



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

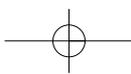
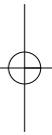
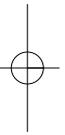
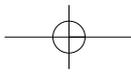
*Diretta da • **Editors***  
ANDREA AMATUCCI E GIOVANNI PUOTI

**1**  
**2005**  
*gennaio-aprile*

ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO



LIBRERIA DELLO STATO



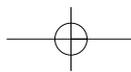
# Indice

## Sezione I - Dottrina

- *Pietro SELICATO*  
 La Rivista di Diritto Tributario Internazionale: origini, evoluzione, prospettive 3  
*The Rivista di Diritto Tributario Internazionale: origins, evolution and prospects* 21
- *José Manuel TEJERIZO LÓPEZ*  
 Fiscalità regionale ed ambiente: l'esperienza spagnola 37
- *Jacques MALHERBE and Cathy VAN VYVE*  
*Environmental taxation: the Belgian experience* 61
- *Fabrizio AMATUCCI*  
 Agevolazioni fiscali ambientali, aiuti di Stato e incompatibilità comunitaria 81
- *Antonio URICCHIO*  
 Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta "bit tax". Prospettive di riforma della fiscalità di Internet 91
- *Gerard T.K. MEUSSEN*  
*The road pricing and the other fees for use of public properties: the Dutch perspective* 113
- *Piero DE SIMONE*  
 Le accise sui prodotti petroliferi: problemi di armonizzazione e profili di legittimità 121
- *Enrico PAGLIARI*  
 Interventi pubblici in materia di mobilità: non solo strumenti economici (targhe alterne, isole pedonali, *mobility manager*) 131

## Sezione II - Documenti commentati

- *Antonio GAY*  
*Closure of a business activity and deduction of VAT note at European Court of Justice - Third chamber - Judgement of 3 march 2005 - Case C-32/03 - I/S fini H V/Skatteministeriet* 141  
 Cessazione dell'attività economica e detrazione d'imposta nell'IVA nota a Corte di Giustizia delle Comunità europee - Sezione terza - Sentenza 3 marzo 2005 - Causa C-32/03 - Fini H C/Skatteministeriet 151



## Indice

- *Ciriaco R. PETRILLO*  
*Taxation of on resident artists, note at Italian Revenue Agency - Central tax provisions and litigation department - Resolution No. 56 of 3 may 2005* 161  
 La tassazione dell'artista non residente, nota a Agenzia delle entrate - Direzione centrale normativa e contenzioso - Risoluzione 3 maggio 2005, n. 56 169

### Sezione III - Appunti e rassegne

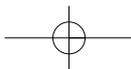
- *Giovanna PETRILLO*  
*The aprioristic limitation of the object of the agreements in fiscal subject to the only matters of fact: the value of the German experience with regard to the object of the Tatsaechliche Verstaendigung (abstract)* 179  
 L'aprioristica limitazione dell'oggetto degli accordi in materia tributaria alle sole questioni di fatto: la valenza dell'esperienza tedesca riguardo all'oggetto della Tatsaechliche Verstaendigung 181
- *Roberto Antonio CAPOSTAGNO*  
*The Council of Europe and OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: the ratifications of Italy and France (abstract)* 193  
 L'Italia e la Francia ratificano la convenzione congiunta dell'OCSE e del Consiglio d'Europa relativa all'assistenza amministrativa reciproca in materia fiscale 195
- *Giovanna PETRILLO-Rita RAUCCI*  
 EATLP - European Association of Tax Law Professors, annual meeting on the issue "The concept of tax" (Caserta, 27-28 may 2005) 205  
 EATLP - European Association of Tax Law Professors, Convegno annuale sul tema "Il concetto di tributo" (Caserta, 27-28 maggio 2005) 209
- *Giovanni PUOTI*  
 F. Amatucci, *The effect of tax rule over time*, Giuffrè Editore, Milano, 2005 213  
 F. Amatucci, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Giuffrè Editore, Milano, 2005 215

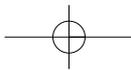




*SEZIONE I*

*Dottrina*





## La Rivista di diritto tributario internazionale: origini, evoluzione, prospettive

Pietro Selicato

SOMMARIO: 1. Dal Corso di Perfezionamento alla Rivista di Diritto Tributario Internazionale - 2. Il metodo e il percorso; 2.a) nel diritto internazionale tributario; 2.b) nel diritto tributario internazionale (in senso stretto); 2.c) nel diritto tributario europeo; 2.d) nello studio dei sistemi fiscali stranieri e nella comparazione - 3. Gli sviluppi recenti ed i programmi per il futuro.

### 1. Dal Corso di Perfezionamento alla Rivista di Diritto Tributario Internazionale

Nell'anno accademico 1989/90, la Facoltà di Scienze Politiche dell'Università di Roma "La Sapienza" ha attivato, per la prima volta in Italia, un Corso di perfezionamento *post lauream* dedicato esclusivamente allo studio del diritto tributario internazionale, comunitario e comparato.

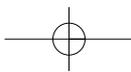
Nell'ambito del Corso sono stati organizzati numerosi convegni, conferenze e seminari cui hanno partecipato docenti universitari, rappresentanti delle istituzioni ed esponenti del mondo economico, italiani e stranieri.

In tale contesto è maturata una duplice esigenza: da un lato, quella di raccogliere i frutti di un così importante lavoro di ricerca creando un canale privilegiato per la diffusione dei suoi risultati; dall'altro, quella di acquisire da ogni parte del mondo materiale aggiornato, di alto valore scientifico e rilevante interesse informativo (non solo articoli di dottrina ma anche giurisprudenza, note ministeriali, documenti dell'Unione europea e degli altri organismi internazionali, recensioni di nuovi libri ed atti di convegni, ecc.), che, oltre ad essere utilizzato come supporto nelle attività didattiche del Corso, potesse essere messo a disposizione degli studiosi ed operatori del settore.

Per dare una concreta risposta a queste aspettative<sup>1</sup>, il Dipartimento di Teoria dello Stato dell'Università di Roma "La Sapienza" ha istituito la "Rivista di Diritto Tributario Internazionale", pubblicata con periodicità quadrimestrale a partire dall'anno 1999. Le Università di Genova, Napoli e Bergamo si sono affiancate all'Università di Roma "La Sapienza" nella realizzazione del progetto, creando altrettante redazioni nelle quali si è sviluppato un intenso lavoro di ricerca ed annotazione del materiale da pubblicare. Di particolare rilievo è stato il contributo dell'Università di Napoli che, oltre a partecipare attivamente alle attività redazionali, ha promosso numerosi ed importanti eventi congressuali di rilievo internazionale di cui la "Rivista" ha pubblicato gli atti.

Ma i promotori della "Rivista" si sono posti l'obiettivo di dare vita ad uno strumento di comunicazione in grado di acquisire e di diffondere in un ambito ben più va-

<sup>1</sup> Sulle ragioni che hanno portato alla nascita della "Rivista", v. anche PUOTI, *Foreword*, in questa "Rivista", 1999, n. 1, 9; ID., *Presentazione*, ivi, 16.



sto di quello di una singola nazione la conoscenza delle nuove norme e delle elaborazioni più interessanti e innovative della dottrina e della giurisprudenza nonché di coinvolgere l'intera comunità scientifica in un confronto di portata globale tra le diverse culture giuridiche (latina, germanica, anglosassone), dal quale poter trarre gli elementi per la formazione di principi giuridici e criteri ermeneutici comuni<sup>2</sup>.

In questa ottica la principale preoccupazione è stata quella di puntare ad una larga diffusione all'estero della "Rivista", evitando che il suo dichiarato carattere internazionale si manifestasse, per così dire, "a senso unico", fosse cioè limitato alla divulgazione all'interno del nostro Paese di letteratura, giurisprudenza e documentazione di provenienza estera. A tale scopo, la "Rivista" ha fatto sempre ampio uso della lingua inglese, tenendo conto del ruolo di primo piano che ha assunto nella comunità scientifica e del suo valore di lingua ufficiale delle organizzazioni internazionali più attive nel settore fiscale.

In particolare, numerosi scritti di Autori stranieri sono stati pubblicati sulla "Rivista" non soltanto nella versione originale in lingua straniera ma anche nella traduzione integrale in italiano. D'altro canto, per favorire la conoscenza all'estero dei contributi della dottrina italiana (non solo degli studiosi già affermati ma anche dei giovani ricercatori), il materiale in lingua originale italiana è stato tradotto in inglese, per esteso o in estratto.

A ben vedere, l'intento di dare alla "Rivista" una effettiva base scientifica internazionale ha costituito fin dall'inizio l'elemento essenziale del progetto. Per realizzarlo, nel biennio che ha preceduto l'inizio delle pubblicazioni è stata svolta una capillare opera di sensibilizzazione dei titolari della cattedre di diritto tributario di tutto il mondo, che ha consentito l'inserimento nel Comitato Scientifico di autorevoli studiosi stranieri. Da quel momento la Direzione della "Rivista" ha intrattenuto costanti e molteplici contatti per espandere la propria rete di relazioni.

## 2. Il metodo ed il percorso

Sotto il profilo del metodo<sup>3</sup>, la nascita della "Rivista" è conseguenza diretta della ormai acquisita autonomia scientifica del diritto tributario internazionale, quale disciplina giuridica contraddistinta da sue specifiche caratteristiche. È ormai pacifico, infatti, che per avvicinarsi a questo particolare settore del diritto è necessario utilizzare un approccio interdisciplinare, che si avvalga di nozioni che spaziano ben al di fuori dei confini dell'area della fiscalità in senso stretto ed attinga alle esperienze di almeno tre diverse aree didattico-scientifiche: quella giuridico-tributaria in senso stretto, quella giuridico-internazionale e quella economico-internazionale. Basandosi su queste caratteristiche, la letteratura ha costruito una disciplina dalle basi teoriche unitarie ed autonome<sup>4</sup> e dotata di propri principi<sup>5</sup>, nella quale anche le nozioni provenienti da altri settori del-

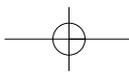
<sup>2</sup> Per un richiamo alla necessità di ricercare i principi cui orientare i sistemi tributari dei singoli Paesi "che risultino in grado di fornire un'ideale *guide-line* per la costruzione di un ordine tributario internazionale" v. AMATUCI A., *Foreword*, in questa "Rivista", 1999, n. 1, 12; ID., *Presentazione*, ivi, 19.

<sup>3</sup> L'esigenza di ricondurre le singole norme all'interno di un sistema facendo ricorso ad un idoneo metodo giuridico viene rappresentata anche da quella parte della dottrina che evidenzia come al giorno d'oggi la produzione delle norme sia dominata da imprevedibile casualità, a causa del progressivo declino del potere sovrano degli Stati, compreso tra i poteri locali e la dimensione planetaria della della tecno-economia. In questo senso IRTI, *Nichilismo giuridico*, Bari, 2004, spec. p. 5-17.

<sup>4</sup> V., in questo senso, PUOTI, *Riflessioni sulla nozione e sulla autonomia del diritto tributario internazionale*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno "I settanta anni di Diritto e pratica tributaria", Padova, 2000, p. 793 ss.

<sup>5</sup> Così VISMARA, *Profili internazionali dell'imposizione tributaria*, Milano, 2004, p. 215.





l'ordinamento giuridico vengono riqualficate ed utilizzate con significati e scopi diversi da quelli alle stesse attribuiti nelle discipline di origine. Si pensi, ad esempio, alla nozione di "stabile organizzazione", che non trova esatta corrispondenza nelle nozioni civilistiche di sede secondaria, filiale e succursale, pur accostandosi ad esse<sup>6</sup>. O a quella di "beneficiario effettivo", che, parimenti, trova una nozione equivalente nel diritto tributario interno soltanto per effetto della ratifica di trattati o del recepimento di direttive comunitarie e non ha corrispondenti definizioni nelle norme civilistiche che disciplinano le erogazioni dei proventi degli investimenti finanziari<sup>7</sup>.

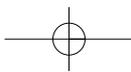
In questo senso, il diritto tributario internazionale sembra porsi nei confronti delle proprie discipline di riferimento in modo analogo a quello in cui il diritto tributario interno si pone nei confronti delle discipline economiche e giuridiche dalle quali è nato e, gradualmente, si è separato<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> La "Rivista" ha dedicato costante attenzione ai problemi fiscali che, sotto vari profili, si ricollegano alla stabile organizzazione. Su questo argomento v., nel tempo, TEJERIZO LOPEZ, *Tax regime for non-residents with permanent establishment in Spain and the convention between Spain and Italy on double taxation*, in questa Rivista, 1999, n. 1, 95; ID., *Il regime tributario dei non residenti con stabile organizzazione in Spagna e la convenzione sulla doppia imposizione tra Spagna e Italia*, ivi, 113; GIORGI, *Permanent establishment in the vat system: internal and community aspects*, ivi, 2000, n. 1, 23; ID., *La stabile organizzazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, ivi, 59; PERRONE, *Enti non residenti ed imposizione fiscale in Italia*, ivi, 2001, 107; ID., *Non-resident companies and taxation in Italy*, ivi, 113; 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*, ivi, 2001, n. 2, 9; ID., *Implications of e-commerce for source taxation and in particular for the paradigms of permanent establishment and arm's length profit attribution*, ivi, 23; FANTOZZI, *L'imposizione fiscale delle stabili organizzazioni: problematiche e prospettive*, ivi, 2002, n. 1, 9; ID., *Taxation of permanent establishments: issues and prospects for the future*, ivi, 13; LANG, *The concept of permanent establishment and its interpretation*, ivi, 16; ID., *Il concetto di stabile organizzazione e la sua interpretazione*, ivi, 22; ROCCATAGLIATA, *Nozione comunitaria di stabile organizzazione: armonizzazione o coordinamento fiscale?*, ivi, 28; ID., *European Community concept of permanent establishment: tax harmonization or coordination?*, ivi, 37; LAUSTERER, *Taxation of permanent establishments: issues and perspectives from the European Court of Justice*, ivi, 2002, n. 3, 88; ID., *L'imposizione fiscale delle stabili organizzazioni: prospettive dalla Corte di Giustizia europea*, ivi, 116; WATTEL, *Giurisdizione in materia di imposta sulle società nell'UE e differenza tra filiali e sussidiarie; dislocazione di stinta da discriminazione e disparità; un appello alla territorialità*, ivi, 2004, n. 1, 35.

<sup>7</sup> Sulla nozione di beneficiario effettivo, utilizzata dal modello Ocse di convenzione in materia tributaria e recentemente tornata alla ribalta con la Direttiva n. 2003/49/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio, v. ARMINI - SAVINI, *La nozione di beneficiario effettivo nel diritto internazionale tributario e nel diritto tributario comunitario*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, p. 977; BAGNARDI, *Il concetto di beneficiario effettivo nella Direttiva sulla tassazione del risparmio*, ivi, 2003, 185; PERRONE C., *Brevi note sul significato convenzionale di beneficiario effettivo*, in *Rass. trib.*, 2003, 151.

<sup>8</sup> Il rapporto tra il diritto tributario e le altre discipline, giuridiche ed economiche, ha formato a lungo oggetto di analisi nella letteratura della nostra materia. In tal senso, cfr. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, p. 7, a parere del quale le norme del diritto tributario "si sovrappongono alla realtà economica e giuridica preesistente, assumendola a fattispecie per l'applicazione di tributi e disciplinandola fin nella fase sanzionatoria e contenziosa". Già in precedenza MICHELI, *Diritto tributario e diritto finanziario*, in *Enc. dir.*, Vol. XII, Milano, 1964, p. 1127, aveva osservato che le norme del diritto tributario, disciplinando l'attività d'imposizione, "prendono in considerazione, a quel fine, fatti giuridicamente rilevanti ad altri effetti, talché di regola le nozioni e gli istituti giuridici, richiamati dalle norme stesse, sono quelli previsti da altre norme (di diritto civile, commerciale, amministrativo ...) per fini differenti". Sul punto, v. altresì TRIMELONI, *Diritto tributario*, in *Digesto, Disc. priv.*, Sez. comm., Vol. IV, Torino, 1989, p. 658, il quale, dopo aver osservato che l'ordinamento tributario "non può concepirsi - neppure in una rappresentazione astratta - come un cosmo chiuso ed isolato, in contrapposizione ad altri principi (maggiori o minori rinvenibili nei molteplici settori) anch'essi distinguibili per principi propri, in cui può scomporsi la compagine dell'ordinamento generale", rileva che "nel processo di normazione (tributaria) si compie sempre una «trasformazione» di categorie concettuali extra-giuridiche (ossia rappresentative della «realtà» sociale, economica, ecc.) o di categorie concettuali già assunte nelle norme giuridiche (normalmente le leggi non tributarie), per porre gli elementi indispensabili alla costruzione delle figure tributarie" (ivi, 694). In ordine al particolare problema del recepimento in ambito tributario di norme provenienti da altri ordinamenti giuridici, v. LICCARDO, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Torino, 1994, Vol. I,1, p. 8 ss., ove si opera una precisa distinzione tra le diverse categorie delle disposizioni civilistiche, amministrative, penali e processuali richiamate dalle norme tributarie. In argomento cfr. altresì DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, saggio destinato agli *Scritti in onore di Luigi Mengoni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 145; BOSELLO, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. prat. trib.* 1981, I, p. 1433; FEDELE, *Considerazioni generali sulla disciplina fiscale degli atti e delle vicende dell'impresa*, in UCKMAR - MAGNANI - MARONGIU (a cura di), *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 777.





