono posti divieti e/o tasse, oppure introdotti nuovi *standards*, facilita l'adeguamento dei comportamenti e la pianifi-

(14) Es. amianto.

cazione degli interventi (es. investimenti per la riorganizzazione dei processi produttivi).

Riquadro C

Gli strumenti di sensibilizzazione a fini ambientali, ossia di informazione ed educazione, possono essere rivolti a:

- a) informare i cittadini sulle conseguenze del loro comportamento;
- b) stimolare l'uso di prodotti eco-compatibili;
- c) aumentare le opzioni nei processi decisionali dei consumatori.

Gli strumenti sopra citati possono consistere in:

- 1) campagne pubblicitarie (impatto ambientale dello stile di vita, benefici di scelte compatibili con l'ambiente);
- 2) educazione ambientale nelle scuole;
- 3) previsione di etichettazione ambientale (*eco-labelling*), avvisi per prodotti pericolosi;
- 4) sostegno delle associazioni di consumatori impegnate nei test ambientali.

Va detto che la scelta fra strumenti economici e normativi va attentamente valutata in funzione della problematica che si intende risolvere.

Non è questa la sede per approfondire la tematica sul confronto delle capacità di queste due categorie di strumenti a risolvere i problemi ambientali.

Basti solo ricordare che in alcuni casi i divieti, gli obblighi e i permessi che costituiscono l'essenza degli strumenti di regolamentazione, possono rivelarsi inefficaci, anche in termini di difficoltà dei controlli che tali imposizioni comportano, mentre strumenti di carattere economico, come la tassazione ambientale, puntando a modificare gli elementi stessi di convenienza che presiedono le scelte di produzione e consumo, possono rivelarsi più efficaci a raggiungere gli obiettivi, e comunque più flessibili nella loro applicazione.

Inoltre, mentre con la regolamentazione si devono stabilire limiti ragionevoli per l'emissione di inquinanti, altrimenti risulterebbe disattesa dalla maggior parte degli operatori economici, con la tassazione dei prodotti e processi inquinanti è possibile incentivare il raggiungimento di risultati superiori agli *standard* fissati.

Infine, va segnalato che mentre la tassazione incide maggiormente sul lato della domanda, influenzando sul prezzo finale del bene/servizio posto in vendita, la regolamentazione ha un impatto essenzialmente limitato sul lato dell'offerta.

3. Le caratteristiche della tassazione ambientale

In questo quadro la tassazione ambientale può costituire uno degli strumenti più efficaci per il contenimento delle conseguenze negative sull'ambiente delle attività economiche.

La tassazione ambientale può essere definita come il pagamento obbligatorio diretto al Governo, basato su fatti economici considerati di particolare rilevanza ambientale.

Le tasse (*levies*) sono obbligatorie, e possono essere non ricompensate (*unrequited*) e compensate.

Nel primo caso (*taxes*), i benefici forniti ai contribuenti non sono proporzionali al pagamento da loro effettuato (es. *carbon tax*), e le imposte sono in genere incassate dal Governo.

Nel secondo caso (*fees/charges*), le tasse "compensate" sono tendenzialmente proporzionali al beneficio, in quanto la tassazione è legata all'erogazione di servizi connessi alla tutela ambientale (es. tassa per la raccolta dei rifiuti), e si differenziano dalle tasse "non ricompensate" pure per il fatto che possono essere richieste anche da autorità diverse dal Governo centrale.

In linea di massima si può affermare che esistono 2 categorie di prelievi ambientali:

- 1) quelli che colpiscono le emissioni inquinanti (es. tasse sull'inquinamento idrico, sulle emissioni acustiche generate dai velivoli);
- 2) quelli che colpiscono i prodotti (es. tasse sui pesticidi, accise sulla benzina).

Si ricorda che, in termini teorici, il gettito raccolto può essere destinato al finanziamento di attività legate alla promozione dell'ambiente, ma anche per ridurre altre tasse ritenute un fattore di distorsione dell'economia (es. oneri che gravano sul lavoro).

Sul significato della terminologia usata quando si parla di tassazione ambientale si rinvia alla tabella III, che riporta sia in italiano che in inglese il significato dei diversi termini.

Tabella III
La terminologia usata dalla tassazione ambientale

Italiano	English
Tasse sulle emissioni: pagamenti basati sulla misura (o stima) della quantità e qualità dell'inquinante	Emission charges: direct payments based on the measurement or estimation of the quantity and quality of a pollutant
Tasse sui servizi: pagamenti per il costo di servizi collettivi	User charges: payments for the cost of collective services

Tassa sull'uso di risorse naturali: pagamenti per l'uso di risorse naturali	User fees: payments for the use of a natural resource
Tasse sui prodotti: applicate su prodotti che provocano inquinamento attraverso la loro produzione, consumo o trattamento, queste imposte modificano il loro prezzo relativo	Product charges: applied to products that create pollution either through their manufacture, consumption, or disposal, they modify their relative prices
Tasse per la gestione di risorse naturali: pagamenti non rimborsati per l'uso di risorse naturali	Taxes for natural resources management: unrequited payments for the use of natural resources
Permessi, diritti o quote acquistabili (trasferibili): sono basati sul principio che ogni aumento nell'emissione di inquinanti o nell'uso di risorse naturali deve essere compensato da una diminuzione equivalente [es. credito per la riduzione di emissioni (15), lottizzazioni "cap-and-trade" (16)]	Marketable (tradable, transferable) permits, rights or quotas: they are based on the principle that any increase in emission of pollutants or in the use of natural resources must be offset by a decrease of an equivalent quantity [i.e. emission reduction credit (17), cap-and-trade allocations (18)]

(15) Se un emittente/utilizzatore ottiene risultati migliori di quelli attesi (in termini di riduzione dell'inquinamento o consumo di risorse naturali) si ha un credito, che può essere usato dall'emittente/utilizzatore stesso, nello stabilimento dove si è ottenuto il credito o altrove, oppure essere venduto a qualcun altro che ha avuto risultati peggiori rispetto a quelli previsti.

(16) Questo approccio stabilisce un limite complessivo di emissione/uso e richiede che gli emittenti/utilizzatori acquisiscano una quota del totale prima che comincino ad emettere inquinanti o usare risorse naturali. La quota può essere acquistata mediante asta. Il proprietario della quota può usarla come permesso di emissione/uso, conservarla per il futuro, oppure venderla ad altri emittenti/utilizzatori.

(17) If an emitter/user performs better than the anticipated baseline, a "credit" is earned. This credit can then either be used by the emitter/user himself, either at the current location or elsewhere, or sold to some other emitter/user whose emissions/use are higher than the accepted baseline.

(18) This approach sets an overall emission/use limit (i.e. the "cap") and requires all emitters/users to acquire a share in this total before they can emit/use. The shares may be auctioned. The owners can either utilise them as emission/use permits, save them for future use, or trade them with other emitters/users.

<p>Sistema di restituzione del deposito: pagamenti effettuati al momento dell'acquisto di un prodotto (es. confezione), e rimborsati (es. parzialmente) quando il prodotto è restituito al venditore o alla struttura specializzata per il trattamento</p>	<p>Deposit-refund systems: payments made when purchasing a product (e.g. packaging). The payment (deposit) is fully or partially reimbursed when the product is returned to the dealer or a specialised treatment facility</p>
<p>Penali sul mancato rispetto della normativa: imposte da leggi agli inquinatori che non hanno rispettato le norme e gli <i>standards</i> sul rispetto dell'ambiente e l'utilizzo di risorse naturali</p>	<p>Non-compliance fees: imposed under civil law on polluters who do not comply with environmental or natural resources management requirements and regulations</p>
<p>Obbligazioni sul risultato: deposito (nella forma di obbligazione) richiesto agli inquinatori/utilizzatori per garantire il rispetto degli <i>standards</i> di rispetto dell'ambiente e di gestione delle risorse (l'obbligazione è restituita quando si è verificato il rispetto)</p>	<p>Performance bonds: deposit (in the form of a "bond") required to polluters/users in order to guarantee compliance with environmental or natural resources requirements (the bond is refunded when compliance is achieved)</p>
<p>Risarcimenti: pagamenti previsti dalla legge per compensare i danni causati dall'attività inquinante</p>	<p>Liability payments: imposed under civil law to compensate for the damage caused by a polluting activity</p>
<p>Sussidi: qualsiasi forma di assistenza finanziaria esplicita ad inquinatori/utilizzatori di risorse naturali (es. aiuti in c/c, prestiti agevolati, tagli di tasse, ammortamenti accelerati) ai fini della protezione ambientale</p>	<p>Subsidies: all forms of explicit financial assistance to polluters/users of natural resources (e.g. grants, soft loans, tax breaks, accelerated depreciation) for environmental protection</p>

I settori di produzione e consumo che incidono sull'ambiente sono sostanzialmente legati all'utilizzo di energia e di risorse naturali, e afferiscono a 4 aree:

- 1) energia;
- 2) trasporti;
- 3) consumi domestici (riscaldamento, elettrodomestici, luce, gas);

4) beni di consumo e alimentazione.

Per questo motivo risulta particolarmente importante sviluppare nuove soluzioni innovative quali energie rinnovabili, vetture a basso consumo [o alimentate da altri carburanti (19)], impianti domestici a risparmio energetico, sistemi di coltivazione e allevamento compatibili con la salute e con il rispetto dell'ambiente.

La tassazione ambientale può, mediante l'aumento dei prezzi di questi prodotti e servizi, perseguire in linea di massima 2 finalità:

- 1) limitazione dell'inquinamento (es. prodotti dell'energia, emissioni industriali, sostanze che riducono lo strato di ozono, rumore);
- 2) gestione delle risorse ambientali (es. acqua, suolo, foreste, fauna, flora).

In entrambi i casi la tassazione è considerata uno degli strumenti più efficaci per modificare i modelli di comportamento che stanno all'origine sia dell'inquinamento che della scorretta gestione delle risorse naturali.

Per esempio, il frequente ricorso a mezzi di trasporto privato per effettuare gli spostamenti sia per fini lavorativi che di tempo libero, la moltiplicazione delle confezioni, l'assenza di abitudine al riciclaggio, sono tutti comportamenti che possono essere modificati (gradualmente e parzialmente) facendo leva su stimoli di carattere economico, che spesso determinano le scelte e le modalità di agire di cittadini e operatori economici.

Allo stesso modo la limitazione degli sprechi nell'uso delle risorse naturali (es. acqua) e nella gestione del ciclo di vita dei prodotti (es. riciclo di carta) può essere stimolata da una corretta tariffazione dei servizi ad essi connessi (es. erogazione delle risorse idriche, raccolta dei rifiuti).

La logica della tassazione ambientale si basa sul fatto che, incorporando nel prezzo i costi ambientali, ossia quei costi esterni che il processo di produzione non considera (in quanto non sostenuti dal produttore), e quindi incrementando il prezzo dei beni e servizi la cui produzione e/o uso (o trattamento dello scarto) sono dannosi per l'ambiente, è possibile incentivare la riduzione del loro impiego e pertanto il loro impatto sull'ambiente.

In questo modo viene eliminata la differenza che esiste tra il danno ambientale e il costo di abbattimento dell'inquinamento.

In altre parole la tassazione ambientale consente di far coincidere i costi privati con quelli collettivi.

Di conseguenza si dovrebbe riallocare la domanda verso prodotti/servizi meno dannosi per l'ambiente.

Per questo motivo la quantificazione delle imposte con finalità ambientali si basa generalmente sulla valutazione dei costi derivanti dal ri-

(19) Es. idrogeno.

pristino delle condizioni ambientali messe a repentaglio dall'attività posta sotto tassazione, oppure del valore attribuito dalla collettività a quella risorsa naturale non rinnovabile che l'attività tassata utilizza come fattore della produzione.

Un ultimo elemento importante da sottolineare concerne la circostanza che la tassazione ambientale adotta i principi di un'economia di mercato per perseguire i propri obiettivi.

Questo significa che la tassazione ambientale si basa su meccanismi di autoregolamentazione, lasciando gli attori economici liberi di scegliere la maniera per raggiungere gli obiettivi (es. ridurre l'inquinamento o l'uso delle risorse naturali, oppure pagare le tasse, con le quali possono essere finanziate misure di contenimento dell'inquinamento).

4. Gli strumenti di tassazione ambientale nei Paesi dell'UE e nei principali Paesi sviluppati

L'impostazione ambientale della tassazione è proceduta in 3 diverse direzioni:

1) introduzione di nuove tasse su prodotti dannosi per l'ambiente (es. pesticidi, fertilizzanti, batterie, veicoli a motore, rifiuti);

2) ristrutturazione di tasse esistenti che hanno rilevanza ambientale [es. prodotti energetici, il cui caso classico è stato la *carbon tax* (20)];

3) modificazione (o eliminazione) di tasse e sussidi che possono avere effetti negativi sull'ambiente (es. sussidi agricoli, tassazione nel settore dei trasporti).

Come suggerito dalla teoria del doppio dividendo, nell'introduzione della tassazione ambientale si è cercato di non modificare la pressione fiscale complessiva, bensì di variare le sue componenti, aumentando quelle di natura ambientale e riducendo quelle che gravano sulle persone e/o sul lavoro.

Questa impostazione è condivisa da diversi economisti e politici, nonché dalla stessa Commissione europea (dal 1993).

Gli strumenti di tassazione ambientale utilizzati dai principali Paesi sviluppati sono molto numerosi e si articolano in funzione della base imponibile:

- 1) rifiuti;
- 2) acqua;
- 3) prodotti energetici;
- 4) mezzi e infrastrutture di trasporto (veicoli, strade);

(20) Accisa su combustibili fossili basata sul loro contenuto di carbonio.

- 5) aria;
- 6) sostanze che riducono lo strato di ozono (21);
- 7) suolo;
- 8) rumore.

La tabella IV riporta le varie tipologie di tassazione (sia in italiano che in inglese) che sono state adottate dai Paesi dell'Unione europea (22), nonché dagli altri 2 principali Paesi sviluppati, ossia Stati Uniti e Giappone.

Tabella IV
Gli strumenti di tassazione ambientale nell'UE, Usa e Giappone

Italiano	English	
Tassa su raccolta e trattamento dei rifiuti cittadini	Charge on municipal waste collection/treatment	A, Dk, F, G, I, Jp, S, Sf, Us
Tassa sui rifiuti	Charge on waste	Us (23)
Tassa sui rifiuti pericolosi	Charge on dangerous (hazardous) waste	D, Dk, Sf, Us
Tassa sui rifiuti solidi	Charge on solid waste	A, Us
Tassa sui rifiuti nucleari	Charge on nuclear waste	Sf
Tassa su elettrodomestici	Charge on appliances (i.e. refrigerator, air conditioners)	A

(21) Le tassazioni su queste sostanze sono presenti attualmente solo in Australia, Repubblica Ceca, Ungheria e Islanda, ossia Paesi che non sono stati presi in considerazione dall'esposizione che segue.

(22) I dati della tabella, riferiti a ricerche condotte nel 1999, sono stati ricavati da una serie di documenti dell'Ocse, riportati in bibliografia, nei quali però non comparivano i risultati per alcuni Paesi dell'UE, in quanto tali Paesi non avevano risposto ... questionari. In realtà va detto che dall'esame dei documenti dell'Ocse risultano diverse incoerenze, per cui la tabella che segue presenta necessariamente dei margini di imprecisione, anche perché la definizione delle tasse ambientali cambia da Paese a Paese, pur riguardando la stessa base imponibile, o basi imponibili simili.

(23) Da segnalare che molte tasse ambientali applicate negli Stati Uniti variano da Stato a Stato, per cui in tabella si riporta la sigla degli Stati Uniti (Us), anche quando la tassazione è applicata in un solo Stato degli Usa.

Tassa sulle batterie	Charge on batteries	A, Dk, I
Tassa sui pneumatici	Charge on tyres	Dk, Sf, Us
Tassa sull'olio lubrificante	Charge on lubricant oil	I, Sf, Us
Tassa sul confezionamento (es. buste di plastica)	Charge on packaging (i.e. plastic bags)	A, I, Jp
Tassa sulla discarica di rifiuti	Charge on waste disposal	F, G, I
Tassa sulle discariche	Landfill tax	Uk
Tassa sul servizio di acqua di scarico	Wastewater user charge	F, G, I, Jp, S, Sf, Us
Tassa su scarichi in acqua	Water effluent charge	B, F, D, Us
Tassa sul prelievo di acqua (es. da fiumi)	Charge on water abstraction/extraction (i.e. from rivers)	F, D, Jp
Tassa sul consumo di acqua (es. da bacini)	Charge on water consumption (fee for use of water in reservoirs - dams)	A, B, Dk, F, Jp
Tassa sulla fornitura di acqua	Charge on water supply	F
Tassa sui servizi idrici	Charge on water services	I
Tassa sulla gestione delle risorse idriche	Charge on managing water resources	Uk
Tassa su elettricità	Duty on electricity	D
Tassa sui combustibili non fossili	Non-fossil fuel obligation levy	Uk
Tassa sulla produzione di petrolio in raffinerie	Charge on production of petrol refineries	F
Tassa sulla capacità di produzione di centrali nucleari	Charge on production capacity of nuclear power plants	F
Tassa sugli oli minerali	Duty on mineral oils (crude, oil products)	D, Sf, Us
Tassa sul petrolio	Petroleum tax	Jp
Tassa sul gasolio	Duty on diesel	Uk
Tassa sul gasolio con bassissimo tenore di zolfo	Duty on ultra low sulphur diesel	Uk

Tassa su benzina (con piombo)	Gasoline tax (duty on leaded petrol)	Dk, Jp, Uk
Tassa su benzina (senza piombo)	Duty on unleaded petrol	Uk
Tassa sul gpl	Liquefied petroleum gas tax	Jp
Tassa sul carburante aereo	Aviation fuel tax	Jp
Tassa su consegne di petrolio leggero	Light oil delivery tax	Jp
Tassa sulla promozione dello sviluppo di risorse energetiche	Promotion of power resources development tax	Jp
Tassa sui veicoli a motore	Motor vehicle tax (vehicle excise duty) (charge) (automobile acquisition tax/automobile tax)	D, Uk, Us, Jp
Tassa sui veicoli leggeri a motore	Light motor vehicle tax tax	Jp
Tassa sul tonnellaggio di veicoli a motore	Motor vehicle tonnage	Jp
Tassa su utilizzo di autostrade	Motorway user charge	D
Tasse sulle strade locali	Local road tax	Jp
Tassa su inquinamento dell'aria (es. SO ₂ , NO _x)	Charge on air pollution (i.e. SO ₂ , NO _x)	I, S, Us
Tassa sulle terre umide	Charge for wetlands	Us
Tassa sul pascolo su terreno pubblico	Charge on grazing on public lands	Us
Tassa sui fertilizzanti e pesticidi (es. input agr.)	Charge on fertilisers /pesticides (agr. inputs)	Sf, Us
Tassa su rumore di aereo	Aircraft noise charge	D, I, Jp

Per motivi di completezza si riporta in tabella V anche l'elenco degli altri strumenti di incentivazione economica ai fini della protezione ambientale.

Tabella V
Gli altri strumenti economici per la protezione ambientale nell'UE,
Usa e Giappone

Italiano	English	
Permessi trasferibili per inquinamento dell'aria (es. sostanze che riducono lo strato di ozono, Nox, CO ₂ , SO ₂)	Tradable permits in air pollution (i.e. ozone depleting substances, NO _x , CO ₂ , SO ₂)	Dk, Us
Permessi trasferibili per la qualità dell'acqua	Tradable permits for water quality management	Us
Permessi trasferibili per la gestione del territorio	Tradable permits for land management	F, Us
Sistema di restituzione del deposito (Drs) per i contenitori di bevande (es. bottiglie di plastica)	Deposit-refund systems (Drs) for beverage containers (i.e. plastic bottles)	A, Dk, Nl, S, Sf, Us
Drs per batterie	Drs for batteries (accumulators)	Dk, Us
Drs per lampadine	Drs for lamps	A
Drs per carcasse di auto	Drs for car hulks	S, Sf
Drs per Cfc (sostanze che riducono lo strato di ozono)	Drs for Cfc (ozone depleting substances)	I
Drs per contenitori di pesticidi	Drs for containers of pesticides	Us
Drs per pneumatici	Drs for tyres	Us
Penali sul mancato rispetto della normativa ambientale	Non-compliance fees on environmental protection	G, S
Penali su sorgenti di combustione che inquinano l'aria	Non-compliance fees on air polluting combustion sources	G
Penali sulle emissioni da vetture	Non-compliance fees on car emissions	G

Penali sull'ambiente marino (es. scarico di petrolio dalle navi)	Non-compliance fees on marine environment (i.e. sea dumping of oil from ships)	G, S
Obbligazioni sul risultato su miniere, pozzi, discariche (per assicurare bonifica)	Performance bonds on mines, pits, landfills (in order to ensure reclamation)	Us
Risarcimenti per danni ambientali (es. acqua, rumore, aria)	Liability payments for environmental damages (i.e. water, noise, air)	D, Dk, Jp, S, Sf, Us
Sussidi per progetti e iniziative ambientali (es. controllo dell'inquinamento, prodotti eco-compatibili, riciclaggio)	Subsides for environmental projects and initiatives (i.e. pollution control, eco-compatible products, recycling)	Dk, G, Jp, Nl, S, Sf, Us
Sussidi per la riduzione dell'inquinamento dell'aria	Subsides for prevention of air pollution	A, F, S, Sf
Sussidi per lo smaltimento dei rifiuti pericolosi	Subsides for treatment of hazardous waste	A
Sussidi per i servizi idrici (incluso il trattamento)	Subsides for water services supply (including treatment)	A, F, Sf
Sussidi per il contenimento del rumore	Subsides for noise abatement	A, F
Sussidi per il contenimento del traffico	Subsides for traffic limitation	Dk
Sussidi per il risparmio energetico, energie pulite/rinnovabili (inclusi i mezzi di trasporto)	Subsides for energy saving, clean/renewable energies (including transportvehicles)	F, G, Jp, Nl, S, Sf

Infine, nella tabella VI si indicano gli strumenti economici per la gestione delle risorse naturali.

Tabella VI
Gli strumenti economici per la gestione delle risorse naturali
nell'UE, Usa e Giappone

Italiano	English	
Sussidi e tasse per le risorse idriche	Subsidy and charges for water resources	A, D, Dk, F, G, I, Jp, Nl, S, Uk
Tasse, quote e permessi per le risorse ittiche	Charges, quotas and permits for fisheries	Nl, S, Sf, Us
Sussidi e tasse per le risorse forestali	Subsidy and charges for forestry	A, Dk, F, Nl, S, Sf, Uk
Sussidi e tasse per terre umide	Subsidy and charges for wetlands	Dk, S, Uk, Us
Sussidi e tasse per la protezione del suolo	Subsidy and levies for land and soil	A, Dk, F, G, Nl, S, Sf, Uk, Us
Sussidi e tasse per la conservazione delle specie animali	Subsidy, charges and fees for natural species and wildlife	A, D, Dk, F, G, Jp, Nl, S, Sf, Uk

Prima di concludere va ricordato che le decisioni sull'introduzione delle tasse ambientali spettano in genere al Parlamento, mentre l'impostazione della tassazione delle tasse ambientali può essere determinata, oltre che dal Ministero delle Finanze, anche dal Ministero per l'ambiente (es. Irlanda, Finlandia).

5. I vantaggi e gli svantaggi della tassazione ambientale

La tassazione ambientale, come tutti gli strumenti economici, presenta dei vantaggi e degli svantaggi.

I vantaggi potenziali della tassazione ambientale sono ravvisabili nelle seguenti circostanze:

1) possibilità concreta di ridurre l'inquinamento: sebbene, come si vedrà, non vi sono numerose prove dell'efficacia della tassazione ambientale nella riduzione dell'inquinamento, non vi sono dubbi che gli strumenti economici finalizzati alla protezione ambientale rappresentano sicuramente un importante contributo al perseguimento di obiettivi am-

bientali. Questo aspetto costituisce il primo elemento del cosiddetto doppio dividendo;

2) incremento dell'occupazione: il maggior costo di alcuni fattori di produzione (energia, materiali, ecc.) provocherà, entro certi limiti (quelli consentiti dalle tecniche di produzione), la riduzione di questi fattori e l'aumento dell'impiego delle risorse umane (se a fronte dell'aumento delle tasse ambientali vengono ridotte quelle sul lavoro). In secondo luogo, il maggior costo degli *input* industriali spingerà lo sviluppo economico nella direzione di un incremento dei servizi (invece che dei beni), i quali richiedono una maggiore intensità del fattore lavoro (rispetto ad altri fattori della produzione). Questo effetto costituisce il secondo elemento del doppio dividendo;

3) efficienza statica (*static efficiency*): la quantificazione dei costi dell'inquinamento realizzata dalla tassazione ambientale consente di ridurre il costo totale del contenimento dell'inquinamento (rispetto a una soluzione basata sulla regolamentazione), laddove gli operatori che inquinano non sostengono gli stessi costi per effettuare tale operazione di riduzione. In tali circostanze i soggetti per i quali il costo marginale per la riduzione dell'inquinamento è contenuto riducono le loro emissioni più dei soggetti per i quali tale costo marginale è elevato;

182

4) innovazione tecnologica e logistica (efficienza dinamica): essendo l'innovazione spinta dalla ricerca della riduzione dei costi e dell'aumento della qualità dei beni e servizi, l'incremento dei loro costi finali per effetto dell'introduzione (o modifica) di tasse ambientali, o di altre leve economiche, costituisce il presupposto per la ricerca di nuove soluzioni che possono riguardare sia il processo produttivo, sia il ciclo di vita dei prodotti, sia il consumo degli *input* necessari, e sia la gestione logistica dei prodotti/servizi. Inoltre la tassazione ambientale presenta rispetto a soluzioni di regolamentazione normativa un'efficienza dinamica (*dynamic efficiency*), in quanto, essendo la tassa pagata su ogni elemento restante di inquinamento, esiste un incentivo permanente all'innovazione delle tecnologie di controllo dell'inquinamento;

5) responsabilizzazione: l'introduzione del principio "chi inquina paga" (*polluter pays principle*), secondo il quale chi inquina deve sostenere i costi della propria attività inquinante (che non vanno scaricati sulla collettività), favorisce la responsabilizzazione degli operatori economici e dei consumatori, indipendentemente dalla loro sensibilità ambientale;

6) stimolo di attività compatibili con l'ambiente: incidendo la tassazione ambientale sulle scelte che riguardano le attività economiche e la loro impostazione, è evidente che con la tassazione ambientale vengono privilegiate, per lo meno a parità di altre condizioni, quelle compatibili con l'ambiente;

7) sviluppo di una competizione basata anche sul livello di rispetto dell'ambiente: la competizione in un'economia di mercato si svolge in genere su 2 piani: i costi e la qualità dei prodotti/servizi. Se non ci fosse la tassazione ambientale la riduzione della qualità dell'ambiente, o la diminuzione delle risorse naturali [o il loro maggiore sfruttamento rispetto a quanto sarebbe possibile tenuto conto del tasso di ricostituzione (24)], le attività economiche potrebbero continuare fino al totale esaurimento delle risorse naturali, o al peggioramento irreversibile della qualità dell'ambiente. In presenza di tasse ambientali o di altri strumenti economici, è invece possibile far considerare queste circostanze, e quindi basare la competizione anche su di esse;

8) aumento delle risorse per lo Stato: a differenza della regolamentazione, le tasse ambientali assicurano entrate per l'erario, che possono essere utilizzate per piani di investimento finalizzati al contenimento dell'inquinamento, oppure a ridurre la tassazione laddove risulta essere socialmente penalizzante (es. tasse sul lavoro);

9) disponibilità di un ulteriore strumento per le autorità pubbliche di gestione dell'economia: le tasse ambientali costituiscono un'ulteriore leva che consente di guidare l'economia, ossia di condurre un'efficace politica economica, tesa a riportare le condizioni dell'economia in equilibrio (laddove se ne sia allontanata), includendo nel termine equilibrio anche le condizioni ambientali.

18.

Come si è visto i potenziali vantaggi della tassazione sono numerosi, e vanno ben oltre a quelli che la teoria del doppio dividendo accredita. Vi sono però anche degli svantaggi che la tassazione ambientale può presentare:

1) difficoltà di gestione: non è semplice verificare l'esistenza della base imponibile e la corretta quantificazione e riscossione delle tasse ambientali, essendo le fonti di emissioni o di rifiuti disseminate sul territorio (e non sempre facilmente individuabili);

2) possibilità di danneggiare la competitività di quei settori industriali colpiti dalla tassazione: questo rischio è particolarmente evidente quando la tassazione non è uniformemente applicata negli altri Paesi o aree economiche. In tali circostanze è possibile che determinate attività produttive siano dirottate in quei Paesi che risultano meno rigidi nella regolamentazione e tassazione delle attività inquinanti;

3) creazione dei presupposti per un incremento dell'inflazione: l'incremento del prezzo finale del prodotto/servizio può avere conseguenze sull'inflazione, soprattutto se si tratta di un bene largamente utilizzato

(24) Es. delle forme viventi come fauna e flora (vedi il caso della pesca).

nella vita economica (e quindi rappresentativo dei consumi), come è il caso della benzina (25);

4) possibilità di ridurre la qualità della vita (almeno sul piano della percezione): l'aumento dei costi dei prodotti/servizi riduce il valore reale dei salari, e quindi comporta una maggiore povertà per la popolazione, in particolare per i lavoratori. Tale riduzione dei salari reali può essere compensata dalla riduzione della tassazione dei salari (e quindi aumentare lo stipendio netto dei lavoratori). In ogni caso è importante che accanto all'introduzione di forme di tassazione ambientale siano avviate misure di informazione e sensibilizzazione dei cittadini;

5) regressività: si fa riferimento al fatto che l'aggravio derivante dalla tassazione ambientale pesa in misura percentualmente maggiore sui contribuenti a reddito più basso. La tassazione ambientale, essendo di tipo indiretto, ossia avendo come base imponibile non un reddito (come la tassazione diretta), bensì il prezzo di beni e servizi (al pari dell'Iva e delle accise), provoca, come tutte le tasse indirette, una riduzione della progressività, ovvero provoca un maggior esborso in termini percentuali del reddito posseduto per quei contribuenti che hanno un reddito più basso. In altre parole, la tassazione ambientale, essendo una tassa sul consumo (es. tassa sul gasolio da riscaldamento), colpisce chi consuma quel bene/servizio, per il quale può essere destinata una quota importante della spesa complessiva (ossia del reddito);

6) possibilità di ridurre il gettito nel lungo termine: se l'utilizzo di beni/servizi dannosi all'ambiente o di risorse naturali diminuisce, si riduce la base imponibile, e quindi l'importo delle tasse ambientali;

7) freno al commercio internazionale: la tassazione ambientale, incidendo sui costi dei trasporti, può costituire un ostacolo ai processi di globalizzazione, che dovrebbero tra l'altro consentire ai Paesi in via di sviluppo l'uscita dalle condizioni di povertà nel lungo termine;

8) necessità di coordinamento e integrazione delle politiche di tassazione ambientali a livello internazionale: questo coordinamento risulta necessario, essendo diversi problemi ambientali di carattere planetario (es. cambiamento del clima); in assenza del coordinamento l'efficacia delle misure di tassazione ambientale prese da singoli Paesi è molto ridotta, e può inoltre condurre alla perdita di attività economiche a vantaggio dei Paesi meno sensibili alle preoccupazioni ambientali.