L'esigenza di conferire al diritto tributario internazionale una autonoma dignità scientifica non è un fatto dei nostri giorni<sup>9</sup> e, quel che è più singolare, si sviluppa in epoca anteriore a quella in cui in Italia ha avuto luogo la separazione del diritto tributario interno dalle discipline giusfinanziarie<sup>10</sup>. Nondimeno, è solo negli ultimi anni del secolo ormai trascorso che le tematiche di fiscalità internazionale sono state poste al centro del dibattito dottrinale e politico e, come già previsto da alcuni<sup>11</sup>, stanno aumentando ulteriormente per quantità ed oggetto. Il notevole incremento di interesse per queste tematiche ha le sue basi nel processo di internazionalizzazione che in questi ultimi anni ha coinvolto le imprese<sup>12</sup>, le cui strutture aziendali sono divenute sempre più agili e più facilmente allocabili a causa delle profonde modifiche che hanno interessato il sistema economico negli ultimi anni.

A questo proposito è stato da tempo evidenziato che la ricchezza si è dispersa, varcando i confini nazionali, per dirigersi in Stati o territori che offrono condizioni fiscali di maggior favore e più forti garanzie di riservatezza<sup>13</sup>. Una spinta notevole in tal senso è venuta dalle misure di *deregulation* valutaria, assunte da tutti gli Stati membri dell'Unione europea in attuazione della Direttiva 88/361/CEE del 24 giugno 1988, adottata in base all'art. 67 del Trattato istitutivo della Comunità Europea, e dalle successive disposizioni degli accordi di Maastricht, che, a decorrere dal 1994, hanno modificato l'art. 56 del Trattato CE liberalizzando la circolazione internazionale dei capitali per i movimenti da e verso gli Stati terzi<sup>14</sup>. È stato anche osservato che la mobilità delle risorse economiche è stata incentivata dalla dematerializzazione delle fonti di ricchezza<sup>15</sup>

<sup>9</sup> Si pensi, solo per ricordare i più importanti contributi della dottrina italiana, agli studi ormai risalenti di GARELLI, *Il diritto tributario internazionale*, Torino, 1899, e di SALVIOLI, *Le doppie imposte in diritto internazionale*, Napoli, 1914, seguiti da UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949; ID., *Diritto internazionale tributario*, in Nss. D.I., Vol. V, Torino, 1960, p. 932, nonché da UCKMAR, *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova, 1955. Per una ricostruzione delle origini storiche e della giustificazione economica di un inquadramento unitario della materia, cfr. VOGEL, *Il diritto tributario internazionale*, in *Trattato Amatucci*, cit., Vol. I, 2, p. 691 ed ivi p. 692-695.

<sup>10</sup> Le origini dell'autonomia del diritto tributario risalgono al periodo immediatamente successivo alla seconda guerra mondiale e sono la conseguenza dell'opera di alta ingegneria giuridica compiuta dal legislatore tedesco con l'emanazione della *Reichabgabenordnung*, legge che, disciplinando minuziosamente le situazioni giuridiche riguardanti l'applicazione dei tributi, costruì un corpo normativo sistematico denominato *Steuerrecht* (letteralmente, "diritto delle imposte"). In tal senso D'AMATI, *Il Diritto tributario*, in *Trattato Amatucci*, cit., Vol. I, 1, p. 56. Sul punto, cfr., altresì, LICCARDO, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, cit., p. 3, nonché MICHELI, *Diritto tributario e finanziario*, in Enc. dir., Vol. XIII, Milano, 1964; FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 8; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, p. 3; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, p. 3.

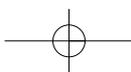
<sup>11</sup> V. PUOTI, *Riflessioni ...*, cit., p. 793.

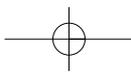
<sup>12</sup> Sull'internazionalizzazione dell'economia v. SAMUELSON, *Economia*, Bologna, 1986, in particolare la Parte V su *Economia e commercio internazionale*.

<sup>13</sup> Così TREMONTI - VITALETTI, *La fiera delle tasse. Stati nazionali e mercato globale nell'età del consumismo*, Bologna, 1991, p. 91 ss..

<sup>14</sup> Sul punto v. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in UCKMAR (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, 657 ed ivi 699. Una dettagliata analisi delle forme di tassazione dei redditi da capitale negli Stati europei viene svolta da ESSERS - RIJKERS (a cura di), *The notion of income on capital*, atti del Convegno annuale EATLP, Colonia, 12-14 giugno 2003, Amsterdam, 2005. Sul rimpatrio dei capitali illecitamente esportati v. TEJERIZO LOPEZ, *El denominado escudo fiscal: la experiencia española*, in questa Rivista, 2002, n. 1, 46; ID., *Il cosiddetto scudo fiscale: l'esperienza spagnola*, ivi, 58.

<sup>15</sup> In argomento, senza pretesa di completezza, cfr. TREMONTI - VITALETTI, *La fiera delle tasse. Stati nazionali e mercato globale nell'età del consumismo*, Bologna, 1991; TREMONTI, *La fiscalità del terzo millennio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, 79; CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003; GARBARINO, *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno "I settanta anni di Diritto e pratica tributaria", Padova, 2000.





nonché dallo sviluppo tecnologico e dalla sempre maggiore diffusione degli strumenti telematici<sup>16</sup>.

È sempre più radicata, inoltre, l'idea che lo stesso profilo qualitativo del concetto di ricchezza tassabile abbia subito negli ultimi anni una rapida evoluzione, comprendendo gradualmente nel suo ambito anche valori, diversi da quelli tradizionali di reddito, patrimonio, consumo, trasferimenti, ecc., dotati di un loro autonomo peso economico nell'attuale contesto sociale<sup>17</sup>. In questa ottica sono stati inclusi tra i presupposti impositivi: l'organizzazione dei fattori produttivi; l'uso di mezzi telematici di comunicazione; la disponibilità esclusiva di risorse ambientali scarse. Intorno alla loro idoneità a rappresentare indici di ricchezza autonomamente tassabili si è sviluppato, non solo in Italia, un intenso dibattito. Il carattere tendenzialmente transnazionale di queste nuove forme di ricchezza e dei problemi connessi alla loro tassazione ha portato la "Rivista" ad occuparsi concretamente di questo tema<sup>18</sup>.

D'altra parte, nelle stesse attività economiche tradizionali il fenomeno della globalizzazione ha reso più frequente lo spostamento in altri Stati delle attività produttive o di parti di esse<sup>19</sup>. A seguito di ciò il fattore fiscale è divenuto un elemento di valuta-

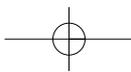
<sup>16</sup> Sui problemi fiscali delle attività economiche svolte con l'ausilio di mezzi elettronici cfr. SACERDOTI - MARINO (a cura di), *Il commercio elettronico: profili giuridici e fiscali internazionali*, Milano, 2001; RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Torino, 2001; TOSI (a cura di), *I problemi giuridici di Internet. Dall'e-commerce all'e-business*, Milano, 2003. In aggiunta 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*, in questa Rivista, 2001, n. 2, 9; ID. *Implications of e-commerce for source taxation and in particular for the paradigms of permanent establishment and arm's length profit attribution*, ivi, 23; FICARI, *Regime fiscale delle transazioni telematiche* in *Rass. trib.*, 2003, 870; MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 595; VALENTE - ROCCATAGLIATA, *Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico*, Roma, 1999, 18; URICCHIO - GIORGI, *Commercio elettronico e vendita telematica di servizi finanziari: prime considerazioni dopo la direttiva comunitaria n. 31/2000* in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 264.

<sup>17</sup> Su questi problemi sia consentito rinviare, per tutti, a SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in questa Rivista, 2004, n. 2-3, 257.

<sup>18</sup> Il fascicolo n. 2-3 del 2004 è interamente dedicato agli atti della ricerca interuniversitaria cofinanziata dal Ministero dell'Università e della Ricerca sul tema "Fisco e Ambiente: *L'evoluzione dei sistemi impositivi tra politiche di sostegno del territorio e tassazione di nuove espressioni di ricchezza*", di cui lo studio del sottoscritto citato in nota precedente fa parte. Sullo stesso tema cfr. DI PACE, *Environmental taxation - Motivation, characteristics, advantages and disadvantages, measures and effects (abstract)*, in questa "Rivista", 2002, n. 1; ID., *La tassazione ambientale: motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti*, ivi, 160. A partire dal presente fascicolo, poi, la "Rivista" pubblicherà i testi delle relazioni presentate al Convegno Internazionale sul tema "La fiscalità nelle nuove politiche dell'intervento pubblico: sviluppo, mobilità, ambiente", tenutosi a Roma nei giorni 23 e 24 giugno 2005, organizzato con il contributo della "Rivista" e sotto il patrocinio della EATLP - EUROPEAN ASSOCIATION OF TAX LAW PROFESSORS. Tra queste, si segnala, in particolare, la relazione di URICCHIO, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta "bit tax". Prospettive di riforma della fiscalità di Internet*, in questo fascicolo, ove vengono analizzate le molteplici opportunità di tassazione offerte dalla diffusione di internet.

<sup>19</sup> Per una ricostruzione delle origini del fenomeno e della sua evoluzione nel tempo v. OSTERHAMMEL - PETERSSON, *Storia della globalizzazione*, Il Mulino, 2005. In termini generali cfr. FERRARESE, *Le istituzioni della globalizzazione*, Bologna, 2000. Sull'evoluzione, i contenuti e l'impatto sulle norme fiscali di questo fenomeno cfr. GERELLI, *Il fantasma della globalizzazione e la realtà dei sistemi tributari negli anni 2000*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, 449, ove si evidenzia come in un mercato globalizzato l'economia si divide in due parti: la prima, meno evoluta e legata al territorio, tende a coincidere con la *societas pauperum* e non ha grandi possibilità di sottrarsi alla sovranità impositiva dello Stato nazionale; la seconda, più avanzata, diviene centro di imputazione delle grandi ricchezze e si autorganizza al fine di sfuggire all'imposizione sottraendosi al controllo dei governi nazionali (op. cit., 461). MURARO, *Alla ricerca dell'equità tributaria: dalle scritture ai problemi attuali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, I, 358, sostiene che la globalizzazione dell'economia, lasciando allo Stato soltanto "l'imponibile offerto dai fattori poco mobili" (ivi, 370), produce effetti regressivi sul sistema tributario nazionale. Per ulteriori considerazioni in argomento cfr. TANZI, *Globalizzazione e sistemi fiscali*, Arezzo, 2002; OWENS, *Taxation within a Context of Economic Globalization*, in *Bul. fisc. doc.*, IBFD, 1998, 290 ss.; LUPI, *L'Amministrazione finanziaria alla prova della globalizzazione*, in *Rass. trib.*, 1999, 1127. Per un'analisi molto più risalente nel passato dei problemi fiscali connessi alla globalizzazione v. SALVIOLI, *Le doppie imposte in diritto internazionale*, Napoli, 1914, p. 1, che osserva come già a quell'epoca "fatto importantissimo nell'economia moderna è l'internazionalizzarsi dei capitali, il cosmopolitismo delle banche e delle borse. I prestiti di Stato e le grandi operazioni finanziarie varcano le barriere nazionali, ed hanno per mercato il mondo intero".





zione di notevole peso nelle scelte organizzative delle imprese multinazionali<sup>20</sup>. È perciò necessario che gli studiosi e gli operatori si preparino ad affrontare i problemi fiscali generati dalla più rapida e diffusa circolazione della ricchezza<sup>21</sup>. La Rivista non ha trascurato questi problemi dando ampio spazio all'analisi dei riflessi fiscali della localizzazione all'estero delle persone e delle imprese<sup>22</sup>.

Ma è l'integrazione sempre più stretta tra i diversi ordinamenti giuridici, attuata attraverso la rete dei trattati internazionali e le norme del diritto delle comunità di Stati, che determina la necessità di ricorrere a strumenti di indagine di carattere globale che siano in grado di oltrepassare i confini nazionali e di fornire, anche allo studioso ed all'operatore locale, gli elementi per un'interpretazione del diritto interno compatibile con il contesto giuridico internazionale<sup>23</sup>.

In una simile ottica possono essere raggiunte soluzioni più convincenti, anche in ordine alle questioni di diritto tributario interno, solo attingendo all'esperienza normativa, dottrinale e giurisprudenziale di altri Stati. Così facendo, tuttavia, si rischierebbe di accogliere una visione in certa misura strumentale sia del diritto tributario interno dei diversi Stati stranieri (il cui studio sarebbe finalizzato esclusivamente alla sua comparazione con il diritto nazionale) sia del diritto internazionale tributario (che verrebbe analizzato al solo scopo di verificare l'adeguamento del diritto tributario interno alle disposizioni approvate in sede internazionale).

Al contrario, la "Rivista" ha sempre rifiutato l'adozione di linee editoriali rivolte alla mera "importazione" del materiale giuridico di provenienza estera. Anzi, ha inteso porre le basi per realizzare uno scambio di informazioni a carattere bilaterale (o, meglio, plurilaterale), allo scopo di offrire alla intera comunità scientifica internazionale utili spunti per avviare e rendere permanente il dibattito sulla evoluzione dei fondamenti di una teoria generale della fiscalità internazionale.

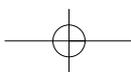
A questo scopo diviene indispensabile una pubblicazione scientifica avente un'ampia diffusione in più Stati e dedicata in modo specifico ai problemi della fiscalità internazionale (anzi, al più ampio ambito dei problemi internazionali della fiscalità). In questa ottica la "Rivista" ha individuato il proprio ambito di interesse sulla base di una no-

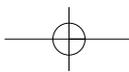
<sup>20</sup> V. ADONNINO, *La pianificazione fiscale internazionale*, in UCKMAR (a cura di) *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999. In tema anche GALLO, *Sviluppo, occupazione e competitività: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 1999, 967, ove si osserva che "il processo di globalizzazione economica in atto ha un effetto quasi sconvolgente sulla finanza pubblica", poiché il contribuente può in casi sempre più frequenti scegliere il paese meno esoso dove pagare almeno una parte dei tributi, attraverso una opportuna localizzazione degli investimenti finanziari e delle attività produttive o della propria sede di lavoro (ivi, 970).

<sup>21</sup> L'esortazione viene da UCKMAR, *Foreword*, in questa "Rivista", 1999, n. 1, 13 e, sul punto, 15; ID., *Presentazione*, ivi, 20 e, sul punto, 22.

<sup>22</sup> In questo contesto, la "Rivista" si è anche resa promotrice di un convegno sul tema *Sede del soggetto e imposizione fiscale*, tenutosi a Roma il 14 aprile 2000. Tra i testi delle relative relazioni pubblicati dalla "Rivista" si segnalano i contributi di TEJERIZO LOPEZ, *L'imposizione sui soggetti non residenti in Spagna*, in questa "Rivista", 2001, n. 1, 9; ID., *Taxation on non-residents in Spain*, ivi, 44; PERRONE, *Enti non residenti ed imposizione fiscale in Italia*, ivi, 107; ID., *Non-resident companies and taxation in Italy*, ivi, 113; SACCHETTO, *Imposizione tributaria e sede del soggetto nel diritto comunitario*, ivi, 77; ID., *Taxation and seat of the subject in Community law*, ivi, 92. Sullo stesso Convegno v., inoltre, la sintesi di AMATUCCI A., *Sede del soggetto ed imposizione fiscale (nota a margine del Convegno di Roma, aprile 2000)*; ID., *The seat of taxable bodies and taxation (footnotes to the convention held in Rome in April 2000)*, ivi, 147.

<sup>23</sup> In generale, su questi problemi v. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2005, ove ulteriori esauritivi richiami e, alle pagg. 587 ss., ampi riferimenti ai caratteri peculiari dell'interpretazione delle norme di diritto internazionale tributario. In tema anche VISMARA, *Profili internazionali ...*, cit., p. 69 ss..





zione molto ampia di “diritto tributario internazionale”, comprendente non soltanto il diritto tributario internazionale propriamente detto ma anche il diritto tributario europeo ed il diritto tributario comparato.

Quanto al diritto tributario internazionale “propriamente detto”, viene usualmente affermato che questo è formato a sua volta dal “diritto tributario internazionale in senso stretto” e dal “diritto internazionale tributario”<sup>24</sup>. Nella prima categoria vengono incluse le norme del diritto tributario interno che disciplinano fattispecie caratterizzate dalla presenza di elementi di estraneità al territorio dello Stato impositore, riferibili tanto ai profili sostanziali (relativi ai soggetti, all’oggetto o al presupposto dei tributi) quanto agli aspetti legati all’accertamento o alla riscossione<sup>25</sup>. A prima vista, pertanto, la fonte di produzione delle norme non assume un rilievo determinante nella definizione, poiché tanto le norme di fonte interna quanto quelle di fonte internazionale potrebbero presentare elementi di estraneità rispetto ad un determinato ordinamento nazionale. Nondimeno, l’area del diritto tributario internazionale “in senso stretto” viene solitamente circoscritta alle sole norme di fonte interna<sup>26</sup>.

D’altro canto, ciò che rileva al fine dell’inclusione di una norma nella categoria del “diritto internazionale tributario” è proprio la fonte da cui essa proviene, quando questa appartiene al diritto internazionale, sia esso consuetudinario o convenzionale<sup>27</sup>. Vi è da dire, tuttavia, che anche le convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione manifestano il loro carattere internazionale non solo nella fonte ma anche nel contenuto, avendo come effetto quello di stabilire, anche in deroga a quanto previsto dalle norme del diritto interno degli Stati firmatari, una speciale disciplina delle situazioni con elementi di estraneità in relazione alle quali si verifica una doppia imposizione e di prescrivere agli Stati contraenti di mantenere la disciplina interna in modo che resti conforme alla convenzione<sup>28</sup>.

<sup>24</sup> Per queste differenze v. UDINA, *Diritto internazionale tributario*, cit., 934-935, nonché CROXATTO, *Diritto internazionale tributario*, cit.. Sul punto v. anche VOGEL, *Il diritto tributario internazionale*, cit., p. 692 ss., ove si sottolinea che il termine “internazionale” costituisce pur sempre “un’espressione artificiale, un neologismo” e che lo stesso si può intendere sia con riferimento allo Stato che definisce soggette ad imposta determinate fattispecie sia con riferimento al contribuente (ivi, p. 695 ss.). La distinzione, anche se assai sfumata, appare anche in GARELLI, *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 8-9 il quale, partendo dalla premessa che il diritto finanziario fosse “ancora da costituire come corpo a sé”, definì come diritto tributario internazionale propriamente detto “l’applicazione della scienza della finanza internazionale ai singoli rami d’imposta, quali sono regolati dal diritto positivo internazionale vigente”, con il sussidio “della legislazione comparata, dei trattati internazionali e della giurisprudenza”. In argomento v. anche VISMARA, *Profili internazionali ...*, cit., p. 9 ss.

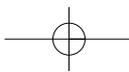
<sup>25</sup> Per un’accurata analisi di questi problemi, cfr. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, spec. p. 187 ss., p. 242 ss. e p. 42 ss., nonché, per l’analisi di un particolare profilo del problema nella normativa ante riforma, UCKMAR, *La tassazione degli stranieri*, cit., p. 105 ss.. Particolarmente calzante è la definizione di VOGEL, *Il diritto ...*, cit., p. 691-692, il quale definisce “per fattispecie che si verificano superando i confini nazionali” quelle “che implicano rapporti con ambiti territoriali o con ordinamenti giuridici relativi a più di uno Stato e per i quali si ponga come creditore tributario più di uno Stato”. Sul punto anche CARPENTIERI - LUPI - STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, spec. p. 11-14. Per ulteriori riferimenti cfr. VISMARA, *Profili internazionali ...*, cit., p. 10-11.

<sup>26</sup> Così CARPENTIERI - LUPI - STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, cit., p. 13.

<sup>27</sup> Così UDINA, *Diritto internazionale tributario*, cit., 935; CROXATTO, *Diritto internazionale tributario*, cit., 448; sul punto anche VISMARA, *Profili internazionali ...*, cit., p. 13, ove si considera il diritto internazionale tributario come “sotto-sistema del diritto internazionale pubblico”.

<sup>28</sup> In questo senso CROXATTO, *Diritto ...*, cit., 456. Sul punto v., altresì, MELIS, *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 1083. È diffusa l’idea che i limiti internazionali all’attività legislativa statale in materia tributaria non siano imposti dal diritto internazionale ma dallo stesso legislatore interno in virtù di un processo di autolimitazione della propria sovranità (così CROXATTO, *Diritto ...*, cit., 451). Tuttavia, norme disciplinanti l’esercizio dell’attività tributaria dei singoli Stati sono state individuate sia nel diritto internazionale consuetudinario sia nel diritto internazionale contrattuale (o pattizio). Sul punto, cfr. ancora CROXATTO, *Diritto ...*, cit., 449, nonché SACCHETTO, *Territorialità...*, cit., 317 ss.. Include il diritto convenzionale tra le fonti del diritto internazionale tributario anche ADONNINO, *Concorrenza di fonti nel diritto tributario internazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 729.





Ma anche dalle norme del diritto internazionale tributario possono scaturire norme ad oggetto puramente interno, caratterizzate come internazionali soltanto perché provenienti da una fonte sopranazionale<sup>29</sup>. In tali situazioni il legislatore nazionale si limita ad apportare all'ordinamento interno le modifiche necessarie per l'adempimento degli obblighi internazionali<sup>30</sup>. Da questa reciproca e costante integrazione tra ordini normativi distinti e sovrapposti consegue la necessità di ricostruire in un sistema unitario tutte le diverse categorie di fonti che disciplinano la fattispecie tributaria in ambito internazionale senza indugiare eccessivamente sul carattere interno o internazionale della disposizione.

Va sottolineato, tuttavia, che anche accogliendo una definizione del diritto tributario internazionale così ampia da comprendere non solo la totalità delle prescrizioni giuridiche relative all'imposizione di fattispecie transnazionali<sup>31</sup> ma anche le norme del diritto internazionale portanti comunque disposizioni di carattere fiscale, non si può prescindere del tutto da una classificazione in base alle fonti. Ciò in quanto, ferma restando l'inclusione di entrambe le categorie nella definizione di "diritto tributario internazionale", la fattispecie tributaria transnazionale attira la competenza di più fonti normative, tutte parimenti legittimate a disciplinarla, facendo sorgere delicati problemi in ordine alla prevalenza, in caso di conflitto, delle une sulle altre<sup>32</sup>.

Una sommaria rassegna delle tappe più salienti del cammino compiuto dimostrerà che la "Rivista", durante i suoi primi sei anni di vita, non ha trascurato nessuno dei diversi settori nei quali si articola la materia.

## 2.a) nel diritto tributario internazionale in senso stretto

In questo ambito la "Rivista" ha analizzato i temi che più di altri sono apparsi interessanti ed attuali nella evoluzione della dottrina e della giurisprudenza.

Tra questi un posto di sicuro rilievo hanno occupato le norme che individuano i criteri di collegamento con il territorio dello Stato dei diversi presupposti impositivi. Oltre ai numerosi contributi sul tema della stabile organizzazione già ricordati in precedenza<sup>33</sup>, la "Rivista" ha pubblicato numerosi scritti che analizzano con varie angolazioni il tema della residenza fiscale. Di notevole interesse in questo ambito sono gli scritti

<sup>29</sup> È il caso dell'imposta sul valore aggiunto, tributo del quale le direttive comunitarie stabiliscono anche la disciplina dei profili interni.

<sup>30</sup> In questo senso CROXATTO, *Diritto ...*, cit., 449.

<sup>31</sup> Definizione accolta da PUOTI, *Foreword*, cit., 9; ID., *Presentazione*, cit., 16, il quale rinvia all'opinione conforme di VOGEL, *Il diritto tributario internazionale*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario internazionale*, Vol. I-2 (Milano, 1994), p. 691 ed ivi, sul punto, p. 692-697.

<sup>32</sup> Sul punto AMATUCCI A., *The conflict between international and internal fiscal regulations*, in questa "Rivista", 1999, n. 1, 25; ID., *Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie*, ivi, 59; SEER, *National law, double taxation agreements and European law from a German point of view*, in questa "Rivista", 1999, n. 2, 99; ID., *Nationales recht, doppelbesteuerungsabkommen und Europarecht aus Deutscher sicht*, ivi, 119; SELICATO, *The adjustment of internal law to Community law as a determining factor in company policy*, in questa "Rivista", 1999, n. 1, 197; ID., *L'adattamento del diritto interno al diritto comunitario quale fattore discriminante della politica aziendale*, ivi, 212. In argomento v., altresì, ADONNINO, *Concorrenza di fonti ...*, cit.; PISANO, *Il rapporto tra norme interne, diritto convenzionale e diritto comunitario*, in UCKMAR - GARBARINO, *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995, p. 412; CASERTANO G., *Riflessioni in merito alla gerarchia delle norme tributarie alla luce della recente evoluzione del diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Rass. trib.*, 1995, 441; SANTAMARIA T., *Il coordinamento della disciplina convenzionale internazionale in materia fiscale con l'ordinamento interno*, in *Tributi*, 1995, 813.

<sup>33</sup> Per i riferimenti al materiale pubblicato dalla "Rivista" su questo tema si fa rinvio alla precedente nota 6.





ti che indagano sulla nozione di residenza fiscale in ambito comunitario per rilevare le peculiarità di tale *tertium genus*, che si inserisce tra la nozione fornita dal diritto interno e quella che scaturisce dal diritto convenzionale<sup>34</sup>. Di rilievo sono gli interventi in materia di tassazione dei soggetti non residenti<sup>35</sup>, nonché quelli che analizzano i fondamenti della disciplina dei criteri di collegamento evidenziando le tendenze più recenti in materia<sup>36</sup> ed effettuando analisi comparate<sup>37</sup>. In alcuni contributi, infine, sono stati esplorati i profili fiscali del trasferimento all'estero dei soggetti passivi<sup>38</sup>.

Tra i diversi casi di tassazione di situazioni reddituali transnazionali è stata esaminata in più occasioni la disciplina dei redditi prodotti all'estero nell'ambito di rapporti di lavoro dipendente<sup>39</sup> e parasubordinato<sup>40</sup>, entrambe oggetto di recenti modifiche in Italia. Non si è nemmeno trascurato di esaminare, nell'ambito della tassazione del comparto del reddito fisso, la disciplina fiscale delle pensioni<sup>41</sup> e della previdenza integrativa<sup>42</sup>, di cui è stata fornita un'analisi comparata.

Un ampio spazio è stato dedicato a vari livelli alla disciplina dei prezzi di trasferimento<sup>43</sup>, rivolgendo l'attenzione anche ad aspetti di dettaglio quali l'impiego di tali pratiche in un particolare settore economico<sup>44</sup> o l'uso di particolari clausole contrattuali a fini di *profit shifting*<sup>45</sup>, alle possibili applicazioni interne dell'istitu-

<sup>34</sup> Così SACCHETTO, *The EC Court of Justice and formal and substantial criteria in the taxation of non-residents of Member States: a new theorem by Fermat?*, in questa "Rivista", 1999, n. 1, 183; ID., *La Corte di Giustizia CE e i criteri formali e sostanziali nella imposizione dei soggetti non residenti degli Stati Membri: un nuovo teorema di Fermat?*, ivi, 190. Più ampiamente ancora SACCHETTO, *Imposizione tributaria e sede del soggetto nel diritto comunitario*, in questa "Rivista", 2001, n. 1, 77; ID., *Taxation and seat of the subject in Community law*, ivi, 92. In argomento anche MARINO, *Residenza fiscale, libertà fondamentali e normative antielusive nazionali*, in questa "Rivista", 2001, n. 2, 195; ID., *Tax residency, fundamental freedoms and national anti-avoidance laws*, ivi, 208; BIZIOLI, *Agevolazioni fiscali e "libertà fondamentali": i criteri di collegamento all'imposizione nella giurisprudenza comunitaria*, in questa "Rivista", 2001, n. 2, 349; ID., *Tax benefits and "fundamental freedoms": the localisation connection criteria in Community Case-law*, ivi, 358.

<sup>35</sup> PERRONE, *Enti non residenti ed imposizione fiscale in Italia*, ivi, 2001, 107; ID., *Non-resident companies and taxation in Italy*, ivi, 113; TEJERIZO LOPEZ, *L'imposizione sui soggetti non residenti in Spagna*, in questa "Rivista", 2001, n. 1, 9; ID., *Taxation on non-residents in Spain*, ivi, 44.

<sup>36</sup> Sul punto SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel paese di residenza*, in questa "Rivista", 2001, n. 2, 35; ID., *The evolution of the principle of territoriality and the crisis of taxation in the country of residence*, ivi, 58; KEMMEREN, *Convenzioni sulla doppia tassazione basate sull'origine e neutralità delle importazioni*, in questa "Rivista", 2001, n. 2; ID., *Origin-based double tax conventions and import neutrality*, ivi, 103.

<sup>37</sup> MICHIELSE, *Criteri giurisdizionali e nuovi stati membri dell'Unione Europea*, in questa "Rivista", 2001, n. 2, 124; ID., *Jurisdictional criteria and new EU Member States*, ivi, 142.

<sup>38</sup> In tema v. FUMAROLA, *On moving head office or fiscal domicile*, in questa "Rivista", 2000, n. 2, 221; ID., *Sul trasferimento di sede o di residenza all'estero*, ivi, 230.

<sup>39</sup> CARALLO, *Taxation of cross-border income derived from depended personal services, international conventions against double taxation and worldwide principle*, in questa "Rivista", 2000, 119; ID., *Tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, convenzioni internazionali contro la doppia imposizione e worldwide principle*, ivi, 130.

<sup>40</sup> LOLLIO, *Riflessioni a margine della nuova disciplina della collaborazione coordinata e continuativa*, 2001, n. 3, 130; ID., *Some thoughts on the new provisions on co-ordinated and continuous collaboration*, ivi, 165.

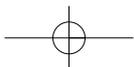
<sup>41</sup> GUTMANN, *Il trattamento fiscale delle pensioni, Un'analisi comparata*, in questa Rivista, 2001, n. 3, 109; ID., *Tax treatment of pensions*, ivi, 120.

<sup>42</sup> MARCHESI, *I regimi europei di tassazione dei fondi pensione: un esame comparato*, in questa "Rivista", 2004, n. 1, 145, con abstract in inglese.

<sup>43</sup> HAMAEEKERS, *Transfer pricing. History – State of the art – Perspectives*, in questa "Rivista", 1999, n. 3, I, 7.

<sup>44</sup> D'ANDREA, *Examining transfer prices in relation to services with a particular stress on insurance services*, in questa "Rivista", 1999, n. 3, IV, 351; ID., *Osservazioni sui prezzi di trasferimento con particolare riferimento ai servizi assicurativi*, ivi, 373.

<sup>45</sup> ROTONDARO, *Penal clause, confirming earnest, penalty and earnest as compensation for withdrawal in intragroups transactions: tax issues and tax planning opportunities*, in questa "Rivista", 2000, n. 2, 59; ID., *Clausola penale, caparra confirmatoria, multa o caparra penitenziale nelle transazioni intragruppo: opportunità di tax planning e problematiche fiscali*, ivi, 85.





to<sup>46</sup> ed alla sua costante evoluzione<sup>47</sup>. A ben vedere, il tema si presta ad una disamina da vari punti di vista, interessando non soltanto il diritto tributario internazionale in senso stretto ma anche il diritto internazionale tributario che, nel modello di convenzione Ocse, disciplina espressamente l'istituto, e il diritto comunitario, nel cui ambito sono da tempo previste norme procedurali per eliminare la doppia imposizione ed in ambito comunitario è da tempo allo studio un progetto di radicale revisione della materia<sup>48</sup>.

La "Rivista" ha dato più volte rilievo ai temi della tassazione delle attività di trasporto, aereo e marittimo intuendo che il tema della mobilità va posto al centro tra quello dello sviluppo economico e quello della salvaguardia del patrimonio ambientale. Oggi più che mai, infatti, è maturato il convincimento che i problemi della mobilità condizionano la crescita economica costituendo un onere occulto non solo in termini di costi monetari ma anche in termini di diminuita disponibilità di tempo, fattore che pregiudica in misura sempre più rilevante la capacità produttiva delle imprese ed i bilanci delle famiglie<sup>49</sup>. Ed è per questo che una accorta politica di incentivi e disincentivi fiscali nell'uso dei diversi mezzi di trasporto, unita ad appropriate regolamentazioni, può costituire un forte stimolo alla ripresa economica<sup>50</sup>.

In un'agevolazione unita alla semplificazione si risolve il regime della "tonnage tax", introdotto in Italia a seguito della legge delega 7 aprile 2005 n. 80, sistema di tassazione forfetaria costituente una soluzione pratica ai problemi di localizzazione del reddito delle imprese di navigazione marittima, al quale la "Rivista" ha dedicato ampio spazio, sia sotto il profilo della sua integrazione nel sistema fiscale europeo<sup>51</sup> sia sotto il profilo del suo inserimento nel contesto delle norme nazionali in materia di imposizione diretta<sup>52</sup>, sia, infine, sotto il profilo del suo impatto economico sulle imprese del settore<sup>53</sup>.

<sup>46</sup> SELICATO, *Internal transfer pricing and the tax regime of groups of companies: notes for a comparative analysis*, in Riv. dir. trib. int., 1999, n. 3, III, 323; ID., *Il transfer pricing interno e la disciplina fiscale dei gruppi di imprese: appunti per una analisi comparata*, ivi, 336.