(25) Un esempio di questa circostanza è dato dall'esperienza italiana relativamente alla benzina, della quale è stata ridotta temporaneamente la tassazione.

6. I risultati della tassazione ambientale

L'efficacia della tassazione ambientale può essere dimostrata in termini di minor uso di risorse scarse e/o di emissione di inquinanti.

In realtà la riduzione di inquinanti o il risparmio di risorse può dipendere da altri fattori. Il contributo della tassazione ambientale a questi fenomeni dipende da un dato sostanzialmente esogeno, ossia l'elasticità dei prezzi dei prodotti/servizi che costituiscono la base imponibile della tassazione ambientale.

Infatti, se a fronte di un determinato aumento del prezzo del prodotto/servizio di rilevanza ambientale (dovuto all'introduzione o all'aumento della tassazione che grava su di esso) la domanda (che dipende dal comportamento dei consumatori e delle imprese che ne fanno uso) non reagisce, o reagisce in misura moderata, è evidente che la tassazione ambientale potrebbe risultare di ridotta efficacia.

Questa minore reattività può essere dovuta sia a rigidità delle abitudini di consumo delle famiglie, sia a necessità di carattere tecnologico del sistema produttivo, e sia alla mancanza di beni succedanei.

Per questi motivi l'elasticità è in generale maggiore nel lungo termine che nel breve.

La teoria economica ricorda che l'elasticità può variare in funzione del livello del prezzo iniziale [es. se basso o già alto (26)], della misura del cambiamento dei prezzi (se piccola o grande), della sua direzione (ossia incremento o decremento), e della sua percezione (se temporanea o definitiva).

In genere l'elasticità è maggiore quando il livello del prezzo iniziale è basso e la misura del cambiamento è grande.

Vari studi, riportati da un'analisi dell'Ocse (*Behavioral responses to environmental related taxes*, Mar/2000), dimostrano, relativamente ai prezzi dell'energia e dei servizi di trasporto, che l'elasticità è bassa (valore minore di 1) (27), e che cresce con l'ampliare del periodo di riferimento (ossia che è maggiore nel lungo termine).

In definitiva, aumentando le tasse su questi prodotti/servizi di $x\%$, il risultato, in termini di riduzione dei consumi, sarebbe solo una frazione di $x\%$; frazione che però tende a crescere nel lungo termine.

La ragione dell'incremento della elasticità nel lungo termine si spiega con il fatto che gli operatori economici hanno il tempo di trovare soluzioni tecnologiche e organizzative che consentono di ridurre le emis-

(26) È il caso della benzina. In quest'ultimo caso l'elasticità è ridotta.

(27) Ma comunque superiore a 0.

sioni di inquinanti (o la produzione di rifiuti), oppure il consumo di risorse naturali non rinnovabili.

Allo stesso modo si possono trovare (con uno spazio di tempo adeguato) beni/servizi succedanei, caratterizzati da una maggiore compatibilità con l'ambiente (e quindi non tassati), che consentono di ridurre maggiormente il ricorso al bene/servizio tassato.

Si può quindi affermare che studi empirici dimostrano l'utilità della tassazione ambientale, ma questa utilità ha luogo non tanto nel breve termine, quanto in un ampio lasso di tempo, che consente al sistema economico di adattarsi alla nuova realtà (o meglio alle nuove esigenze ambientali).

Questa circostanza viene confermata da un altro studio dell'Ocse (*Economic instruments for pollution control and natural resources management in Oecd countries: a survey, Oct/99*), che ribadisce che l'efficacia degli strumenti economici per il controllo dell'inquinamento e la gestione corretta delle risorse naturali è buona, riuscendo in genere a perseguire gli obiettivi posti.

Come è noto la tassazione ambientale produce un'altra utilità, che è costituita dall'incremento del gettito dell'erario, che può dare luogo poi a riduzioni di altre tasse, oppure a investimenti.

186

L'efficacia della tassazione ambientale sotto questo profilo è misurata dalla percentuale del Pil rappresentata dal gettito da essa prodotto, e dalla percentuale di queste tasse rispetto al gettito complessivo.

Una ricerca condotta dall'Ocse per gli anni 1994-97 (28) ha dimostrato che in quasi tutti i Paesi sviluppati la percentuale del Pil derivante dalle tasse ambientali oscilla mediamente tra il 2-3%, con estremi che vanno dall'1% (Stati Uniti) al 4,5% (Danimarca), mentre in termini di percentuale del gettito il valore è in genere intorno al 4-8%, con estremi caratterizzati da valori del 4% (Stati Uniti) e del 12% (Grecia).

Un altro studio (*Economic instruments for pollution control and natural resources management in Oecd countries: a survey, Oct/99*) ha individuato nel 2,5% del Pil e nel 7% del gettito complessivo le percentuali medie derivanti dalla tassazione ambientale nei Paesi Ocse.

Va rilevato infine che, sempre secondo un'analisi dell'Ocse (dati 1995) (29), il 90% della tassazione ambientale proviene dalle imposte sui carburanti e sui veicoli.

Sulle problematiche connesse alla valutazione dell'efficacia della tassazione ambientale, e su alcune evidenze empiriche si rinvia al riquadro D.

(28) oecd.org/env/policies/taxes.

(29) Vedi nota 28.

Riquadro D

È difficile effettuare una valutazione precisa degli effetti della tassazione ambientale e delle altre misure economiche finalizzate alla protezione ambientale, per una serie di ragioni:

1) presenza di varie misure di politica economica che impediscono di individuare le conseguenze dirette degli incentivi economici (es. campagne di informazione, accordi volontari);

2) rarità dei dati ex post che permettono di valutare gli effetti di singole iniziative;

3) molteplicità delle finalità che possono avere gli strumenti (es. aumento delle entrate per finanziare investimenti finalizzati al miglioramento della situazione ambientale).

Al di là di queste problematiche di misurazione lo studio dell'Ocse (Economic instruments for pollution control and natural resources management in Oecd countries: a survey, Oct/99) afferma che l'efficacia degli strumenti economici per la protezione dell'ambiente è positiva, ma che l'evidenza è limitata, in quanto dati e valutazioni approfondite sono appunto scarse.

Nella tabella che segue si citano alcuni dati relativi agli effetti di misure di incentivazione economica (inclusa la tassazione) per quei Paesi per i quali sono state fatte delle indagini.

Tabella VII

Alcuni effetti degli strumenti economici di protezione ambientale

Austria	Riciclaggio batterie 50%, frigoriferi 40%; riciclati 409.000 tons di carta, 180.000 di vetro, 83.000 di plastica, 32.000 di metalli
Danimarca	Riciclaggio batterie di vetture quasi 100%, pneumatici 80%, carta 77%, vetro 50%; riduzione dei rifiuti domestici tra 1987-93 del 16%, di quelli delle costruzioni del 64% e del 22% di quelli vari
Svezia	Riduzione delle emissioni di Nox del 50%, di SO2 (dai diesel) del 75%, di CO2 del 9%
Gran Bretagna	Riforestazione di 16.000 ettari

Per quanto riguarda l'efficacia della tassazione ambientale in termini di doppio dividendo, diversi studi [Baker e Gardiner, 1996 (30); Capros e altri, 1996 (31); Majocchi, 1996 (32)] hanno espresso valutazioni ottimistiche sugli effetti occupazionali delle tasse ambientali, se accoppiate a riduzioni dei contributi di sicurezza sociale, sebbene alcuni dubitano che tale effetto possa durare a lungo (Carraro, Galeotti e Gallo, 1996) (33).

Tale effetto positivo deriverebbe dalla sostituzione del lavoro all'energia e al capitale, il quale (effetto) sarebbe inoltre in grado di compensare la riduzione del reddito reale dei lavoratori dovuto all'innalzamento del livello dei prezzi.

È stato però segnalato che la crescita dell'occupazione potrebbe far incrementare il costo del lavoro (essendovi un maggiore potere di mercato da parte dei lavoratori), annullando così l'effetto incrementale dell'occupazione, e che l'incremento del reddito potrebbe comportare un aumento del consumo, incluso quello relativo ai beni/servizi sottoposti a tassazione ambientale.

Un secondo ordine di osservazioni, relative all'efficacia della tassazione ambientale sulla promozione dell'occupazione, verte sulla possibilità che l'incremento occupazionale per effetto dell'impostazione ambientale della tassazione non possa aver luogo se l'economia si trova già in una situazione di piena occupazione (Bovenberg, 1997) (34).

In ogni caso è stata sottolineata la necessità di graduare nel tempo l'introduzione della tassazione ambientale, per evitare che gli effetti negativi sul reddito reale, che si manifestano nel breve termine, possano innescare processi di recessione (diminuendo la domanda), e comunque si è ribadita l'opportunità di assicurare che lo stesso meccanismo di sostituzione abbia il tempo per esplicarsi pienamente.

(30) Employment, wage, formation, and pricing in the Eu: empirical modelling of environmental tax reform.

(31) Double dividend analysis: first results of a general equilibrium model linking the Eu-12 countries.

(32) Green fiscal reform and employment: a survey.

(33) Infatti, secondo questi studiosi, la crescita dell'occupazione dovrebbe far incrementare il costo del lavoro (essendovi un maggiore potere di mercato da parte dei lavoratori), annullando così l'effetto incrementale dell'occupazione. Inoltre si ritiene che l'incremento del reddito comporti un aumento del consumo, incluso quello relativo ai beni/servizi sottoposti a tassazione ambientale.

(34) Environmental policy, distortionary labor taxation and employment: pollution taxes and the double dividend.

7. La politica ambientale dell'UE

Le prime iniziative comunitarie in campo ambientale hanno avuto luogo all'inizio degli anni '70 con i programmi d'azione, i quali si basavano, per l'individuazione delle soluzioni ai problemi ecologici, su un approccio verticale e settoriale.

In questo quadro la Comunità adottava circa 200 atti legislativi, consistenti essenzialmente a limitare l'inquinamento mediante l'introduzione di norme minime, soprattutto in materia di gestione dei rifiuti, di inquinamento idrico e di inquinamento atmosferico.

Un ruolo importante nella politica ambientale comunitaria è svolto dall'Agenzia europea dell'ambiente, che ha lo scopo di raccogliere e diffondere informazioni ambientali. Le sue funzioni sono esclusivamente consultive, ma i lavori dell'Agenzia risultano sempre più determinanti per l'adozione di nuove misure, o per la valutazione dell'impatto delle decisioni già adottate.

Con il Trattato di Amsterdam (1997) si è fatto un importante passo in avanti con l'inserimento del principio dello sviluppo sostenibile nei compiti fondamentali dell'UE.

Pertanto si può affermare che l'Unione europea stabilisce già nei trattati istitutivi la necessità di tenere conto delle problematiche ambientali nella definizione ed attuazione delle proprie politiche.

Infatti, nell'art. 2 del Trattato che istituisce la Comunità europea si afferma che "la Comunità ha il compito di promuovere ... uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche ... un elevato livello di protezione dell'ambiente e il miglioramento di quest'ultimo ...".

Allo stesso modo, nell'art. 2 del Trattato sull'Unione europea si ribadisce che l'Unione si prefigge come obiettivi anche "... di pervenire a uno sviluppo equilibrato e sostenibile ...".

Si prevede poi esplicitamente, nell'art. 3 del Trattato che istituisce la Comunità europea, "una politica nel settore dell'ambiente", alla quale viene dedicato un apposito titolo della parte terza del trattato, ossia il XIX "Ambiente".

Questo titolo, che consta di tre articoli (174-176), stabilisce che la politica comunitaria ambientale deve contribuire a perseguire gli obiettivi di:

- 1) salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente;
- 2) protezione della salute umana;
- 3) utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali;
- 4) promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale.

Si afferma poi che questa politica "è fondata sui principi della pre-

cauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio "chi inquina paga", e che nel predisporla la Comunità deve tenere conto anche dei vantaggi e degli oneri che possono derivare dall'azione (o dall'assenza di azione).

È poi prevista la possibilità che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, del Comitato economico e sociale e del Comitato delle Regioni, adotti anche disposizioni aventi principalmente natura fiscale.

Tali principi erano presenti anche nel Quinto programma comunitario d'azione a favore dell'ambiente (1992-2000), che tra l'altro fa dell'ampliamento della gamma di strumenti di politica ambientale un obiettivo prioritario.

Questo programma, intitolato "Per uno sviluppo durevole e sostenibile", ha stabilito i principi di una strategia europea su base volontaria, segnando l'inizio di un'azione comunitaria orizzontale, che tiene conto di tutti i fattori di inquinamento (industria, energia, turismo, trasporti, agricoltura).

I principi di questa strategia sono i seguenti:

1) adozione di un'impostazione globale e volontaristica, nei confronti dei vari operatori e delle attività che hanno un impatto sulle risorse naturali o danneggiano l'ambiente;

2) volontà di cambiare le tendenze e le pratiche nocive per l'ambiente, della generazione attuale e di quelle future;

3) favorire i cambiamenti di comportamento nella società, grazie all'impegno di tutti gli interessati (poteri pubblici, cittadini, consumatori, imprese, ecc.);

4) determinazione del principio della condivisione delle responsabilità;

5) uso di nuovi strumenti ambientali.

Il Quinto programma fissa per ogni settore gli obiettivi a lungo termine e quelli che devono essere conseguiti entro il 2000, e prevede una serie di disposizioni che devono essere adottate per conseguire tali scopi. Gli obiettivi, sprovvisti di valore giuridico, costituiscono indicazioni per l'ottenimento di uno sviluppo sostenibile.

Gli ambiti prioritari di intervento sono:

1) gestione sostenibile delle risorse naturali (terreno, acque, aree naturali e litoranee);

2) lotta integrata contro l'inquinamento e azione preventiva nei confronti dei rifiuti;

3) riduzione del consumo energetico proveniente da fonti non rinnovabili;

4) migliore gestione della mobilità, grazie allo sviluppo di modi di trasporto efficaci e non inquinanti;

5) elaborazione di un insieme coerente di misure intese a migliorare la qualità dell'ambiente urbano;

6) miglioramento della salute e della sicurezza, specialmente in materia di gestione dei rischi industriali, di sicurezza nucleare e di protezione dalle radiazioni.

Il Quinto programma sottolinea l'importanza dell'intervento comunitario in alcuni settori principali. Tale impostazione costituisce il più efficace metodo per affrontare i problemi cui si trova confrontata l'UE. I settori di intervento prescelti sono:

1) l'industria: l'UE intende intensificare il dialogo con le imprese, promuovere la conclusione di accordi su base volontaria, sviluppare una gestione razionale delle risorse, favorire l'informazione dei consumatori, adottare norme comunitarie per i procedimenti di fabbricazione dei prodotti, evitando le distorsioni di concorrenza, salvaguardando l'integrità del mercato interno e mantenendo la competitività europea;

2) il settore energetico: un intervento in tale settore è indispensabile nella prospettiva dello sviluppo sostenibile. È necessario migliorare l'efficiacia energetica, ridurre il consumo di combustibili fossili e promuovere le energie rinnovabili;

3) i trasporti: il completamento del mercato interno ha aumentato il ricorso ai trasporti. Devono essere prese rapidamente misure intese a migliorare la gestione delle infrastrutture e dei mezzi di trasporto, sviluppare i trasporti pubblici e migliorare la qualità dei carburanti;

4) l'agricoltura: anche questo settore è responsabile del deterioramento dell'ambiente, a causa dell'aumento delle colture intensive, del ricorso ai fertilizzanti e dell'accumulo di eccedenze. È indispensabile una riforma della politica agricola comune e dello sviluppo delle foreste, che tenga conto delle esigenze ambientali;

5) il turismo: le attività turistiche, tra l'altro in piena espansione, provocano il deterioramento delle zone di montagna e dei litorali. Le misure proposte consistono nel miglioramento della gestione del turismo di massa e della qualità dei servizi turistici, nella promozione di forme alternative di turismo e in campagne di informazione e sensibilizzazione.

Da segnalare inoltre che secondo il Quinto programma quattro problemi ambientali devono essere oggetto di un'azione su scala internazionale: il cambiamento del clima, l'assottigliamento dello strato di ozono, la riduzione della biodiversità e la deforestazione.

La gamma degli strumenti finalizzati alla protezione ambientale utilizzati nell'ambito dell'Unione europea si è ampliata man mano che si sviluppava la politica dell'ambiente.

Oltre all'adozione di una normativa quadro, che assicura un elevato livello di protezione dell'ambiente, senza ostacolare il funzionamento del mercato interno, l'UE ha introdotto strumenti finanziari (Programma Life) e tecnici (etichettatura ecologica, sistema comunitario di ecogestione e di *audit* ambientale, sistema di valutazione dei progetti pubblici e privati concernenti l'ambiente).

A questo riguardo si ricorda che il Quinto programma prevede il ricorso a una gamma vasta e diversificata di mezzi d'azione:

1) strumenti legislativi: determinazione di livelli minimi di protezione, applicazione di accordi internazionali e formulazione di disposizioni e norme nella prospettiva del mercato interno;

2) strumenti economici: incitazione ai produttori e ai consumatori a tutelare l'ambiente e ad utilizzare le risorse naturali in modo responsabile (misure economiche, fiscali, responsabilità civile), nonché misure di "correzione dei prezzi", affinché i prodotti e i servizi rispettosi dell'ambiente non siano penalizzati in termini di costi;

3) strumenti orizzontali di sostegno: miglioramento dell'informazione e delle statistiche ambientali (necessità di nomenclature, norme, criteri e metodi paragonabili), promozione della ricerca scientifica e dello sviluppo tecnologico, miglioramento dell'assetto del territorio, dell'informazione del pubblico (sviluppo di basi dati) e della formazione professionale;

4) meccanismi di sostegno finanziario: Programma Life, Fondi strutturali, Fondo di coesione, prestiti della Bei.

In tema di tassazione ambientale è intervenuta la Comunicazione della Commissione del 26 marzo 1997 (su tasse ed imposte ambientali nel mercato unico) (35), la quale ricorda che gli Stati membri, quando adottano strumenti fiscali ambientali, devono tenere conto delle disposizioni del Trattato che istituisce la Comunità europea relative a:

1) dazi doganali sugli scambi intracomunitari o tasse di effetto equivalente (artt. 23-25);

2) restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione di merci tra gli Stati membri e misure di effetto equivalente (artt. 28-30);

3) disposizioni in materia di trasporti (art. 72);

4) aiuti di Stato che falsano la concorrenza e incidono sugli scambi intracomunitari (artt. 87-88);

5) imposizioni interne che costituiscono una discriminazione ai danni dei prodotti di altri Stati membri o intese a proteggere i prodotti nazionali (art. 90);

6) imposte di consumo e altre imposte indirette (art. 93);

(35) COM(97) 9 def.

7) ambiente, ed in particolare la circostanza che gli Stati membri devono stabilire se è necessario ricorrere al prelievo per risolvere problemi ambientali (art. 174).

Inoltre si richiede agli Stati membri di vigilare affinché le tasse e le imposte ambientali siano conformi agli obblighi comunitari (es. norme sulla concorrenza, mercato unico, politiche fiscali), nonché agli obblighi verso i Paesi terzi (es. norme dell'Organizzazione mondiale del commercio).

In tema di tassazione ambientale la comunicazione specifica che la strategia della Commissione si basa sui seguenti elementi:

1) raccogliere l'esperienza degli Stati membri in materia di tasse ambientali;

2) analizzare gli impatti economici ed ambientali dei prelievi attualmente previsti;

3) controllare l'impatto di tali prelievi sul mercato unico e sulla competitività dell'industria europea.

Il controllo della Commissione può essere effettuato mediante diversi strumenti:

1) notifica degli aiuti di Stato;

2) notifica dei settori disciplinati dalla direttiva 83/189/CEE (che prevede una procedura di informazione nel settore delle norme e delle regolamentazioni tecniche) e del diritto comunitario derivato;

3) notifica delle misure nazionali di recepimento delle direttive;

4) reclami delle imprese o degli Stati membri;

5) diritto di inchiesta di propria iniziativa (da parte della Commissione).

Il riquadro successivo illustra l'articolazione dell'intervento comunitario in campo ambientale, come presentato nel sito Internet dell'UE (europa.eu.int).

Riquadro E

DISPOSIZIONI GENERALI
INTEGRAZIONE DELL'AMBIENTE NELLE POLITICHE DELL'UE
APPLICAZIONE E CONTROLLO DEL DIRITTO COMUNITARIO IN
MATERIA AMBIENTALE
STRUMENTI AMBIENTALI
GESTIONE DEI RIFIUTI

- Incenerimento
- Rifiuti pericolosi

- Residui e sostanze radioattive
- Biossido di titanio

INQUINAMENTO ACUSTICO

INQUINAMENTO ATMOSFERICO

- Veicoli a motore
- Industria
- Biosfera

INQUINAMENTO DELLE ACQUE

- Acqua potabile
- Inquinamento marino
- Scarico di sostanze
- Scarico di sostanze pericolose

PROTEZIONE DELLA NATURA E DELLA BIODIVERSITÀ

- Biodiversità
- Flora e fauna
- Foreste

RISCHI INDUSTRIALI

Bibliografia

- “Economia e ambiente”, Ignazio Musu, il Mulino, 1993;
- “Economia ambientale”, R.K. Turner, D.W. Pearce, I. Bateman, il Mulino, 1994;
- “Taxation and environment in European economies in transition”, Ocse, 1994;
- “Pollution abatement and control expenditure in Oecd countries”, Ocse, 1996;
- “Oecd environmental performance reviews: a practical introduction”, Ocse, 1997;
- “The economics of environmental security: introduction”, Ocse, Feb/1999;
- “Economic instruments for pollution control and natural resources management in Oecd countries: a survey”, Ocse, Oct/1999;
- “Towards more sustainable household consumption patterns: indicators to measure progress”, Ocse, Oct/1999;
- “Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali”, Ignazio Musu, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1999 (LVIII);
- “Behavioral responses to environmentally-related taxes”, Ocse, Mar/2000;
- “Introduzione all'economia dell'ambiente”, Ignazio Musu, il Mulino, 2000.

Appendice

Contenuti della politica comunitaria dell'ambiente

Tabella Z

Articolazione dettagliata della politica ambientale comunitaria

DISPOSIZIONI GENERALI

- Quinto programma d'azione: verso uno sviluppo sostenibile
- Strategia di cooperazione Europa-Asia
- Responsabilità per danni all'ambiente

INTEGRAZIONE DELL'AMBIENTE NELLE POLITICHE DELL'UE

- Situazione attuale e prospettive
- Ambiente e occupazione
- Strategia d'integrazione dell'ambiente nelle politiche dell'UE
- Integrazione dell'ambiente nella politica energetica della Comunità
- Orientamenti per un'agricoltura sostenibile
- Integrazione della dimensione ambientale nei Paesi in via di sviluppo
- Strategia d'integrazione della politica ambientale nel mercato unico
- Strategia d'integrazione nell'industria
- Strategia d'integrazione dell'ambiente nella politica comune della pesca
- Integrazione della dimensione ambientale nell'ambiente urbano

195

APPLICAZIONE E CONTROLLO DEL DIRITTO COMUNITARIO IN MATERIA AMBIENTALE

- Libertà d'accesso all'informazione
- Convenzione di Aarhus relativa all'accesso all'informazione, partecipazione dei cittadini e accesso alla giustizia
- Attuazione e controllo dell'applicazione del diritto comunitario in materia di ambiente (1996-1997) (1998-1999)

STRUMENTI AMBIENTALI

- LIFE: uno strumento finanziario per l'ambiente
- Imposte e tasse ambientali nel mercato unico
- Agenzia europea dell'ambiente
- Marchio di qualità ecologica
- Sistema comunitario di ecogestione e *audit*
- Valutazione dell'impatto di determinati piani e programmi sull'ambiente
- Ispezioni ambientali: criteri minimi

GESTIONE DEI RIFIUTI

- Imballaggi e rifiuti di imballaggio

- Discariche di rifiuti
- Smaltimento dei rifiuti
- Statistiche sulla gestione dei rifiuti
- Smaltimento dei PCB e dei PCT
- Smaltimento delle pile e degli accumulatori usati
- Eliminazione degli oli usati
- Veicoli fuori uso
- Competitività dell'industria del riciclaggio
- Sorveglianza e controllo delle spedizioni transfrontaliere di rifiuti
- Impianti offshore petroliferi e del gas in disuso
- Utilizzazione dei fanghi di depurazione in agricoltura
- Problematiche ambientali del PVC
- Incenerimento
 - Incenerimento dei rifiuti
 - Incenerimento dei rifiuti pericolosi
 - Impianti di incenerimento esistenti
 - Nuovi impianti di incenerimento
- Rifiuti pericolosi
 - Smaltimento dei rifiuti pericolosi
 - Sorveglianza e controllo delle spedizioni transfrontaliere di residui pericolosi
 - Convenzione di Basilea
- Residui e sostanze radioattivi
 - Spedizioni di residui radioattivi: sorveglianza e controllo
 - Spedizioni di sostanze radioattive
 - Piano d'azione comunitario 1980-1999
 - La situazione attuale e le prospettive per la gestione dei residui radioattivi
- Biossido di titanio
 - Smaltimento
 - Vigilanza e controllo
 - Programmi per la riduzione dell'inquinamento

INQUINAMENTO ACUSTICO

- Lotta contro il rumore: Libro verde
- Veicoli a motore
- Motocicli
- Apparecchi domestici
- Tosaerba
- Rumore prodotto dalle macchine e attrezzature edili
- Gru a torre
- Macchine ed attrezzature utilizzate all'aperto
- Aerei subsonici civili a reazione

INQUINAMENTO ATMOSFERICO

- Veicoli a motore
 - Motori a benzina, motori diesel
 - Gas inquinanti prodotti dai motori diesel
 - Motori diesel: nuovi valori limite
 - Tenore di zolfo di alcuni combustibili liquidi
 - Qualità della benzina e del combustibile diesel
 - Inquinanti gassosi prodotti dai motori delle macchine mobili non stradali
 - Inquinanti gassosi emessi dai trattori agricoli o forestali
 - Emissioni di CO₂ delle autovetture nuove
 - Consumo di carburante di autovetture nuove
 - Problemi ambientali causati dai veicoli pesanti
- Industria
 - Grandi impianti di combustione
 - Composti organici volatili (COV) derivanti dal deposito della benzina
 - Composti organici volatili (COV) derivanti da talune attività industriali
 - Prevenzione e riduzione integrate dell'inquinamento
- Biosfera
 - Gestione e qualità dell'aria ambiente
 - Il biossido di zolfo, il biossido di azoto, gli ossidi di azoto, le particelle e il piombo nell'aria ambiente
 - Limiti nazionali di emissione di alcuni inquinanti atmosferici
 - Qualità dell'aria ambiente: scambio di informazioni e di dati
 - Biossido di azoto
 - Emissioni di ossidi di azoto degli aerei subsonici civili a reazione
 - Ozono
 - Sostanze che riducono lo strato di ozono
 - Sostanze che mettono in pericolo lo strato di ozono
 - Piombo
 - Gas ad effetto serra
 - Scambio dei diritti di emissione di gas ad effetto serra
 - Eliminazione dei CFC dagli aerosol dosatori
 - Protocollo di Kyoto sui cambiamenti climatici
 - Strategia comunitaria dopo Kyoto
 - I trasporti e il CO₂

INQUINAMENTO DELLE ACQUE

- Politica comunitaria di protezione e gestione delle acque
- Azione comunitaria in materia di acque
 - Sostanze prioritarie nel settore delle acque
 - Tariffazione e gestione sostenibile delle acque

- Convenzione di Helsinki
- Acqua potabile
 - Disposizioni generali
 - Nuove disposizioni
 - Acque dolci superficiali: norme di qualità e di controllo
 - Acque dolci superficiali: metodi di misura e di analisi
- Acque di balneazione
- Convenzione di Parigi
- Acque reflue urbane
- Acque destinate alla molluschicoltura
- Acque idonee alla vita dei pesci
- Inquinamento marino
 - Convenzione di Barcellona: protezione della zona del Mare Mediterraneo
 - Convenzione di Helsinki sulla protezione del Mar Baltico
 - Convenzione di Parigi per la protezione dell'ambiente marino dell'Atlantico nordorientale
 - Inquinamento marino dovuto a cause accidentali
- Scarico di sostanze
 - Nitrati
- Scarico di sostanze pericolose
 - Mercurio
 - Altre sostanze pericolose: protezione dell'ambiente idrico
 - Altre sostanze pericolose: protezione delle acque sotterranee

PROTEZIONE DELLA NATURA E DELLA BIODIVERSITÀ

- Biodiversità
 - Convenzione di Berna relativa alla conservazione della vita selvatica e dell'ambiente naturale
 - Habitat naturali (Natura 2000)
 - Convenzione sulla diversità biologica
- Flora e fauna
 - Protezione di talune specie della flora e fauna selvatiche
 - Conservazione della fauna e della flora marine dell'Antartico
 - Conservazione degli uccelli selvatici
 - Convenzione di Bonn
 - Custodia degli animali selvatici in giardini zoologici
 - Protezione degli animali utilizzati a fini sperimentali
 - Fauna marina: cetacei, foche, delfini
- Foreste
 - Protezione delle foreste contro gli incendi
 - Protezione delle foreste contro l'inquinamento atmosferico

- Conservazione delle foreste tropicali
- Conservazione e gestione sostenibile delle foreste tropicali e delle altre foreste dei Paesi in via di sviluppo
- Foreste e sviluppo: l'approccio della CE
- Organismi geneticamente modificati
 - Impiego confinato di microrganismi geneticamente modificati
 - Emissione deliberata nell'ambiente di organismi geneticamente modificati

RISCHI INDUSTRIALI

- Incidenti rilevanti connessi con determinate sostanze pericolose
- Effetti transfrontalieri degli incidenti industriali

Gestione dei rifiuti

La politica comunitaria in materia di gestione dei rifiuti è basata su tre strategie complementari:

- prevenire la creazione di rifiuti migliorando la confezione dei prodotti;
- promuovere il riciclaggio e la riutilizzazione dei rifiuti.
- ridurre l'inquinamento provocato dall'incenerimento dei rifiuti.