<sup>47</sup> In tema v. GAY, *Il valore normale nelle transazioni infragruppo: realtà, esperienze e prospettive*, di prossima pubblicazione in questa "Rivista".

<sup>48</sup> V. al riguardo COMMISSIONE EUROPEA, *Un mercato interno senza ostacoli inerenti alla tassazione delle società - Risultati, iniziative in corso e problemi ancora da risolvere*, COM(2003)726 def.. Con particolare riferimento ai prezzi di trasferimento v. COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicato sui lavori del forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento nel settore della tassazione delle società dall'ottobre 2002 al dicembre 2003 e su una proposta di codice di condotta per l'effettiva attuazione della convenzione di arbitrato (90/436/CEE del 23 luglio 1990)*, COM(2004)297 def..

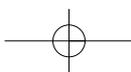
<sup>49</sup> Sulla situazione italiana v. TAMBURRINO, *Un Paese sull'orlo di una crisi di traffico*, ne Il Mulino, 2005, n. 5, 919, ove interessanti considerazioni sul rapporto tra mobilità e sviluppo e fra mobilità e ambiente e la proposta di incentivare l'uso della rete informatica per passare ad "una mobilità fatta sempre meno di energia e sempre più di informazioni, cioè una mobilità intelligente" (ivi, 920-922).

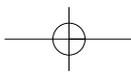
<sup>50</sup> In questo senso v. no i contenuti del Convegno internazionale sul tema "La fiscalità nelle nuove politiche dell'intervento pubblico: sviluppo, mobilità, ambiente", tenutosi a Roma nei giorni 23 e 24 giugno 2005,

<sup>51</sup> PUOTI, *La fiscalità marittima nell'Unione Europea, la prospettiva italiana anche alla luce della legge delega per la riforma del sistema tributario*, in questa "Rivista", 2001, n. 3, 9; ID., *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*, ivi, 21; BERGANTINO, *La tonnage tax: il progetto italiano e le esperienze europee*, ivi, 49; ID., *Tonnage tax: the italian proposal and the European experiences*, ivi, 79.

<sup>52</sup> LEO, *La cosiddetta "tonnage tax" - Ipotesi di introduzione in Italia*, in questa "Rivista", 2001, n. 3, 33; ID., *The so-called "tonnage tax" - Possibility of introduction into Italy*, ivi, 41.

<sup>53</sup> BROWNIGG, *"Tonnage tax": un nuovo inizio?*, in questa "Rivista", 2001, n. 3, 353; ID., *"Tonnage tax": a new beginning?*, ivi, 362; GUINIER, *Un ambiente competitivo per i trasporti marittimi europei*, in questa "Rivista", 2001, n. 3, 370; ID., *A competitive environment for European shipping*, ivi, 385. Da ultimo ancora PUOTI, *La leva fiscale e lo sviluppo del settore marittimo, relazione al Convegno internazionale sul tema "La fiscalità nelle nuove politiche dell'intervento pubblico: sviluppo, mobilità, ambiente"*, tenutosi a Roma nei giorni 23 e 24 giugno 2005, di prossima pubblicazione in questa "Rivista".





Anche per le attività di trasporto aereo, nelle quali è insito il carattere transnazionale, il sistema impositivo presenta carattere diverso e derogatorio<sup>54</sup>, tanto da essere trattato da una specifica disposizione del modello Ocse<sup>55</sup>.

## 2.b) nel diritto internazionale tributario

In questa definizione viene usualmente compreso l'insieme delle norme del diritto internazionale che limitano o regolano la potestà normativa degli Stati in materia tributaria. È opinione di alcuni che i limiti internazionali all'attività legislativa statale in materia tributaria non siano imposti dal diritto internazionale ma dallo stesso legislatore nazionale che, attraverso l'adattamento della norma interna, pone limiti alla propria sovranità<sup>56</sup>. Tuttavia, le norme disciplinanti l'esercizio dell'attività tributaria dei singoli Stati concernenti fattispecie transnazionali, presenti anche in alcuni principi del diritto internazionale consuetudinario (dal quale sono stati desunti i principi generali di territorialità e parità di trattamento), scaturiscono in massima parte dal diritto internazionale contrattuale (o pattizio)<sup>57</sup>.

Dai diversi trattati internazionali in materia tributaria scaturiscono norme che disciplinano sia gli aspetti di carattere sostanziale, concernenti la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati contraenti, sia gli aspetti di carattere procedurale, riguardanti la cooperazione tra gli Stati contraenti ai fini dell'accertamento e della riscossione dei tributi. La "Rivista" ha presidiato entrambi i profili, intervenendo sui temi più interessanti e controversi.

Il tema della cooperazione amministrativa in materia fiscale ha interessato da tempo le istituzioni internazionali e la dottrina, poiché in assenza di uno specifico accordo internazionale non vi è alcuna possibilità per lo Stato impositore di esercitare in un altro Stato le attività strumentali alla realizzazione del tributo, a meno che tale altro Stato non gli presti spontaneamente la sua assistenza. A detta di molti<sup>58</sup>, in questa materia opererebbe un vero e proprio "principio di non collaborazione" derogato soltanto dalle limitazioni di sovranità cui lo Stato consente aderendo ad accordi internazionali. Sull'argomento la "Rivista" è intervenuta più volte<sup>59</sup>.

Particolare attenzione ha inoltre suscitato l'approvazione nell'aprile del 2002, da parte del *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information* dell'Ocse, di un

<sup>54</sup> Per questa affermazione vedi ADONNINO, *Profili impositivi delle imprese di trasporto aereo e marittimo*, in questa "Rivista", 2002, n. 3, 7; ID., *Tax regime of shipping and air transport enterprises*, ivi, 50.

<sup>55</sup> In tema PICCIAREDDA, *Notes on convention for the avoidance of double taxation on income: international air transport*, in questa "Rivista", 2000, n. 3, 38.

<sup>56</sup> Così CROXATTO, *Diritto internazionale tributario*, in *Digesto, Disc. priv., Sez. comm., Vol. IV*, Torino, 1989, 640, nonché in *Rass. trib.* 1989, I, 447, ed ivi 451.

<sup>57</sup> Sul punto, cfr. ancora CROXATTO, *Diritto tributario internazionale*, cit., 449, nonché SACCHETTO, *Territorialità...*, cit., 317 ss.. Include il diritto convenzionale tra le fonti del diritto internazionale tributario anche ADONNINO, *Concorrenza di fonti...*, cit., 730.

<sup>58</sup> SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, in *Boll. trib. inf.*, 1990, 487 (Parte I) e 563 (Parte II), ed ivi, sul punto, Parte I 488; TOSI, *La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali in materia di imposte dirette*, in *Il Fisco*, 2001, 11731 ed ivi 11732; LUPI, *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur.*, Vol. XXXI, Roma, 1994, 2.

<sup>59</sup> Sul punto BARASSI, *Exchange of information*, in questa "Rivista", 1999, n. 3, 59; ID., *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, ivi, 90. Dello stesso Autore, *Lo scambio di informazioni nella UE*, ivi, 2001, n. 2, 327; ID., *The exchange of information within the EU*, ivi, 338. In tema anche GRAU RUIZ, *Exchange of information between Spain and other EU Member States*, in questa "Rivista", 2003, 91; ID., *Lo scambio di informazioni tra la Spagna e gli altri Stati membri dell'UE*, ivi, 111.



modello di accordo finalizzato a favorire la cooperazione internazionale nella materia fiscale attraverso lo scambio di informazioni<sup>60</sup>. Gli aspetti più innovativi del nuovo modello sono stati rinvenuti nella disciplina più rigorosa dell'obbligo di fornire le informazioni, concepito sulla base di un particolare concetto di reciprocità<sup>61</sup>. Il nuovo modello di accordo, sia per l'incisività delle sue prescrizioni sia per l'adesione di un gran numero di Stati o territori considerati "paradisi fiscali"<sup>62</sup>, sembra costituire uno strumento idoneo a contrastare, in modo più efficace di quanto non avvenisse nel passato<sup>63</sup>, il fenomeno della concorrenza fiscale dannosa<sup>64</sup>.

Tra i temi attinenti al diritto internazionale tributario "sostanziale", La "Rivista" ha dedicato attenzione anche all'abuso dei trattati fiscali a fini di evasione o di elusione<sup>65</sup> ed alla localizzazione dei redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata. In questo ambito sono stati esaminati i rapporti dei regimi interni in materia di C.F.C. (*Controlled Foreign Companies*) con le convenzioni bilaterali modello Ocse<sup>66</sup> e la normativa comunitaria<sup>67</sup>, portati alla ribalta dalla giurisprudenza.

Infine, va ricordato per il notevole pregio scientifico e l'elevato contenuto innovativo un autorevole contributo raccolto dalla "Rivista" sull'opportunità di introdurre all'interno dei trattati in materia fiscale una clausola che consenta di devolvere al giudizio vincolante di arbitri indipendenti le controversie sulla loro interpretazione ed esecuzione<sup>68</sup>.

## 2.c) nel diritto tributario europeo

La "Rivista" ha manifestato un costante interesse per il diritto tributario europeo, tenendo conto del fatto che, ormai, l'Unione europea ha dato vita ad un ordinamento sovrannazionale integrato nei sistemi giuridici dei singoli Stati membri ed ha avviato, anche se per il momento senza successo, le procedure per l'introduzione nel diritto interno di ciascuno Stato membro di una Costituzione che ne riordini i principi fondamentali<sup>69</sup>.

Sotto questo profilo rivestono notevole interesse taluni autorevoli contributi in materia di ravvicinamento delle disposizioni fiscali degli Stati membri dell'Unione europea, che la "Rivista" ha pubblicato nel passato ma che conservano tuttora grande at-

<sup>60</sup> I testi dell'Accordo e del relativo commentario sono reperibili sul sito <http://www.oecd.org>.

<sup>61</sup> In argomento SELICATO, *Il Modello di convenzione Ocse del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in questa "Rivista", 2004, n. 1, 11.

<sup>62</sup> GARCIA PRATS, *Prevention of use and abuse of tax havens*, in questa "Rivista", 1999, n. 2, 65.

<sup>63</sup> Era diffusa nel passato l'idea che l'esistenza di un'area ristretta di cooperazione finisse per penalizzare proprio gli Stati che vi avevano aderito, favorendo l'allocazione della ricchezza in aree nelle quali non operavano accordi di tal fatta. Per simili riflessioni SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale ...*, cit., Parte I, 499-500, il quale ha notato che "il risultato davvero paradossale" dell'adozione di un simile schema "sarebbe che i santuari dell'evasione vedrebbero rafforzati i propri privilegi".

<sup>64</sup> In argomento DA EMPOLI, *Harmful tax competition*, in questa "Rivista", 1999, n. 2, 319, nonché MELCHIONNA, *Concorrenza fiscale internazionale e diritto internazionale tributario: spunti e riflessioni*, in questa "Rivista", 2002, n. 1, 207.

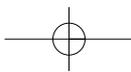
<sup>65</sup> PIRES, *International tax evasion and avoidance*, in questa "Rivista", 1999, n. 2, 51.

<sup>66</sup> TERRADOS, *International fiscal transparency in the Spanish legal system*, in questa "Rivista", 2000, n. 3, 259; ANTONINI P., *The compatibility of CFC legislation with tax treaties*, in questa "Rivista", 2002, n. 3.

<sup>67</sup> ROTONDARO, *Alcune implicazioni della sentenza Centros ovvero sulla compatibilità dell'istituendo regime CFC italiano con il diritto comunitario*, in questa "Rivista", 2001, n. 1, 387; ID., *Some implications of the Centros judgement and on the compatibility with community law of the Italian CFC regime to be instituted*, ivi, 433.

<sup>68</sup> Si allude a PARK, *L'arbitrato nei trattati sulle imposte sui redditi*, in questa "Rivista", 2003, 5.

<sup>69</sup> Per una completa disamina dei principi fondamentali del diritto comunitario in materia fiscale alla luce del Trattato di Costituzione per l'Europa sottoscritto a Roma il 29 ottobre 2004 cfr. LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Milano, 2005. Sul punto v., altresì, BIZIOLI, *Imposizione e Costituzione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 233 ed ivi, in part., 252-255, ove si osserva che "la materia fiscale non



tualità, nei quali si evidenziano gli ostacoli politici e giuridici che ostacolano l'effettivo ravvicinamento delle legislazioni<sup>70</sup>.

Interessanti spunti sono offerti anche dagli studi che hanno preso in esame i rapporti tra i principi fondamentali del diritto comunitario e l'imposizione fiscale. In questo ambito sono degni di menzione quelli attinenti all'individuazione della nozione di gruppo di società nel diritto tributario europeo<sup>71</sup> ed alle implicazioni fiscali del diritto di stabilimento delle società<sup>72</sup> e quelli che mettono in luce le difficoltà insite negli attuali meccanismi di decisione in materia fiscale, basati sulla regola dell'unanimità<sup>73</sup>.

Passando ad aspetti più specifici dell'imposizione sui redditi transnazionali, la "Rivista" ha dato ampio risalto ai problemi insiti nella tassazione dei flussi di dividendi intracomunitari, sotto il profilo dei rapporti tra norme comunitarie, convenzioni internazionali e disposizioni antielusive interne<sup>74</sup>.

Con riferimento alle imposte indirette e sulla cifra di affari, la "Rivista" ha anche pubblicato originali contributi riguardanti la stabile organizzazione nell'Iva<sup>75</sup>, le nuove norme Iva sul debitore d'imposta<sup>76</sup>, i controlli fiscali in materia di imposta sul valore aggiunto<sup>77</sup> e la tutela delle risorse proprie della Comunità<sup>78</sup>.

Sotto il profilo del metodo, va infine sottolineato che è divenuto indirizzo costante nell'impostazione del lavoro redazionale il monitoraggio continuo della giurisprudenza della Corte di giustizia europea per ricercare, annotare e pubblicare le pronunce più interessanti ed innovative<sup>79</sup>.

---

ha ricevuto, all'interno della Costituzione europea, una diversa regolamentazione rispetto a quella del Trattato CE". Va ricordato, peraltro, che prima della firma del Trattato ASTRID (ASSOCIAZIONE PER GLI STUDI E LE RICERCHE SULLA RIFORMA DELLE ISTITUZIONI DEMOCRATICHE), *Per la Costituzione dell'Unione europea - Convergenze, divergenze, percorsi possibili (e qualche proposta) - Aspetti fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, IV, 97, aveva formulato, senza successo, la proposta di inserire nel testo del Trattato costituzionale predisposto dalla Convenzione europea la disciplina di alcuni principi fondamentali quali quelli del consenso al tributo, della capacità contributiva e della solidarietà sociale.

<sup>70</sup> GALLO, *Single market and tax regulations: tax co-ordination and its juridical aspects*, in questa "Rivista", 2000, n. 2, 9; ID., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, ivi, 34.

<sup>71</sup> MOSSNER, *Towards a uniform notion of "group" and "control" of enterprise for European tax purposes*, in questa "Rivista", 2003, 67; ID., *Verso una nozione uniforme di "gruppo" e "controllo" di impresa ai fini della imposizione europea*, ivi, 79.

<sup>72</sup> AMATUCCI F., *Responsabilità fiscale limitata delle società non residenti e libertà di stabilimento*, in questa "Rivista", 2001, n. 2, 157; ID., *Limited tax liability of non resident companies and freedom of establishment*, ivi, 176. In tema anche BIZIOLI, *Agevolazioni fiscali e "libertà fondamentali": i criteri di collegamento all'imposizione nella giurisprudenza comunitaria*, in questa "Rivista", 2001, n. 2, 349; ID., *Tax benefits and "fundamental freedoms": the localisation connection criteria in Community Case-law*, ivi, 358; WATTEL, *Giurisdizione in materia di imposta sulle società nell'UE e differenza tra filiali e sussidiarie; dislocazione distinta da discriminazione e disparità; un appello alla territorialità*, ivi, 2004, n. 1, 35.

<sup>73</sup> BENIGNA, *The European Union's enlargement and the mechanism of decision in fiscal matters*, in questa Rivista, 2000, n. 3, 276; ID., *L'allargamento dell'Unione Europea e I meccanismi di decisione in materia fiscale*, ivi, 281.

<sup>74</sup> Su questi aspetti RADLER, *Limitations of treaty benefits in Germany*, in questa "Rivista", 2000, n. 1, 11; AMYAS D'ANIELLO, *Tax regime of European holdings. Considerations on the anti-avoidance provisions contained in the Italian regime of Community dividends*, in questa "Rivista", 2000, n. 1, 137; ID., *Il regime fiscale delle holding europee. Riflessioni a margine della normativa anti-abuso contenuta nella disciplina italiana dei dividendi comunitari*, ivi, 170.

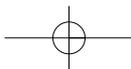
<sup>75</sup> GIORGI, *Permanent establishment in the vat system: internal and community aspects*, ivi, 2000, n. 1, 23; ID., *La stabile organizzazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, ivi, 59.

<sup>76</sup> PENNELLA, *La Direttiva 65/2000/CE sul debitore d'imposta Iva per le operazioni effettuate in un altro Stato membro e la sua attuazione in Italia*, in questa "Rivista", 2002, 146; ID., *Vat Directive 65/2000/EC on the person liable for payment of tax for transactions carried out in another Member State and its implementation in Italy*, ivi, 171.

<sup>77</sup> DURASTANTE, *Il sistema dei controlli nell'ambito della cooperazione amministrativa tra gli stati membri*, in questa "Rivista", 1999, n. 2, IV 324.

<sup>78</sup> GIORDANO, *Notes on the protection of the European Community's own resources*, in questa "Rivista", 1999, n. 2, I, 115; ID., *Appunti sulla tutela delle risorse proprie comunitarie*, ivi, 135.

<sup>79</sup> La citazione degli estremi di tutte le sentenze della Corte pubblicate nella "Rivista" si tradurrebbe in un lungo ed inutile elenco. Al riguardo preme sottolineare che tutte le pronunce sono accompagnate da un sintetico commento redazionale che ne riassume i contenuti indicandone i precedenti.





## 2.d) nello studio dei sistemi fiscali stranieri e nella comparazione

Una larga parte degli sforzi compiuti dalla “Rivista” nel corso della sua attività si è sviluppata nell’acquisizione e nell’analisi delle informazioni sulle norme tributarie di altri Stati. Un autorevole punto di riferimento in questa direzione è stato fornito da lavoro compiuto dalla EATLP – European Association of Tax Law Professors, che si è dedicata fin dalla sua costituzione ad una attenta ricostruzione e comparazione delle norme appartenenti ai sistemi fiscali dei diversi Stati membri dell’Unione europea<sup>80</sup>.

L’indagine sviluppata dalla “Rivista” nel campo del diritto tributario comparato si è mossa su due diversi livelli: in primo luogo, sono stati esaminati a fini puramente conoscitivi i profili più interessanti e controversi delle norme interne di taluni sistemi fiscali stranieri; in altre occasioni è stato realizzato un vero e proprio confronto tra le norme di due o più Stati che trattano i medesimi istituti, ponendone in evidenza similitudini e differenze<sup>81</sup>.

L’analisi dei sistemi fiscali stranieri ha toccato gli aspetti più rilevanti ed attuali nelle legislazioni degli Stati esaminati. Di rilievo gli spunti sul sistema spagnolo di fiscalità locale, sicuramente uno dei più maturi tra quelli europei nella concreta applicazione del federalismo fiscale<sup>82</sup>, nonché del sistema fiscale della Polonia, Paese aderente all’Unione europea del quale sono stati toccati gli aspetti civilistici e fiscali dell’avvio di nuove iniziative economiche<sup>83</sup>. In tale contesto non sono stati trascurati i profili economici della fiscalità internazionale<sup>84</sup> e comparata<sup>85</sup>.

Un più spiccato taglio comparatistico hanno numerosi studi di carattere specifico. In questa ottica è interessante l’analisi dei sistemi di tassazione delle imprese di navigazione nella normativa degli altri Stati europei, tenuto conto delle recenti modifiche introdotte in Italia<sup>86</sup>. Di rilievo anche gli studi comparati sul trattamento fiscale nei diversi Stati membri UE delle pensioni<sup>87</sup> e dei redditi di lavoro “parasubordinato”<sup>88</sup>. Il metodo comparatistico si dimostra particolarmente efficace negli

<sup>80</sup> Tra i numerosi studi di diritto tributario comparato promossi dall’Associazione cfr.: LANG M. – AIGNER H.J. – SCHEUERLE U. – STEFANER M., *CFC legislation tax treaties and EC law* (Kluwer, The Hague, 2003); SCHON (a cura di), *Tax competition in Europe* (Amsterdam, 2003); ESSERS – RIJKERS (a cura di), *The notion of income on capital*, atti del Convegno annuale EATLP, Colonia, 12-14 giugno 2003, Amsterdam, 2005.

<sup>81</sup> Per le differenze tra lo studio del diritto straniero e la comparazione vera e propria cfr. BARASSI M., *La comparazione nel diritto tributario*, ed. provv., Bergamo, 2002, p. 15 ss.; ID., *Comparazione giuridica e studio del diritto tributario straniero*, in UCKMAR (a cura di), *Corso di diritto tributario*, Padova, 2005, pagg. 2-3 del dattiloscritto.

<sup>82</sup> ANIBARRO PEREZ, *Municipal taxes in Spain*, in *Riv. dir. trib. int.*, 1999, n. 2, I, 9.

<sup>83</sup> POZZO, *Aspects of commercial and tax law linked to the formation of a joint venture corporation in Poland by an Italian enterprise*, in questa “Rivista”, 1999, n. 3, I, 153; ID., *Profili di diritto commerciale e tributario connessi alla costituzione di una joint venture societaria in Polonia da parte di un’impresa italiana*, ivi, 204.

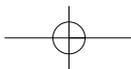
<sup>84</sup> In tema DA EMPOLI, *The influence of tax system on company choices*, in questa “Rivista”, 1999, n. 1, I, 177; ID., *L’influenza del sistema fiscale sulle scelte d’impresa*, ivi, 180; DI STEFANO, *Company groups and tax system*, ivi, 323; ID., *Gruppi di imprese e sistema fiscale*, ivi, 328.

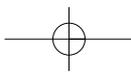
<sup>85</sup> In proposito cfr. SIEGEL, *The effects of tax law in the United States*, in questa “Rivista”, 1999, n. 1, I, 152.

<sup>86</sup> BERGANTINO, *La tonnage tax: il progetto italiano e le esperienze europee*, in questa “Rivista”, 2001, n. 3, 49; ID., *Tonnage tax: the italian proposal and the European experiences*, ivi, 79.

<sup>87</sup> GUTMANN, *Il trattamento fiscale delle pensioni, Un’analisi comparata*, in questa “Rivista”, 2001, n. 3, 109; ID., *Tax treatment of pensions*, ivi, 120.

<sup>88</sup> LOLLIO, *Riflessioni a margine della nuova disciplina della collaborazione coordinata e continuativa*, questa “Rivista” 2001, n. 3, 130; ID., *Some thoughts on the new provisions on co-ordinated and continuous collaboration*, ivi, 165.





studi nei quali si comparano le disposizioni in vigore in due Stati su particolari istituti giuridici<sup>89</sup>.

Con l'analisi nel campo del diritto tributario comparato, che la "Rivista" ha affrontato sulla base di una precisa impostazione di metodo<sup>90</sup>, è stata raccolta e messa a disposizione dei Lettori una grande quantità di elementi utili ad analizzare i sistemi fiscali di diverse Nazioni. Avvalendosi di queste conoscenze i più attenti osservatori del contesto internazionale hanno rilevato interessanti punti di contatto tra i sistemi fiscali dei singoli Stati, evidenziando "una rilevanza universale della teoria generale del diritto tributario che, già garantita dalle sue fondamenta concettuali, trova accentuazione nei principi di riserva di legge, capacità contributiva, progressività ed eguaglianza sostanziale e sempre maggiormente nella certezza del diritto: principi ormai diffusi nelle Corti costituzionali europee e riletti utilmente in chiave moderna da una dottrina culturalmente sempre più raffinata"<sup>91</sup>.

L'ampio respiro temporale che caratterizza ogni rivista giuridica consentirà di superare le perplessità mosse in passato dalla dottrina con riferimento alla concreta possibilità di porre le basi di una autonoma teoria della comparazione giuridica in una materia come quella del diritto tributario che, non soltanto in Italia, è caratterizzata da continui mutamenti<sup>92</sup>.

Del resto, l'approfondimento al massimo livello dell'analisi comparatistica, della cui necessità nel diritto tributario ormai nessuno più discute<sup>93</sup>, si impone in misura anche maggiore nella nostra materia, a causa del carattere altamente tipizzato della fattispecie tributaria che, oltre ad essere richiesta da concrete esigenze di certezza giuridica, trova conferma in molti Stati europei ed extraeuropei in un esplicito precetto costituzionale<sup>94</sup>.

<sup>89</sup> PETRILLO, G., *L'interpello nello statuto dei diritti del contribuente: un parallelo con la corrispondente esperienza spagnola*, in questa "Rivista", 2001, n. 3, 2002; ID., *Interpellation in the Statute of Taxpayers' rights: a parallel with the corresponding experience in Spain*, ivi, 248. Con riferimento ad uno speciale profilo dell'accertamento v. AGUALLO AVILÉS - GARCIA BERRO, *Il dovere di collaborare con l'Amministrazione finanziaria ed il diritto di non autoincriminarsi. Un'analisi critica della questione alla luce della giurisprudenza europea e statunitense*, in questa "Rivista", 2001, n. 1, 176; ID., *El deber de colaborar con la administracion tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un analisis critico de la cuestion a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana.*, ivi, 228.

<sup>90</sup> Per una verifica concreta cfr. AA.VV., *Convegno internazionale su "La comparazione ne diritto tributario: metodi, applicazioni e orientamenti in ambito internazionale"*, in questa "Rivista", 2001, n. 3, 407; ID., *International Conference on "Comparative tax law: methods, applications and international guidelines"*, ivi 414.

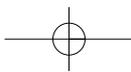
<sup>91</sup> Così AMATUCCI A., *Prefazione* a ID., *Trattato di diritto tributario*, cit., p. XIV, opera in cui si analizza la struttura dell'odierno sistema tributario avvalendosi di contributi della migliore dottrina internazionale, integrati all'interno di un disegno unitario ed organico a prescindere dalla loro origine territoriale. Per un'analisi comparata dei principi di uguaglianza e non discriminazione nei sistemi fiscali dei diversi Stati membri UE cfr. MEUSSEN G.T.K., *The principle of equality in European taxation* (Kluwer, The Hague, 1999).

<sup>92</sup> Per l'affermazione di dubbi siffatti, cfr. BIRD, *A note on the fragility of international tax comparisons*, in Int. bull. for fiscal doc. 1988, 198, ripresa da GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., p. 11, il quale osserva al riguardo che "ove si consideri che esistono centinaia di convenzioni in materia tributaria, detta opera ricostruttiva, oltre ad essere materialmente inattuabile, in ogni caso risulterebbe priva di capacità descrittiva ed esplicativa".

<sup>93</sup> Costituiscono concreta testimonianza di tale tendenza l'istituzione, anche in Italia, di numerose cattedre universitarie per l'insegnamento del diritto tributario comparato e le diverse pubblicazioni editte su questo tema. Tra queste, oltre ai già citati lavori di Barassi, si segnala, nella letteratura straniera, THURONYI V., *Comparative tax law* (Kluwer, The Hague, 2003). Ad ulteriore conferma v. RUSSO, *Influenze tedesche sulle prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario nella Comunità europea: l'esperienza della repubblica Federale Tedesca* (Milano, 1997), 137, ove, pur diffidandosi dalla tentazione di indulgere al richiamo di facili "operazioni di trapianto normativo", si delinea la concreta utilità di un raffronto su basi scientifiche di ordinamenti appartenenti a Stati diversi (op. cit., 148).

<sup>94</sup> Per una disamina comparata del principio di legalità tributaria cfr. UCKMAR V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, II. Ed. (Padova, 1999).





Pertanto, attraverso il continuo “monitoraggio” su scala planetaria delle innovazioni normative, degli orientamenti giurisprudenziali e delle più avvertite elaborazioni di pensiero, la “Rivista” si prenderà carico di individuare le linee-guida di una teoria generale del diritto tributario comparato, in modo tale da fornire all’interprete una chiave di lettura unitaria dei sistemi fiscali di ogni Nazione.

### 3. Gli sviluppi recenti ed i programmi futuri

Dopo una prima fase di avviamento, la Rivista ha dato corso ad un processo di ristrutturazione e di rilancio ad ampio spettro che ha avuto i primi effetti a partire dall’annata 2003 e darà i suoi primi risultati con i fascicoli successivi. Tale processo ha interessato tanto gli aspetti organizzativi ed editoriali quanto quelli più direttamente tecnico-scientifici.

Sotto il primo profilo, la stampa e la distribuzione è stata affidata ad una nuova Casa editrice, l’Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato (IPZS) - S.p.A., che, forte della sua storica esperienza di editore istituzionale, si è impegnata a seguire la Direzione Scientifica della Rivista nel suo programma di rinnovamento. Effetto evidente di tale cambiamento è stata la nuova veste grafica, decisamente migliore di quella precedente, una maggiore qualità della stampa ed una più attenta cura dei testi.

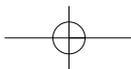
Per una maggiore funzionalità della struttura, le diverse redazioni locali sono state unificate in un’unica struttura con sede a Roma. Si auspica, altresì, che in breve termine la Direzione della Rivista possa essere affiancata da un Comitato Scientifico e da un Comitato di Redazione nei quali sia molto più ampia ed attiva la presenza di studiosi stranieri e in particolare di soci EATLP.

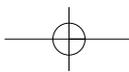
Grazie a questa maggiore partecipazione la “Rivista” intende consolidare il suo ruolo di *think tank* della fiscalità internazionale e di porsi, in Italia ed all’Estero, come punto di riferimento e sede di dibattito sulle tematiche più attuali e interessanti nell’evoluzione del diritto tributario internazionale, europeo e comparato, nonché del diritto tributario domestico avente rilievo sul piano internazionale e comunitario.

La sfida che la Rivista intende raccogliere con l’appoggio di una Casa Editrice di primo piano in Italia nel campo dell’editoria istituzionale è molto impegnativa. Lo scenario che si va delineando necessita di strumenti di indagine di carattere globale che spaziano oltre i confini territoriali e forniscano tanto allo studioso quanto all’operatore del diritto tributario nazionale gli elementi per una sistemazione della materia armonizzata con il contesto internazionale.

Attingendo all’esperienza normativa, dottrinale e giurisprudenziale degli altri Paesi, potranno forse raggiungersi soluzioni più convincenti in ordine alle problematiche dibattute nel nostro Paese, pervenendo così ad una visione in certo qual modo “strumentale” sia del diritto tributario interno di ciascuno Stato straniero (per la comparazione che potrà essere compiuta tra gli analoghi istituti dei singoli diritti nazionali) sia del diritto internazionale tributario (per la necessità che il diritto tributario interno si adegui alle disposizioni approvate in sede internazionale).

Con ciò, tuttavia, non si intende assumere un atteggiamento “egoistico” nei confronti degli ordinamenti tributari e delle istituzioni sovranazionali competenti in mate-





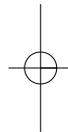
ria fiscale; anzi, l'intento è quello di orientare e offrire alla Comunità scientifica internazionale utili spunti per avviare e rendere permanente il dibattito sulla evoluzione dei fondamenti teorici della nostra materia.

L'impegno che si assume è quello di portare il flusso di informazioni a livelli adeguati a questo scopo, sia per aggiornamento sia per copertura territoriale. E ciò non solo per l'Italia e l'Unione europea, ove ormai la diffusione di sentenze, note, circolari, resoconti ed altri atti di cui si è ritenuta utile la pubblicazione sulla "Rivista" è capillare e tempestiva e, in molti casi, disponibile "in tempo reale" grazie ad *internet*, ma soprattutto per il resto del mondo e, in tale ambito, quanto meno per gli Stati non solo europei con i quali l'Italia intrattiene più frequenti e cospicue relazioni commerciali, di cui sarebbe utile, anche nell'ottica di un'analisi di tipo comparato, conoscere la giurisprudenza e gli orientamenti della prassi amministrativa sulle principali problematiche del diritto tributario internazionale. Per garantire un simile risultato sono in corso contatti volti ad istituire collegamenti stabili con i principali Stati extraeuropei al fine di ottenere materiale aggiornato, scientificamente rilevante e di "prima mano".

Da questo punto di vista, per quanto riguarda i contributi della dottrina, sono stati definiti *standard* redazionali adeguati allo stile espositivo adottato in ambito internazionale: schematismo, concisione, impiego delle note a piè di pagina soltanto per richiami bibliografici e giurisprudenziali. Inoltre, è previsto l'inserimento stabile di una rubrica di recensioni di convegni internazionali e di nuove pubblicazioni.

Mi auguro che questo programma sia utile a realizzare gli obiettivi che la "Rivista" si è posti e che, soprattutto, possa soddisfare le aspettative dei Lettori, che esorto vivamente a partecipare a questo progetto inviando suggerimenti e contributi e segnalando materiale da pubblicare, in modo da ampliare e rendere più costruttivo il dibattito che si svolgerà sulle pagine della "Rivista".





## The *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*: origins, evolution and prospects<sup>\*</sup>

Pietro Selicato

CONTENTS: 1. Going from the Specialization Course to the *Rivista di Diritto Tributario Internazionale* - 2. Method and progress; 2.a) in international tax law (in its narrow sense); 2.b) in international tax law; 2.c) in European Community tax law; 2.d) in the study of foreign tax systems and in comparative tax law - 3. Recent developments and future directions.