La Comunità ha voluto puntare sulla responsabilità del produttore. Ad esempio, in materia di veicoli fuori uso, la proposta di direttiva del 1997 prevede l'instaurazione di un sistema di raccolta dei veicoli fuori uso a carico del produttore.

Su scala internazionale, questo approccio è stato scelto anche in occasione della prima Conferenza delle parti della convenzione OSPAR per la protezione dell'ambiente nell'Atlantico nordorientale, dove si trattava tra l'altro di negoziare lo smantellamento e l'eliminazione degli impianti *offshore* di petrolio e gas. Le parti della convenzione hanno infatti adottato la posizione sostenuta dalla Commissione europea basata sul principio di vietare lo smaltimento in mare di questi impianti, mentre i costi connessi allo smantellamento e all'eliminazione sono a carico dei proprietari degli impianti stessi.

La Comunità è parte contraente della convenzione sul controllo dei movimenti transfrontalieri dei rifiuti pericolosi e della loro eliminazione (Convenzione di Basilea), cui aderiscono 100 Paesi. La Comunità ha già ratificato un emendamento della convenzione che vieta le esportazioni di rifiuti pericolosi dei Paesi OCSE, della Comunità e del Liechtenstein verso i Paesi non membri dell'OCSE, siano esse a fini di eliminazione, riciclaggio o valorizzazione.

Inquinamento acustico

Per molto tempo la strategia comunitaria consisteva essenzialmente nello stabilire livelli minimi di rumore per talune macchine (tosaerba, motocicli o più recentemente aeromobili e macchine utilizzate all'aperto).

Nel quadro del Libro verde del 1996, la Commissione ha proposto di estendere questa strategia riducendo le emissioni alla fonte, promuovendo gli scambi di informazioni e rendendo più coerenti i programmi di lotta contro il rumore.

Inquinamento idrico

Numerose direttive sono state adottate dagli Stati membri per istituire *standard* di qualità dell'acqua (acqua potabile, acque di balneazione) e controllare le emissioni di sostanze inquinanti.

La Comunità è parte contraente di varie convenzioni internazionali aventi come obiettivo la protezione dell'ambiente marino [la Convenzione OSPAR già menzionata, la Convenzione di Barcellona per la protezione del mare Mediterraneo (decisione del Consiglio 77/585/CEE - Gazzetta ufficiale L 240, 19.09.1977)], nonché la protezione dei corsi d'acqua [Convenzione di Helsinki sui corsi d'acqua transfrontalieri e sui laghi internazionali, Convenzione sulla cooperazione per la protezione e l'utilizzazione sostenibile del Danubio (Gazzetta ufficiale L 342, 12.12.1997)].

Le proposte di direttiva attualmente in preparazione mirano a rafforzare la qualità ecologica delle acque di superficie e avviare un'azione comunitaria in materia di acqua dolce e di acque di superficie, nonché ad assicurare la protezione degli estuari, delle acque costiere e delle acque sotterranee nella Comunità.

Inquinamento atmosferico

Il miglioramento della qualità dell'aria è una priorità su scala mondiale. Una riduzione significativa dell'inquinamento atmosferico, responsabile del riscaldamento del pianeta, richiede la combinazione di misure nazionali e internazionali di riduzione delle emissioni di gas inquinanti.

Secondo questo criterio, sono stati adottati la Convenzione quadro delle Nazioni Unite (1992) e il Protocollo di Kyoto (1997). Le parti si sono impegnate a ridurre, nel periodo 2008-2012, le emissioni di gas ad effetto serra di almeno il 5% rispetto ai livelli del 1990. Per raggiungere

questo obiettivo, la strategia elaborata dalla Commissione prevede di intervenire nell'insieme dei settori di attività che emettono gas inquinanti, tra cui principalmente: trasporti, energia, industria e agricoltura.

A Kyoto le parti si sono accordate per organizzare una conferenza a Buenos Aires nel novembre 1998 allo scopo di definire le modalità d'attuazione di quanto convenuto a Kyoto. Nel corso di tale conferenza, che ha portato all'adozione di un piano d'azione, la Comunità ha nuovamente dato prova di essere determinata a promuovere l'elaborazione di una politica climatica globale.

La Comunità è anche parte contraente della Convenzione di Ginevra sull'inquinamento atmosferico transfrontaliero a grande distanza [Decisione del Consiglio 81/462/CEE - Gazzetta ufficiale L 171, 27.06.1981] nonché di taluni Protocolli connessi.

La legislazione comunitaria in questo settore ha come obiettivo prioritario la lotta contro le emissioni prodotte dalle attività industriali e dai veicoli di trasporto. In materia di trasporti, la strategia è basata su diversi elementi:

- una riduzione delle emissioni inquinanti dei veicoli (marmitta catalitica, controllo tecnico);
- una diminuzione dei consumi delle autovetture (in collaborazione con i costruttori automobilistici);
- la promozione dei veicoli puliti (misure fiscali).

Protezione della natura

In Europa, circa 1.000 specie vegetali e più di 150 specie di uccelli sono gravemente minacciate o sono in via di estinzione. Per combattere questa situazione, la legislazione comunitaria ha adottato diverse disposizioni per la protezione della vita selvatica (protezione di talune specie come gli uccelli e le foche) e degli *habitat* naturali (protezione delle foreste e dei corsi d'acqua).

La Comunità è parte contraente di diverse convenzioni, in particolare della Convenzione di Berna (conservazione della vita selvatica e dell'ambiente naturale in Europa) e della Convenzione di Bonn (conservazione delle specie migratrici).

Rischi naturali e tecnologici

Le società moderne sono sempre più esposte a rischi di ogni genere, naturali, tecnologici e ambientali. Per contribuire alla prevenzione di que-

sti rischi e prepararsi ad affrontare le situazioni di emergenza che ne derivano, la Comunità ha elaborato un programma d'azione comunitario per la protezione civile e ha emanato una direttiva sulla prevenzione dei rischi industriali rilevanti.

Per quanto concerne il settore nucleare, la Comunità ha elaborato una serie di disposizioni come le direttive sulla radioprotezione e un piano d'azione per la gestione dei rifiuti radioattivi. È stata inoltre istituita una cooperazione tecnica per la sicurezza degli impianti.

Ampliamento

Nei Paesi dell'Europa centrale e orientale (PECO), la situazione nel settore ambientale è attualmente molto degradata. L'ampliamento dell'Unione ai PECO comporta, sul piano ambientale, una sfida la cui ampiezza non può essere paragonata alle adesioni precedenti.

I Paesi candidati all'adesione dovranno accogliere l'*acquis* comunitario ambientale nella loro legislazione.

Questo processo potrà essere realizzato solo a lungo termine.

Sono gli stessi Paesi candidati che dovranno mobilitare le risorse necessarie all'accoglimento dell'*acquis* ambientale, ma la Comunità e gli Stati membri hanno un ruolo importante da svolgere tramite i programmi bilaterali. La Commissione è intervenuta nel settore dell'ambiente in particolare con il programma PHARE e favorendo la partecipazione dei Paesi candidati al programma Life. L'aiuto comunitario nel settore dell'ambiente nella fase di preadesione dovrà essere aumentato considerevolmente dopo l'anno 2000, grazie all'intervento dello strumento strutturale di preadesione (ISPA) che concerne i settori dell'ambiente e dei trasporti.

Cooperazione internazionale

Il trattato che istituisce l'Unione europea prevede tra gli obiettivi della politica ambientale della Comunità, all'articolo 174 (ex articolo 130 R), la promozione sul piano internazionale di misure destinate ad affrontare i problemi ambientali a livello regionale e mondiale. A tale scopo, il trattato prevede la cooperazione della Comunità con i Paesi terzi e con le organizzazioni internazionali competenti.

Anche se questo riconoscimento data solo dal trattato sull'Unione europea, la Comunità è parte contraente di convenzioni internazionali per la protezione dell'ambiente fin dagli anni '70.

Attualmente, la Comunità è parte contraente di più di una trentina di convenzioni e accordi in materia ambientale e partecipa attivamente ai negoziati per l'adozione di questi strumenti, nel quadro delle sue competenze. La Comunità partecipa anche, in genere come osservatore, alle attività e ai negoziati nel quadro di organismi o programmi internazionali, in particolare sotto l'egida delle Nazioni Unite. La Comunità partecipa a parte intera ai lavori della Commissione per lo sviluppo sostenibile delle Nazioni Unite, l'organo incaricato di perseguire gli obiettivi della Conferenza sull'ambiente e sullo sviluppo tenutasi a Rio de Janeiro nel giugno 1992.

Alcune di queste convenzioni sono di portata globale, altre regionale. Occorre sottolineare, tra le convenzioni globali, la Convenzione di Vienna per la protezione dello strato di ozono [Gazzetta ufficiale L 297, 31.10.1988] e il relativo Protocollo di Montreal riguardante le sostanze che riducono lo strato di ozono [Gazzetta ufficiale L 297, 31.10.1988], le Convenzioni delle Nazioni Unite sulla diversità biologica e sul cambiamento climatico [Gazzetta ufficiale L 33, 07.02.1994]. Recentemente la Comunità ha anche firmato il Protocollo di Kyoto che prevede misure e obblighi volti a ridurre le emissioni di gas ad effetto serra.

Prospettive

203

Nel suo programma di lavoro per il 1999 [Gazzetta ufficiale C 366, 26.11.1998] la Commissione ha individuato nella tutela dell'ambiente uno tra i principali problemi cui deve far fronte l'Unione europea. Secondo la Commissione il crescente livello d'industrializzazione, i rischi alimentari e il sempre più rapido degrado dell'ambiente naturale rendono necessario definire una strategia di sviluppo sostenibile, che comporta una gestione equilibrata delle risorse.

Come ha fatto notare il Consiglio di Vienna, tale strategia potrà essere coronata dal successo unicamente se gli aspetti pertinenti all'ambiente ed allo sviluppo sostenibile saranno integrati in tutte le politiche comunitarie, tenendo conto del trattato di Amsterdam. Il Consiglio europeo ha dunque invitato il Consiglio a mettere a punto strategie che consentano di tenere maggiormente conto degli aspetti ambientali nella politica dei trasporti, in quella energetica ed in quella agricola ed a sviluppare tali aspetti nella politica d'aiuto allo sviluppo, in quella industriale ed in quella del mercato interno. Occorrerà parimenti dare risalto alle questioni transettoriali quali il cambiamento climatico e la dimensione ambientale dell'occupazione e dell'ampliamento.

Le autorità nazionali e i cittadini hanno capito quanto sia importante integrare le questioni ambientali in tutte le politiche. Il concetto di svi-

luppo sostenibile che, all'origine, era percepito come un concetto esclusivamente ambientale, appare ora come l'unico modello socio-economico valido.

Sono stati realizzati progressi tecnologici e nuovi procedimenti che permettono una migliore protezione dell'ambiente. Oltre ad essere redditizi e a conferire un valore aggiunto ai prodotti, essi possono favorire la creazione di nuovi posti di lavoro.

Per instaurare un modello economico di sviluppo che rispetti l'ambiente è necessario l'impegno di tutti. Sono state adottate misure per responsabilizzare gli operatori economici e per sensibilizzare i cittadini ai problemi ambientali (migliore accesso all'informazione e partecipazione al processo decisionale).

A proseguimento di questa politica, il Consiglio europeo di Cardiff (15-16 giugno 1998) ha sottolineato l'importanza della trasparenza nel settore dell'ambiente per avvicinare l'Unione alle preoccupazioni dei cittadini.

L'Unione ha dimostrato in numerose occasioni la sua volontà di operare a favore dell'ambiente ed ha sottolineato l'interesse di alcune delle sue posizioni rispetto a quelle di altre grandi potenze economiche (Stati Uniti, Giappone), ad esempio in occasione dei negoziati sulla convenzione OSPAR o nel corso dei lavori che hanno portato alla firma del Protocollo di Kyoto e del piano d'azione di Buenos Aires. Essa deve proseguire nel suo ruolo di stimolo in materia ambientale nelle sedi internazionali.

International Fiscal Competition (IFC) and International Tax Law ^(*)

Luca C.M. Melchionna (**)

1. Abstract

“Culture of competition” in Italy has a particularly short tradition compared to that of the United State. It is well recognized that the first bill directed to discipline the American market was the 1980 Sherman Act. In Italy, an organized antitrust regulation was introduced only with the bill n. 289/1990, thus exactly one hundred year later the adoption in the US legal system.

Today, competition has already widened its influence and urged the analysis of International Public and Private Law scholars and of International Tax Law ones (ITL). Contents and tools of traditional competition seem to be intersecting with those of International Fiscal Competition (IFC): in other words, analogies are developing between these two phenomena that could generate new and useful ideas. Those ideas would permit to understand how to face IFC and to contrive remedies to defeat harmful effects.

As problems of trade competition have been clearly visible, the IFC ones have delayed because the market of law systems (considered as market of tax laws) has appeared only later. IFC is a competition among laws, among legal systems and among fiscal policies. A taxpayer generally weights choice of a competitive jurisdiction that provides a valuable fiscal treatment. Thus, in the one global market, States' tax sovereignty has lost power and strength step by step.

Market of laws has become market of tax laws. Where a market exists (of laws or tax saving opportunities) then there will be competition (and conflict). So forth, MNEs have acquired such a weight that often are able to influence lawmakers of different national fiscal systems. A single international businessman today is potentially able to influence fiscal pol-

(*) This work represents the final thesis of the International Tax Law Post Lauream Course held in University of Rome “La Sapienza” (a.y. 2000-2001). The course was directed by Prof. Giovanni Puoti. Special thanks are due to Prof. Reuven Avi-Yonah and to Prof. Pietro Selicato.

(**) International lawyer in Rome (Italy).

icy of different states and, then, of thousand (or perhaps of tens of thousand, because uncertain are the appraisals) of other taxpayers.

This work analyze the potential relations between economic competition and IFC, the founding elements of IFC, the likely consequences of IFC, IFC remedies and, at the end, the existence and the effects of a beneficial tax competition. In conclusion, some suggestions and a personal scenario are drawn.

Concorrenza fiscale internazionale e Diritto internazionale tributario: spunti e riflessioni (*)

Luca C.M. Melchionna (**)

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. La concorrenza. Una prospettiva di indagine per il Diritto internazionale tributario (DIT) - 3. La concorrenza in senso economico: brevissimi cenni - 4. La concorrenza fiscale internazionale (CFI): a) origine; b) cause; c) caratteri - 5. Le conseguenze della CFI: economiche e giuridiche. Elusione ed evasione fiscale internazionale; gruppi e offshore holdings; treaty shopping; tax havens - 6. Attuali strumenti correttivi della concorrenza fiscale: documenti internazionali UN, OCSE e UE - 7. CFI positiva - 8. Possibili scenari - 9. Conclusioni

1. Introduzione

La "cultura della concorrenza" nel nostro ordinamento ha una tradizione giuridica non particolarmente radicata rispetto, ad esempio, ai paesi anglosassoni, essendo noto che la prima disciplina volta a regolamentare e tutelare il mercato statunitense nasce con lo *Sherman Act* del 1890, mentre in Italia una disciplina sistematica è stata introdotta solo con la legge n. 287/1990, ossia esattamente un secolo dopo.

Il riferimento che si sta effettuando a questa interessantissima ed autonoma branca del diritto commerciale ha finalità sostanzialmente pretestuose e intellettivamente provocatorie, poiché si osserva come il tema della concorrenza oggi abbia oramai ampliato la propria sfera di influenza, sollecitando l'analisi doverosa degli studiosi del diritto internazionale pubblico e privato e, come nel nostro caso, del diritto internazionale tributario (DIT) (1).

(*) Questo elaborato rappresenta la tesina conclusiva presentata al Corso di Perfezionamento *post lauream* in Diritto Tributario Internazionale anno accademico 2000-2001 tenuto presso L'Università di Roma I. sotto la direzione del Prof. Giovanni Puoti.

(**) Praticante Avvocato in Roma. Uno speciale ringraziamento si vuole rivolgere al Prof. Reuven Avi-Yonah e al Prof. Pietro Selicato.

(1) Utilizzo volutamente in questo contributo la definizione *Diritto Internazionale*

I contenuti e gli strumenti della concorrenza tradizionale sembrano in qualche modo potersi intersecare con quelli della concorrenza fiscale internazionale (CFI): per meglio dire, tra i due fenomeni mi sembra esistano delle analogie che potrebbero dare luogo a idee nuove ed utili al fine di comprendere come la CFI possa essere affrontata e quali rimedi escogitati per sconfiggere gli effetti dannosi.

Il tema della concorrenza in generale si è diffuso rapidamente nel diritto internazionale (2) quale riflesso del fenomeno dell'internazionalizzazione dell'economia (3) (e dunque degli scambi commerciali internazionali) e del-

le *Tributario* e non quella di *Diritto Tributario Internazionale*: il dibattito tra gli studiosi circa la esatta definizione di questa branca di studi e la sua conseguente autonomia scientifica non si è ancora sopito e disaccordi esistono anche sulla sua collocazione sistematica. Per la maggior parte della dottrina sarebbe più corretto parlare di *Diritto Tributario Internazionale* in quanto le norme tributarie avrebbero comunque carattere domestico essendo espressione del geloso esercizio della sovranità statale in materia impositiva. Tale impostazione è confermata dal fatto che in ambito internazionale in realtà non esiste un c.d. *tax collector*; ossia un'amministrazione sopranazionale che svolga funzioni di accertamento e riscossione di imposte (in tal senso si sono espressi ed ognuno con precise motivazioni e distinzioni ricostruttive VOGEL, K., *Il diritto tributario internazionale*, in Trattato di dir. trib. Diretto da A. Amatucci, Padova, 1994; CROXATTO, G.C., *Diritto internazionale tributario*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, 447; PUOTI, G., *Appunti dal ciclo di lezioni del Corso di Perfezionamento di Diritto Tributario Internazionale*, 2000/2001, tenuto presso l'Università di Roma I. Una minoranza, anche risalente nel tempo, si è espressa per la tesi esattamente opposta, riconoscendo la prevalenza dell'aspetto internazionale su quello interno. Con differenti argomenti si sono espressi così GARELLI, A., *Diritto internazionale tributario*, Torino-Roma, 1899; FEDOZZI, P., *Corso di diritto internazionale*, Padova, 1931; UDINA, M., voce "*Diritto Internazionale Tributario*", in *Noviss. Dig. It.*, 1960; CHRETIEN, M., *A la recherche du droit international fiscal commun*, Paris, 1955. Prescindendo da uno schieramento aprioristico, alla conclusione di questo contributo si tenterà di fornire un'ulteriore idea al riguardo che, ritengo, giustifichi l'uso in questo caso della definizione di DIT.

(2) Per un parziale sguardo sui problemi di concorrenza in ambito internazionale si vedano GUGLIELMETTI, G., *I problemi di diritto internazionale privato e processuale in materia di ditte, invenzioni ed atti di concorrenza sleale*, in *Riv. Dir. int. priv. e proc.*, 1966, 240; VENTURINI, G., *Concorrenza sleale e mercato comune in diritto internazionale privato*, in *Volume celebrativo del XXV anno della Rivista di diritto industriale*, Milano, 1977, 1177 e ss.; ORIGONI DELLA CROCE, G.B., *Problemi internazionalistici in tema di concorrenza sleale: trattamento dello straniero nel diritto interno e disciplina dettata dalla Convenzione d'Unione*, in *Volume Celebrativo del XXV anno della Rivista di diritto industriale*, Milano, 1977, 872 e ss.

(3) Sull'internazionalizzazione dell'economia dal punto di vista economico si veda SAMUELSON, P.A., *Economia*, Bologna, 1986, in particolare la Parte V sulla Economia e Commercio Internazionale. Dal punto di vista giuridico si vedano KRUGMAN, P.R., *Rethinking International Trade*, The MIT Press, Cambridge, Mass., 1994; PORRO, G., *Studi di diritto internazionale dell'economia*, Torino, 1999.

la globalizzazione dei mercati industriali e finanziari (4) anche in ambito europeo e molti studiosi si sono cimentati nell'analisi del fenomeno (5).

Gli scambi internazionali hanno posto i giuristi di fronte a diversi problemi che di volta in volta dovevano essere affrontati e risolti quali, per citarne alcuni, la negoziazione contrattuale (6), la redazione e stipulazione di contratti internazionali (spesso con l'utilizzo del c.d. *depeçage* o frazionamento della disciplina applicabile) (7), l'acquisizione di imprese estere o la creazione di unità produttive all'estero spesso nella forma ad es. di *joint ventures* (8) o di tipi societari particolari (9), la realizzazione di concentrazioni tra imprese per mezzo di fusioni o di acquisizioni (10), i pagamenti internazionali e la prestazione di garanzie bancarie internazionali (11), la soluzione di controversie internazionali (12), solo per richiamare i problemi più noti.

(4) In particolare sulla globalizzazione la letteratura è innumerevole. A titolo indicativo si vedano BOYER, R., DRACHE, D., *States Against Markets. The Limits of Globalization*, Routledge, London, 1996; FERRARESE, M.R., *Le istituzioni della globalizzazione*, Bologna, 2000; GRAY, J., *False Dawn. The Delusion of Global Capitalism*, Granta Publications, London, 1998.

(5) Per i contributi in ambito europeo si consultino FRIGNANI, A., WELBROECK, M., *Disciplina della concorrenza nella Ce*, Torino, 1996; GAVALDA, C., PARLEANI, G., *Droit Communautaire des Affaires*, Paris, 1988; ALEXANDER, W., *The EEC Rules of Competition*, London, 1973; GIARDINA, A., TOSATO, G., *Diritto del commercio internazionale*, Milano, 1996.

209

(6) Per tutti si veda FISHER, J., URY, W., *L'arte del negoziato*, Milano, 1985.

(7) BORTOLOTTI, F., *Diritto dei contratti internazionali*, Padova, 1997; FRIGNANI, A., *Il contratto internazionale*, in *Trait. di dir. comm. e dir. pubbl. econ.*, diretto da F. Galgano, Padova, 1990; CARBONE, S.M., LUZZATTO, R., *Il contratto internazionale*, Torino, 1999.

(8) BONVICINI, D., *Le "joint ventures": tecnica giuridica e prassi societaria*, Milano, 1987; KURKDJAN, V., *Produrre all'estero*, Milano, 1999; AA.VV., *Le Joint Ventures*, Milano, 1997.

(9) ALBY, E., MAIORCA, S., *GEIE, Gruppo europeo di interesse economico*, Milano, 1998; D'AREZZO, M.P., *Le società extracomunitarie*, Rimini, 2000.

(10) WIESS, E.J., *The Law of Take Out Mergers: A Historical Perspective*, 56 New York University Rev., 1981, 624; CAMPOBASSO, G.F., *Diritto commerciale*, 2, *Diritto delle società*, Torino, 2000.

(11) CCI, *Guida alle operazioni di credito documentario*, Ed. CCI, 1994; BONELLI, F., *Le garanzie bancarie a prima domanda nel commercio internazionale*, Milano, 1991; GIARDINA, A., VILLANI, U., *Garanzie bancarie, commercio internazionale e diritto internazionale privato*, Padova, 1984.

(12) BERNARDINI, P., *L'arbitrato internazionale*, Milano, 1984; LOWENFELD, A.F., *International Litigation and Arbitration*, West Group, St. Paul, Minn., 1993.

A questi, altri se ne sono aggiunti quando sullo scenario internazionale gli Stati hanno rivendicato un ruolo più attivo, coincidente con l'esercizio della rispettiva potestà impositiva nei confronti degli operatori internazionali e dei redditi da costoro prodotti che si giustificavano in quanto presentavano un qualche collegamento con il proprio territorio (13).

Se il problema della concorrenza commerciale (intesa come intreccio e conflitto di interessi (14) è stato immediatamente visibile in considerazione della progressiva integrazione dei mercati commerciali, industriali e finanziari (e studi si sono moltiplicati al fine di adottare strumenti per la composizione dei conseguenti conflitti), quello della CFI ha ritardato in considerazione del fatto che il mercato degli ordinamenti (inteso come *market of tax laws*) è stato analizzato solo in un secondo tempo: infatti, preliminarmente si può dire che la CFI è sostanzialmente concorrenza che si realizza tra norme, tra ordinamenti giuridici e tra politiche fiscali.

Il termine *market of tax laws*, mi sembra connoti al meglio quel che nella pratica accade: un soggetto d'imposta effettua una ragionata scelta di una specifica giurisdizione che offre un trattamento fiscale differenziato, ossia concorrente con quello di origine del contribuente. In tal modo sussiste un vero e proprio mercato delle norme (o degli ordinamenti tributari, civilistici e/o societari) in cui la sovranità di ogni Stato del mondo ha perso nel tempo progressivamente vigore, avendo ognuno dovuto provvedere ad incidere con la propria potestà impositiva nell'unico *mercato globale* i redditi ivi prodotti (con i conseguenti problemi anche di doppia imposizione, di cui più oltre).

Il *market of laws* (come scelta di giurisdizioni normativamente vantaggiose (15) è divenuto così anche il *market of tax laws*: e dove c'è mer-

(13) In realtà i problemi di coordinamento tra norme tributarie nazionali erano stati già sollevati da GARELLI nel suo *Diritto internazionale tributario* già citato, alla fine del XIX secolo.

(14) LIBERTINI, M., *Il mercato: i modelli di organizzazione*, in *Tratt. dir. comm. e dir. pubbl. dell'econ.*, diretto da F. Galgano, III, *L'azienda e il mercato*, Padova, 1979.

(15) Sul mercato delle giurisdizioni più favorevoli per il problema della scelta della normativa societaria applicabile si vedano per l'esperienza statunitense ROMANO, R., *The State Competition Debate in Corporate Law*, in 8 *Cardozo Law Rev.*, 1987, 709; DODD, P., LEFTWICH, R., *The Market of Corporate Charters: "Unhealthy Competition" versus Federal Regulation*, in *Jour. Bus.*, 1980, 59.

Per l'analisi del fenomeno in ambito europeo si vedano BUXBAUM, R., HERTIG, G., HIRSH, A., HOPT, K.J., *European Business Law-Legal and Economic Analyses on*

cato (nel nostro caso di norme o di opportunità di risparmio d'imposta) ci sarà concorrenza (e quindi conflitto) (16). Di seguito, ossia successivamente alla concorrenza (e al conflitto) discende il problema della composizione (normativa o economica) di tale patologia potenzialmente involutiva ed autodistruttiva del *sistema normativo vivente e globale*.

Detto preliminarmente ciò, non si vuole qui analizzare la concorrenza dal punto di vista del diritto commerciale (17), semmai, procedendo da questa inarrestabile espansione del fenomeno concorrenziale-conflittuale e dalla conseguente nuova considerazione e valutazione delle norme (o degli ordinamenti tributari) come dei veri e propri beni *acquistabili* nel mercato globale (e già oggi *scambiabili*), si vuole cercare di immaginare la direzione che prenderà l'ordine internazionale sulla CFI e cercando di valutare i tanti rimedi che sono stati da più parti proposti.

Il vivere e l'operare delle imprese multinazionali e delle persone fisiche (o gruppi di essi) nello scenario del commercio internazionale hanno acquistato un peso ed una forza notevoli che riescono in pratica ad influenzare spesso i legislatori di vari sistemi tributari nazionali. Un singolo operatore internazionale è oggi potenzialmente in grado di influenzare la politica di Stati e Governi e, quindi, di migliaia [o forse decine di

Integration and Harmonization, W. De Gruyter, Berlin, 1991; SANTA MARIA, A., *Diritto Commerciale Comunitario*, Milano, 1995.

(16) Nel corso del presente lavoro saranno indicati i riferimenti bibliografici. Comunque, in via introduttiva si consulti UCKMAR, V., *I trattati internazionali in materia tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, dir. da A. Amatucci, Padova, 1994, soprattutto pp. 727 e 728.

(17) Il tema dal punto di vista del diritto commerciale e costituzionale è stato ampiamente analizzato e la letteratura al riguardo non manca. A titolo meramente indicativo si suggeriscono: BERNINI, G., *Un secolo di filosofia antitrust. Il modello statunitense, la disciplina comunitaria e la normativa italiana*, Bologna, 1991; ALESSI, R., OLIVIERI, G., *La disciplina della concorrenza e del mercato*, Torino, 1991; FRIGNANI, A., PARDOLESI, R., PATRONI GRIFFI, A., UBERTAZZI, L.C., (a cura di), *Diritto Antitrust italiano, Commentario alla legge 10 ottobre 1990, n. 287*, Bologna, 1991; ALESSI, R., voce "Concorrenza, I) Libertà di concorrenza", in *Enc. Giur. Trecc.*, Roma, 1994.

Per approfondire l'evoluzione storica della disciplina *antitrust* italiana si vedano altresì: LIBERTINI, M., *Il mercato: i modelli di organizzazione*, in *Trattato di diritto commerciale e diritto pubblico dell'economia*, diretto da F. Galgano, vol. III, *L'azienda e il mercato*, Padova, 1979; GHIDINI, G., voce "Monopolio e concorrenza", in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XXVI, Milano, 1976; FRANCESCHELLI, R., *Studi e capitoli sul diritto della concorrenza*, Milano, 1974; Id., voce "Concorrenza, II) Concorrenza sleale", in *Enc. Giur. Treccani*, Roma; OTTAVIANO, V., *Il governo dell'economia: i principi giuridici*, in *Trattato di diritto commerciale e dir. pubbl. dell'econ.*, vol. I, *La costituzione economica*, Padova, 1977.

migliaia, ancora incerte sono le stime al riguardo (18)] di altri contribuenti (19).

Ad esempio, con riferimento ai dati a nostra disposizione, dal 1995 al 1999 secondo le stime dell'OCSE (20) si è assistito ad un declino nell'aliquota d'imposta sul reddito d'impresa nei paesi OCSE e UE (dal 37,6% al 34,9% nei paesi OCSE e dal 39% al 36% nei paesi UE), senza comprendere se questa discesa sia dovuta ad un abbattimento effettivo delle aliquote o ad un minore reddito prodotto (e della base imponibile) (21) e non potendo misurare di conseguenza la reale forza della CFI.

Secondo le stime di massima e solamente per i redditi di lavoro, negli Stati Uniti la porzione di reddito non tassato oscillerebbe tra il 6 e il 20% del PIL; in Italia nel 1982 si è dedotto che oscillasse tra il 20 e il 33% del PIL; in Argentina e in Brasile nel 1989 si è attestata intorno al 50% del PIL (22). Per quel che riguarda invece il movimento di capitali in uscita dai paesi industrializzati verso giurisdizioni a bassa pressione fiscale, tra il 1980 e il 1988 si è dedotto che oscillasse tra i 15 miliardi e i 60 miliardi di dollari all'anno (23).

(18) Esistono solo stime approssimative e peraltro di tipo monetario.

La Germania per es. riuscirebbe a tassare solamente tra il 10 e il 20% dei redditi consistenti in interessi di provenienza estera secondo le stime di MC LURE, C.E., *Munich symposium on International Taxation, Influence of Tax Differential on International Competitiveness*, 1990, 55.

Gli Stati Uniti tra il 1980 e il 1982 hanno perso materia imponibile consistente solamente in investimenti indiretti per circa 250 miliardi di dollari, così DOLEY, M., *Capital Flight and Third World Debt*, Lessard & Williamson Eds, 1987, 79.

(19) Il problema era stato accennato in una prospettiva di lunga distanza da GALGANO - CASSESSE - TREMONTI - TREU, *Nazioni senza ricchezza, ricchezze senza nazioni*, Bologna, 1993, *passim*; e più recentemente riproposto da SOROS, *La società aperta*, 2000, Milano.

Qui si apre l'interessantissimo tema della *lobby* quale strumento per influenzare gli operatori, i legislatori e le scelte di mercato.

(20) Dati dell'OCSE disponibili presso il seguente sito ufficiale dell'organizzazione: www.oecd.org/oecd/pages/document/print_template/0,3371,EN-document-0-nodirect.html.

(21) AVI-YONAH, R., *Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *113 Harvard Law Review*, 7, 2000, 1597; HINES, J.R., *Lessons from Behavioral Responses to international Taxation*, in *52 National Tax Journal*, 1999, 305.

(22) AVI-YONAH, *Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in op. cit., 1598.

(23) KANT, C., *Foreign Direct Investment and Capital Flight*, in *Princeton Studies in Int. Fin.*, 80, 1996, 5-10.

Posto il dato reale, le conseguenze deducibili dovrebbero anche essere messe in relazione con la crescente interdipendenza internazionale tra sistemi di norme (stati membri e organismi regionali internazionali o sopranazionali, come per la UE o il NAFTA): in tal modo il concetto di armonizzazione normativa e fiscale potrebbe svilupparsi lungo direttrici non pianificabili.

In questo breve contributo si è provveduto ad organizzare il lavoro nel modo che segue: nei paragrafi 2 e 3 si individuano le relazioni possibili che intercorrono tra concorrenza economica e CFI; nel paragrafo 4 si individuano gli elementi costituenti la CFI; nel paragrafo 5 si cerca di esaminare le possibili conseguenze o gli effetti della CFI; nel paragrafo 6 ci si sofferma sull'individuazione dei correttivi della CFI; nel paragrafo 7 si verifica la sussistenza di una CFI positiva e, infine, nel paragrafo 8 si cerca di tracciare una riflessione sulla CFI.

2. La concorrenza. Una prospettiva di indagine per il Diritto internazionale tributario (DIT)

Che cosa è la *concorrenza* e che cosa è il *mercato*? Che significato ha acquisito nel DIT? Concorrenza e mercato sembrano realtà intimamente connesse.

2

La *concorrenza* viene intesa in senso oggettivo come presenza di operatori o strutture commerciali nel mercato, in senso soggettivo come attitudine di operatori all'esercizio della libertà di iniziativa economica (art. 41 della Cost.). Quindi sono in concorrenza due o più operatori che operano liberamente in un mercato in un determinato spazio e limite temporale i quali offrano o richiedano beni o servizi suscettibili di soddisfare bisogni tendenzialmente simili. In più, i beni offerti dovrebbero essere tra di loro fungibili e le imprese essere potenzialmente in grado di trasformare l'offerta concorrenziale in offerta di monopolio (24).

Ne discende che qualsiasi attività idonea a influenzare tale potenziale situazione di equilibrio nel mercato, la libertà in senso soggettivo e i diritti patrimoniali degli operatori possa essere definita come non concorrenziale (25).

Il *mercato*, dall'altro lato, viene inteso come il luogo di sbocco della produzione e il meccanismo regolatore del sistema. Esso si determina at-

(24) FRANCESCHELLI, R., voce "Concorrenza: II", in *Enc. giur. Treccani*, Roma.

(25) ALESSI, R., voce "Concorrenza: I", in *Enc. giur. Treccani*, Roma.

traverso la selezione naturale degli operatori (espulsione delle imprese marginali e accesso libero di quelle economicamente più capaci) e la fissazione del prezzo dei beni (determinato dall'incontro di domanda e offerta) (26).

Per ciò che attiene più propriamente il DIT, il tema della CFI ha suscitato l'interesse degli studiosi nel momento in cui gli stati si sono resi conto che il fenomeno, procurando una compressione giuridica ed economica della sovranità di molti stati, andava arginato: si è proceduto così a ideare alcuni correttivi per contenere lo *shopping of tax laws* (27).

Nella CFI, i governi sono stati forzati da un elemento estraneo, di genesi internazionale e con efficacia sovranazionale ad approntare una difesa comune alla crescente emorragia finanziaria dai propri bilanci e così come alla crisi della propria spesa sociale (sottrazione di materia imponibile ed emigrazione verso oasi economiche indipendenti). Essi hanno cercato di rispondere alla CFI con una strategia coordinata (dopo un lungo periodo di assoluta divergenza) al facile accesso degli operatori internazionali al *global market of laws*. Per non perdere materia imponibile, in questa delicata fase si sono anche creati i presupposti della c.d. *race to the bottom*, intesa come corsa irrazionale degli stati a creare condizioni fiscali sempre più vantaggiose per attrarre ricchezza tassabile tramite sconti d'imposta e regimi fiscali privilegiati (28).

(26) Sulla definizione del concetto di mercato si veda l'esauriente DONATIVI, V., *Introduzione storica*, in *Diritto antitrust italiano*, a cura di Frignani, Pardolesi, Patroni Griffi, Ubertazzi, Bologna, 1991, 49 e ss.; da un punto di vista economico SAMUELSON, P.A., *Economia*, op. cit., *passim*.

(27) Sulla CFI si vedano: TANZI, V., *Globalization, Tax Competition by the Future of Tax System*, in Corso di Diritto Tributario Internazionale, coord. da V. Uckmar, Padova, 1999, 19 e ss.; Id. *Taxation in a Integrated World*, Washington, D.C., The Brookings Institution, 1995; AVI-YONAH, R., *Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *113 Harvard Law Rev.*, 2000, 7, 1573; MESSERE, K., *20th Century Taxes and Their Future*, in *IBFD Bull.*, Jan/2000, 2 e ss.; LODIN, S.O., *International Tax Issues in a Rapidly Changing World*, in *IBFD Bull.*, Jan/2001, 2 e ss.; OWENS, J., *Taxation in a Context of Economic Globalization*, in *IBFD Bull.*, July/1998, 290 e ss.; SINN, H.W., *Tax Harmonization and Tax Competition in Europe*, in *European Economic Review*, vol. 34, n. 2/3, May 1990, 489 e ss.; MITCHELL, D.J., *A Tax Competition Primer: Why Tax Harmonization and Information Exchange Undermine America's Competitive Advantage in the Global Economy*, sito web: <http://www.heritage.org/library/backgrounder/bg1460.html>; PINTO, C., *(Harmful) Tax Competition within the European Union: Concept and Overview of Certain tax Regimes in Selected Member States*, sito web: http://www.lof.nl/artikel/harm_tax.htm; ANDREOLI, F., *Il rapporto dell'OCSE sulla concorrenza fiscale dannosa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, 4, 7-29.

(28) AVI-YONAH, R., *Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, ... op. cit., 1581.

Gli stati si sono trovati ad affrontare un fenomeno globale, in cui un singolo stato o anche un piccolo gruppo di stati non poteva difendersi efficacemente dagli effetti sovranazionali della CFI: per cui si è reso necessario costruire politiche *ad hoc* nell'ambito di organizzazioni internazionali a vocazione mondiale o regionale, come ad es. nell'Unione Europea (29), nelle NU (30) e nell'OCSE (o OECD) (31).

In aggiunta, è da dire che la concorrenza ha acquistato enorme rilievo in considerazione della progressiva ed inarrestabile internazionalizzazione dell'economia, la quale ha portato ad una crescente ed inevitabile interazione dei sistemi ordinamentali (noti nei paesi di *civil law* come) privatistici con quelli di tipo pubblicistico, propri dei sistemi tributari. I due settori, distinti per tradizione teorica, oggi sembrano sempre meno lontani e sempre più spinti all'inevitabile interazione e scambio (forse progressiva integrazione?): gli Stati sempre più protagonisti contrattuali negli scambi mondiali di merci e le organizzazioni di matrice privatistica sempre più protagoniste nel dialogo tra organizzazioni di rilievo pubblicistico (32).

È da considerare anche che se le relazioni tra i protagonisti degli scambi internazionali hanno creato strumenti di autoregolamentazione del mercato e autorevoli organismi volti a esercitare specifiche e fondamentali funzioni di disciplina e di controllo degli scambi (come ad es. la *International*

(29) European Parliament, *Tax Coordination in the European Union*, Economic Affairs Series, Econ 125 EN, Dec. 2000; "Conclusioni del Consiglio Econfin del 1° dicembre 1998 in materia di politica fiscale", C98/C2/01; Conclusioni del Consiglio Econfin del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale (98/C2/01), risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti dei governi degli stati membri sul codice di condotta in materia di tassazione delle imprese e del risparmio (G.U. n. C002 del 6 gennaio 1998) meglio noto come "*Codice di Condotta*".

(30) *United Nation Convention against Illicit Traffic in Narcotics Drugs and Psychotropic Substance*, Vienna 20 dicembre 1988, in *United Nation Publ.*, s. E.94.XI.5.

(31) OECD, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*. Oecd Publ., 1998; OECD, *Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on fiscal Affairs. Progress in Identifying and eliminating Harmful Tax Practice*, Oecd Publ., 2000; EU Parliament, *Tax Co-ordination in the European Union*, Director General for Research, Economic Affairs Series, 12-2000.

(32) Il Rapporto del 1998 dell'OCSE dispone a tale riguardo che: "*The Organisation [OECD] seeks to safeguard and promote an open, multilateral trading system and to encourage adjustments to that system to take into account the changing nature of international trade, including the interface between trade, investment and taxation*".

Chamber of Commerce, la *International Bank of Settlement*, l'*International Monetary Found*, la *World Trade Organization*, ecc.), non altrettanto si può dire per le relazioni di tipo internazionale tributario, che hanno stimolato solo una autoregolamentazione dei rapporti tra gli stati attraverso numerosissime convenzioni internazionali bilaterali, affermazioni di principio per incitare la cooperazione tra amministrazioni fiscali, predisposizione di particolari politiche e norme fiscali in ambito europeo (alcune vincolanti per gli Stati membri, come per il caso dell'IVA) e in parte ancora da sviluppare (come nel caso delle imposte dirette), e creazione di un unico organismo internazionale deputato a fornire una guida seppur autorevole per la progettazione e la realizzazione di alcune politiche fiscali nazionali quale l'*Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)*: di tale organismo ne fa parte una minoranza di Stati del globo (attualmente 29) ma di fatto maggioranza economica e decisionale, in quanto tale gruppo è in grado di produrre la maggioranza del capitale "ricchezza globale".

Dunque, l'impresa, la *holding*, il gruppo, la stabile organizzazione o la persona fisica nell'ottica della pianificazione internazionale interagiscono inevitabilmente con il mercato utilizzando la leva della CFI. Fiscalità e concorrenza sveltano in ambito internazionale sempre più, necessitando di adeguata disciplina dei relativi rapporti che si vanno determinando (33).

In ciò, la CFI sembra (di-)spiegare il DIT in una sua autonoma brillantezza, offrendo una differente organizzazione del suo materiale costitutivo. Da tale punto di vista, il DIT manifesta anche spunti, patologie e limiti da svelare che ne caratterizzano la struttura. E nell'ambito del DIT è interessante verificare come gli ordinamenti tributari fronteggiano il fe-

Sul commercio mondiale e la WTO si veda VENTURINI, G., *L'Organizzazione Mondiale del Commercio*, Milano, 2000. Sull'utilizzo degli strumenti privatistici da parte degli stati, si veda BERNARDINI, P., *State contracts*, in AA.VV. *New Trends in International Trade Law*, Torino, 2000, 47 e ss.

(33) C'è chi ha ritenuto maggiormente legittimo l'intervento della WTO quale organismo deputato alla soluzione delle problematiche sulla fiscalità internazionale in generale e sulla CFI in particolare rispetto all'OECD. Si veda sul punto più ampiamente AVI-YONAH, R., *Tax, Trade and Harmful Tax Competition: Reflections on the FSC Controversy*, in *Tax Notes International*, 21/2000, 2841, secondo cui il problema della CFI non può essere risolto adeguatamente né con i trattati internazionali bilaterali contro la doppia imposizione, né dall'OCSE che soffre di molteplici limitazioni tra cui quella di una adesione internazionale limitata, di una velata ostilità da parte di molti paesi non membri e di una attenzione ai soli servizi finanziari. La WTO si porrebbe come candidato più autorevole in quanto maggiormente rappresentato internazionalmente e, soprattutto, in quanto, secondo lo stesso autore, alcune norme all'interno del trattato GATT (*General Agreement of Trade and Tariffs*) potrebbero essere estese alla CFI, quali l'art. III e l'art. XVI.

nomeno concorrenziale. Dunque, si ritiene che l'economia giochi un ruolo fondamentale nella fondazione di certe regole giuridiche e che il giurista non possa prescindere dal verificare costantemente la bontà e l'utilità degli strumenti normativi che ha la possibilità di utilizzare, perché l'analisi economica permette di dominare e controllare i giudizi di valore sottesi nelle norme costituenti ogni ordinamento giuridico (34).

Il tema della CFI dal punto di vista del DIT acquista una forza particolare sol se si ricordi come il fattore economico-monetario ha nel diritto tributario peso assoluto, sia dal punto di vista della massimizzazione del gettito, della determinazione dei livelli di *welfare* e della redistribuzione della ricchezza (per le varie Amministrazioni Finanziarie), sia dal punto di vista della ottimizzazione degli investimenti, della massimizzazione degli utili e del risparmio d'imposta (per tutti i soggetti d'imposta).

In conclusione di questa prima introduzione, la CFI può essere definita come quella che si determina quando più scelte legislative di differenti ordinamenti tributari (e differenti politiche di raccolta di ricchezza) si fronteggiano in un panorama normativo globale estremamente variegato e difficilmente riducibile ad unità: gli ordinamenti si trovano così a dover comporre la concorrenza nociva e nel contempo "gestire" (o proteggere) quella positiva.

Dunque, anche la CFI sembra presentare un duplice volto (come già quella di matrice privatistica) a seconda dell'uso strumentale o meno fatto dagli operatori internazionali: cosicché si avrà una CFI nociva e una CFI benefica (si veda il Rapporto OCSE 1998 che distingue tra *harmful tax competition* e *acceptable preferential tax regime*).

3. La concorrenza in senso economico: brevissimi cenni

Il concetto di concorrenza inteso in senso ristretto ha matrice economica: la dottrina economica classica del XIX sec., inglobata nello *Sherman Act* statunitense del 1890 considerava tale il processo di mercato caratterizzato dalla rivalità tra operatori commerciali grandi e piccoli in mercati aperti e accessibili (35).

(34) Sono i giuristi che hanno tutto da guadagnare nel comprendere come gli economisti ragionano, per focalizzare la genesi del proprio argomentare e non per limitarsi al mero passivo utilizzo di concetti e strumenti altrui. VAN DE BERGH, R., *L'analisi economica del diritto della concorrenza*, in *Diritto Antitrust Italiano*, a cura di Frignani, Pardolesi, Patroni Griffi, Ubertazzi, 1990, Milano, 2 e ss.

(35) VAN DE BERGH, R., *L'analisi economica del diritto della concorrenza*, in *Diritto Antitrust Italiano*, op. cit., 3.

Lo *Sherman act* sancì l'illegittimità di tutti quegli atti posti in essere da operatori commerciali volti a restringere il commercio in quanto tesi a conseguire posizioni di monopolio mediante estromissione dei concorrenti (36). Per analogia, infatti, il restringimento tra gli operatori commerciali può essere riportato anche in ambito tributario e si può sostituire alla rivalità tra questi, quella tra gli ordinamenti statali (e ovviamente tributari) nel mercato globale degli scambi internazionali.

La scuola classica (fondata da Smith con la sua teoria della mano invisibile e da Adams) propendeva per la regolamentazione *antitrust* e considerava la rivalità tra operatori come un processo da incoraggiare con un limitato intervento statale: era anticoncorrenziale tutto ciò che limitava la libertà individuale.

Con Marshall si impose la teoria della concorrenza perfetta e dell'equilibrio concorrenziale in cui il prezzo di mercato era per l'operatore commerciale identico quale che fosse la quantità dei beni prodotti (secondo l'incontro del costo marginale con l'utilità marginale). Il monopolio era l'ipotesi economica contrapposta in cui, a causa della presenza di barriere giuridiche e/o economiche in un mercato, esisteva un solo operatore commerciale in grado di determinare il prezzo, non allocando efficientemente (ossia sprecando) le risorse economiche, e non favorendo il benessere collettivo.

La teoria della concorrenza perfetta fu criticata da Sraffa e Robinson (37) e corretta con l'introduzione della c.d. *concorrenza imperfetta o monopolistica* considerata più aderente alla realtà: in sostanza, dicono questi ultimi autori, non ci sarebbe concorrenza perfetta se il mercato non è sufficientemente grande e i beni non sono tra loro omogenei. Attraverso il controllo dei prezzi e delle merci si potrebbe risalire all'individuazione dell'esistenza di accordi di cartello o di collusioni potenzialmente lesive della concorrenza. E il diritto *antitrust* svolgerebbe un ruolo determinante nel controllare l'accesso al mercato.

Più tardi, Clark (38) negò radicalmente che il mercato poteva esistere in una condizione di concorrenza perfetta. Le imperfezioni di mercato potevano essere neutralizzate da altre imperfezioni del mercato che

(36) NEALE, A.D., GOYDER, D.G., *The Antitrust Law of the United States of America*, Cambridge, Mass., 1980, 35-156.

(37) SRAFFA, P., *The Laws of Returns under Competitive Conditions*, in 36 *Econ. J.*, 530-550 (1926); ROBINSON, J., *The Economics of Imperfect Conditions*, London, 1934.

(38) CLARK, J.M., *Toward a conception of Workable Competition*, in *American Economic Review*, 1940, 241 e ss.

permettevano il raggiungimento di un sistema concorrenziale *workable* (ossia funzionante di fatto).

Tale nuova teoria ha influenzato notevolmente il fondamento delle norme concorrenziali in ambito europeo.

Alla scuola classica fece seguito negli anni '40 la scuola di Harvard dell'*Industrial Organization* (i cui esponenti più famosi furono Mason, Sosnik, Scherer e Ross) e di conseguenza anche il diritto *antitrust* si adeguò: la concorrenzialità nociva (*harmful*) o meno delle attività degli operatori doveva essere analizzata alla luce dell'impatto che queste sortivano nel mercato, verificandone l'efficienza (nel qual caso incoraggiate) o meno (nel qual caso sanzionate), secondo il paradigma *struttura-comportamento-risultato economico* (39).

Il diritto *antitrust* così corretto si adattava allo schema predetto condannando tutte le posizioni dominanti tese a limitare l'ingresso nel mercato di altri concorrenti: la scuola di Harvard operò inoltre per promuovere la stabilità dell'occupazione, l'equa distribuzione del reddito e un comportamento leale tra operatori. Peraltro, il diritto europeo della concorrenza si è totalmente ispirato a questo nuovo modello teorico (40).

Premesso questo succinto quadro storico economico internazionale, si ritiene quanto illustrato utile al fine di non tralasciare l'obiettivo principale: l'analisi delle correlazioni e delle interazioni esistenti tra la concorrenza degli operatori globali (nel nostro caso gli stati o e/o i soggetti d'imposta), i rimedi normativi (c.d. correttivi) volti a salvaguardare il mercato (nel nostro caso *mercato di norme tributarie*) e la concreta e concorrente produzione normativa tributaria nazionale.

Da tenere presente anche che obiettivo della legislazione posta alla base del fenomeno concorrenziale è l'*efficienza* più che la *distribuzione* della ricchezza, aspetto questo che deve essere posto in relazione con i rimedi di fiscalità internazionale.

4. La Concorrenza fiscale internazionale (CFI): a) origine; b) cause; c) caratteri

La CFI presenta alcuni elementi che ritengo utile analizzare separa-

(39) MASON, E., *Price and Production Policies of Large-Scale Enterprise*, in 29 *American Economic Review*, 1939, 61-74; SOSNIK, S., *A Critique of Concept of Workable Competition*, in 72 *Quarterly J. Economics*, 1958, 380 e ss.

(40) Così come verificabile nel caso Metro/Commissione, della Corte di Giust. 25 ottobre 1977, (causa 26/76, in *Racc.* p. 1875, concl. Reischl; e in *Foro it.*, 1978, IV, 65).

tamente proprio per comprendere al meglio il fenomeno nel suo complesso.

a) *Sull'origine della concorrenza fiscale internazionale (CFI)*

Il fenomeno della CFI è piuttosto recente. Si può affermare che gli anni '70 hanno visto la genesi della patologia del fenomeno e da allora si è progressivamente sviluppato con una velocità esponenziale e direttamente proporzionale all'incremento della produzione e del trasferimento di redditi tra operatori commerciali internazionali. Ciò ha comportato la conseguente sottrazione di materia imponibile tra i vari ordinamenti, di per sé limitativa dell'esercizio della potestà impositiva delle amministrazioni fiscali nazionali.

Gli studi compiuti in tema di fiscalità internazionale fin dagli inizi del secolo si erano concentrati principalmente sia sull'analisi comparata della struttura della tassazione mondiale sia sull'andamento temporale delle aliquote: così ad es. dagli anni '20 in poi la struttura della tassazione è cambiata radicalmente (con l'introduzione generalizzata di imposte sui redditi e tendenziale riduzione delle tasse sui consumi (41) e l'incremento delle aliquote in termini di percentuale sul PIL prodotto si è manifestato chiaramente (42).

Sulla base di questa metodologia di studio, il movimento in ascesa del carico fiscale internazionale è stato confermato dalla introduzione dell'IVA verso la fine degli anni '60, dal cambiamento della struttura della tassazione dei redditi personali e d'impresa dal 1985 in poi e della struttura della tassazione sui redditi di capitale (43).

Dagli anni '70 in poi, invece, si assiste ad una modificazione della metodologia di valutazione dei vari ordinamenti tributari. Così chi si affaccia nel

(41) Così ad es. in *Germania* nel 1926 la struttura della tassazione era così composta: 23% imposta personale sui redditi; 2% imposta sui redditi d'impresa; 44% imposta sui consumi; 17% imposta sulla proprietà. In *Inghilterra* nel 1920 la struttura era: 28% imposta sui redditi della persona; 14% imposta sulle imprese; 23% imposta sui consumi; 11% imposta sulla proprietà; negli *Stati Uniti* nel 1922 la struttura era: 7% imposta sul reddito delle persone; 17% reddito d'impresa; 20% imposta sui consumi; 55% imposta sulla proprietà. MUSGRAVE, R., *Fiscal System*, 1969, Yale University Press.

(42) BIRD, R., *Experience of a Century Choice*, from STEIN, E., *Tax Policy in the Twenty-First Century*, New York, John Wiley, 1988, secondo cui dal 1937 fino al 1987 l'incremento della tassazione in termini di aliquote è stato enorme.

(43) Su tutti tali movimenti si veda MESSERE, K., *Half a Century of Changes in Taxation*, in *International Bureau of Fiscal Documentation*, Aug.-Sept., 1999, 340.

commercio mondiale non si limita ad uno studio del tipo strutturale di tassazione all'interno di singoli ordinamenti, ma approfondisce la qualità e la quantità delle stesse, con un'attenzione all'efficienza e alla comparazione.

Tra i primi ad occuparsi specificamente della CFI nel 1970 da ricordare Langer che osservò come alcuni Stati avevano deciso scientemente, dopo aver osservato che altri avevano proceduto ad innalzare il carico fiscale, di creare condizioni interne tali da favorire lo sviluppo di un ambiente favorevole per l'investimento e per l'attrazione di capitali stranieri (44).

È verso la fine degli anni '70 che si è acquistata la consapevolezza che tre fattori chiave stavano favorendo il processo di globalizzazione, importante elemento alla base della CFI:

1. la rimozione delle restrizioni alla circolazione internazionale dei capitali;
2. il deciso sviluppo del commercio in ambito internazionale regionale (come ad es. in ambito UE e NAFTA) e
3. il progresso tecnologico e delle comunicazioni via internet (45).

Il problema della CFI è stato analizzato e associato a quello del movimento di capitali verso i paradisi fiscali: a causa di livelli impositivi più convenienti rispetto a quelli di provenienza, i *tax havens* sono stati oggetto autonomo di studi, cominciando ad essere considerati sistematicamente luoghi sicuri in cui spostare materia imponibile (46).

Dunque, la CFI nel tempo non è stata analizzata autonomamente, ma solo in quanto fenomeno indissolubilmente legato all'evasione fiscale internazionale e al riciclaggio del denaro proveniente da attività illecite (*money laundering*), (47) anche se la persistente stretta relazione tra tali

(44) LANGER, M.J., *Tax Havens of the World*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, IBFD, 1970, 423 e ss.; CHAMBOST, E., *Guide des paradis fiscaux*, Paris, 1977. Si veda più recentemente anche TANZI, V., *Taxation in an integrated world*, Washington, Brookings Institution, 1995, 65 e ss. Sul riciclaggio del denaro proveniente da attività illecite si veda TANZI, V., *Money laundering and the international financial system*, in *Monetary Found Working Paper*, WP/96/55, maggio 1996.

(45) MESSERE, K., *Hal a Century of Changes in Taxation*, in *international Bureau of Fiscal Documentation*,... op. cit., 345.

(46) Sui *tax havens* si vedano: DOGGART, C., *Tax havens and their uses*, The Economist Intelligent Unit, London, 1997; BRACEWELL-MILNES, B., *Uses of Tax Havens*, in *Intertax*, 11/2000, 406; MOERMAN, S., *The main characteristics of Tax Havens*, in *Intertax*, 10/1999, 368; LUPOI, M., voce *Tax Havens*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma.

(47) ANDREOLI, F., *Il rapporto dell'Ocse sulla concorrenza fiscale dannosa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, IV, 9.

aspetti non impedisce oggi di valutare la CFI separatamente: i tre elementi sopra riportati possono dirsi alla base del processo di emersione della CFI quale fenomeno di studio e di controllo autonomo entro il DIT.

Questa modifica metodologica ha indotto gli studi in materia tra gli anni '80 e '90 a cercare di comprendere la CFI dal punto di vista degli effetti sulla ricchezza globale. Così si è proceduto all'analisi dell'erosione delle basi imponibili dei paesi più industrializzati, cercando di comprendere la tendenza della *policy* fiscale degli ordinamenti tributari che avevano innescato la c.d. "race to the bottom" (48).

Secondo i dati forniti dall'OCSE (49) la situazione in generale può essere così ricostruita. Dal 1975 al 1998 i paesi OCSE vedono una crescita delle imposte sui redditi in percentuale al Pil, che passa da un 11,9% ad un 13,5%; la tendenza all'erosione del Pil è confermata da altri due dati: nei paesi europei aderenti all'OCSE nello stesso periodo la crescita è dall'11,7% al 13,6% e nei 15 paesi EU l'incremento è ancora maggiore, dal 12,2% si sale al 14,6%. Nello stesso periodo per i paesi OCSE Americani si assiste ad una tendenza inversa: dal 14,0% si scende al 12,4%. Tali risultati sono in parte influenzati dalle riforme fiscali statunitensi dei primi anni '80: ciò dimostra comunque come i paesi americani si erano sensibilizzati al fenomeno CFI prima dei paesi europei, preoccupandosi prima degli altri del potenziale conflitto scaturente dalla corsa all'attrazione di capitali stranieri.