### 1. Going from the Specialization Course to the *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*

In the 1989-1990 academic year, the Faculty of Political Science of the University of Rome "La Sapienza" launched, for the first time in Italy, a post-graduate Specialization Course dedicated exclusively to the study of international, European and comparative tax law.

The Course included a large number of meetings, conferences and seminars involving the participation of University teachers, representatives of Government institutions and business community, both from Italy and abroad.

In this context a twofold need emerged: on the one hand, to gather the fruits of such an important research and create a preferred channel to diffuse its results, and on the other, to obtain updated material from all parts of the world having high scientific value and significant informative content (not only scholars' contributions but also case-law, ministerial notes, documents of the European Union and other international organizations, books reviews and conference reports, etc.) that, as well as being used to support didactics in the Course, could be available to scholars and operators in the sector.

To meet these expectations<sup>1</sup> in the concrete, the Department of Theory of the State of the University of Rome "La Sapienza" founded the review *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, published quarterly since the year 1999. In realizing the project, the University of Rome "La Sapienza" was supported by University of Genoa, Naples and Bergamo involving many editorial staff who developed an intensive research together with annotations of the material to be published. Of particular significance is the contribution from the University of Naples, which, apart from participating actively in editing activities, has promoted many conference events of international significance whose papers have been published in *Rivista*.

<sup>\*</sup> Translated in English by Claudia Calogero.

<sup>1</sup> On the reasons leading to the foundation of the *Rivista*, see also PUOTI, *Foreword*, in *Rivista*, 1999, no. 1, 9; ID., *Presentazione*, *ibidem*, 16.

The founders of *Rivista* aimed at creating a communication instrument that could acquire and diffuse knowledge about new rules and most interesting and innovative elaborations in jurisprudence and case-law in a wider context than that of a single nation, and at involving the whole scientific community in the comparing of globally different legal cultures (Latin, Germanic, Anglo-Saxon), in order to identify elements to build common legal principles and interpretation criteria <sup>2</sup>.

In this perspective, it has been a major concern to aim for a wide diffusion of *Rivista* abroad, and to avoid that its declared international character was “one way”, as it were, that is limited to diffuse foreign literature, case-law and documentation only within our country. For this purpose, *Rivista* has always broadly used the English language, taking into account its key role in scientific community and its value as official language in international organisations that are most active in tax sector.

In particular, many contributions from foreign Authors have been published in *Rivista* both in their original versions and in full translation in Italian. On the other hand, materials in original Italian, full text or abstract, have been translated into English, in order to facilitate contributions of Italian jurisprudence (not only from well-known scholars but also from young academics) and make them known abroad.

Indeed, the intent of giving *Rivista* an effective international scientific basis has been one of essentials of the project since the beginning. In order to realize it, in the two years before *Rivista* was published, a widespread campaign was made to raise the awareness of tax law professors all over the world, which allowed authoritative foreign scholars to become members of the Scientific Committee. From that moment, the Direction of *Rivista* has kept constant contacts to expand its own network.

## 2. Method and progress

As regards the method <sup>3</sup>, *Rivista* is a direct result of the scientific independence international tax law has reached as a juridical discipline with its own specific features. Now, in fact, it is uncontroversial that this particular sector of law must be approached in an interdisciplinary perspective by using notions beyond tax matters in strict sense and getting experiences from three different didactic-scientific sectors at least: tax law in the narrow sense, international law and international economy. Considering these features, scholarship has built a discipline based on consistent and independent theory <sup>4</sup> and endowed with its own principles <sup>5</sup>, in which also notions stemming from other sectors of the legal system are requalified and used with different meanings and purposes from those given in source disciplines. For example, the notion of “permanent estab-

<sup>2</sup> For a reference to the necessity of identifying the principles on which States' tax systems pivot and result in a suitable guide to build an international tax order, see AMATUCCI A., *Foreword*, in *Rivista*, 1999, no. 1, 12; ID., *Presentazione*, ibidem 19.

<sup>3</sup> The need for including single rules within a system by resorting to a suitable legal method is recognized also by those scholars who emphasize that currently the production of rules is dominated by unforeseeable casualty because of progressive decline of State sovereignty, pressed between local powers and planetary dimension of techno-economy. In this sense, IRTI, *Nichilismo giuridico*, Bari, 2004, in particular pp. 5-17.

<sup>4</sup> On the point, see PUOTI, *Riflessioni sulla nozione e sulla autonomia del diritto tributario internazionale*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Conference Papers “I settanta anni di Diritto e pratica tributaria”, Padova, 2000, pp. 793 foll.

<sup>5</sup> So VISMARA, *Profili internazionali dell'imposizione tributaria*, Milano, 2004, p. 215.



lishment” which has no precise correspondence in civil law notions of secondary seat, branch and agency, even if it is very near to these<sup>6</sup>. Or still the notion of “beneficial owner”, which equally has its correspondence in domestic tax law only through the ratification of treaties or transposition of Community directives but not in civil law rules governing payments of proceeds from financial investments<sup>7</sup>.

In this sense, international tax law seems to place itself against its own reference disciplines in a similar way domestic tax law places itself against economic and legal disciplines from which it stemmed and, gradually, separated<sup>8</sup>.

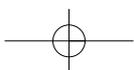
Giving an independent scientific dignity to international tax law is not a current need<sup>9</sup>, but – peculiarly – it developed in Italy before the separation of domestic tax law

<sup>6</sup> The *Rivista* paid constant attention to tax issues linked, under various aspects, to permanent establishment. On this point, see TEJERIZO LOPEZ, *Tax regime for non-residents with permanent establishment in Spain and the convention between Spain and Italy on double taxation*, in *Rivista*, 1999, no. 1, 95; ID., *Il regime tributario dei non residenti con stabile organizzazione in Spagna e la convenzione sulla doppia imposizione tra Spagna e Italia*, ibidem, 113; GIORGI, *Permanent establishment in the VAT system: internal and community aspects*, ibidem 2000, no. 1, 23; ID., *La stabile organizzazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, ibidem, 59; PERRONE, *Enti non residenti ed imposizione fiscale in Italia*, ibidem, 2001, 107; ID., *Non-resident companies and taxation in Italy*, ibidem, 113; 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*, ibidem, 2001, no. 2, 9; ID., *Implications of e-commerce for source taxation and in particular for the paradigms of permanent establishment and arm's length profit attribution*, ibidem, 23; FANTOZZI, *L'imposizione fiscale delle stabili organizzazioni: problematiche e prospettive*, ibidem, 2002, no. 1, 9; ID., *Taxation of permanent establishments: issues and prospects for the future*, ibidem, 13; LANG, *The concept of permanent establishment and its interpretation*, ibidem, 16; ID., *Il concetto di stabile organizzazione e la sua interpretazione*, ibidem, 22; ROCCATAGLIATA, *Nozione comunitaria di stabile organizzazione: armonizzazione o coordinamento fiscale?*, ibidem, 28; ID., *European Community concept of permanent establishment: tax harmonization or coordination?*, ibidem, 37; LAUSTERER, *Taxation of permanent establishments: issues and perspectives from the European Court of Justice*, ibidem, 2002, no. 3, 88; ID., *L'imposizione fiscale delle stabili organizzazioni: prospettive dalla Corte di Giustizia europea*, ibidem 116; WATTEL, *Giurisdizione in materia di imposta sulle società nell'UE e differenza tra filiali e sussidiarie; dislocazione distinta da discriminazione e disparità; un appello alla territorialità*, ibidem, 2004, no. 1, 35.

<sup>7</sup> On the notion of beneficial owner, as used in OECD Model Convention on tax issues and recently come up again with Directive no. 2003/49/EC on the matter of taxation on savings income see ARMINI – SAVINI, *La nozione di beneficiario effettivo nel diritto internazionale tributario e nel diritto tributario comunitario*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, p. 977; BAGNARDI, *Il concetto di beneficiario effettivo nella Direttiva sulla tassazione del risparmio*, ibidem, 2003, 185; PERRONE C., *Brevi note sul significato convenzionale di beneficiario effettivo*, in *Rass. trib.*, 2003, 151.

<sup>8</sup> The relationship between tax law and other branches of law and economy has been analysed in relevant literature. In this sense, see FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, p. 7, according to whom tax law rules overlap with existing economic and legal circumstances, which are considered as facts in order to apply taxes, impose sanctions and regulate litigation phase. Already previously MICHELI, *Diritto tributario e diritto finanziario*, in *Enc. dir.*, Vol. XII, Milano, 1964, p. 1127, had observed that when regulating taxation, tax law takes into consideration - for that purpose - facts that are legally important to other effects, so that usually legal notions and institutions, which those provisions refer to, are provided for by other branches of law (civil, commercial, administrative law) for other purposes. On the point, see also TRIMELONI, *Diritto tributario*, in *Digesto, Disc. priv., Sez. comm.*, Vol. IV, Torino, 1989, p. 658, who, after pointing out that the tax system cannot be regarded - even in abstract representations - as a closed insulated world, in contrast with other major or minor principles (which can be found in the various sectors, having their own principles, in which the structure of general legal system may be divided), points out that in the (tax) normative process there is always a «transformation» of extra-juridical categories of concepts (that is, representing the social economic «reality») or of categories of concepts already embedded in legal provisions (that usually are not of a tax nature), in order to place necessary elements to build taxes (ibidem, 694). In connection with the particular problem of transposing into tax regimes provisions stemming from other legal systems, see LICCARDO, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Torino, 1994, Vol. I,1, p. 8 foll., where a precise distinction is made among different categories of civil, administrative, criminal and procedural law referred to by tax law. On the matter see also DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, essay for *Scritti in onore di Luigi Mengoni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 145; BOSELLO, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. prat. trib.* 1981, I, p. 1433; FEDELE, *Considerazioni generali sulla disciplina fiscale degli atti e delle vicende dell'impresa*, in UCKMAR - MAGNANI - MARONGIU (edited by), *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 777.

<sup>9</sup> Only to recall the most important contributions of Italian jurisprudence, consider studies tracing back to GARELLI, *Il diritto tributario internazionale*, Torino, 1899, and SALVIOLI, *Le doppie imposte in diritto internazionale*, Napoli, 1914, followed by UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949; ID., *Diritto internazionale tributario*,



from legal-financial law<sup>10</sup>. However, it is only in recent years that jurisprudential and political debate has focused on international taxation issues, which are increasing in quantity and subjects, as already foreseen by some<sup>11</sup>. This significant increase in dealing with these issues is based on the internationalization process involving enterprises in the last few years<sup>12</sup>, whose business structures have turned out to be more and more agile and can be easily located because of new deep changes in the economic system.

In this connection, for some time it has been emphasized that income items are spread and cross national borders to direct towards States or territories, in which tax conditions are more favourable and confidentiality guarantees are stronger<sup>13</sup>. A significant impetus towards this direction has derived from currency deregulation measures, taken by all EU Member States to implement Directive 88/361/EEC of 24 June 1988, adopted under Article 67 of the Treaty of the European Community and subsequent Maastricht provisions, which amended Article 56 of EC Treaty from 1994 and liberalized international movement of capitals to and from third States<sup>14</sup>. It has been also observed that economic resource mobility has been enhanced by dematerialization of income sources<sup>15</sup>, as well as by technological development and a more increasing use of telecommunication instruments<sup>16</sup>.

in Nss. D.I., Vol. V, Torino, 1960, p. 932, as well as by UCKMAR, *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova, 1955. For a reconstruction of the historical origins and economic justifications of the matter, see VOGEL, *Il diritto tributario internazionale*, in *Trattato Amatucci*, Vol. I, 2, p. 691 and ibidem pp. 692-695.

<sup>10</sup> Independence of tax law traces back to the period immediately after the Second World War and is the consequence of a high juridical engineering work performed by the German law-maker through the issue of the *Reich-abgabenordnung*, a law which regulated minutely all legal situations concerning taxation and built a systematic normative corpus called *Steuerrecht* (literally "law of taxes"). In this sense, D'AMATI, *Il Diritto tributario*, in mentioned *Trattato Amatucci*, Vol. I, 1, p. 56. On this point, see also LICCARDO, ref. *Introduzione allo studio del diritto tributario*, p. 3, and MICHELI, *Diritto tributario e finanziario*, in *Enc. dir.*, Vol. XIII, Milano, 1964; FANTOZZI, *Diritto tributario*, mentioned, p. 8; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, p. 3; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, p. 3.

<sup>11</sup> See PUOTI, *Riflessioni ...*, ref., p. 793.

<sup>12</sup> On internationalization of economy see SAMUELSON, *Economia*, Bologna, 1986, in particular Part V on *Economia e commercio internazionale*.

<sup>13</sup> So TREMONTI - VITALETTI, *La fiera delle tasse. Stati nazionali e mercato globale nell'età del consumismo*, Bologna, 1991, p. 91 foll.

<sup>14</sup> On this point ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in UCKMAR (edited by), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, 657 and ibidem 699. A detailed analysis of taxes on capital income in European States was made by ESSERS - RIJKERS (edited by), *The notion of income on capital*, Conference papers, Cologne, 12-14 June 2003, Amsterdam, 2005. On the repatriation of illegally exported capital see TEJERIZO LOPEZ, *El denominado escudo fiscal: la experiencia española*, in *Rivista*, 2002, no. 1, 46; ID., *Il cosiddetto scudo fiscale: l'esperienza spagnola*, ibidem, 58.

<sup>15</sup> On the matter, without pretence to exhaustiveness, see TREMONTI - VITALETTI, *La fiera delle tasse. Stati nazionali e mercato globale nell'età del consumismo*, Bologna, 1991; TREMONTI, *La fiscalità del terzo millennio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, 79; CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003; GARBARINO, *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione*, in various authors, *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Conference Papers "I settanta anni di Diritto e pratica tributaria", Padova, 2000.

<sup>16</sup> On tax issues of economic activities performed through electronic media see SACERDOTI - MARINO (edited by), *Il commercio elettronico: profili giuridici e fiscali internazionali*, Milano, 2001; RINALDI (edited by), *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Torino, 2001; TOSI (edited by), *I problemi giuridici di Internet. Dall'e-commerce all'e-business*, Milano, 2003. In addition 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*, in *Rivista*, 2001, no. 2, 9; ID. *Implications of e-commerce for source taxation and in particular for the paradigms of permanent establishment and arm's length profit attribution*, ibidem, 23; FICARI, *Regime fiscale delle transazioni telematiche* in *Rass. trib.*, 2003, 870; MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 595; VALENTE - ROCCATAGLIATA, *Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico*, Roma, 1999, 18; URICCHIO - GIORGI, *Commercio elettronico e vendita telematica di servizi finanziari: prime considerazioni dopo la direttiva comunitaria n. 31/2000* in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 264.



Moreover, it is a still more rooted opinion that from a qualitative point of view the concept of taxable income has evolved rapidly in the last few years: apart from the traditional income, property, consumption, transfer, etc., it has gradually covered items having an independent economic value in the current social context<sup>17</sup>. New situations have been regarded as taxable income, such as the organisation of production factors, use of telecommunication instruments, exclusive availability of scarce environmental resources. An intense debate has developed, not only in Italy, about the possibility of these situations to be qualified as index of independent taxable income. The general cross-border nature of these new categories of income and relevant taxation issues led *Rivista* to deal with this matter in the concrete<sup>18</sup>.

Actually, globalization in traditional economic activities has also involved a more frequent movement of production activities or of some of them towards other States<sup>19</sup>. As a result of this, the tax factor has become an important element of evaluation in the management of multinational enterprises<sup>20</sup>. Therefore, it is necessary that scholars and operators be ready to cope with tax problems deriving from a more rapid spreading movement of income<sup>21</sup>. *Rivista* has not disregarded these problems

<sup>17</sup> For these issues, let refer to SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in *Rivista*, 2004, 2-3, 257.

<sup>18</sup> Number 2-3 of 2004 is completely dedicated to the papers issued on the occasion of the intra-university research co-financed by the Ministry of University and Research "Fisco e Ambiente: L'evoluzione dei sistemi impositivi tra politiche di sostegno del territorio e tassazione di nuove espressioni di ricchezza", of which my study as mentioned in the above footnote is part. On the same issue, see DI PACE, *Environmental taxation – Motivation, characteristics, advantages (and disadvantages), measures and effects (abstract)*, in *Rivista*, 2002, no. 1, 133; ID., *La tassazione ambientale: motivazioni, caratteristiche, vantaggi (e svantaggi), strumenti, utilizzo ed effetti*, ibidem, 160. Starting from this number the *Rivista* will publish presentations made during the Conference on the issue "La fiscalità nelle nuove politiche dell'intervento pubblico: sviluppo, mobilità, ambiente" [Taxation in new policies of public intervention: development, mobility, environment] held in Rome on 23-24 June 2005, organized through the contribution of *Rivista* and supported by EATLP – EUROPEAN ASSOCIATION OF TAX LAW PROFESSORS. Among these presentations, in particular, URICCHIO, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta "bit tax". Prospettive di riforma della fiscalità di Internet*, in this number, analyses the varied opportunities of taxation derived by Internet.

<sup>19</sup> For a reconstruction of the origins and evolution of this phenomenon, see OSTERHAMMEL – PETERSON, *Storia della globalizzazione*, Il Mulino, 2005. Generally, see FERRARESE, *Le istituzioni della globalizzazione*, Bologna, 2000. On the evolution, content and impact on tax rules see GERELLI, *Il fantasma della globalizzazione e la realtà dei sistemi tributari negli anni 2000*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, 449, where is pointed out that in a global market, economy is distinguished in two parts: the first one, less evolved and linked to territory, tends to coincide with *societas pauperum* and has few possibilities to escape from taxing sovereignty of the State; the second, more advanced, becomes the centre of allocation of higher income and self-organizes in order to escape from national government control (ref., 461). MURARO, *Alla ricerca dell'equità tributaria: dalle scritture ai problemi attuali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, I, 358, affirms that economic globalization results in regressive effects on domestic tax systems, since the State has power only on income produced by less mobile factors (ibidem, 370). For further considerations on the point, see TANZI, *Globalizzazione e sistemi fiscali*, Arezzo, 2002; OWENS, *Taxation within a Context of Economic Globalization*, in *Bul. fisc. doc.*, IBFD, 1998, 290 ss.; LUPI, *L'Amministrazione finanziaria alla prova della globalizzazione*, in *Rass. trib.*, 1999, 1127. For an old analysis of tax problems linked to globalization, see SALVIOLI, *Le doppie imposte in diritto internazionale*, Napoli, 1914, p. 1, who points out – already at that time – "the great importance of the internazionalization of capitals, cosmopolitanism of banks and stock exchanges in modern economy. State loans and big financial transactions cross national borders and the whole world is the market".

<sup>20</sup> See ADONNINO, *La pianificazione fiscale internazionale*, in UCKMAR (edited by) *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999. On the point also GALLO, *Sviluppo, occupazione e competitività: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 1999, 967, who affirms that the current process of economic globalization has a perturbing effect on public finance, as more and more frequently the taxpayer may choose the country where to pay at least part of taxes, locating properly financial investments and production activities or its own office (ibidem, 970).

<sup>21</sup> See UCKMAR, *Foreword*, in *Rivista*, 1999, no. 1, 13 and on the point no. 15; ID., *Presentazione*, ibidem, 20 and on the point 22.



and has analysed generally the tax effects of locating people and enterprises abroad<sup>22</sup>.

But it is the increasingly close integration of diverse legal systems, through a network of international treaties and provisions of law of communities of States, that generates the need to use global means of investigation, which should be able to cross domestic borders and to allow also scholars and local operators to construe domestic law so that it is consistent with the international legal context<sup>23</sup>.

From such a perspective, more convincing solutions may be achieved, also concerning domestic tax law, only if we look at other States' experiences in law, jurisprudence and case-law. In that, however, there could be a risk of getting a somewhat formulaic vision of foreign States' tax law (which would be analyzed only for the purpose of being compared to domestic law) and of international tax law (which would be analyzed only for the purpose of verifying if domestic tax law conforms with international provisions).

Instead, *Rivista* has always refused to adopt editorial lines consisting in the mere "import" of foreign juridical material. Indeed, it has aimed at establishing the foundations to carry on a bilateral (or better multilateral) exchange of information, in order to offer the whole international scientific community useful indications to launch and stabilize the debate on the evolution of essentials in a general theory of international taxation.

In the light of this premise, what is necessary is a scientific publication that is widespread in various States and specifically deals with problems of international taxation (or rather, with international problems of taxation). In this framework, *Rivista* has identified its own subject on the basis of a very wide notion of "international tax law", covering international tax law in the strict sense of word, as well as European Community tax law and comparative tax law.

As regards international tax law "in the strict sense of word", it is usually said to consist of "international tax law in its narrow sense" and "international tax law"<sup>24</sup>. The first category includes domestic tax provisions covering cases where some aspects

<sup>22</sup> In this context, *Rivista* promoted a conference on the issue *Sede del soggetto e imposizione fiscale* [The seat of taxable bodies and taxation], held in Rome on 14 April 2000. Among the presentations published by *Rivista*, note contributions by TEJERIZO LOPEZ, *L'imposizione sui soggetti non residenti in Spagna*, in *Rivista*, 2001, no. 1, 9; ID., *Taxation on non-residents in Spain*, ibidem, 44; PERRONE, *Enti non residenti ed imposizione fiscale in Italia*, ibidem, 107; ID., *Non-resident companies and taxation in Italy*, ibidem, 113; SACCHETTO, *Imposizione tributaria e sede del soggetto nel diritto comunitario*, ibidem, 77; ID., *Taxation and seat of the subject in Community law*, ibidem, 92. As regard the same Conference, see also the summary by AMATUCCI A., *Sede del soggetto ed imposizione fiscale (nota a margine del Convegno di Roma, aprile 2000)*; ID., *The seat of taxable bodies and taxation (footnotes to the convention held in Rome in April 2000)*, ibidem, 147.

<sup>23</sup> In general, on these issues, see MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2005, for further comprehensive references and pp. 587 foll. for general references to specific features of the tax law interpretation. On the point, see also VISMARA, *Profili internazionali ...*, ref., p. 69 ss..

<sup>24</sup> For these differences, see UDINA, *Diritto internazionale tributario*, ref., 934-935, and CROXATTO, *Diritto internazionale tributario*, ref. On the point see also VOGEL, *Il diritto tributario internazionale*, ref., p. 692 foll., where it is pointed out that the term "international" is really an artificial expression, a neologism and that it may be used both in respect of the State, which considers certain situations as taxable, and of taxpayers (ibidem, pp. 695 foll.). The distinction, even if very nuanced, is also in GARELLI, *Il diritto internazionale tributario*, ref., pp 8-9, who - on the basis that financial law was not yet an independent *corpus* - defined the international tax law in its strict sense as the application of international finance science to each branch of taxation, as regulated by current international law along with comparative legislation, international treaties and case-law. On the matter, see also VISMARA, *Profili internazionali ...*, ref., pp. 9 foll..



are external to the territory of the taxing State and can be referred both to substantive elements (relating to taxable persons, activities or items) and to assessment or collection of taxes<sup>25</sup>. At first sight, therefore, the source of law does not actually serve to qualify the provision itself, since both domestic and international provisions might show external elements in respect of a certain national system. However, international tax law “in the strict sense of word” is usually said to cover only domestic source provisions<sup>26</sup>.

Instead, what is determinative in including a provision into the category of “international tax law” is its own source when it belongs to international law, both customary international law and treaties<sup>27</sup>. However, it is to be pointed out that bilateral double taxation conventions are usually of a transnational nature both regarding to their source and to their object; even in derogation to domestic law of treaty partners, they result in establishing a special regime for situations having external elements leading to double taxation and requiring treaty partners to conform their domestic law with the treaty<sup>28</sup>.

But also international tax law may generate domestic provisions, which are classified as international only because their source is supranational<sup>29</sup>. In these situations, the domestic lawmaker merely adapts domestic law in order to comply with international obligations<sup>30</sup>. This constant and mutual integration between different legal orders makes it necessary to redefine the various sources of law regulating international taxation in the framework of a consistent system, without dwelling upon the international or domestic nature of the provision.

However, it is to be pointed out that even if we accept such a broad definition of international tax law as to cover both legal provisions relating to the taxation of cross-border situations<sup>31</sup> and international law including tax provisions, classification according to sources cannot be left out of consideration. In fact, it being understood that

<sup>25</sup> For an accurate analysis of these issues, see GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, espec. pp. 187 foll., pp. 242 foll. and pp. 42 foll., as well as for an analysis of a particular aspect of the issue in the law preceding the reform, UCKMAR, *La tassazione degli stranieri*, ref., pp. 105 foll.. Particularly fitting is the definition by VOGEL, *Il diritto ...*, ref., pp. 691-692, who considers as cross-border situations those implying relationships with territories and legal systems belonging to more than one State and for which more than one State is the tax creditor. On the point also CARPENTIERI - LUPI - STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, espec. pp. 11-14. For other information see VISMARA, *Profili internazionali ...*, ref., pp. 10-11.

<sup>26</sup> CARPENTIERI - LUPI - STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, cit. p. 13.

<sup>27</sup> UDINA, *Diritto internazionale tributario*, ref., 935; CROXATTO, *Diritto internazionale tributario*, ref., 448; on the point also VISMARA, *Profili internazionali ...*, ref., p. 13, where international tax law is considered as a sub-system of international public law.

<sup>28</sup> In this sense CROXATTO, *Diritto ...*, ref., 456. On the point, see also MELIS, *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 1083. It is widespread the idea that international limits to State legislative activity in tax matters are not imposed by international law but by the same domestic lawmaker, who self-restricts his sovereignty through the adaption of domestic law (see CROXATTO, *Diritto ...*, ref., 451). However, rules regulating the taxing activity of each State have been found both in customary international law and international treaty law. On the point, see again CROXATTO, *Diritto ...*, ref., 449, and SACCHETTO, *Territorialità...*, ref., 317 foll.. Treaty law is included among the sources of international tax law also by ADONNINO, *Concorrenza di fonti nel diritto tributario internazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 729.

<sup>29</sup> It is the case of VAT, which is regulated by Community directives also under the domestic aspect.

<sup>30</sup> In this sense CROXATTO, *Diritto ...*, ref., 449.

<sup>31</sup> This definition is taken into account by PUOTI, *Foreword*, ref., 9; ID., *Presentazione*, ref., 16, who refers to the consistent opinion of VOGEL, *Il diritto tributario internazionale*, in AMATUCCI A. (directed by), *Trattato di diritto tributario internazionale*, Vol. I-2 (Milano, 1994), p. 691 and ibidem, on the point, pp. 692-697.



both categories are included in the definition of “international tax law”, cross-border tax situations involve more sources of law, which are all qualified to regulate them, leading to the delicate issue of supremacy in case of conflicts<sup>32</sup>.

A brief survey of the main stages of the path taken will show that *Rivista* has well considered all the different branches of the matter during its first six years of life.

## 2.a) in international tax law (in its narrow sense)

In this context, *Rivista* has analysed the most interesting and current issues in the evolution of jurisprudence and case-law.

Of clear importance are the rules of connection of taxing rights with the territory of the State. Besides many contributions about permanent establishment<sup>33</sup>, *Rivista* published a number of works analysing the issue of tax residence from various angles. In this connection, of great interest are those works examining the concept of tax residence from the European Community point of view in order to point out the features of this *tertium genus*, in respect of the concept as considered in domestic law and treaties<sup>34</sup>. Remarkable are various contributions on the taxation of non-residents<sup>35</sup>, as well as other surveys on the fundamentals of connection criteria, which emphasize recent trends in the matter<sup>36</sup> and carry out comparative analyses<sup>37</sup>. Finally, some contributions explored the tax implications of taxable persons moving abroad<sup>38</sup>.

<sup>32</sup> On the point AMATUCCI A., *The conflict between international and internal fiscal regulations*, in *Rivista*, 1999, no. 1, 25, ID., *Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie*, ibidem, 59; SEER, *National law, double taxation agreements and European law from a German point of view*, in *Rivista*, 1999, no. 2, 99; ID., *Nationales Recht, Doppelbesteuerungsabkommen und Europarecht aus Deutscher sicht*, ibidem, 119; SELICATO, *The adjustment of internal law to Community law as a determining factor in company policy*, in *Rivista*, 1999, no. 1, 197; ID., *L'adattamento del diritto interno al diritto comunitario quale fattore discriminante della politica aziendale*, ibidem, 212. On the matter, see also, ADONNINO, *Concorrenza di fonti ...*, ref.; PISANO, *Il rapporto tra norme interne, diritto convenzionale e diritto comunitario*, in UCKMAR - GARBARINO, *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995, p. 412; CASERTANO G., *Riflessioni in merito alla gerarchia delle norme tributarie alla luce della recente evoluzione del diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Rass. trib.*, 1995, 441; SANTAMARIA T., *Il coordinamento della disciplina convenzionale internazionale in materia fiscale con l'ordinamento interno*, in *Tributi*, 1995, 813.

<sup>33</sup> See note 6 for references to the material published by *Rivista* on this issue

<sup>34</sup> In this sense SACCHETTO, *The EC Court of Justice and formal and substantial criteria in the taxation of non-residents of Member States: a new theorem by Fermat?*, in *Rivista*, 1999, no. 1, 183; ID., *La Corte di Giustizia CE e i criteri formali e sostanziali nella imposizione dei soggetti non residenti degli Stati Membri: un nuovo teorema di Fermat?*, ibidem, 190. More widely again SACCHETTO, *Imposizione tributaria e sede del soggetto nel diritto comunitario*, in *Rivista*, 2001, no. 1, 77; ID., *Taxation and seat of the subject in Community law*, ibidem, 92. On the matter also MARINO, *Residenza fiscale, libertà fondamentali e normative antielusive nazionali*, in *Rivista*, 2001, no. 2, 195; ID., *Tax residency, fundamental freedoms and national anti-evasion laws*, ibidem, 208; BIZIOLI, *Agevolazioni fiscali e “libertà fondamentali”: i criteri di collegamento all'imposizione nella giurisprudenza comunitaria*, in *Rivista*, 2001, n. 2, 349; ID., *Tax benefits and “fundamental freedoms”: the localisation connection criteria in Community Case-law*, ibidem, 358.

<sup>35</sup> PERRONE, *Enti non residenti ed imposizione fiscale in Italia*, ibidem, 2001, 107; ID., *Non-resident companies and taxation in Italy*, ibidem, 113; TEJERIZO LOPEZ, *L'imposizione sui soggetti non residenti in Spagna*, in *Rivista*, 2001, no. 1, 9; ID., *Taxation on non-residents in Spain*, ibidem, 44.

<sup>36</sup> On the point SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel paese di residenza*, in *Rivista*, 2001, no. 2, 35; ID., *The evolution of the principle of territoriality and the crisis of taxation in the country of residence*, ibidem, 58; KEMMEREN, *Convenzioni sulla doppia tassazione basate sull'origine e neutralità delle importazioni*, in *Rivista*, 2001, no. 2; ID., *Origin-based double tax conventions and import neutrality*, ibidem, 103.

<sup>37</sup> MICHELSE, *Criteri giurisdizionali e nuovi stati membri dell'Unione Europea*, in *Rivista*, 2001, no. 2, 124; ID., *Jurisdictional criteria and new EU Member States*, ibidem, 142.

<sup>38</sup> On the matter, see FUMAROLA, *On moving head office or fiscal domicile*, in *Rivista*, 2000, no. 2, 221; ID., *Sul trasferimento di sede o di residenza all'estero*, ibidem, 230.



As regards taxation of cross-border income, several analyses were made on taxation of foreign income from dependent<sup>39</sup> and para-dependent personal services<sup>40</sup>, which regimes were recently amended in Italy. Also the tax regime applied to pensions<sup>41</sup> and pensions funds<sup>42</sup> was analysed in a comparative study.

Transfer pricing issues<sup>43</sup> were examined at various levels, giving attention also to specific aspects, such as the use of these practices in a particular business sector<sup>44</sup> or the applications of special contract clauses for *profit shifting*<sup>45</sup>, as well as to its internal application<sup>46</sup> and constant progress<sup>47</sup>. Transfer pricing may be examined from different points of views, as it is dealt with not only by international tax law in its narrow sense but also by international tax law, which regulates it in the OECD Model Convention, and by European Community law, within which framework procedure rules are provided to eliminate double taxation and a radical review project is in progress<sup>48</sup>.

Many times *Rivista* dealt with taxation problems concerning transport by sea and by air, realizing that mobility issues are to be focused on along with economic development and environmental safeguard. In fact, now more than ever it has been understood that mobility affects economic growth, as it is a hidden burden implying costs to be borne and more time to be consumed, that jeopardizes the production capacity of enterprises and family budgets<sup>49</sup>. For these reasons, recovery in the economy could be spurred by a shrewd tax policy providing incentives and disincentives in the use of different means of transport along with relevant adequate regulations<sup>50</sup>.

<sup>39</sup> CARALLO, *Taxation of cross-border income derived from dependent personal services, international conventions against double taxation and worldwide principle*, in *Rivista*, 2000, 119; ID., *Tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, convenzioni internazionali contro la doppia imposizione e worldwide principle*, *ibidem*, 130.

<sup>40</sup> LOLLIO, *Riflessioni a margine della nuova disciplina della collaborazione coordinata e continuativa*, 2001, no. 3, 130; ID., *Some thoughts on the new provisions on co-ordinated and continuous collaboration*, *ibidem*, 165.

<sup>41</sup> GUTMANN, *Il trattamento fiscale delle pensioni, Un'analisi comparata*, in *Rivista*, 2001, no. 3, 109; ID., *Tax treatment of pensions*, *ibidem*, 120.