222

Entrando nel dettaglio dei singoli paesi e per lo stesso periodo (1975-1998), si osserva che in Austria si verifica un'ascesa dal 9,9% al 13,0%; in Belgio dal 16,3% al 18,0%; in Francia dal 5,9% al 10,5%; in Italia dal 5,6% al 13,9%.

Di contro sempre in Europa alcuni paesi presentano una tendenza esattamente inversa. Così in Olanda si passa dal 15,0% al 10,6%; in Lussemburgo dal 17,1% al 15,9%; in Germania dal 12,4% si va al 10,9%.

Per i paesi americani, che complessivamente avevano visto una tendenza al decremento, nel dettaglio il Canada vede una ascesa ed erosione del carico impositivo dal 15,6% al 18,2% e negli SU dal 12,4% si sale al 14,3%.

A differenza delle imposte dirette, quelle indirette vedono per lo stesso periodo una costante discesa: dal 5,8% del 1975 si passa ad un 4,1% del 1998 per tutti i paesi OCSE.

Per quanto attiene invece al calcolo dell'erosione del Pil da parte del carico impositivo complessivo, dal 1989 al 1998 nei paesi OCSE dal

(48) AVI-YONAH, R., *Globalization, Tax Competition and Fiscal Crisis...*, op. cit., 1581.

34,8% si passa al 37,0%; nei paesi OCSE America dal 26,4% si passa al 27,5%; nei paesi OCSE Europa dal 37,3% al 39,8%.

Nel dettaglio l'Italia passa dal 37,8% al 42,7%; la Svizzera dal 31,1% al 35,1%; la Germania dal 33,3% al 37,0%; la Francia dal 42,9% al 45,2%; di contro Inghilterra, Svezia, Olanda e Irlanda sperimentano un ribasso dell'erosione del complessivo carico impositivo con riferimento al Pil.

Seppure la produzione di reddito globale è aumentata da parte dei paesi OCSE, già da questi dati si osserva come la CFI avrebbe contribuito alla levitazione del carico fiscale da parte di quei paesi che hanno subito una sottrazione di materia imponibile e, di contro, la CFI ha favorito l'introduzione di incentivi fiscali da parte di altri paesi che, introducendo misure fiscali esattamente opposte, hanno mirato ad attrarre i capitali sfuggiti al potere impositivo dei primi.

In ogni caso, gli stati del globo sembrano aver calibrato la propria politica fiscale alla luce delle decisioni degli altri paesi: ed in tali differenze dopo la fine degli anni '70 è maturata la CFI.

Gli anni '80 hanno visto un progressivo e costante irrobustimento del fenomeno fino a giungere agli anni '90 in cui i governi dei paesi più industrializzati hanno preso la consapevolezza di condurre una sottile prova di resistenza con i rifugi fiscali: questi ultimi sono stati additati quali unici e veri responsabili della CFI.

C'è chi ha affermato che nel prossimo futuro si assisterà ad una inevitabile convergenza fiscale internazionale (in realtà già reale per causa della CFI), fenomeno opposto della grande divergenza manifestatasi negli anni '80 (50): tale autore, che peraltro ha sancito che non esisterebbero prove certe circa l'influenza di fattori internazionali quali la globalizzazione e la CFI a comprimere le politiche fiscali domestiche, afferma che le scelte fiscali dei governi non dovrebbero essere condizionate dalle politiche di altri ordinamenti (51).

In realtà, tale autore non si pone dal punto di vista della costante erosione del gettito dovuta a sottrazione della base imponibile per trasferimento in giurisdizioni fiscalmente meno onerose, ma evidenzia quelle sole modifiche fiscali dei paesi industrializzati che hanno contribuito ad esercitare una compressione della sovranità fiscale di altri stati. Spiega con un "effetto imitazione" - peraltro difficilmente provabile - l'influenza della riforma fiscale statunitense del 1986 su altri ordinamenti, ma di-

(49) Disponibili presso il sito ufficiale dell'OCSE: <http://www.oecd.org>.

(50) MESSERE, K., *20th Century Taxes and Their Future*, in *IBFD*, Jan. 2000, 23.

(51) MESSERE, K., *20th Century Taxes and Their Future*, ... op. cit., 22 e 23.

mentica completamente come con l'abolizione da parte degli USA della *withholding tax* (allora al 30%) del 1981 sugli interessi derivanti da redditi di capitale detenuti da non residenti (c.d. *portfolio interest exemption*) abbia causato una emorragia di 300 miliardi di dollari dall'America Latina verso gli SU. Nel solo 1980 il trasferimento di fondi da altri paesi industrializzati verso gli SU ammontò a circa 148 miliardi di dollari (52).

b) *le cause della CFI*

La CFI rappresenta un fenomeno complesso, frutto del concorso di molteplici elementi alcuni tipicamente internazionali, altri esclusivamente domestici i quali si sono prodotti anche in totale autonomia in questi ultimi venti anni e che gradualmente si sono assemblati tra di loro generando il fenomeno di cui in discorso. Tra le molte cause sono da ricordare le seguenti.

1. La diffusione su scala planetaria delle multinazionali e il facilitato movimento delle persone fisiche che hanno diversificato il luogo di creazione della ricchezza imponibile

224

Nella evoluzione storica, la CFI non si è ingenerata e sviluppata esclusivamente su differenze di carichi tributari ordinamentali "casuali" ossia non volontariamente determinati (poiché differenze impositive tra gli stati sono sempre esistite in quanto ognuno di essi ha scelto nel passato il proprio livello impositivo in completa autonomia); in altre parole, si ritiene che la concorrenza non si sia innescata tra stati solo perché alcuni di loro hanno adottato determinate politiche impositive casualmente più vantaggiose rispetto a quelle esistenti in altri ordinamenti. Forse questo fattore è sempre esistito e ha potuto solo favorire pochi operatori internazionali particolarmente esperti o adusi a commerciare con determinate *enclave* giuridiche tradizionalmente note, ma ciò non poteva innescare una sottrazione sistematica di basi imponibili. Non si ritiene questo fattore esclusivo, ma solo una conseguenza di uno posteriore.

Si ritiene che l'elemento posteriore sia costituito dall'attività commerciale internazionale *sistematica* delle multinazionali: la CFI è maturata nel momento in cui lo spostamento di materia imponibile è divenuta scelta "obbligata" da parte degli operatori commerciali internazionali, poiché coincideva con l'adozione di misure normative di favore (tributarie, finanziarie e societarie) da parte di determinati stati. Tali misure ve-

(52) Così AVI-YONAH, R., *Globalization, Tax Competition ...* op. cit., 1585.

nivano studiate ed attuate come contraltare ad altre, simmetriche di segno contrario, ritenute politicamente, giuridicamente ed economicamente necessarie da parte di un altro stato (53).

Per meglio dire, così come nel mercato dei beni e dei servizi le imprese vengono selezionate naturalmente dalla concorrenza (con espulsione e marginalizzazione di quelle meno capaci nella allocazione e nello sfruttamento delle risorse a disposizione e con libero accesso e sviluppo di quelle economicamente più capaci), analogamente nella CFI alcuni stati, giudicati dai contribuenti incapaci di adottare politiche fiscali e di spesa convenienti e ritenuti per tale motivo economicamente inefficienti, si vedono "esclusi" dal *market of laws* e marginalizzati in favore di ordinamenti economicamente più vantaggiosi (fenomeno del *tax law shopping*): peraltro, la scelta non è detto che cada sempre su un *tax haven*, anche se una giurisdizione del genere costituisce spesso un'opzione primaria (54).

Per di più, in tale operare entro il mercato delle norme, la fissazione del prezzo - ossia dell'aliquota d'imposta da parte degli stati - dovrebbe costituire un processo non influenzabile in assoluto in senso negativo.

2. La facilitazione delle comunicazioni e della tecnologia informatica idonea a permettere sempre più frequenti transazioni a distanza

225

Si può oggi affermare che le comunicazioni telematiche costituiscono un fenomeno destinato a diventare sempre più insostituibile della nostra quotidianità.

Il collegamento e la comunicazione (soprattutto d'affari) tra le *multinazionali* costituisce oggi il sistema nervoso di qualunque organismo produttivo transnazionale; le opportunità di investimenti oltre frontiera rappresentano un fattore determinante per la crescita aziendale e lo spostamento della ricchezza da una giurisdizione all'altra viene effettuato in tempi molto brevi grazie agli sviluppi tecnologici dei mezzi di comunicazione elettronica (55).

La facilità nell'accesso alla rete globale delle comunicazioni telematiche rende anche l'isola più remota della terra assolutamente competitiva

(53) Si ricorda ad es. come in Europa dal punto di vista fiscale il Lussemburgo o l'Olanda costituiscano tra le giurisdizioni preferite in cui costituire *holdings*.

(54) Si leggano i parr. 19 e 35 del Rapporto dell'OECD, *Harmful Tax Competition. An Emergin Global Issue*, del 1998.

(55) MOERMAN, S., *The Main Characteristic of Tax Havens*, in *Intertax* 10/1999, 373.

nella corsa alla raccolta di parte della ricchezza prodotta in ambito internazionale (56).

Per ora, tale sistema non trova un adeguato contraltare in quello dello scambio di informazioni tra stati o tra amministrazioni fiscali o nel programma di armonizzazione normativa tra gli stati, tutti aspetti importanti nel creare una barriera volta a contrastare gli effetti negativi della CFI.

3. La facilità di movimento degli investimenti indiretti e dei servizi finanziari in un unico mercato globale

La mobilità geografica dei servizi finanziari è stato l'oggetto di analisi esclusiva del Rapporto dell'OCSE del 1998 in considerazione dell'evidenza che tale circostanza abbia fortemente modificato lo scenario della tassazione internazionale degli ultimi vent'anni (57). Peraltro, lo stesso documento precisa che la progressiva liberalizzazione del commercio e degli investimenti tra gli stati abbiano costituito la vera ed unica forza di spinta della crescita economica internazionale e di miglioramento degli standard di vita nei paesi industrializzati (58). Pertanto, oggi ci si trova a contenere e risolvere il problema del movimento di capitali (e della CFI) che in realtà ha contribuito al miglioramento dei livelli di benessere all'interno di molte economie domestiche.

226

Parziale conferma di ciò è data dal fatto che l'OCSE tra i suoi compiti, si è fissata anche quello di ridurre l'influenza distorsiva della tassazione sulla localizzazione delle attività e dei servizi finanziari, al fine di promuovere un'equa concorrenza tra attività economiche concrete e reali (correzione della tassazione quale fenomeno consequenziale rispetto a quello della concorrenza vera e propria): tale obiettivo, infatti, nasce dall'osservazione e dall'analisi dell'influenza che il trasferimento di investimenti esercita sulle economie di molti paesi.

Sembra a questo punto incominciare a indicare come la CFI manifesti contemporaneamente i propri aspetti sia positivi che negativi: la concorrenza appare un fenomeno (anticipando qui alcune conclusioni) che può atteggiarsi diversamente (ed essere considerata nociva o benefica) a seconda delle consequenziali condotte poste in essere da quei soggetti che operano come protagonisti (anche inconsapevolmente) del citato feno-

(56) DOGGARI, C., *Tax havens and their uses*, op. cit., 5.

(57) OECD Report 1998, par. 6, 8.

(58) OECD Report 1998, par. 8, 9.

meno. La CFI di per sé sembra apparire come fenomeno neutro, dovendo solo verificare (e controllare) le conseguenze che da questa si producono.

4. L'accresciuta attenzione da parte degli operatori internazionali nei confronti di enclave fiscali con particolari strutture impositive

Storicamente i più antichi territori liberi da tassazione sono stati (e sono in parte ancora oggi) il Vaticano e la Svizzera. I rifugi fiscali sono sempre esistiti poiché i contribuenti hanno sempre cercato di aggirare una tassazione ritenuta "punitiva" ed evitare confische o distruzioni di consistenti patrimoni, limitando costi ed interferenze politiche (59): in realtà, una connotazione negativa al ricorso ai rifugi fiscali è stata attribuita a queste realtà territoriali solo di recente.

Il declino di una certa volontà di collaborazione fiscale da parte dei contribuenti si è manifestata nel momento in cui il carico fiscale imposto dagli amministratori è andato aumentando: e l'attrazione operata da realtà fiscali meno onerose si è registrato anche in paesi che tradizionalmente avevano sperimentato una maggiore cooperazione con il proprio Fisco. Così Olanda, Inghilterra, Scandinavia e Germania assistono da tempo quella che viene rinominata la c.d. *declining tax morality*. La Grecia ad esempio dal 1967 ad oggi ha adottato ben nove amnistie o condoni fiscali.

Il ricorso ai *tax havens* è fenomeno oramai consolidato e tale da dimostrare come il conflitto fra giurisdizioni si sia notevolmente acuito.

I caratteri essenziali che tradizionalmente vengono utilizzati per identificare un rifugio fiscale o *tax haven* sono l'esclusione totale della tassazione o un basso livello di tassazione e in genere su una sola categoria reddituale, una tendenziale stabilità politica del paese ed infine una comprovata esperienza in materia di tassazione internazionale da parte delle autorità del paese in esame. A questi principali, altri se ne sono aggiunti tra cui l'assenza o l'esistenza di convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, la partecipazione a mercati di libero commercio internazionale, il controllo e la supervisione o meno da parte di organismi monetari o bancari internazionali (60) e la reperibilità di forza lavoro a basso costo, l'esistenza di un'industria dei servizi finanziari sproporzionata rispetto all'economia complessiva del paese (61).

Non bisogna dimenticare che per le grandi società la decisione sul se

(59) DOGGART, C., *Tax havens and their uses*, op. cit., 1 e ss.

(60) DOGGART, C., *Tax havens and their uses*, op. cit., 118-119.

(61) MOERMAN, S., *The Main Characteristic of Tax Havens*, in *Intertax* 10/1999, 368.

e dove costituire filiali estere in altre giurisdizioni è influenzata in maniera determinante da valutazioni di tipo fiscale: la localizzazione dei centri amministrativi e distributivi è aspetto fondamentale nella pianificazione fiscale; così come la localizzazione di imprese particolari come quelle del trasporto marittimo o di assicurazioni (62).

5. La mancanza di scambio di informazioni: il diffondersi del fenomeno del segreto bancario connesso a quello della inesistente collaborazione tra autorità fiscali straniere

Queste cause sono strettamente connesse con la precedente e spesso vengono associate nella causa più generale della carenza di informazioni.

La quasi totalità degli studiosi in campo internazionale afferma che l'informazione è il vero *punctum dolens* della CFI. Il segreto bancario così come la cooperazione tra amministrazioni fiscali costituiscono solo un aspetto del problema.

In realtà ciò che scatena la concorrenza è la mancanza di trasparenza e la contraddittoria assenza di scambio di informazioni su dati determinanti (legali, fiscali, politici, economici o statistici) in una realtà globale in cui paradossalmente è sempre più possibile "scegliere" il tipo di informazioni ottenibili e scambiabili.

228

La mancata cooperazione tra gli stati in questi ultimi trent'anni quale fonte di formazione della CFI è divenuto aspetto talmente tanto rilevante nella attuale politica dell'OCSE, che molte speranze di contrasto della concorrenza nociva sono riposte sulla spinta comune tra gli stati alla cooperazione e allo scambio di informazioni. La mancanza di informazioni come detto è stato anche il mezzo utilizzato per porre in essere attività illecite: i *tax havens* sono stati o sono ancora utilizzati (stime e valutazioni al riguardo sono approssimative) per nascondere denaro frutto di crimini. I documenti delle NU e dell'OCSE che hanno analizzato il fenomeno sono stati peraltro messi in discussione da certa dottrina statunitense nel momento in cui gli stessi enti sono stati accusati di annullare la privacy finanziaria nel tentativo di creare un sistema internazionale di scambio di informazioni (63), annullare la competizione fiscale benigna, e garantire ai paesi più in-

(62) AVI-YONAH, R., *Globalization, Tax Competition, and Fiscal Crisis of the Welfare State*, op. cit., 1594-1595; GORDON, R.H., MACKIE-MASON, J.K., *Tax Distortions to the Choice of Organizational Form*, in 55 *Journal of Pub. Econ.*, 1994, 280 e ss.

(63) MITCHELL, D.J., *A Tax Competition Primer: Why Tax Harmonization and Information Exchange Undermine America's Competitive Advantage in the Global Economy*, disponibile presso il sito web www.heritge.org/library/background/bg1460.html.

dustrializzati (il c.d. cartello) alti livelli di gettito (64). Secondo questa dottrina i depositi più consistenti di denaro illecito e i veri paradisi fiscali attualmente sarebbero individuabili presso enti, organismi ed organizzazioni residenti nei paesi più industrializzati del mondo e non più presso isole remote sperdute negli oceani, così ad es.:

"it does not surprise anyone when I tell them that the most important tax haven in the world is an island. They are surprised, however, when I tell them that the name of the island is Manhattan" (65).

L'attenzione che i governi della terra hanno prestato da sempre al fenomeno della carenza di informazioni sulle giurisdizioni a bassa pressione fiscale, della mancanza di scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e dei paradisi fiscali in generale è stata intensificata decisamente dopo i noti eventi terroristici dell'11 settembre 2001 che hanno colpito direttamente gli SU e indirettamente le economie più industrializzate.

Numerose contromisure sono state adottate più o meno coordinatamente da molteplici stati ed organismi internazionali per contrastare l'utilizzo di fonti finanziarie non controllate, provenienti da rifugi fiscali o meno: tra le tante da ricordare le speciali raccomandazioni predisposte dal FATF (*Financial Action Task Force*), organismo indipendente il cui Segretariato è individuato in ambito OCSE, nella seduta speciale plenaria tenuta a Washington il 29 e 30 ottobre 2001 in cui si è cercato di oltrepassare il limite funzionale del riciclaggio del denaro sporco (66).

(64) MITCHELL, D.J., *An OECD Proposal to Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy*, disponibile presso il sito web <http://www.heritage.org/library/backgruonder/bg1395es.html>; Id., *Big Brother or Financial Privacy?*, disponibile presso il sito web <http://www.freedomandprosperity.org/Articles/tni12-08-00.pdf>; GIRIHARADAS, A., *The Treasury coddles tax cheats. Sacred Havens*. Disponibile presso il sito web <http://www.freedomandprosperity.org/tur/tnr-mitchell/tnr-mitchell.shtml>; HUNTLEK, K., *The Truth is Out There*, in *Offshore Finance USA*, March/April 2000, 48-49, disponibile presso il sito web www.offshorefinanceusa.com.

(65) LANGER, M.J., *Harmful Tax Competition, Who are the real tax havens?* In *International Tax Notes*, 18 dec. 2000, 1-2.

(66) Il FATF è composto da 29 paesi membri dell'OCSE e da 18 organismi con carattere regionale-internazionale tra cui *Asia-Pacific Group on Money Laundering*; *Caribbean Financial Action Task Force*; *Eastern and Southern Africa Anti-Laundering Group*; *Select Committee of Experts of the Evaluation of Anti-Money Laundering Measures of the Council of Europe*, *Asian Development Bank*; *Commonwealth Secretariat*; *European Central Bank*; *Inter-American Development Bank*; *International Monetary Fund*; *International Organization of Securities Commission*; *Interpol*; *Offshore Group of Banking Supervisors*; *OAS/CICAD, United Nation Office on Drug and Control and Crime Prevention*, *World Bank*, *World Custom Organization*.

Tra le varie raccomandazioni sono da ricordare l'adozione e la ratifica da parte degli stati membri delle convenzioni esistenti in ambito ONU; la criminalizzazione del finanziamento al terrorismo sia nelle forme di atti o di organizzazioni; il congelamento e la confisca del patrimonio ricollegabile ai terroristi; l'obbligo di relazionare su transazioni sospette in qualche modo collegate al terrorismo; la fornitura della più ampia assistenza nel campo dell'investigazione nazionale ed internazionale; il controllo di tutte le persone fisiche, società o enti (anche *non-profit*) che si occupano di transazioni finanziarie internazionali che debbono disporre di una licenza, di una registrazione o comunque debbono essere soggetti alle raccomandazioni del FATF (67).

6. La compressione delle differenti Sovranità nazionali come mancata collaborazione ed armonizzazione normativa tra gli stati o gruppi di essi per paura di perdere il controllo della originaria funzione fiscale

La sovranità è intesa come il potere di adottare autonomamente e liberamente una qualsivoglia politica fiscale domestica, esercitando tutti i poteri connessi a tale primaria funzione.

In realtà la compressione o l'influenza della sovranità nazionale può avvenire in diversi modi, tutti idonei ad innescare la CFI. Il mercato da solo (in quanto alla ricerca di un equilibrio competitivo ottimale) può essere in grado di comprimere la scelta dei legislatori di molti paesi nel momento in cui costoro sono obbligati a ridurre il carico fiscale per frenare l'emorragia di capitali verso giurisdizioni fiscalmente più convenienti (il fenomeno si realizza anche con l'indiscriminato uso da parte dei legislatori degli incentivi fiscali). In sostanza potrebbe determinarsi una compressione della sovranità poiché il mercato impone una modifica delle aliquote impositive, della struttura della tassazione o della tassazione sugli investimenti (ad es. attraverso l'introduzione di una ritenuta alla fonte sugli interessi) (68).

Un'altra causa di limitazione della sovranità all'interno degli stati potrebbe determinarsi quando la scelta politica sia effettivamente voluta: così ad esempio la limitazione volontaria può determinarsi con l'adozione e la ratifica alle convenzioni internazionali contro le doppie imposi-

(67) FATF, *FATF Carcks down on Terrorist Financing*, disponibile presso il sito web http://www.oecd.org/oecd/pages/document/print_template/0,3371,EN-document-0-no-direct.html.

(68) Su tutti tali aspetti si veda più approfonditamente McLURE, C.E., *Globalization, Tax Rules and National Sovereignty*, in *IBFD Bull.*, Aug. 2001, 328 e ss.

zioni, con la partecipazione degli stati agli accordi WTO-GATT, o alla UE (soprattutto in quest'ultimo ambito per quel che concerne l'armonizzazione dell'IVA). In tali casi la limitazione della sovranità (peraltro richiamata dal nostro art. 11 della Cost. il quale dispone che le "limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia tra le Nazioni") è solitamente vista come un trasferimento di poteri in seno ad organismi sovra nazionali (spesso appositamente creati come ad es. l'OCSE) che esercitano i relativi poteri (conferiti dalle singole nazioni) per ovviare a particolari problemi aventi dimensione internazionale.

La compressione delle sovranità da parte degli stati è causa della CFI nella misura in cui un elemento esterno interviene ad influenzare le scelte di politica fiscale di singoli ordinamenti tributari: e lo stesso può essere detto a proposito delle pressioni internazionali poste in atto da parte dei paesi più industrializzati nei confronti dei rifugi fiscali. A tal proposito è da ricordare, in una prospettiva di diritto internazionale, che tali influenze o pressioni possono essere considerate violazioni del principio di diritto consuetudinario di non ingerenza negli affari interni ed internazionali di altro stato e tutelabili come tali in quanto atti illeciti internazionali (su cui si veda *infra*) (69).

7. La non riducibilità ad unità, almeno in tempi brevi, dei tanti sistemi impositivi esistenti

La situazione reale nella quale versano tutte le singole economie della terra è quella di una diversità che già di per sé è fonte di concorrenza. La CFI si nutre delle differenze impositive e si consolida in esse. Muovere verso un'armonizzare dei diversi sistemi impositivi potrebbe essere una soluzione, ma potrebbe nel contempo non garantire l'equità e l'efficienza del livello e della struttura impositiva prescelta o la democraticità delle scelte raggiunte (70).

In ogni caso l'armonizzazione è problema di lungo periodo, che non casualmente impegna gli stati della terra sul versante propriamente politico, più che giuridico.

c) *Sul carattere della CFI*

In senso generale, la CFI è costituita staticamente da una serie di ele-

(69) McLURE, C.E., *Globalization, Tax Rules and National Sovereignty*, in *IBFD Bull.*, op. cit., 332. Sull'illecito internazionale si vedano CONFORTI, B., *Diritto Internazionale*, op. cit., 195; CAPOTORTI, F., *Corso di diritto internazionale*, op. cit., 199 e ss.

(70) AVI-YONAH, R., *Globalization ...*, op. cit., 1603.

menti: un mercato, gli stati e gli operatori commerciali transnazionali (*oct*).

Il mercato è il luogo in cui vengono scambiate le merci e determinati i prezzi; nel nostro caso, nella CFI il luogo fisico è il globo e le merci sono le norme tributarie nazionali, internazionali, gli ordinamenti, ossia i vari tipi di imposta, la loro base imponibile e l'aliquota spuntata. Il mercato è costituito dall'insieme delle norme fiscali nazionali, internazionali e dagli ordinamenti (fiscali o meno) universalmente disponibili. Il mercato è anche, di conseguenza, il luogo in cui si estrinsecano le scelte da parte degli stati che cadono su risorse limitate, le norme appunto.

Il mercato, creato dall'incontro di domanda e offerta, determina anche il suo equilibrio, coincidente in genere con il prezzo (ossia quell'ammontare di imposta) cui le quantità offerte e domandate sono eguali (71).

Gli stati, o gli altri soggetti del diritto internazionale (come ad es. alcuni aggregati regionali, UE, Nafta, Mercosur, etc.), sono gli attori principali dello scenario internazionale, essendo coloro che con l'adozione di determinate politiche e normative fiscali - basate su autonomi presupposti di giudizio (ad es. territorialità o mondialità) - sono in grado di incidere sul mercato della scelta delle norme da parte degli *oct*. Sono gli stati che con la loro produzione normativa fiscale (internazionalmente convergente o divergente) creano volontariamente o involontariamente (a seconda della scelta di politica fiscale internazionale effettivamente anti-concorrenziale o meno) il mercato.

L'esercizio di una (o più) potestà impositive da parte degli stati (determinata, come anticipato, in base ad autonome scelte di giudizio operate sia sull'*an* che sul *quantum*) si esplica sulla ricchezza prodotta dagli *oct* e si giustifica, in genere, per la soddisfazione degli interessi della collettività di ogni ordinamento impositore (e assumendo che i criteri impositivi dei vari ordinamenti siano tra di loro comparabili ed omogenei).

Sono gli stati che con le loro politiche fiscali determinano l'offerta.

In ultimo, gli *oct* o soggetti passivi d'imposta sono coloro che operano concretamente nel mercato tradizionale dei beni e dei servizi e nel mercato delle norme, che producono materia imponibile e che agiscono secondo schemi tradizionali economici, ossia acquistando le migliori norme fiscali o i migliori ordinamenti nel mercato: gli *oct* sono coloro che formano la domanda.

La CFI si determina in via dinamica quando alcuni stati introducono (o meno) nel mercato particolari norme fiscali che, perturbando l'equilibrio normativo mondiale fino a quel momento esistente, si pongono più

(71) Parafrasando SAMUELSON, P.A., *Economia*, op. cit., 61.

competitive di quelle in vigore in altri *stati* in quanto economicamente più vantaggiose (e fiscalmente più convenienti per gli *oct*): essendo le risorse (le norme) limitate, la concorrenza svolge l'effetto naturale di "razionare" le quantità limitate di beni in favore di chi ha le possibilità di richiederle (dunque, gli *oct*) (72).

Il processo di formazione dei prezzi, che nella CFI è la selezione delle migliori norme fiscali (o dei migliori ordinamenti) ed espulsione dei sistemi normativi meno attrattivi, dipende anche dall'ammontare e dalla qualità delle *informazioni* di cui dispongono gli *oct* (conoscenza degli ordinamenti più efficienti ed economicamente convenienti) i quali, operando liberamente nel *mercato*, richiedono norme suscettibili di soddisfare bisogni tendenzialmente simili, ossia fungibili.

L'aspetto dell'informazione è (come già detto) determinante anche per gli *stati* in quanto l'adozione di determinate misure fiscali si giustifica solo con la esatta conoscenza della propria ricchezza domestica producibile (in termini di produzione di gettito) comparata con quella *sottraibile* ai concorrenti e con la conoscenza dell'ammontare di reddito mondiale prodotto dagli *oct* tassabili (73).

Inoltre, l'informazione è aspetto fondamentale sia dal punto di vista dell'amministrazione che deve tassare ricchezza prodotta nel proprio territorio, da propri residenti o da propri cittadini, sia dal punto di vista degli *oct* che pianificano la propria attività imprenditoriale proprio sulla base delle informazioni fiscali che sono in grado di raccogliere.

La CFI è, "sintetizzando al massimo e al limite della violenza concettuale" (74), una concorrenza tra norme e un conflitto tra *stati* (nelle scelte di politica legislativa fiscale) (75): essa si manifesta nel momento in cui gli elementi sopra citati entrano in relazione creando il *mercato*, inteso, anche, come opportunità di scelta di norme. L'offerta di una pluralità di norme o di ordinamenti creati dagli stessi *stati*, che può manifestarsi su scala planetaria, si combina con la domanda, intesa come scelta che gli *oct* effettuano sulla base di criteri di opportunità economici (co-

(72) Ancora prendendo spunto da SAMUELSON, P.A., *Economia*, op. cit., 61.

(73) AVI-YONAH, R., *Globalization, Tax Competition and Fiscal Crisis ...*, op. cit., 1584.

(74) Parole di SCHIANO DI PEPE, G., *Il gruppo di imprese*, in *Quaderni di giurisprudenza commerciale*, Milano, 1990, 87.

(75) Parla di conflitto fra sovranità e non fra *stati* McLURE, C.E., *Globalization, Tax Rules and National Sovereignty*, op. cit., 331.

sti) e di adeguata informazione. Le risorse vengono efficientemente allocate là ove il sistema ordinamentale e tributario si presenta come più conveniente/efficiente, poiché favorisce il risparmio fiscale e, dunque, un costo più competitivo per tutti gli utilizzatori del mercato.

Una *performance* efficiente è però perseguita non solo dagli *oct*, ma anche dagli *stati*, i quali adottano politiche fiscali di favore o di contrasto studiate in ambito internazionale per incrementare il gettito ottenibile.

Se la CFI è, dunque, un conflitto tra *stati*, è indubbia una latente situazione di tensione tra i soggetti del diritto internazionale che operano nel mercato mondiale. La CFI la si può giudicare come un fenomeno nocivo o meno, ma in ogni caso tali valutazioni dipendono dal tipo di cooperazione (o di misure di controllo) che gli stessi *stati* intendono tra di loro instaurare e dai correttivi che adottano. In altre parole, ciò che conta è l'individuazione del meccanismo per la *composizione del conflitto*, per la *risoluzione della situazione di tensione*.

È noto, infatti, che in ambito internazionale non esiste un organo di vertice sovra nazionale con il potere di imporre dall'alto scelte vincolanti di tipo fiscale per i singoli soggetti del diritto internazionale (76). E la cooperazione tra gli *stati* si è estrinsecata nella stipulazione di convenzioni internazionali in materia fiscale contro le doppie imposizioni dei redditi, contro l'evasione fiscale, in ambito UE, per l'armonizzazione delle imposte indirette (in parte attuata) e dirette (ancora non attuata), e con la creazione di organismi internazionali (ma di fatto regionali, come OECD o G7) che svolgono importanti funzioni consultive e/o persuasive. Per di più, solo quei pochissimi organismi sovra nazionali a cui è stata trasferita parte delle sovranità nazionale statale possono esercitare una qualche funzione impositiva dall'alto idonea ad eliminare la situazione di conflitto tra *stati*, come è nel caso dell'IVA comunitaria.

Ritengo, a questo punto, possibile affermare che la concorrenza appare come un fenomeno dinamico e intimamente connaturato all'estrinsecarsi delle relazioni economiche internazionali tra gli stati: quel che rileva al fine della valutazione del carattere della stessa, è intendere il controllo e i correttivi che gli stati in maniera coordinata intendono perseguire. Maggiore sarà la repressione del fenomeno, più diffusa sarà la considerazione negativa ad esso applicata (e maggiore potrebbe essere il ricorso ai fenomeni dell'elusione e dell'evasione); viceversa, maggiore sarà la tendenza alla correzione della CFI in termini di ricerca di indirizzi co-

(76) CONFORTI, B., *Diritto internazionale*, Napoli, 1987, 11 e ss.; CAPOTORTI, F., *Corso di diritto internazionale*, Milano, 1995, 17 e ss.

struttivi, maggiore potrebbe essere il consenso coagulabile su una funzione di efficienza internazionale tra gli stati della concorrenza in generale.

Da quanto fin qui detto, potrebbe affermarsi che la CFI appare avere carattere neutro. Il mercato e l'agire dei competitori nel mercato determinano lo svolgersi della concorrenza, qualificandola come *harmful* o meno. La valutazione della CFI come dannosa o benefica è, dunque, momento che attiene allo studio degli effetti che questa produce nei confronti degli stessi protagonisti del mercato e del mercato stesso. La CFI non nasce dunque come già *harmful*; sono i competitori che sono in grado di qualificarla annullando tutti gli effetti, siano essi positivi o negativi.

5. Le conseguenze della CFI: economiche e giuridiche. Elusione ed evasione fiscale internazionale; gruppi e holdings offshore; treaty shopping; tax havens

La CFI consta nell'attitudine dei contribuenti mondiali a spostare con una certa rapidità materia imponibile nel tempo e nello spazio tra due o più ordinamenti tributari che vengono in contatto tra di loro in quanto comparati in senso di maggiore o minore convenienza ed efficienza economica.

235

Come visto, *soggetti* della concorrenza fiscale internazionale possono essere gli *stati* (per mezzo delle proprie amministrazioni finanziarie) e/o i soggetti passivi d'imposta di qualsiasi ordinamento (persone fisiche o giuridiche) ossia gli *oct* e *oggetto* della concorrenza fiscale internazionale è la norma tributaria nazionale (di uno specifico ordinamento) o internazionale (convenzionali o regionali, come quelle europee).

Quale è il *fine* della concorrenza? Dal punto di vista *economico*, si studia solitamente (77) che un *oct* o uno *stato* è in concorrenza perfetta o ottimale quando è in grado di sapere quale ordinamento o norma acquistare al prezzo (P) di *mercato*, fino al punto in cui il proprio *costo marginale* (CM) (78) inizia a crescere (e l'*utilità marginale* a decrescere): poco prima della crescita del CM, l'*oct* massimizza il profitto secondo il principio $P=CM$. In questo caso l'*oct* è efficiente, poiché a costi più bassi ottengono rendimenti più alti.

(77) Trasponendo alla CFI i concetti di SAMUELSON, P.A., *Economia*, op. cit., 425.

(78) Il CM è il costo addizionale o ulteriore di produzione che un *oct* dovrebbe sostenere per la realizzazione di una unità ulteriore di prodotto.

La concorrenza è considerata ottimale (o fattibile) quando gli *oct* (o gli *stati*) nel *mercato* non sono in grado di influenzare il prezzo (o le norme) che si viene a determinare dall'incontro di domanda e offerta.

Al contrario, si ha una situazione di concorrenza imperfetta quando uno o più *oct* o *stati* sono in grado di esercitare un qualche controllo sul prezzo: in tale situazione si manifesta il rapporto $P > CM$. Chi influenza il *mercato* crea tale distorsione in quanto è in grado di provocare una volontaria scarsità di beni, ossia di norme (nel nostro caso una loro scarsa qualità in termini di efficienza o equità) in modo tale da non abbassare l'alto prezzo che può essere ottenuto su tutte le unità marginali. In tale situazione la concorrenza è imperfetta poiché le risorse non sono allocate in termini efficienti.

Dunque, per individuare il *fine* della concorrenza si possono richiamare le parole di J.M. Clark, fautore della c.d. concorrenza fattibile (*workable competition*) secondo cui:

"attraverso iniziative pubbliche e private si può sperare di migliorare l'efficienza con cui i prezzi di mercato riflettono i bisogni, i desideri e le preferenze degli individui, in rapporto ai costi dei beni..." (79).

Si conferma come la CFI (specie della concorrenza tradizionale) sembrerebbe caratterizzarsi realmente come positiva o negativa per il *mercato* a seconda della concreta condotta che gli operatori (*oct* o *stati*) intendano realizzare.

Per ciò che attiene alle conseguenze *giuridiche* della CFI appare ovvio sottolineare che un sistema economicamente inefficiente può essere la causa di un sistema giuridico architettato in modo errato, così come, di contro, lo stesso sistema giuridico può essere la causa di un mercato inefficiente (80).

Quel che rileva è che le conseguenze *giuridiche* della CFI sono tali da avere creato tutta una serie di distorsioni delle relazioni economiche tra gli *stati* che hanno portato ad etichettare immediatamente la concorrenza come dannosa.

Infatti, molti autori hanno parlato immediatamente di *harmful tax competition* qualificando la CFI dal punto di vista dalla valutazione dei suoi effetti, certamente distorti, ma comunque tali da non giustificare una valutazione *a priori* e a monte globale del fenomeno assolutamente erra-

(79) CLARK, J.M., *Toward a conception of Workable Competition*, in *American Economic Review*, 1940, 245.

(80) Sulle relazioni tra ordine giuridico e mercato si veda l'interessante AA.VV., *Il dibattito sull'ordine giuridico del mercato*, con introduzione di N. Irti, BARI, 1999.

ta in senso metodologico. Si ribadisce che la CFI ha di per sé carattere neutro: prova ne è il fatto che essa esiste anche indipendentemente dalla volontà degli stati. Sono i suoi effetti che debbono essere valutati, controllati ed analizzati.

Il Rapporto dell'OCSE del 1998 dispone al par. 4 che la *Tax Competition*, oltre ad avere l'effetto di erodere gli imponibili dei vari paesi:

"distort trade and investment patterns and undermine the fairness, neutrality and broad social acceptance of tax system generally. Such harmful tax competition diminishes global welfare and undermines taxpayer confidence in the integrity of tax system" (81).

Per comprendere quali possano essere le conseguenze della concorrenza in ambito giuridico ritengo utile sottolineare che la CFI è un tipo particolare di concorrenza e procedere attraverso la distinzione tra CFI *harmful* e CFI positiva, onde avere la riprova nel contempo se quanto affermato circa il *fine* della CFI possa essere confermato anche in ambito giuridico.

Come è stato accennato e visto fino a questo punto, la gran parte della dottrina internazionale considera la CFI dannosa, connotandola in termini negativi (si è soliti parlare di *harmful tax competition* o concorrenza fiscale dannosa) poiché in sostanza si tratterebbe di un contrasto tra norme e un conflitto tra *stati* (economico e giuridico), i quali per non perdere materia imponibile, adottano strategie internazionali, direi pseudo-compositive del conflitto, volte a non perdere il proprio potere di prelevare parte di ricchezze in qualche modo correlate con la propria potestà impositiva, secondo i noti criteri alternativi della territorialità, della cittadinanza o della mondialità (c.d. *world wide principle*).

Dall'altro lato, una esigua minoranza di studiosi di matrice statunitense richiama gli effetti positivi che la concorrenza è in grado di ingenerare per gli operatori, per il *mercato* delle norme fiscali (e non solo) e per gli *stati*. Di una tale situazione ne trarrebbero vantaggio i sistemi giuridico-fiscali, il *mercato* e gli *oct* stessi.

Come accennato, a differenza della concorrenza tradizionale, quella fiscale si determina in quanto nel mercato mondiale (o meglio quello dello spettro di scelte possibili di norme) degli ordinamenti tributari mondiali esistono differenti concezioni impositive: differenti presupposti di tassazione, differenti aliquote, differenti benefici di esenzione, differenti tipi di imposta, differenti *enclave* libere da qualunque forma di tassazione, solo per citare qualche esempio.

(81) OECD, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, 1998, par. 4, p. 8.

È il *differenziale normativo* il vero punto debole della politica fiscale degli *stati* in ambito globale e, di contro, il punto di forza della CFI.

Gli ordinamenti tributari - in sostanza i legislatori tributari dei vari paesi del globo - subiscono gli effetti di tali opzioni, acquistando o perdendo gettito senza poter approntare una politica di contrasto (se non in prima istanza alleggerendo a loro volta il proprio carico tributario interno) a seconda della concorrente politica o politica normativa tributaria posta in essere da altri ordinamenti anche a decine di migliaia di chilometri di distanza (c.d. *exporting tax burden* secondo la definizione di Tanzi): lo *stato* (l'ordinamento giuridico) che entra nel *mercato* tributario globale con costi fiscali più competitivi - ammesso che la quantità e la qualità delle proprie imposte corrispondano effettivamente alla soddisfazione dei bisogni della propria collettività amministrata - alloca (o meglio sembrerebbe allocare) le risorse nel *mercato* internazionale in maniera differente (non è detto che le allochi efficientemente in ambito meramente interno) determinando improvvisi spostamenti di ricchezza e creando nuovi equilibri economici e giuridici internazionali (anche geopolitici) secondo il c.d. *spillover effect*, inteso come "effetto travaso" (82).

Perché la CFI viene ritenuta *harmful*? Poiché è in grado di produrre le seguenti distorsioni economiche e giuridiche del *mercato* quali:

1. la sottrazione di materia imponibile consistenti in *elusione* e in *evasione*;
2. la costituzione di *gruppi e holdings offshore*;
3. il dirottamento di ricchezza in giurisdizioni a bassa pressione fiscale attraverso meccanismi quali il *treaty shopping* o il *transfer pricing*;
4. infine, l'allocazione di ricchezza in rifugi fiscali quali i *tax havens*.

Si cercherà di descrivere brevemente ogni conseguenza della CFI sopra evidenziata.

1. Per ciò che attiene alla sottrazione di materia imponibile, la distorsione del mercato e della concorrenza si produrrebbe in quanto l'acquisto di norme fiscali straniere nel *mercato* da parte di *oct* o se si preferisce lo spostamento di materia imponibile in circoscrizioni fiscali più

(82) Il fenomeno dei *tax havens* o dei paesi a fiscalità privilegiata ha contribuito notevolmente a spostare il baricentro economico e giuridico del globo - soprattutto per i nefasti aspetti del *money laundering* - verso realtà geopolitiche assolutamente nuove.

Per lo *spillover effect*, inteso come quel meccanismo ingenerato dalla globalizzazione per cui le politiche nazionali di alcuni paesi hanno cominciato a svolgere effetti anche oltre quegli specifici confini ordinamentali si veda TANZI, V., *Globalization, Tax Competition by the future of Tax System*, in *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, op. cit., 20.

convenienti è un meccanismo in grado di sottrarre gettito a molti paesi, soprattutto quelli con una vigorosa pressione fiscale interna (83).

Dal loro punto di vista la sottrazione è configurabile come una *evasione* o una *elusione*. Questi *stati*, che in tale situazione sono sostanzialmente (e inconsapevolmente?) in conflitto economico, sono preoccupati poiché l'*evasione* comporta un'emorragia di materia imponibile e gettito, e debbono correre ai ripari riequilibrando i propri conti economici interni (84): *evasione* ed *elusione* hanno conseguenze solamente interne.

La CFI, i cui effetti oltre che interni sono anche internazionali, crea notevole squilibrio globale e, aggiungerei che, la stessa essendo in grado di influenzare il finanziamento del *welfare* di molti *stati*, potrebbe costituire, sostanzialmente e dal punto di vista del diritto internazionale, un illecito internazionale inteso come indebita ingerenza negli affari interni di un altro stato. *Ratio* di tale principio consuetudinario del diritto internazionale è la tutela dell'indipendenza di tutti gli stati e quindi della loro libertà di sviluppare un proprio sistema politico, economico, sociale e culturale. Tale principio fa da contraltare all'altro importantissimo secondo cui la sovranità degli stati in ambito internazionale è tra di loro uguale (85). Di conseguenza, ogni limitazione dell'indipendenza di uno stato non può mai essere presunta, ma deve essere espressamente prevista da una norma giuridica internazionale (86). Ad avviso dello scrivente sembrerebbero sussistere i presupposti per una controversia avanti la Corte di giustizia internazionale.

Come è stato ben sottolineato (87), con lo sviluppo del commercio internazionale, le *multinational enterprises* che si sono stabilmente radica-

(83) PAGANETTO, L., *Tassazione e competitività: alcuni suggerimenti di "policy"*, in *Tassazione, performance dell'economia ed Europa*, (a cura di L. Paganetto), Bologna, CEIS, 2000, 7 e in special modo 10 e 24 in cui si richiama l'opinione di Tanzi.

(84) L'erosione del gettito non è stato oggetto di valutazione numerica. Si veda a tale riguardo TANZI, V., *Globalization, Tax Competition by the future of Tax System*, in *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, op. cit., 29-32.

Di contro, per ciò che attiene all'imposizione sui consumi è stato affermato che le aliquote medie possono avere subito un effettivo abbassamento quale conseguenza della CFI. Così HANS-WERNER SINN, *Tax Harmonization and Tax Competition in Europe*, in *European Economic Review*, Vol. 34, n. 2/3, May 1990, 490 e ss.

(85) Così risoluzione ONU 2625/XXV.

(86) Così la Corte Int. Giust. 7.9.1927 nel caso Lotus. Più diffusamente sul tema CAPOTORTI, F., *Corso di diritto internazionale*, Milano, 1995, 14-15.

(87) TANZI, V., *Globalization, Tax Competition by the future of Tax System*, in *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, op. cit., 25.

te a livello planetario hanno perso la loro identità nazionale originale e hanno dovuto ingegnarsi per localizzare le loro operazioni imponibili (sfruttando al meglio i ben noti criteri della mondialità, territorialità o cittadinanza) (88): in più, aggiungerei che mi sembra lo stesso reddito ad avere perso nazionalità, la ricchezza sembra avere perso cittadinanza o appartenere a soggetti apolidi "meta-nazionali", i cui profitti vengono solo "spartiti" tra gli stati del globo secondo criteri da riscrivere, in quanto operanti dal basso (ossia dagli *stati*, poiché questi prelevano flussi che passano "sopra" lo *stato*) e non dall'alto (tipico dello *stato* sovrano che preleva e ridistribuisce risorse prodotte "dentro" secondo criteri disegnati e voluti democraticamente dagli stessi cittadini).

Peraltro, il conflitto tra *stati* è già dichiarato nel momento in cui ognuno di essi persegue una politica impositiva per mezzo di uno dei tre criteri impositivi citati: non c'è omogeneità impositiva, né equità, né efficienza se tali criteri non vengono coordinati. Se gli *stati* del globo intendono continuare a "spartirsi" la ricchezza prodotta in ambito planetario, debbono necessariamente pensare ad un qualche sistema di composizione del conflitto che regoli o armonizzi la tassazione di questi flussi.

L'evasione e l'elusione hanno sì l'effetto di inasprire la CFI, ma hanno anche indotto molti *stati* indipendenti dal punto di vista politico e commerciale ad attuare politiche fiscali volte ad attrarre capitali stranieri: politiche analoghe peraltro sono state adottate in parte anche dagli Stati Uniti che, al fine di limitare la concorrenza fiscale interna, hanno ridimensionato le differenze di aliquote impositive interne e hanno rivisto la base imponibile sia per favorire l'occupazione che per l'attrazione di capitali (89).

In conclusione, secondo Tanzi, *elusione* ed *evasione* sono fenomeni patologici della CFI in quanto idonei a indurre una erosione del carico

(88) Più diffusamente sul punto si veda ROSSI, S., *Tassazione e competitività internazionale*, in *Tassazione, performance dell'economia ed Europa*, a cura di L. Paganetto, Bologna, CEIS, 2000, 163-164.

(89) AVI-YONAH, R., *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *113 Harvard Law Review*, 7, May 2000, 1575 e ss.; TANZI, V., *Globalization, Tax Competition by the future of Tax System*, in *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, op. cit., 35-36. Secondo studi empirici richiamati da questi ultimi due, sul lungo periodo "taxes on corporate income ... may in fact be driver to zero", o "the effective tax rate on income capital approaches to zero", spostandosi in tal modo il baricentro impositivo sulla tassazione del lavoro e dei consumi. Su tale aspetto si veda anche AARON, H.J., GALE, W.G., (ed.), *Economic Effects of Fundamental Tax Reform*, Washington, D.C., Brookings Inst. Press, 1996.

impositivo, un cambiamento della struttura dei sistemi impositivi e uno spostamento degli ordinamenti tributari verso sistemi di prelievo meno equi a causa della perdita di forza del principio della progressività, in favore di quello della proporzionalità (90).

Tra gli strumenti di contrasto dell'evasione e dell'elusione sono da ricordare le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni che tra le loro finalità principali, oltre a quella di eliminare la duplicazione impositiva internazionale, avrebbero anche quella di risolvere il problema dell'elusione e dell'evasione.

2. Per ciò che attiene alla costituzione di *gruppi* e di *holdings offshore*, deve osservarsi come questo fenomeno (quale conseguenza della CFI) abbia comportato progressivamente un indebolimento degli *stati* nell'esercizio della potestà impositiva, in favore della maggiore forza assunta da tali entità commerciali sovranazionali (91).

Come noto le multinazionali vivono negli ordinamenti in cui si radicano, ma sfruttano la loro organizzazione in quanto dall'alto individuano l'ordinamento più efficiente (ed equo o neutrale) dal punto di vista societario e tributario.

Il concetto di gruppo preso nella sua unità, poiché come noto manca nell'ordinamento italiano una definizione giuridica (e a parte il debole riferimento effettuato dalla ventura riforma del diritto societario italiano di cui all'art. 10 della Legge Delega per la Riforma del Diritto Societario L. 366/2001 (92), mira ad ottenere una forte connessione, uno scambio e un costante coordinamento tra le varie società collegate e le loro attività, in modo tale da incrementare sensibilmente la propria capacità competitiva sul *mercato*: tale tendenza viene supportata da recenti dati sui gruppi d'impresе in ambito internazionale, in cui è stato riscontrato come l'incidenza delle operazioni non correlate (*conglomerate*

(90) TANZI, V., *Globalization, Tax Competition by the future of Tax System*, in *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, op. cit., 38.

(91) Sulle multinazionali, sulle *holdings* e la loro tassazione la letteratura fiscale è cospicua. A titolo indicativo si vedano: GARBARINO, C., *Tassazione dei redditi di impresa multinazionale*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di Uckmar, Milano, 1999, 183; GARBARINO, C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990; CROXATTO, G.C., voce *Società multinazionali (diritto tributario)*, in *Noviss. D. It.*, App., VII, Torino, 1985; BRACEWELL-MILLNES, *The Economics of International Tax Avoidance*, Kluwer, Deventer, 1980; VALENTE, P., *Profili fiscali delle International Holding Companies*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1997, III, 20.

(92) Disponibile presso il sito ufficiale del Senato della Repubblica Italiana all'indirizzo: www.senato.it/parlam/leggi/013661.htm.

mergers) in settori di attività operativi del gruppo è in costante riduzione (93).

Il gruppo di imprese rappresenta la risposta al problema della separazione dei rischi connessi a ciascun settore e/o mercato di azione e mezzo per scegliere il carico fiscale meno oneroso: il beneficio della responsabilità limitata è stato esteso nel suo massimo grado, ottimizzando la c.d. *diversificazione* del rischio imprenditoriale (94).

C'è una interessante correlazione tra la *diversificazione* del rischio di tipo prettamente commerciale e una delle cause della CFI quale la *differenziazione* impositiva dei vari ordinamenti tributari: così come la *diversificazione* del rischio mira ad attenuare la responsabilità del gruppo, analogamente la *differenziazione* tra norme tributarie attenua la responsabilità del contribuente di fronte all'amministrazione di riferimento.

Ad ogni modo, la costituzione di molteplici società disseminate sul globo ed afferenti un unico vertice decisionale ed economico (*holding*) risponde ad esigenze di razionalizzazione e di maggior efficienza del sistema produttivo, alla limitazione dei rischi di gestione, al frazionamento dell'investimento plurimo e al generico potenziamento finanziario delle singole unità per la possibilità di trasferire i mezzi impiegati da un settore all'altro (95). Ma l'aspetto fiscale è una delle variabili fondamentali che spinge il gruppo a posizionarsi su questo o quel mercato (96); e per

(93) SIGNORELLI, S., *L'impresa tra incorporazione, coalizione e competizione*, in *Studi organizzativi*, 1987, 1.

(94) La letteratura in ambito giuridico è certamente cospicua. Per un primo approfondimento senza pretese di completezza si possono consultare per la manualistica: CAMPOBASSO, G., *Diritto Commerciale*, 2. *Diritto delle Società*, Torino, 1999; FERRI, G., *Diritto Commerciale*, Torino, 1990.

Per le monografie specifiche sull'argomento: GALGANO, F., *I gruppi di società*, in Tratt. Diretto da F. Galgano, Torino, 2000; PAVONE LA ROSA, A., *Gruppi*, in *Trattato delle Società per Azioni*, Tratt. Diretto da Colombo e Portale, Torino, 1985; SCHIANO DI PEPE, G., *Il gruppo di imprese*, in *Quaderni di Diritto Commerciale*, Milano, 1990; SCOGNAMIGLIO, G., *Autonomia e Coordinamento nella disciplina dei gruppi di società*, Torino, 1995.

(95) Per la letteratura in ambito aziendale si possono consultare AZZINI, L., *I gruppi. Lineamenti economico-aziendali*, Milano, 1968; CASELLI, L., FERRANDO, P.M., GOZZI, A., *Il gruppo nell'evoluzione del sistema aziendale*, Milano, 1990; ONIDA, P., *Economia d'azienda*, Torino, 1968; PASSAPONTI, B., *I gruppi e le altre aggregazioni aziendali*, Collana di Studi Economico-Aziendali "E. Giannessi", Milano, 1987.

(96) Attraverso il c.d. *controllo azionario* (o *concentrazione*) l'imprenditore, o meglio la società capogruppo (o società madre), gestisce (più precisamente esercita una *influenza dominante* sull') l'azione del gruppo, inteso come organismo economico uni-

di più tale aspetto di pianificazione viene affrontato differentemente da stato a stato (97).

Infatti, quel che è opportuno ricordare è che gli ordinamenti tributari in ambito internazionale sono assolutamente separati ed autonomi tra di loro, chiusi in una esistenza autarchica destinata a diventare sempre più asfittica: il principio impositivo della mondializzazione (almeno per quegli *stati* che hanno adottato il *world wide principle*) mi sembra faccia assomigliare questi sistemi ordinamentali ad enormi piovre marine, ben stabili nei propri *havens* domestici, i cui tentacoli (ossia le varie potestà impositive) si spingono "oltre" per afferrare qualche particola di materiale di sostentamento rappresentata da flussi economici di grandi banchi di pesci (il reddito degli *oct*) i quali si muovono nell'unico "oceano globale" (qualche volta con successo, qualche volta meno, in quanto deb-

tario, e influenza l'attività di ogni impresa del gruppo, anche se considerata giuridicamente autonoma e operante in un singolo, specifico, complementare (o meno) settore dell'impresa unitariamente considerata o in un autonomo *mercato* di norme tributarie.

(97) Negli Stati Uniti la nascita del fenomeno del gruppo è parzialmente diversa. Il *trust* fin dalla metà dell'800 ha rappresentato in questo paese la prima forma di concentrazione d'impresa, sostituita intorno agli anni 1890 dall'emanazione del citato *Sherman Act* che ha messo fuorilegge i collegamenti di *trusts*. La letteratura in materia di *trust* è piuttosto estesa. Soprattutto quella anglosassone. Per l'ordinamento italiano si possono consultare LUPOLI, M., *Trust e sistema italiano: problemi e prospettive*, in *Trust, Mandato e Agency*, Milano, 1991; SALVATORE, V., *Il Trust, profili di diritto internazionale e comparato*, Milano, 1996.

Lo *Sherman Act* (la c.d. legge *antitrust*) del 1890 ha rappresentato il primo documento federale con cui alle imprese statunitensi in forte espansione venivano vietati i collegamenti di *trusts* che fino a quel momento si erano ampiamente diffusi: infatti, il collegamento di *trusts* aveva rappresentato lo strumento tipico ed unico di espansione delle imprese commerciali sul territorio del nuovo mondo. Le Corti Statali nel frattempo e fino a quel momento avevano provveduto a sanzionare come illecite le pratiche commerciali volte all'acquisto di partecipazioni azionarie al capitale di *corporations* sul presupposto che ci si trovasse di fronte ad atti *ultra vires* (ossia estranei all'oggetto per il quale la società era stata costituita), ecco quindi l'utilizzo dello strumento tipico del *trust* come prodotto dell'*equity*. L'utilizzo dello strumento delle acquisizioni (e successivamente delle fusioni) del capitale di altre *corporations* viene sancito con l'emanazione di una legge dello Stato del New Jersey del 1888 (modificata con un emendamento nel 1893) che espressamente consentiva alle società costituite in quello stato il possesso di partecipazioni al capitale di altre aziende su tutto il territorio statunitense. Con la legge del New Jersey del 1888 veniva sancita finalmente la legalità delle *holdings* ed in tal modo le imprese presero a collegarsi tramite partecipazioni di capitale, creando di conseguenza forme organizzative di concentrazioni economiche più solide e più incisive. Su tutto ciò si veda FRIEDMAN, L., *American Law*, W.W. Norton & Comp., 1998.

bono ritirarsi di fronte all'ingordigia della doppia imposizione o all'indifferenza di un ricciuto e non collaborativo *tax haven* che oppone un coriaceo segreto bancario).

Gli *stati* applicano le imposte sulla base di vari presupposti, diversi da *stato a stato*, quale ad es. quello della residenza fiscale (intesa come sede legale, luogo dell'amministrazione o luogo in cui viene concretamente posto in essere l'oggetto dell'impresa) se la prospettiva è dal punto di vista del singolo *stato*; se la prospettiva è convenzionale, poiché quello *stato* ha stipulato convenzioni contro le doppie imposizioni, il criterio è quello di cui al modello OCSE (98) (e sempre che la convenzione in vigore tra i due *stati* non abbia derogato a tale criterio), per cui si fa ricorso al domicilio, alla residenza, al *place of management*, o ad altri criteri di natura simile (99).

Secondo il *world wide principle*, invece, il contribuente viene tassato ovunque nel globo viene a prodursi il proprio reddito: quindi il reddito estero che entra in Italia viene tassato in Italia, sempre che non abbia già scontato l'imposta nell'ordinamento ospite (con prelievo alla fonte). Secondo il principio della cittadinanza, i contribuenti di una determinata cittadinanza pagano le imposte ovunque prodotte, internamente o all'estero.

244

Per quel che riguarda le multinazionali e le *holdings*, la costituzione di filiali o di stabili organizzazioni all'estero (100) o lo spostamento della capogruppo in giurisdizioni particolari sono operazioni di pianificazione determinanti, poste in essere proprio per garantire l'economicità e la massima efficienza di quell'organismo produttivo (101). Da ricordare che la materia in parte ha trovato una disciplina nelle convenzioni bila-

(98) Il par. 1 dell'art. 4 del modello OCSE, rubricato con *Resident*, dispone che: "For the purpose of this convention, the term 'resident of a Contracting State' means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of similar nature, and also includes that State and any other political subdivision of local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein".

(99) VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation*, Kluwer Law International, London, 3rd, 1997, 229.

(100) Sulle stabili organizzazioni la letteratura è cospicua. Si veda tra i tanti LOVISOLO, A., *La "Stabile Organizzazione"*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, coord. da V. Uckmar, 1999, Padova, 233.

(101) Sulle conseguenze fiscali in merito alla scelta di localizzare in questa o in quella giurisdizione la capogruppo si vedano senza pretesa di esaustività: AMYAS D'A-

terali contro le doppie imposizioni (adottate sulla base del modello OCSE) che hanno regolamentato l'eliminazione della doppia imposizione o determinato tra l'altro l'imposizione per i redditi derivanti da capitale, dividendi, interessi o *royalties*.

3. Per quel che attiene al dirottamento di ricchezza in giurisdizioni a bassa pressione fiscale attraverso meccanismi quali il *treaty shopping*, è da dire come anche in questo caso ci si trovi di fronte ad un fenomeno altamente distorsivo della CFI.

Con riferimento al *treaty shopping*, ipotesi che rientra nell'alveo dell'abuso di trattato (c.d. *improper use of the Convention*) (102), è da ricordare come questo sia aspetto risalente nel tempo: nell'area dei paesi di *common law* il *leading case* è *Gregory vs Helvering* (103) del 1935, anche se nel nostro ordinamento l'attenzione posta dal fenomeno dell'abuso del diritto ha impegnato i tributaristi nell'identificare una fattispecie fiscale autonoma (104).

L'abuso di trattato si verifica quando un soggetto, al fine di ottenere un risparmio di imposta, cerca di utilizzare benefici convenzionali cui non avrebbe diritto a motivo della sua situazione sostanziale (105). Il *treaty shopping*, invece, si realizza in un classico rapporto trilaterale tra soggetto interposto, interponente e soggetto erogatore del reddito, in cui l'interponente sfrutta la più conveniente previsione convenzionale che esiste tra lo stato dell'interposto e quello della fonte reddituale (106).

24

NIELLO, F., *Il regime fiscale delle holding europee. Riflessione a margine della normativa anti-abuso contenuta nella disciplina italiana dei dividendi comunitari*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 1/2000, 170; VALENTE, P., *Profili fiscali delle International Holding Companies*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1997, III, 20.

(102) Fattispecie più ampia che ricomprende non solo il *treaty shopping*, ma anche il *rule shopping*.

(103) 293, U.S. 465, 1935, più diffusamente sull'argomento si veda ROSEMBUJ, T., *Treaty Shopping: el Abuso de Tratado*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, coord. da V. Uckmar, 1999, Padova, 547 e ss.

(104) Per un quadro sulla situazione anche storica dell'abuso del diritto nel nostro ordinamento, sui collegamenti tra diritto civile e diritto tributario e sull'evoluzione anche nell'ambito del diritto comunitario si veda PISTONE, P., *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, coord. da V. Uckmar, 1999, Padova, 487 e 488.

(105) PISTONE, P., *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, ... op. cit., 498.

(106) Caso di scuola è il *Monaco-Fall*, (BFH 29 ott. 1981, IR 89/80, in *Bundes-*

Non a caso proprio per fronteggiare tale fenomeno e controllare la CFI, alcuni autori hanno prospettato (e progettato) l'idea di una unica convenzione internazionale multilaterale contro le doppie imposizioni (107).

Nel lungo periodo *un trattato multilaterale* è senz'altro uno strumento risolutivo dei problemi qui tratteggiati. Peraltro, nella realtà internazionale un trattato multilaterale contro le doppie imposizioni già esiste. Mi riferisco al c.d. *Nordic Treaty* la cui prima versione è entrata in vigore nel 1983 (dopo la conduzione di vari studi e revisioni fin dal 1960) e l'ultima nel 1997. Partecipano a tale trattato i seguenti stati: *Danimarca, Finlandia, Islanda, Norvegia e Svezia*.

Il *Nordic Treaty* assomiglia nelle linee essenziali al modello bilaterale dell'OCSE: simili sono i concetti di residenza o di stabile organizzazione, simile è il sistema per l'identificazione della tassazione per cui si fa riferimento allo stato di residenza o a quello della fonte, così come similari sono i metodi per l'eliminazione della doppia imposizione, ossia credito d'imposta o esenzione. Le differenze sono individuabili per quel che attiene all'applicazione e all'interpretazione della convenzione, all'inesistenza di una regola generale nel Trattato che definisca lo stato della fonte del reddito e all'inesistenza di un accordo generale sulla prevalenza del credito d'imposta o dell'esenzione per l'eliminazione della doppia imposizione (108).

4. Infine, per quel che riguarda l'allocazione di ricchezza in *tax havens* già si è indicato sopra come i dati numerici a disposizione non danno immediata evidenza che i rifugi fiscali abbiano effettivamente concorso al rafforzamento della CFI.

Sulla valutazione delle conseguenze economiche dei *tax havens* o dei

steuerblatt, II, 1982, 150) in cui un residente del Principato di Monaco (interponente) controllava una società Tedesca (stato della fonte del reddito) per mezzo di una controllata Svizzera (interposta): in tal modo l'interponente sfruttava il trattato esistente tra Svizzera e Germania, in quanto non esisteva un trattamento convenzionale simile tra Principato di Monaco e Germania.

(107) Gli stati attualmente utilizzano vari strumenti per fare fronte al fenomeno (*look-through approach*; il *channel approach*; il *subject to tax approach* ...).

(108) Sull'argomento si veda MATTSSON, N., *Multilateral Tax Treaties - A Model for The Future?*, in *Intertax*, 8-9/2000, il quale ha provveduto a tracciare una distinzione in termini comparativi tra convenzioni bilaterali e il *Nordic Treaty*. Per uno sguardo più approfondito sul tema si veda l'interessante contributo di AA.VV. *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law*, Kluwer Law Int. I, London, 1998.

regimi fiscali privilegiati ad incidere in termini di dannosità, ci si può riportare a quanto il Rapporto dell'OCSE del 1998 ha stabilito dai par. 80 in poi. Il Rapporto afferma che:

"a company may wish to move out of an unfavourable economic or political environment into a more favourable business environment, regardless of the tax incentive offered" (109).

Analogamente, viene accettato che previsioni fiscali non di favore possono scoraggiare gli investimenti interni e spingerli verso ambienti fiscali più favorevoli.

Lo stesso Rapporto afferma che:

"if the preferential tax regime is the primary motivation as to where to locate an activity, this may indicate that the regime in question is potentially harmful" (110).

Quel che risulta difficile è l'identificazione da parte delle autorità fiscali delle motivazioni sottese alla scelta di una giurisdizione piuttosto che un'altra.

Il Rapporto dell'OCSE del 1998 ha provveduto comunque a tracciare delle linee guida per assistere i governi dei paesi membri e non, nella identificazione dei c.d. *tax havens* e *harmful preferential tax regimes* (111).

I fattori che identificano un *tax haven* sono a) l'assenza di tassazione o previsione di essa solo nominale; b) la mancanza di un effettivo scambio di informazioni; c) la mancanza di trasparenza; d) l'inesistenza di attività sostanziale condotta all'interno di tale giurisdizione (112).

I fattori che identificano un *harmful preferential tax regime* sono: a) l'assenza di tassazione o previsione di essa solo nominale; b) la presenza di un regime *ring-fencing*, ossia di un territorio che intende proteggere la propria economia, rimanendo isolato dai territori circostanti; c) la mancanza di trasparenza; d) la mancanza di un effettivo scambio di informazioni (113).

Seppure una valutazione in termini numerici della emorragia finanziaria prodotta dalla proliferazione di *tax havens* non è stata prodotta dai soggetti che istituzionalmente avrebbero dovuto diffonderla, alcuni auto-

(109) Rapporto OECD 1998, Par. 82, 35.

(110) Rapporto OECD 1998, Par. 84, 35.

(111) Rapporto OECD 1998, Par. 38, 19.

(112) Rapporto OECD 1998, Par. 52, 22-23.

(113) Rapporto OECD 1998, Par. 60 e ss., 26-27.

In ambito Europeo il documento di rilievo è il *Codice di Condotta* (117) sulla base del quale gli stati membri si sono impegnati a non adottare al loro interno nuove misure fiscali ritenute dannose individuate dal Codice (c.d. *Status quo*) che possono avere una sensibile incidenza sull'ubicazione di attività imprenditoriali nel territorio della comunità (lett. C). Le attività imprenditoriali cui si riferisce il codice sono quelle svolte all'interno dei gruppi di imprese (lett. A).

Il codice considera potenzialmente dannose (e quindi rientranti nell'ambito di disciplina del codice) tutte quelle misure fiscali che determinano un livello di tassazione sensibilmente inferiore ai livelli generalmente applicati nello stato membro interessato (compresa l'imposizione di entità zero). Rientrano in tale considerazione anche le agevolazioni fiscali in genere (bene identificate dal codice) e tutte le misure fiscali prive di trasparenza (lett. B).

Gli stati si impegneranno entro brevissimo tempo ad eliminare tutta la normativa e la prassi dannosa in considerazione della procedura di *valutazione* (lett. E-I) e delle discussioni del Consiglio (principio del c.d. *smantellamento*, lett. D).

Gli stati, sempre secondo il codice, si sono impegnati alla comunicazione reciproca di tutte le informazioni sulle misure fiscali che potrebbero rientrare nel campo di applicazione del codice stesso: su richiesta di altro stato membro, lo stato che intende introdurre misure fiscali potenzialmente dannose, deve comunicarle allo stato membro richiedente (e solo dopo che il rispettivo Parlamento ne ha preso conoscenza, così la lett. E). Alla richiesta segue la fase della discussione (lett. F), con la possibilità dell'intervento del Consiglio per la valutazione delle ripercussioni nell'ambito della comunità (lett. G): rimangono escluse tutte quelle misure fiscali volte al sostegno di regioni particolari, ultraperiferiche o piccole isole.

Il Consiglio ha istituito un gruppo [il gruppo Primarolo (118)] inca-

naro "sporco" ed erano arrivate alla emanazione di una convenzione internazionale in materia: *United Nation convention against Illicit Traffic in Narcotics Drugs and Psychotropic Substance*, Vienna 20.12.1988, oltre ad una successiva risoluzione (n. 5 - XXXIX) del 24.4.1996 della *Commission on Narcotics Drugs*, in *Official Record of the Economic and Social Council*, 1996, suppl. 7, E/1996/27.

(117) Conclusioni del Consiglio Ecofin del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale (98/C2/01), risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti dei governi degli Stati membri sul codice di condotta in materia di tassazione delle imprese e tassazione del risparmio (G.U. n. C002 del 6 gennaio 1998).

(118) Dal nome del suo presidente Sig.ra Dawn Primarolo, Ministro delle Finan-

ricato di valutare tutte le misure fiscali rientranti nel campo di applicazione del codice e della supervisione della comunicazione e delle informazioni relative alle misure (lett. H): lo scambio delle informazioni tra gli stati avviene con il coordinamento della Commissione (lett. I).

Il Consiglio nel codice di condotta ha invitato tutti gli stati membri a collaborare per fronteggiare la lotta all'evasione e alla frode fiscale (lett. K) e per l'estensione geografica di tali principi in tutti gli stati o territori con i quali i paesi membri hanno relazioni o responsabilità o prerogative fiscali (lett. M).

Da ricordare come il documento appena citato non abbia carattere giuridicamente vincolante, ma consista in un mero accordo politico che per la sua autorevolezza e per le profonde conseguenze della CFI sembra avere acquistato rilevante forza persuasiva.

Più recentemente, in particolare nel dicembre 2000, il Parlamento europeo ha pubblicato un importante documento dal titolo *Tax co-ordination in the European Union* in cui si raccolgono anche i risultati del lavoro del gruppo Primarolo (119).

In particolare, tale documento è diviso in tre parti: la prima si occupa della tassazione sulle imprese, la tassazione del risparmio, la tassazione del lavoro e la tassazione indiretta. La seconda parte analizza su basi comparative la tassazione sul lavoro, sul capitale e sulle società. La terza parte si occupa della concorrenza fiscale e della cooperazione.

Per ciò che attiene alla prima parte del documento è da riportare ciò che attiene al lavoro del gruppo Primarolo: esso ha esaminato 271 misure fiscali esistenti nei paesi membri, in territori europei (come Gibilterra) per i quali uno stato membro è responsabile ai sensi dell'art. 299.4 del Trattato UE e nelle dipendenze territoriali.

Di tutte le misure esaminate, 66 sono state ritenute in grado di incidere in modo significativo sulla localizzazione dell'attività delle imprese all'interno della Comunità. Il Consiglio Ecofin alla riunione del 28 febbraio 2000 ha reso disponibili pubblicamente i dati della ricerca del gruppo, senza però prendere alcuna posizione sui suoi contenuti.

Per l'Italia sono state vagliate 16 misure fiscali, ma solo una è stata considerata *harmful* anche se non è ancora operativa; per l'Austria su 6 esaminate, 2 sono state considerate *harmful*, per il Regno Unito su 9 misure esaminate nessuna è stata ritenuta *harmful*, anche se nei territori da

ze del Regno Unito. Tale gruppo è stato formalizzato dal Consiglio Ecofin il 9 marzo del 1998 e si è incontrato per la prima volta l'8 maggio 1998.

(119) European Parliament, Directorate-General for Research, *Tax Co-ordination in the European Union*, Economic Affairs Series, Econ 125 EN, 12-2000.

esso dipendenti la situazione si è rivelata ben diversa: *Gibilterra* 6 misure esaminate, 3 ritenute *harmful*; *British Virgin Island* 5 esaminate, 1 ritenuta *harmful*; *Isola di Man* 11 esaminate, 6 ritenute *harmful*; per l'*Olanda* su 14 misure esaminate 10 sono state ritenute *harmful*; nei territori dipendenti la situazione è analoga a quella inglese: *Aruba* su 7 esaminate, 4 sono state giudicate *harmful*; *Antille Olandesi* su 7 misure, 3 ritenute *harmful*.

Tra i criteri che il gruppo ha seguito per raggruppare, evidenziare e denunciare queste 66 misure fiscali sono da ricordare il fatto che alcune di queste prevedevano strumentalmente la fornitura di servizi finanziari a terzi, di finanziamenti intragruppo per la fornitura o la licenza su diritti immateriali in cambio di pagamenti di *royalties*; oppure nel caso dell'esistenza di assicurazioni, di servizi intragruppo, di esenzioni, di *off-shore companies*, di *holding company* o di altre misure.

Il mandato del gruppo di lavoro è stato attualmente esteso al fine di svolgere il lavoro di *roll-back* (controffensiva) e di verifica del blocco degli stati membri circa l'introduzione di nuove misure fiscali (c.d. *stand-still*) (120): gli stati membri hanno tempo fino al 2003 per eliminare le misure evidenziate dal gruppo Primarolo.

La terza parte del documento in esame afferma che *non tutta* la concorrenza fiscale è dannosa e che un certo grado di cooperazione arca comunque benefici: in altre parole, il coordinamento fiscale è desiderabile nella misura in cui i guadagni per il *welfare* derivanti dalla eliminazione delle inefficienti condotte non cooperative eccedono il "mostro dello spreco" (della spesa pubblica). Nel documento in esame si legge:

"Tax co-ordination is desirable if the welfare gains from eliminating the inefficiency on non-co-operative behaviour exceed Leviathan's tendency to waste".

Secondo i dati e le statistiche degli ultimi 10 anni in ambito EU e OCSE (dati di fonte europea) sembrerebbe osservarsi che la CFI abbia avuto l'effetto di erodere una percentuale crescente del PIL (*Gross Domestic Product, GDP*), producendo una convergenza fiscale almeno all'interno della UE. Peraltro, secondo i dati utilizzati da tale documento, la CFI non sembra avere inciso sulla tendenza all'incremento dell'imposizione diretta e dei contributi previdenziali: anche se lo stesso documento non può non esimersi dal verificare che dal 1984 al 1994 la tassazione sul lavoro

(120) Tale documento nella I parte si occupa anche del pagamento di interessi e *royalties*, della proposta di direttiva sulla c.d. *withholding tax* (tassazione sul risparmio) e sulla tassazione indiretta (IVA).

(e sugli altri fattori della produzione meno mobili) è divenuta tendenzialmente più onerosa (121).

Secondo il documento in esame tra gli stati membri esisterebbe un accordo di massima sulla eliminazione della concorrenza sleale (*unfair*) che deriverebbe dalla complessità dei sistemi tributari in quanto idonei a creare maggiori opportunità di evasione e di incentivi all'elusione; allo stato peraltro, esisterebbe scarsa coincidenza politica circa la determinazione di omogenee aliquote d'imposta (122).

Secondo i dati della terza parte, la percentuale di gettito d'imposta tra i paesi membri calcolata sul complesso del GDP ha mostrato una tendenza all'incremento: dal 42,5% del 1980 si è arrivati al 46% del 1998 (in ciò i dati con il più ampio aggregato dei paesi OCSE è piuttosto simile) anche se negli ultimi due anni si registra una lieve flessione. Seppure esistono differenziali impositivi noti, quel che i dati mettono in evidenza è una tendenziale convergenza delle aliquote a dispetto del margine sussistente tra paesi a maggiore e minore pressione fiscale.

Le statistiche distinguono anche in ordine alla struttura dell'imposizione: l'aumento sulle imposte indirette è stato dell'1,5% negli ultimi 20 anni (dal 12,7% sul GDP nel 1980 al 14,2% nel 1998). L'aumento della percentuale di erosione sul GDP per le imposte dirette è stato dell'1,6% dal '78 al '98, e dell'1,4% è il margine di erosione per le contribuzioni previdenziali. Nell'ambito dell'aggregato tassazione diretta, tra il 1985 e il 1995 quella sul lavoro è cresciuta del 3,1%, mentre quella sul capitale è scesa dell'8,1%.

In ogni caso è importante sottolineare qualche aspetto. Il documento del Parlamento europeo conclude affermando che la CFI potrebbe avere l'effetto di far diminuire la pressione sui livelli di tassazione in molti paesi e favorire la convergenza delle strutture fiscali.

Quel che più importa è che in tale documento viene chiaramente po-

(121) Il Parlamento Europeo con la risoluzione del 18 giugno 1998 affermava che "Increasing competition between national tax systems was likely as a result of the greater transparency achieved by the introduction of the single currency," ... e dava il benvenuto alla "beneficial tax competition among Member States as a tool to increase the competitiveness of the European economy confronted with the challenges of globalization".

(122) Il Presidente della Commissione R. Prodi ha proposto che nel settore delle procedure, ossia quello dell'adozione delle decisioni su questioni fiscali di tassazione indiretta (ora art. 93 - *ex art.* 99, questioni che come noto necessitano dell'unanimità di consensi del Consiglio), si proceda con la votazione per maggioranza qualificata tutte le volte in cui ciò sia necessario per mantenere o sostenere l'andamento del singolo mercato. In *Financial Times*, 16 novembre 2001.

sto sul tavolo del dibattito l'interrogativo se la CFI sia effettivamente una cosa positiva o negativa, aspetto che fino a questo momento era stato istituzionalmente evitato (123).

Il sistema fiscale in competizione viene considerato in grado di creare una tassazione *benefica*, con riferimento alla funzione sociale o redistributiva della tassazione; di più, la CFI è in grado di spingere all'abbandono del principio secondo cui la spesa pubblica interna è comunque intrinsecamente benefica (sul quale si veda il seguente paragrafo): la spesa pubblica al contrario con la CFI deve essere necessariamente calibrata, evitando adeguatamente gli sprechi interni e decentralizzata per massimizzare i benefici del *welfare* (124).

Ad ogni modo, gli effetti negativi della CFI potrebbero essere corretti attraverso una adeguata cooperazione fiscale interna in quanto gli effetti benefici della concorrenza non sono in grado di dispiegarsi al meglio in termini di crescita e di occupazione, ma si traducono in maggiori oneri a carico del reddito meno mobile (il lavoro) comparato con quello più mobile (il capitale) (125).

In ambito OCSE passi in avanti sono stati compiuti dopo il Rapporto del 1998 e le raccomandazioni che questo portava (che vengono in questa sede omesse), attraverso il rapporto sulla identificazione e la eliminazione delle pratiche fiscali dannose (126). Questo rapporto adottato nel giugno del 2000, che segue quello del 1998, ha provveduto ad ampliare la forza e l'applicazione delle raccomandazioni che erano state da quello originariamente tracciate ed adottate per fronteggiare il fenomeno della CFI dannosa.

In particolare, questo nuovo documento raccomanda i paesi membri dell'OCSE di adottare collettivamente un dialogo attivo con le tutte le giurisdizioni identificate come *tax havens* o come *harmful preferential tax regimes* al fine di ottenere da costoro la promessa che tali pratiche anti-concorrenziali verranno eliminate, secondo i principi di cui al Rapporto OCSE del 1998 (127).

(123) *Tax-Coordination in the EU*, cit., 76 e ss.

(124) *Tax-Coordination in the EU*, cit., 77.

(125) *Tax-Coordination in the EU*, cit., 78.

(126) OECD, *Towards Global Tax Cooperation, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, 2000.

(127) Rapporto OECD 2000, 1, 30.

In aggiunta, tale rapporto raccomanda agli stati membri di muoversi individualmente o collettivamente anche su basi regionali per assistere le giurisdizioni fiscali collaborative al fine di eliminare qualunque pratica di concorrenza dannosa e di tenere sotto controllo (anche con l'adozione di misure difensive) i regimi fiscali c.d. non collaborativi così come identificati nel rapporto stesso (128).

7. CFI positiva

S'è visto come in realtà la CFI sia di per sé neutra. Quelli che dovrebbero essere controllati sono gli effetti della CFI, poiché solo questi in grado di inficiare positivamente o negativamente la sovranità degli stati. Per tale motivo solo gli effetti dannosi dovrebbero essere controllati al fine di favorire il fluire di quelli positivi.

La competitività, oggetto di studio in altro Rapporto dell'OCSE del 1998 (129), ha messo in evidenza come nei paesi ad alto intervento pubblico (con una spesa pubblica superiore al 50% del Pil) la crescita reale del Pil si è attestata intorno all'1,5% (del Pil stesso) a differenza di quelli con basso intervento pubblico (al di sotto del 40% del Pil) che mostravano una crescita reale media del 4,3%. Tali effetti negativi o positivi si sono prodotti anche nel settore della disoccupazione (11% per i paesi ad alto intervento pubblico, 6% per i paesi a basso intervento pubblico) e nel settore della innovazione (più elevato per i paesi a basso intervento pubblico) (130).

Secondo l'OCSE *elusione ed evasione* si producono proprio in virtù di un alto carico fiscale, il quale produce una progressiva riduzione della base imponibile (131): ben si comprende come gli stati si siano necessa-

(128) Rapporto OECD 2000, 2-3, 30. Inoltre, la lista dei paesi non collaborativi (che doveva essere predisposta non oltre il 31 luglio 2001) deve essere aggiornata regolarmente.

(129) OCSE, *Forces shaping fiscal policy*, in *Economic Outlook*, 1998.

(130) Tra gli stati che hanno un basso intervento per mezzo di spesa pubblica (al di sotto del 40% del Pil) da ricordare gli *Stati Uniti*, il *Giappone*, l'*Australia*, l'*Irlanda* e la *Corea*. Tra gli stati che di contro presentano un alto intervento pubblico (al di sopra del 50% del Pil) sono da ricordare l'*Italia*, la *Francia*, l'*Austria*, il *Belgio*, la *Danimarca*, la *Finlandia* e la *Svezia*.

(131) OCSE, *Forces shaping fiscal policy*, in *Economic Outlook*, 1998; PAGANETTO, L., *Tassazione e competitività: alcuni suggerimenti di "policy"*, in *Tassazione, performance dell'economia ed Europa*, (a cura di L. Paganetto), op. cit., 10.

riamente risolti ad aumentare negli ultimi anni il carico fiscale sui fattori della produzione tradizionalmente meno mobili, quali lavoro e consumi (132).

La dottrina appena citata afferma che dalla riforma fiscale degli anni '70 ad oggi il prelievo fiscale sul lavoro in Italia è passato da circa 9 punti percentuali sotto la media europea agli oltre 8 punti percentuali sopra la media europea negli anni novanta. Il rimedio per contribuire alla crescita dell'economia (almeno in ambito domestico) sarebbe quello di procedere a recuperi di tassazione evasa, la quale inciderebbe in media del 55,3% sul reddito complessivamente accertato per l'IRPEF e del 34-44% per l'IVA. Tale recupero sarebbe auspicabile attraverso strumenti quali il redditometro (procedimento di determinazione sintetica del reddito) e i controlli bancari.

Secondo altro autore, la crescita economica e la maggiore occupazione (il c.d. circolo virtuoso) si realizzerebbero attraverso una riduzione diretta della fiscalità sugli investimenti delle imprese (133). Secondo questo stesso autore con la progressiva globalizzazione dei mercati e la più snella circolazione di capitali, merci e persone, una eventuale differenza delle aliquote impositive potrebbe sortire effetti più negativi che positivi. Egli continua affermando che la crescita economica e il benessere sociale possono in generale essere favoriti attraverso tre mezzi: riduzione del prelievo fiscale sul risparmio; agevolazioni al finanziamento degli investimenti con capitale di credito; agevolazioni al finanziamento degli investimenti con capitale di rischio. In particolare, per l'Italia gli strumenti più adatti sembrano essere quelli del finanziamento tramite capitale di rischio, degli aiuti al sistema industriale e, infine, dell'introduzione di forme di credito d'imposta generalizzate per il sostegno dell'occupazione.

In realtà molti altri autori concordano nel ritenere che uno dei possibili scenari futuri, almeno per quel che concerne l'Europa, sarà quello di una progressiva armonizzazione della tassazione delle imprese, che si attesterà su di una parità dei tassi impositivi (anche in considerazione dell'unificazione monetaria): tale convergenza (determinata normativamente dagli organi comunitari *dall'alto* o imposta dal mercato *dal basso*)

(132) TUTINO, S., *Lotta all'evasione e redistribuzione, del prelievo*, in *Tassazione, performance dell'economia ed Europa* (a cura di L. Paganetto), op. cit., 95 e ss.; STANLEY, B., *Performance dell'economia ed Europa: l'opinione dell'impresa*, in *Tassazione, performance dell'economia ed Europa* (a cura di L. Paganetto), op. cit., 31.

(133) PAGANETTO, L., *Tassazione e competitività: alcuni suggerimenti di "policy"*, in *Tassazione, performance dell'economia ed Europa* (a cura di L. Paganetto), op. cit., 12 e ss.

sembrerebbe essere destinata a ridurre gli spostamenti dei fattori produttivi per finalità meramente *elusive* (134).

Secondo altro autore, in ambito internazionale sistemi fiscali diversificati potrebbero esistere e mantenere l'equilibrio dell'economia aperta solo nella misura in cui verranno rispettati due principi di ottimalità internazionale: la *capital export neutrality (cen)* e la *capital import neutrality (cin)*, intese come individuazione di basi imponibili neutrali rispetto all'esportazione e all'importazione di capitali (135).

Altra corrente di pensiero - la quale ha messo in evidenza che la fiscalità si è aggiunta quale ulteriore strumento di perturbazione dell'equilibrio competitivo internazionale alla stessa stregua dei sussidi alle esportazioni e dei dazi alle importazioni - ritiene che i *policy makers* dovranno ristrutturare la tassazione tenendo conto anche dell'effetto della CFI (136).

Sta di fatto che fin dal 1998, come già riportato più sopra, una corrente di pensiero non omogenea, di diversa estrazione e con motivazioni diverse va affermando che la CFI non avrebbe quel carattere così negativo come l'OCSE ha riportato fin dagli inizi dell'analisi di questo fenomeno (137).

In ambito europeo tali evidenze hanno spinto recentemente molti autori ad affermare che:

256

(134) In tal senso anche DAVERI, F., TABELLINI, G., *Unemployment, Growth and Taxation in Industrial Countries*, Igier, Working Paper, 122, settembre 1997, secondo cui l'aumento dell'imposizione fiscale sul lavoro ha effetti negativi non soltanto sull'occupazione, ma anche sulla crescita.

(135) CASTELLUCCI, L., *In favore di un'area di tassazione ottima: quella dell'Unione europea*, in *Tassazione, performance dell'economia ed Europa*, (a cura di L. Paganetto), op. cit., 137 e ss. Tale autrice auspica la neutralità fiscale in Europa attraverso il ricorso ad una ritenuta alla fonte (*withholding tax*) da applicarsi uniformemente su tutti i tipi di reddito, da tutti i paesi e nei confronti di qualsiasi percettore, comunitario o meno. Sulla efficienza globale e sul *welfare* globale si veda anche l'esauriente AVI-YONAH, R., *Globalization, Tax Competition ...*, op. cit., 1603 e ss.

(136) In tal senso si esprime ROSSI, S., *Tassazione e competitività internazionale*, in *Tassazione, performance dell'economia ed Europa*, (a cura di L. Paganetto), op. cit., 163.

(137) BRACEWELL-MILNES, B., *Tax Competition: Harmful or Beneficial?*, in *Intartax*, Vol. 27, 3, 1999, 86; MITCHELL, D.J., *A Tax Competition Primer: Why Tax Harmonization and Information Exchange Undermine America's Competitive Advantage in the Global Economy*, in *Heritage Foundation Backgrounder*, n. 1460, July, 20, 2001, disponibile presso il sito web www.heritage.org/library/backgrounder/bg1460.html; MITCHELL, D.J., *An OECD Proposal to Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy*, in *Heritage Foundation Backgrounder*, n. 1395, Sept. 18, 2000, disponibile pres-

"Tax competition is not harmful. Analysis of data for two groups of countries, covering a twenty-year period, shows that incomes rose more rapidly in countries that chose to compete by extracting less revenue from their enterprises and citizens. Lower taxes were associated with higher rates of growth of investment, employment, productivity and private consumption. Countries that chose big government, and more public services financed by higher taxes, experienced slower economic growth" (138).

Altri autori hanno affermato che la CFI deve essere mantenuta e preservata in quanto positiva per tutti i contribuenti e per l'economia internazionale in generale: i paesi dell'OCSE, osteggiando tale nuova impostazione, sembrerebbero comportarsi come un "cartello" anticompetitivo (alla stessa stregua di un operatore in posizione di monopolio o di oligopolio) sussistente tra le nazioni più ricche della terra che hanno imposto il loro veto ad adeguate riforme fiscali e a tagli ai livelli della tassazione (operante come un artificiale controllo del prezzo nel mercato, falsando l'efficiente allocazione dei beni, in quanto offerta e domanda non si incontrerebbero spontaneamente).

Tale scuola di pensiero contrasta l'idea di un'autorità sovranazionale con funzioni in ambito fiscale che non abbia carattere palesemente democratico, e considera il rapporto dell'OCSE una grave minaccia per la libertà degli scambi commerciali internazionali e un'interferenza nella sovranità di alcune nazioni nella determinazione in autonomia della propria politica fiscale.

Peraltro, gli stessi autori sostengono che la soluzione del problema della CFI passerebbe attraverso una riforma fiscale sia in termini di struttura di imposte che di aliquote: si propone in tal modo un ritorno al principio della *territorialità*, il quale tassando esclusivamente la ricchezza internamente prodotta, sarebbe criterio più semplice da amministrare e non genererebbe conflitti internazionali tra giurisdizioni (139).

so il sito web www.heritage.org/library/backgrounder/bg1395es.html; GIRIHARADAS, A., *The Treasury Coodles Tax Cheats Sacred Havens*, in *The New Republic*, Aug., 27, 2001, disponibile presso il sito web www.thenewrepublic.com/082701/giridharas082701.html; GOULDER, R., *New Coalition Strikes Back at OECD Tax Haven Campaign*, in *Tax Analysts*, Dec., 2, 2000, 234-2, disponibile presso il sito web www.freedomandprosperity.org/Articles/tni12-02-00/tni12-02-00.shtml; HUNTELR, K., *The Truth is Out There*, in *Offshore Finance Usa*, March/April 2001, 48, disponibile presso il sito web www.offshorefinanceusa.com.

(138) European Union, *Is Tax Competition Harmful?*, in *European Policy Forum*, 1998.

(139) MITCHELL, D.J., *An OECD Proposal to Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy*, in *Heritage Foundation Backgrounder*, n. 1395, Sept. 18, 2000.

Da questi brevi spunti si nota come il movimento per la difesa della CFI positiva sembri in fase di sensibile ascesa (così come in ambito UE), anche se un riscontro in ambito OCSE ancora non è visibile.

Oggi l'OCSE è costretta su questo tema ad una politica difensiva: in un recente documento emesso dal responsabile dell'Ufficio Fiscale dell'OCSE (140) si è proceduto a elencare e puntualizzare alcuni *misunderstandings* in cui sarebbero incorsi gli interpreti degli ultimi rapporti OCSE con riferimento alla CFI.

Secondo tale documento, non ci sarebbe l'intento da parte dell'OCSE di influenzare le politiche fiscali di altri governi del pianeta, ma solo quello di collaborare globalmente al fine di difendere il gettito interno (aspetto questo che favorirebbe l'acquisto e non la perdita di sovranità degli stati in ambito fiscale) (141).

L'OCSE in tale documento afferma che i paesi membri sono per una *competizione fiscale leale, trasparente e non discriminatoria*, condotta da giurisdizioni che intendono cooperare e non porre in essere attività abusiva. Il documento respinge l'idea che l'OCSE sia il *club* dei paesi più ricchi della terra, che lo stesso organismo non provveda alla consultazione dei paesi non membri e difende la tesi che l'OCSE sia l'organismo adatto per la soluzione a livello globale dei problemi della tassazione internazionale.

258

In più, sul tema dell'individuazione delle soluzioni più adeguate per la soluzione del problema della CFI, si è soffermata l'analisi di molti autori tra cui Avi-Yonah (142) il quale ha affermato che né la UE (per carenza di forza normativa dei provvedimenti adottati), né l'OCSE (per i molteplici compromessi politici necessari per il raggiungimento di azioni coordinate e per una mancanza di forza persuasiva) sarebbero i luoghi adatti per predisporre una adeguata soluzione alla CFI dannosa.

Tale autore identifica una serie di limiti all'attitudine dell'OCSE a porsi quale soggetto privilegiato ed autorevole nel risolvere i problemi di tassazione internazionale e segnatamente quelli della CFI, tra cui il fatto che la diretta applicazione delle raccomandazioni sia delimitata esclusivamente ai membri dell'organizzazione e che l'enfasi posta dall'OCSE sull'erosione della base imponibile, peraltro non provata, sia un tentativo

(140) OWENS, J., *Promoting Fair Tax Competition*, disponibile presso il sito web http://www1.oecd.org/daf/ifa/harm_tax/PromotingFairTaxComp.pdf.

(141) OWENS, J., *Promoting Fair Tax Competition*, 2.

(142) Più estensivamente si veda AVI-YONAH, R., *Globalization, Tax Competition ...*, op. cit., 1652 e ss.

volto a difendere certi livelli di gettito, proprio per superare l'inevitabile giudizio del mercato.

Secondo tale autore - che considera essenziale la composizione dell'interesse degli stati a preservare i principi impositivi domestici per mantenere un'adeguata rete di sicurezza sociale con quello dei contribuenti a risparmiare o a scegliere il regime impositivo preferito (143) - sarebbe opportuno adottare comunque soluzioni multilaterali ad ampio consenso e ricondurre la questione della fiscalità internazionale nell'alveo della WTO, che apparirebbe oggi come soggetto internazionale più autorevole anche per la CFI, in quanto avrebbe attualmente già giurisdizione sopra questioni fiscali (144).

Condivido il fatto che l'OCSE sembra attualmente carente di una certa autonomia e autorevolezza internazionale, ma a tale quadro ne aggiungerei un altro.

8. Possibili scenari

Il fenomeno concorrenziale sviluppatosi in ambito fiscale, come visto, ha caratteri suoi propri che, ritengo, lo avvicinano al fenomeno già da tempo disciplinato in ambito privatistico. Quest'ultima tipologia di concorrenza ha beneficiato di studi economici in termini di efficienza e di studi giuridici per ciò che attiene alla predisposizione degli strumenti di tutela, contrasto e controllo.

Considero molto interessante l'attenzione che si è creata intorno alla nomina *ad interim* del commissario canadese alla concorrenza Konrad Von Finckenstein a capo dell'*International Competition Network* (con sede a New York), nuova struttura in procinto di essere varata con funzioni di concorrenza internazionale, la quale dovrebbe incominciare i lavori dalla prossima primavera. Tale organismo, oltre a risolvere casi concreti di condotte anticoncorrenziali, ritengo dovrebbe avere il compito di confezionare delle direttive anche in ambito fiscale che i Governi potranno decidere autonomamente di accettare o meno. E credo che la forza persuasiva di tale organismo potrebbe essere garantita se verranno rispettati gli *standards* di indipendenza, autonomia e ampia rappresentanza.

Ribadisco che la CFI presenta caratteri particolari che la riconducono nell'alveo della concorrenza tradizionale e per tale motivo credo deb-

(143) AVI-YONAH, R., *Globalization, Tax Competition ...*, op. cit., 1663-1664.

(144) AVI-YONAH, R., *Tax, Trade and Harmful Tax Competition: Reflections on the FSC Controversy*, in *Tax Notes International*, 21/2000, 2841.

ba essere trattata come vera e propria concorrenza, con l'adozione di tutti gli strumenti in grado di *correggerla e proteggerla*. *Correzione* del mercato dalle pratiche sleali o anticoncorrenziali e *protezione* dell'efficienza e dell'equità dei sistemi impositivi.

Pertanto ritengo che, se nell'ambito dell'*International Competition Network* possano crearsi i presupposti per la tutela della concorrenza tradizionale internazionale, nello stesso possano crearsi anche quelli per la tutela della CFI, che potrebbe vedere la convergenza di tutte le conoscenze e le esperienze maturate in questi ultimi anni in ambito ONU, OCSE e EU.

Risolto il problema della forza persuasiva di tale struttura (gli stati potrebbero decidere di adottare o meno i provvedimenti emessi dall'ICN), rimarrebbe quello della forza ed esecuzione dei provvedimenti adottati, rispettando sempre l'autonoma sovranità di ogni ordinamento fiscale.

Il punto nodale è che ancora non si è esplorato in ambito internazionale il livello di una CFI efficiente e/o ottimale (intesa anche dal punto di vista economico), atteso che si dovrà operare in una realtà in cui esistono sia giurisdizioni con minima tassazione (limitato Pil e bassissima spesa sociale) e giurisdizioni con alte aliquote fiscali e struttura impositiva complessa (elevato Pil e livelli di spesa sociale molto alta).

9. Conclusioni

Più che tracciare delle conclusioni, dal quadro indicato intendo proporre alcune riflessioni, che ritengo utili al fine di contribuire alla elaborazione sulla CFI. Per di più, lungo il corso di questa esposizione ho lasciato volutamente in sospeso qualche punto che ritengo opportuno qui definire.

1. Sul contrasto tuttora in atto nell'ambito della dottrina tributaria circa la prevalenza della nozione di DTI oppure di DIT (nota 1 del presente contributo).

Pur ritenendo valide le argomentazioni degli autori che propendono per la tesi della prevalenza del DTI, ritengo più corretto dal punto di vista delle fonti, parlare per la CFI di un fenomeno proprio del DIT: in altre parole, la CFI è fenomeno che ha dimensione sovranazionale (anche se gli effetti potrebbero svolgersi in un solo mercato nazionale) ma che non potrebbe essere definita tale senza l'esistenza di una pluralità (o almeno dualità) di ordinamenti tributari in conflitto tra di loro.

Peraltro, ritengo che il panorama del DIT sia già costituito da norme primarie (consuetudinarie) e secondarie (ad es. le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni) che, a pieno titolo, sono fonti del

diritto internazionale: gli accordi tra gli stati - quali soggetti del diritto internazionale - si presentano quali veri e propri contratti, formati dall'incontro della volontà di due o più stati, diretti a regolare una determinata sfera di rapporti tra di loro (sulla base del principio consuetudinario *pacta sunt servanda*) (145). Peraltro, le modalità di formazione dei trattati rispondono al principio della libertà della forma (essendo noto il tipico procedimento della *negoziazione-firma-ratifica-scambio*), e non ritenendo dunque che tale aspetto incida minimamente sul rango di tale fonte nell'ambito del sistema ordinamentale internazionale.

Da ciò discende la conseguenza che la norma internazionale pattizia conserva il grado di norma sovra ordinata agli ordinamenti nazionali e, dunque, assegnabile nell'ambito del DIT (e non del DTI): a conferma di ciò si veda come il riconoscimento di non subordinazione dell'ordinamento tributario italiano alle norme internazionali sussista esclusivamente nel caso di tassazione meno onerosa, di cui all'art. 128 del TUIR. In linea generale, quindi, anche se la formulazione della norma citata sembrerebbe peccare di poco rispetto nei confronti di norma di rango superiore, le norme tributarie interne non prevalgono mai su quelle internazionali, ma debbono cedere ad esse il passo, salvi gli unici limiti costituiti dai principi fondamentali sanciti nella nostra Costituzione.

Il DIT, dunque, sarebbe formato dalle norme internazionali aventi carattere fiscale, tra cui da ricordare le convenzioni bilaterali e multilaterali contro le doppie imposizioni e l'evasione fiscale; tutti gli accordi commerciali di scambio internazionali esistenti in ambito globale e regionale che prevedono una disciplina in qualche modo limitativa dell'esercizio della sovranità fiscale (anche semplicemente doganale, come ad es. WTO-GATT; NAFTA; Mercosur; Patto Andino ...); gli accordi internazionali di cooperazione fiscale internazionale; e, inoltre, da tutte le norme vigenti in ambito europeo di carattere fiscale (imposte indirette, dirette e doganali), poiché a tutti gli effetti il Trattato di Roma, di Maastricht e di Amsterdam sono fonti di diritto internazionale.

Da ultimo non si deve dimenticare, come indicato in questa sede, tutta la documentazione internazionale già prodotta (e in via di formazione) concernente esclusivamente la CFI e che non ha, almeno fino ad ora, carattere vincolante. Per meglio dire, non si sono ancora formate a livello internazionale fonti consuetudinarie o convenzionali vincolanti aventi ad oggetto la CFI.

Detto questo, ritengo che tutte le fonti di matrice internazionale dovrebbero essere valutate e interpretate alla luce dei soli principi del di-

(145) CONFORTI, B., *Diritto Internazionale*, op. cit., 58 e ss.

ritto internazionale, così come quelle patrizie, ad esempio, alla luce della convenzione di Vienna del 1969 sul diritto dei Trattati.

Pertanto, considerato tutto ciò, mi sembra riduttivo continuare a collocare tutte le fonti appena citate nell'ambito del diritto tributario internazionale o DTI (assumendo che si tratti di fonti domestiche), così come di conseguenza mi sembra corretto parlare di tale diritto esclusivamente con riferimento a norme di produzione e di efficacia meramente interna: in tale alveo confluiranno così ad esempio le norme sulle CFC, sulla tassazione dei residenti per redditi di fonte estera o dei non residenti per redditi di fonte interna, e così via.

Inevitabilmente, da questa conclusione, l'area del DTI viene a formarsi solo dalle norme (interne) che debbono osservare il principio che limita l'efficacia spaziale delle norme tributarie al solo territorio della Repubblica. Di contro, quelle del DIT acquistano una dignità e un'ampiezza diversa, staccandosi definitivamente dal riferimento ai principi (tributari) nazionali, ma agganciandosi a principi di matrice meramente sopranazionale, quale quello della non ingerenza negli affari di altri paesi, del *pacta sunt servanda*, la tutela della dignità umana, etc.

Concludendo, si ritiene giusta una distinzione tra DIT e DTI con l'applicazione di differenti principi cui fare riferimento: la prima quale settore specialistico del diritto internazionale, la seconda del diritto tributario *esclusivamente* domestico.

Il diritto tributario comparato costituisce, ovviamente, un *tertium genus* che mantiene una posizione neutrale rispetto alla predetta distinzione.

2. L'adozione di ulteriori norme (o di riforme) fiscali (più o meno efficienti) da parte di alcuni ordinamenti potrebbe costituire condotta anticoncorrenziale, in quanto idonea a falsare il *market of tax laws* (ossia il rapporto tra UM e prezzo del bene, nel meccanismo dell'incontro efficiente tra domanda e offerta), producendo uno squilibrio notevole in esso tale da favorire alcuni ordinamenti e non altri, o non la semplice allocazione ottimale di risorse interne, per cui i contribuenti potrebbero continuare a ritenere effettivamente conveniente scegliere alcuni ordinamenti fiscali piuttosto che altri.

I criteri per definire uno stato come *tax haven* potrebbero essere riconsiderati visto che gli *standards* internazionali si basano su elementi non numerico-contabili, ma sulla trasparenza e/o sulla collaborazione di tali giurisdizioni.

Nello stato attuale, mi sembra che la situazione della CFI appaia come quella della concorrenza tradizionale prima dell'emanazione dello Sherman Act del 1890: ancora si discute se la CFI sia totalmente *beneficial or harmful*: come nella concorrenza tradizionale ritengo che la CFI

di per sé abbia carattere *neutro* e, pertanto, la dannosità o meno della stessa sia da valutare con riferimento agli atti posti in essere dagli operatori del mercato delle norme tributarie, cioè *stati e operatori commerciali internazionali*.

Così come è l'OCSE, non credo sia l'unico organismo idoneo ad imporre una regolamentazione fiscale a livello internazionale (avendo ad oggi assommato in sé notevoli funzioni); ritengo, invece, che il conflitto tra stati (alla base della CFI) abbia modificato la loro forza ed autorevolezza nello scenario internazionale.

Lo stato è sempre meno importante in ambito internazionale. Le unioni regionali di stati (UE, NAFTA, MERCOSUR, ...) sembrano acquistare peso maggiore nei confronti delle multinazionali. Le identità nazionali sembra tendano a modificarsi nel senso di un profondo pluralismo e multiculturalismo anche giuridici, così come gli stati e le loro imposte: queste sembrano perdere rilevanza, poiché pare che i contribuenti non siano più così legati a determinate realtà ordinamentali fiscali.

La concorrenza, anche la più spietata ma leale, costituisce una sottile forma di cooperazione e questa, ritengo, dovrebbe essere sempre tutelata.

Indici annuali 2001
2001 Indexes

Indice Sistemático

Systematic Index

Sezione I - Dottrina

Section I - Academic Writings

- **José Manuel Tejerizo Lopez**
 - *L'imposizione sui soggetti non residenti in Spagna* I, 9
 - *Taxation on non-residents in Spain* I, 44
- **Claudio Sacchetto**
 - *Imposizione tributaria e sede del soggetto nel diritto comunitario* I, 77
 - *Taxation and seat of the subject in Community law* I, 92
- **Leonardo Perrone**
 - *Enti non residenti ed imposizione fiscale in Italia* I, 107
 - *Non-resident companies and taxation in Italy* I, 113
- **Andrea Amatucci**
 - *Sede del soggetto ed imposizione fiscale (note a margine del convegno di Roma, aprile 2000)* I, 119
 - *The seat of taxable bodies and taxation (footnotes to the convention held in Rome in April 2000)* I, 147
- **Angel Aguallo Avilés, Florian Garcia Berro**
 - *Il dovere di collaborare con l'amministrazione finanziaria ed il diritto a non autoincriminarsi. Un'analisi critica della questione alla luce della giurisprudenza europea e statunitense* I, 176
 - *El deber de colaborar con la administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un analisis crítico de la cuestión a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana* I, 228
- **Luc Hinnekens**
 - *Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all'origine, e in particolare sui paradigmi di determinazione della stabile organizzazione e l'attribuzione dei profitti senza favoritismi commerciali* II, 9
 - *Implications of e-commerce for source taxation and in particular for the paradigms of permanent establishment and arm's length profit attribution* II, 23
- **Claudio Sacchetto**
 - *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel paese di residenza* II, 35
 - *The evolution of the principle of territoriality and the crisis of taxation of global income in the country of residence* II, 58
- **Eric Kemmeren**
 - *Convenzioni sulla doppia tassazione basate sull'origine e neutralità del-*

le importazioni	II, 79
- <i>Origin-Based Double Tax Conventions and Import Neutrality</i>	II, 103
• Geerten M.M. Michielse	
- <i>Criteri giurisdizionali e nuovi Stati membri dell'Unione Europea</i>	II, 124
- <i>Jurisdictional Criteria and New EU Member States</i>	II, 142
• Fabrizio Amatucci	
- <i>Responsabilità fiscale limitata delle società non residenti e libertà di stabilimento</i>	II, 157
- <i>Conference on The tax jurisdictional criteria and the European Union Law</i>	II, 176
• Giuseppe Marino	
- <i>Residenza fiscale, libertà fondamentali e normative antielusive nazionali</i>	II, 195
- <i>Tax residency, fundamental freedoms and national anti-avoidance laws</i> ..	II, 208
• Giovanni Puoti	
- <i>La fiscalità marittima nella Unione Europea: la prospettiva italiana anche alla luce della legge delega per la riforma del sistema tributario</i> ..	III, 9
- <i>Maritime fiscal policy in the European Union: the prospects in Italy also in the light of the enabling law for the reform of the taxation system</i>	III, 21
• Maurizio Leo	
- <i>La cosiddetta "tonnage tax" - Ipotesi di introduzione in Italia</i>	III, 33
- <i>The so-called "tonnage tax" - Possibility of introduction into Italy</i>	III, 41
• Angela Stefania Bergantino	
- <i>La tonnage tax: il progetto italiano e le esperienze europee</i>	III, 49
- <i>Tonnage tax: the italian proposal and the european experiences</i>	III, 79
• Daniel Gutmann	
- <i>Il trattamento fiscale delle pensioni. Un'analisi comparata</i>	III, 109
- <i>Tax treatment of pensions. A comparative analysis</i>	III, 120
• Carla Lollo	
- <i>Riflessioni a margine della nuova disciplina della collaborazione coordinata e continuativa</i>	III, 130
- <i>Some thoughts shared on the new provisions on co-ordinated and continuous collaboration</i>	III, 165
• Giovanna Petrillo	
- <i>L'interpello nello Statuto dei diritti del contribuente: un parallelo con la corrispondente esperienza spagnola</i>	III, 202
- <i>Interpellation in the Statute of Taxpayers'. Rights: a parallel with the corresponding experience of Spain</i>	III, 248

Sezione II - Giurisprudenza
Section II - Decisions of the Courts

II - A) Giurisprudenza dell'Unione Europea:
EU Case-Law:

Corte di Giustizia delle C.E.
(*Rassegna di giurisprudenza*)

A) Freedom of establishment - Assets invested in shares in companies established in the taxing Member State - Exemption from the wealth tax - Assets invested in shares in companies established in another Member State - No exemption (Judgment April 13, 2000, C-251/98)	I, 285	
B) Libertà di stabilimento - Patrimonio investito in azioni di società stabilite nello Stato membro di imposizione - Esenzione dall'imposta sul patrimonio - Patrimonio investito in azioni di società stabilite in un altro Stato membro - Insussistenza dell'esenzione (Sentenza 13 aprile 2000, C-251/98)	I, 286	
A) Free movement of capital - Direct taxation of share dividends - Exemption - Limitation to shares in companies whose seat is within national territory (Judgment June 6, 2000, C-35/98) . .	I, 294	269
B) Libera circolazione dei capitali - Tassazione diretta dei dividendi azionari - Esenzione - Limitazione ai dividendi di azioni di società aventi sede sul territorio nazionale (Sentenza 6 giugno 2000, C-35/98)	I, 294	
A) Freedom of establishment - Tax legislation - Direct taxes - Deduction of business losses - Previous tax year (Judgment December 14, 2000, C-141/99)	I, 308	
B) Libertà di stabilimento - Legislazione fiscale - Imposte dirette - Deduzione delle perdite di esercizio - Esercizio d'imposta precedente (Sentenza 14 dicembre 2000, C-141/99)	I, 308	
A) Harmonisation of tax laws - Parent companies and subsidiaries - Exemption, in the Member State of the subsidiary, from withholding tax on profits distributed by the subsidiary to the parent company (Judgment June 8, 2000, C-375/98)	III, 297	
B) Armonizzazione delle legislazioni fiscali - Società capogruppo e controllate - Esenzione, nello Stato membro della società controllata, della ritenuta alla fonte sugli utili da questa distribuiti alla società capogruppo (Sentenza 8 giugno 2000, C-375/98)	III, 298	
A) Electricity - Renewable sources of energy - National legislation requiring electricity supply undertakings to purchase electricity at minimum prices and apportioning the resulting		

- costs between those undertakings and upstream network operators - State aid - Compatibility with the free movement of goods (Judgment March 13, 2001, C-379/98 and C-410/98) III, 306
- B) **Libertà di stabilimento - Libera circolazione dei capitali - Pagamento anticipato dell'imposta sulle società sui dividendi distribuiti da una società controllata alla sua capogruppo - Società capogruppo con sede in un altro Stato membro - Violazione del diritto comunitario - Azione di ripetizione o azione di risarcimento - Interessi** (Sentenza 8 marzo 2001, C-397/98 e C-410/98) III, 307
- A) **Directive 69/335/EEC - Indirect taxes on the raising of capital - Minimum tax on capital companies** (Judgment January 18, 2001, C-113/99) II, 223
- B) **Direttiva 69/335/CEE - Imposte indirette sulla raccolta di capitali - Imposta minima sulle società di capitali** (Sentenza 18 gennaio 2001, C-113/99) II, 224
- A) **Directive 69/335/EEC - Indirect taxes on the raising of capital - Charges for entries in a national register of legal persons - Duties paid by way of fees or dues** (Judgment September 26, 2000, C-134/99) II, 232
- B) **Direttiva 69/335/CEE - Imposte indirette sulla raccolta di capitali - Diritti di iscrizione in un registro nazionale delle persone giuridiche - Diritti di carattere remunerativo** (Sentenza 26 settembre 2000, C-134/99) II, 233

II - B) Giurisprudenza italiana *Italian Case-law*

- A) **Value added tax - Imports - Use of imported goods in operations of a business enterprise - Deduction of the tax - Is entitled also if the goods are not purchased - EC Directives - Bind both the Judge and the Administration of each Member State** (Supreme Court of Cassation, Tax section, Judgment no. 7016, 23th May 2001) III, 333
- B) **Imposta sul valore aggiunto - Importazioni - Utilizzo dei beni importati in operazioni rientranti nell'esercizio dell'impresa - Diritto alla detrazione dell'imposta - Spetta anche in assenza dell'acquisto della proprietà dei beni importati - Direttive - Vincolano non solo il legislatore ma anche il Giudice e l'Amministrazione di ogni Stato membro** (Suprema Corte di Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 7016 del 23 maggio 2001) III, 333
- A) **Ilor sulle royalties e portata del principio di non discriminazione fiscale**
1) Corte di Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 1122 del 2 febbraio 2000 II, 244

2) Corte di Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 5768 dell'8 maggio 2000	II, 255
3) Corte di Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 9942 del 28 luglio 2000	II, 255
<i>Nota di Cristiano Garbarini</i>	II, 258
B) Local income Tax on royalties and the extent of the principle of fiscal non-discrimination	
<i>Note of Cristiano Garbarini</i>	II, 283
A) Imposte dirette - Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e U.S.A. del 30 marzo 1955 e relativo scambio di note del 13 dicembre 1974 (in vigore fino alla ratifica della Convenzione di Roma del 17 aprile 1984) - Non può porsi in contrasto con il principio di non discriminazione sancito nel diritto Comunitario	
Imposte dirette - Ilor (Imposta locale sui redditi) - Presupposto dell'imposta - Royalties corrisposte da soggetto residente in U.S.A. a soggetto residente in Italia - Imponibilità - Esclusione (Corte di Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 5768 dell'8 maggio 2000)	I, 317
B) Direct taxation - Double taxation treaty between Italy and the U.S.A. dated 30th March 1955 and relevant exchange of notes dated 13th December 1974 (in force up to the ratification of the convention of Rome dated 17th April 1984) - It cannot clash with the principle of non discrimination sanctioned in community law	
Direct taxation - Ilor (Italian local income tax) - Basis of the tax - Royalties paid by U.S.A. resident to a resident in Italy - Taxation - Non inclusion (Supreme Court of Cassation, Tax section, Judgment n. 5768, 8th May 2000)	I, 318

Sezione III - Documentazione

Section III - Laws, administrative practice and other official documentation

III - B) Altri documenti:

Other documents:

A) L'eliminazione degli ostacoli fiscali all'erogazione transfrontaliera di pensioni aziendali e professionali (Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale, 19 aprile 2001, COM(2001) 214)	I, 329
<i>Nota di Gianluigi Bizzioli</i>	
<i>La tassazione delle pensioni transfrontaliere nei Paesi comunitari</i>	I, 354
B) The elimination of tax obstacles to the cross-border provision of occupational pensions (Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, April 19, 2001, COM(2001) 214)	I, 358
<i>Note of Gianluigi Bizzioli</i>	
<i>Tax aspects of cross-border pensions within the EC</i>	I, 382

- A) **Commissione europea - Fiscalità delle imprese - Eliminazione delle barriere fiscali alle attività economiche transfrontaliere - Provvedimenti** (Comunicato n. IP/01/1468 del 23 ottobre 2001) II, 311
- B) **European Commission - Company taxation - Tax obstacles to cross-border economic activity in the Internal Market - Measures** (Communication n. IP/01/1468 of 23 October 2001) II, 317
- A) **V.A.T. (Value Added Tax) - International services - Processings on goods in temporary import - Non-subjection to the tax in Italy in virtue of art. 9, par. 1, n. 9) of D.P.R. 26.10.1972, n. 633** (Italy, Ministry of Economy and Finances, Note 13.4.2001 n. 47/E) II, 323
- B) **Imposta sul valore aggiunto - Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali - Lavorazioni su beni in temporanea importazione - Non imponibilità ad imposta sul valore aggiunto ex art. 9, comma 1, punto 9) del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 - Applicabilità** (Italia, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Risoluzione n. 47/E del 13.4.2001) II, 323
- **Franco Roccatagliata**
- *Prospettive comunitarie - Una base imponibile consolidata per eliminare gli ostacoli fiscali per le imprese nel mercato unico* III, 343
- *European community prospects - A consolidated taxable base to eliminate fiscal obstacles for enterprises on the single market* III, 347

Sezione IV - Appunti e rassegne

Section IV - Notes and surveys

- **Carmine Rotondaro**
- *Alcune implicazioni della sentenza Centros ovvero sulla compatibilità dell'istituendo regime CFC italiano con il diritto comunitario* I, 387
- *Some implications of the Centros judgement and on the compatibility with Community law of the Italian CFC regime to be instituted* I, 433
- **Marco Barassi**
- *Lo scambio di informazioni nella UE* II, 327
- *The exchange of information within the EU* II, 338
- **Gianluigi Bizzioli**
- *Agevolazioni fiscali e "libertà fondamentali": i criteri di collegamento* II, 349
- *Tax benefits and "fundamental freedoms" the localisation connection criteria in Community case-law* II, 358
- **Mark Brownrigg**
- *"Tonnage tax": un nuovo inizio?* III, 353
- *"Tonnage tax": a new beginning?* III, 362

-
- **Alfons Guinier**
 - *Un ambiente competitivo per i trasporti marittimi europei* III, 370
 - *A competitive environment for european shipping* III, 385

 - **Miguel Borrego Clavero**
 - Recension a E. Pace, *Sistema di comunicazione fiscale* (Giappichelli, 2000) III, 398
 - Recension a E. Pace, *Sistema di comunicazione fiscale* (Giappichelli, 2000) III, 402

 - **Convegno internazionale**
 - *La comparazione nel diritto tributario: metodi, applicazioni e orientamenti in ambito internazionale (Roma, 25-26 marzo 2002)* II, 407
 - *Comparative tax law: methods, application and international guidelines (Rome, 25-26 march 2002)* II, 414

**FINITO DI STAMPARE NEL MESE DI NOVEMBRE 2002
STAMPATO IN CITTÀ DI CASTELLO
DALLA TIPOLITOGRAFIA DELTA GRAFICA
PER CONTO DELLA ETI-DE AGOSTINI PROFESSIONALE SPA
VIALE MAZZINI, 25 - 00195 ROMA**