<sup>42</sup> MARCHESI, *The european taxation system of pension funds: a comparative exam (abstract)*, in *Rivista*, 2004, no. 1, 145; ID., *I regimi europei di tassazione dei fondi pensione: un esame comparato*, *ibidem*, 147.

<sup>43</sup> HAMAEEKERS, *Transfer pricing. History – State of the art – Perspectives*, in *Rivista*, 1999, no. 3, 1, 7.

<sup>44</sup> D'ANDREA, *Examining transfer prices in relation to services with a particular stress on insurance services*, in *Rivista*, 1999, no. 3, IV, 351; ID., *Osservazioni sui prezzi di trasferimento con particolare riferimento ai servizi assicurativi*, *ibidem*, 373.

<sup>45</sup> ROTONDARO, *Penal clause, confirming earnest, penalty and earnest as compensation for withdrawal in intragroups transactions: tax issues and tax planning opportunities*, in *Rivista*, 2000, no. 2, 59; ID., *Clausola penale, caparra confirmatoria, multa o caparra penitenziale nelle transazioni intragruppo: opportunità di tax planning e problematiche fiscali*, *ibidem*, 85.

<sup>46</sup> SELICATO, *Internal transfer pricing and the tax regime of groups of companies: notes for a comparative analysis*, in *Riv. dir. trib. int.*, 1999, no. 3, III, 323; ID., *Il transfer pricing interno e la disciplina fiscale dei gruppi di imprese: appunti per una analisi comparata*, *ibidem*, 336.

<sup>47</sup> On the matter see GAY, *Il valore normale nelle transazioni infragruppo: realtà, esperienze e prospettive*, to be published in *Rivista*.

<sup>48</sup> In this connection see EUROPEAN COMMISSION, *An internal market without company tax obstacles – Achievements, ongoing initiatives and remaining challenges*, COM(2003)726 def.. With particular reference to transfer pricing see EUROPEAN COMMISSION, *Communication on the works of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of business taxation from October 2002 to December 2003 and on a proposal for a Code of Conduct for the effective implementation of the Arbitration Convention (90/436/CEE of 23 July 1990)*, COM(2004)297 def..

<sup>49</sup> On the serious crisis concerning Italy see TAMBURRINO, *Un Paese sull'orlo di una crisi di traffico*, *Il Mulino*, 2005, no. 5, 919, including interesting considerations on the relationship between mobility and development and between mobility and environment and a proposal for encouraging the use of information technology so to move on to a mobility constituted by less energy and more information, that is an intelligent mobility (*ibidem*, 920-922).

<sup>50</sup> In this connection, see papers of International Conference on *“La fiscalità nelle nuove politiche dell'intervento pubblico: sviluppo, mobilità, ambiente”* [Taxation in new policies of public intervention: development, mobility, environment], held in Rome on 23-24 June 2005.





In this connection, the tonnage tax regime, introduced in Italy by delegation law no. 80 of 7 April 2005, appears as a streamlining benefit. This lump-sum taxation system solves in the concrete the problems of locating income derived to shipping enterprises. *Rivista* examined it widely from different perspectives: its integration in the European tax system<sup>51</sup> and in the domestic law concerning direct taxation<sup>52</sup>, as well as its economic impact on relevant business sector.<sup>53</sup>

Also transport by air, which is typically of cross-border nature, is covered by such a special and derogative tax regime<sup>54</sup> dealt with in a specific provision in the OECD Model Convention<sup>55</sup>.

## 2.b) in international tax law

This term usually covers all international provisions that limit or regulate the normative power of States in tax matters. In this connection, some Authors think that international limits to State legislative activity in tax matters are not imposed by international law but by the same domestic lawmaker, who self-restricts his sovereignty through the adaption of domestic law<sup>56</sup>. However, even if some of the principles in customary international law (from which general principles of territoriality and equal treatment were deduced) apply to the taxing activity of States in cross-border situations, the major source of relevant provisions is the international treaty law<sup>57</sup>.

International tax treaties are the source of provisions on substance, concerning the allocation of taxing rights among treaty partners, and on procedure, concerning cooperation among treaty partners for the purposes of tax assessment and collection. *Rivista* examined both aspects, through interventions in the most interesting and controversial issues.

From some time international institutions and scholars have been interested in administrative cooperation in tax matters, as in absence of a specific international treaty the taxing State can collect taxes in another State only if the other State provides spon-

<sup>51</sup> PUOTI, *La fiscalità marittima nell'Unione Europea, la prospettiva italiana anche alla luce della legge delega per la riforma del sistema tributario*, in *Rivista*, 2001, no. 3, 9; ID., *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*, ibidem, 21; BERGANTINO, *La tonnage tax: il progetto italiano e le esperienze europee*, ibidem, 49; ID., *Tonnage tax: the italian proposal and the European experiences*, ibidem, 79.

<sup>52</sup> LEO, *La cosiddetta "tonnage tax" - Ipotesi di introduzione in Italia*, in *Rivista*, 2001, no. 3, 33; ID., *The so-called "tonnage tax" - Possibility of introduction into Italy*, ibidem, 41.

<sup>53</sup> BROWNIGG, *"Tonnage tax": un nuovo inizio?*, in *Rivista*, 2001, no. 3, 353; ID., *"Tonnage tax": a new beginning?*, ibidem, 362; GUINIER, *Un ambiente competitivo per i trasporti marittimi europei*, in *Rivista*, 2001, no. 3, 370; ID., *A competitive environment for European shipping*, ibidem, 385. Finally, PUOTI, *La leva fiscale e lo sviluppo del settore marittimo*, presentation to EATLP International Conference "La fiscalità nelle nuove politiche dell'intervento pubblico: sviluppo, mobilità, ambiente" [Taxation in new policies of public intervention: development, mobility, environment], held in Rome on 23-24 June 2005, to be published in *Rivista*.

<sup>54</sup> For this statement see ADONNINO, *Profili impositivi delle imprese di trasporto aereo e marittimo*, in *Rivista*, 2002, no. 3, 7; ID., *Tax regime of shipping and air transport enterprises*, ibidem, 50.

<sup>55</sup> On this point PICCIAREDDA, *Notes on convention for the avoidance of double taxation on income: international air transport*, in *Rivista*, 2000, no. 3, 38.

<sup>56</sup> See CROXATTO, *Diritto internazionale tributario*, in *Digesto, Disc. priv., Sez. comm.*, Vol. IV, Torino, 1989, 640, and in *Rass. trib.* 1989, I, 447, and ibidem 451.

<sup>57</sup> On this point, see CROXATTO, *Diritto tributario internazionale*, above mentioned, 449, and SACCHETTO, *Territorialità*, above, 317 foll. Treaty law is included among the sources of international tax law also by ADONNINO, *Concorrenza di fonti*, above, 730.





taneously its assistance. According to many Authors<sup>58</sup>, this matter is governed by a true “principle of non cooperation”, which can be derogated only when the State agrees on limiting its sovereignty and signs an international treaty. On this point *Rivista* has given many contributions<sup>59</sup>.

Particular attention was stirred by the approval of a model agreement for the purposes of facilitating international cooperation in tax matters by the OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information, in April 2002<sup>60</sup>. The new model agreement is innovative in regulating stricter obligations to provide information, on the basis of a special concept of reciprocity<sup>61</sup>. It appears as a proper instrument to combat harmful tax competition<sup>62</sup> more effectively than in the past<sup>63</sup>, because relevant provisions are incisive and a great number of so-called “tax havens”<sup>64</sup> have adhered to it.

As regards the “substantive” aspects of international tax law, *Rivista* addressed also the issue of abuse of tax treaties for the purposes of tax evasion or avoidance<sup>65</sup> and of locating income in States or territories with preferential tax systems. In this context, analyses were made on the relationship between domestic regimes concerning Controlled Foreign Companies and bilateral double taxation conventions according to the OECD Model<sup>66</sup> and European Community law<sup>67</sup>, in the footsteps of recent case-law.

Finally, for its high scientific value and innovative content, it is to note an authoritative contribution given to *Rivista* on the opportunity to introduce into tax treaties an arbitration clause according to which independent arbitrators are allowed to resolve disputes on the interpretation and implementation of treaties through a binding judgement<sup>68</sup>.

<sup>58</sup> SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche “incrociate” internazionali*, in *Boll. trib. inf.*, 1990, 487 (Part I) and 563 (Part II), and *ibidem*, on the point, Part I 488; TOSI, *La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali in materia di imposte dirette*, in *Il Fisco*, 2001, 11731 and *ibidem* 11732; LUPI, *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur.*, Vol. XXXI, Roma, 1994, 2.

<sup>59</sup> On the point BARASSI, *Exchange of information*, in *Rivista*, 1999, no. 3, 59; ID., *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, *ibidem*, 90. By the same Author, *Lo scambio di informazioni nella UE*, *ibidem*, 2001, no. 2, 327; ID., *The exchange of information within the EU*, *ibidem*, 338. On the point also GRAU RUIZ, *Exchange of information between Spain and other EU Member States*, in *Rivista*, 2003, 91; ID., *Lo scambio di informazioni tra la Spagna e gli altri Stati membri dell'UE*, *ibidem*, 111.

<sup>60</sup> For the texts of Model Agreement and relevant commentaries see <http://www.oecd.org>.

<sup>61</sup> On the matter, SELICATO, *Il Modello di convenzione Ocse del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in *Rivista*, 2004, no 1, 11.

<sup>62</sup> On the matter DA EMPOLI, *Harmful tax competition*, in *Rivista*, 1999, no. 2, 319, and MELCHIONNA, *Concorrenza fiscale internazionale e diritto internazionale tributario: spunti e riflessioni*, in *Rivista*, 2002, no. 1, 207.

<sup>63</sup> In the past it was a widespread idea that a restricted area of cooperation resulted in penalizing just adhering States, as it facilitated income allocation in territories where relevant cooperation agreements were not in force. Similar considerations in SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale...*, ref., Part I, 499-500, who pointed out that adopting such scheme results in a paradox, as the sanctuaries of evasion could have stronger privileges.

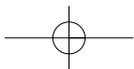
<sup>64</sup> GARCIA PRATS, *Prevention of use and abuse of tax havens*, in *Rivista*, 1999, n. 2, 65.

<sup>65</sup> PIRES, *International tax evasion and avoidance*, in *Rivista*, 1999, n. 2, 51.

<sup>66</sup> TERRADOS, *International fiscal transparency in the Spanish legal system*, in this *Rivista*, 2000, n. 3, 259; ANTONI NI P., *The compatibility of CFC legislation with tax treaties*, in *Rivista*, 2002, n. 3.

<sup>67</sup> ROTONDARO, *Alcune implicazioni della sentenza Centros ovvero sulla compatibilità dell'istituendo regime CFC italiano con il diritto comunitario*, in *Rivista*, 2001, no. 1, 387; ID., *Some implications of the Centros judgement and on the compatibility with community law of the Italian CFC regime to be instituted*, *ibidem*, 433.

<sup>68</sup> Refer to PARK, *L'arbitrato nei trattati sulle imposte sui redditi*, in *Rivista*, 2003, 5.





## 2.c) in the European Community law

*Rivista* has shown a constant interest in European Community law, considering that now the European Union has established a supranational legal order transposed in the legal systems of Member States and has launched, even if not successfully for the time being, the process to introduce into domestic law of each Member State a Constitution that reorganizes relevant fundamental principles<sup>69</sup>.

From this perspective, significant are some authoritative contributions concerning approximation of tax provisions in European Union Member States (which were published by *Rivista* in the past but are still topical), where great emphasis is put on the political and legal hindrances to effective approximation of legislations<sup>70</sup>.

Interesting indications could be found also in some studies examining the relationship between European Community fundamentals and taxation. In this framework, it is worth mentioning those studies that aimed at identifying the notion of a group in European Community tax<sup>71</sup> and tax implications of the freedom of establishment for companies<sup>72</sup>, as well as difficulties implied in current decision making mechanisms in tax matters, based on the rule of unanimity<sup>73</sup>.

Moving on to more specific aspects of cross-border income taxation, *Rivista* gave great importance to taxation problems concerning intra-community dividends flows from the perspective of the relationship among European law, international treaties and domestic anti-avoidance rules<sup>74</sup>.

In connection with indirect taxes and VAT, *Rivista* published original contributions concerning the concept of permanent establishment in the VAT system<sup>75</sup>, new VAT

<sup>69</sup> For a complete examination of the fundamentals of European Community tax law in the light of the Treaty for an European Constitution signed in Rome on 29 October 2004 see LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Milano, 2005. On the point see also BIZIOLI, *Imposizione e Costituzione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 233 and *ibidem*, in particular, 252-255, where it is observed that tax matters did not receive within the European Constitution a different regulation compared to the EU Treaty. It is to remember that before the signing of the Treaty, ASTRID (ASSOCIAZIONE PER GLI STUDI E LE RICERCHE SULLA RIFORMA DELLE ISTITUZIONI DEMOCRATICHE), *Per la Costituzione dell'Unione europea – Convergenze, divergenze, percorsi possibili (e qualche proposta) – Aspetti fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, IV, 97, had proposed, without success, to insert the provisions concerning some fundamental principles, such as consent to tax, ability-to-pay and social solidarity into the Constitutional Treaty arranged by the European Convention.

<sup>70</sup> GALLO, *Single market and tax regulations: tax co-ordination and its juridical aspects*, in *Rivista*, 2000, no. 2, 9; *ID.*, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, *ibidem*, 34.

<sup>71</sup> MOSSNER, *Towards a uniform notion of "group" and "control" of enterprise for European tax purposes*, in *Rivista*, 2003, 67; *ID.*, *Verso una nozione uniforme di "gruppo" e "controllo" di impresa ai fini della imposizione europea*, *ibidem*, 79.

<sup>72</sup> AMATUCCI F., *Responsabilità fiscale limitata delle società non residenti e libertà di stabilimento*, in *Rivista*, 2001, no. 2, 157; *ID.*, *Limited tax liability of non resident companies and freedom of establishment*, *ibidem*, 176. On this point also BIZIOLI, *Agevolazioni fiscali e "libertà fondamentali": i criteri di collegamento all'imposizione nella giurisprudenza comunitaria*, in *Rivista*, 2001, no. 2, 349; *ID.*, *Tax benefits and "fundamental freedoms": the localisation connection criteria in Community Case-law*, *ibidem*, 358; WATTEL, *Giurisdizione in materia di imposta sulle società nell'UE e differenza tra filiali e sussidiarie; dislocazione distinta da discriminazione e disparità; un appello alla territorialità*, *ibidem*, 2004, no. 1, 35.

<sup>73</sup> BENIGNA, *The European Union's enlargement and the mechanism of decision in fiscal matters*, in *Rivista*, 2000, no. 3, 276; *ID.*, *L'allargamento dell'Unione Europea e I meccanismi di decisione in materia fiscale*, *ibidem*, 281.

<sup>74</sup> On these aspects RADLER, *Limitations of treaty benefits in Germany*, in *Rivista*, 2000, no. 1, 11; AMYAS D'ANIELLO, *Tax regime of European holdings. Considerations on the anti-avoidance provisions contained in the Italian regime of Community dividends*, in *Rivista*, 2000, no. 1, 137; *ID.*, *Il regime fiscale delle holding europee. Riflessioni a margine della normativa anti-abuso contenuta nella disciplina italiana dei dividendi comunitari*, *ibidem*, 170.

<sup>75</sup> GIORGI, *Permanent establishment in the Vat system: internal and community aspects*, *ibidem*, 2000, no. 1, 23; *ID.*, *La stabile organizzazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, *ibidem*, 59.





provisions on persons liable to tax<sup>76</sup>, relevant tax controls<sup>77</sup> and the protection of European Community own resources<sup>78</sup>.

Finally, it is to be emphasized that in the preparation of the review, the method constantly followed has involved a continuous monitoring of the European Court of Justice case-law in order to research, comment and publish the most interesting and innovative judgements<sup>79</sup>.

## 2.d) in the study of foreign tax systems and in comparative tax law

A large number of efforts made by *Rivista* during its activity involved the gathering and analysing of information relevant to tax legislations in force in other States. In this context, works made by the EATLP – European Association of Tax Law Professors is an authoritative reference material: since its establishment, it has performed accurate comparative studies on different tax systems of the Member States of European Union<sup>80</sup>.

Within comparative studies of tax law, *Rivista* carried out its analyses at various levels: first, for mere information purposes, it examined the most interesting and controversial aspects of some foreign States' domestic laws; on other occasions, it carried out a true comparative study on the provisions of two or more States dealing with the same legal institutions, emphasizing similarities and differences<sup>81</sup>.

The analysis of foreign tax systems concerned their most significant and current aspects. Of particular importance was the study of Spanish local tax system, one of the maturest system in Europe in the concrete application of tax federalism<sup>82</sup>, and of Poland, new Member State of the European Union, whose tax system was examined under the civil and tax law aspects of new economic projects<sup>83</sup>. In this context, also the economic aspects of international<sup>84</sup> and comparative taxation<sup>85</sup> were taken into consideration.

<sup>76</sup> PENNELLA, *La Direttiva 65/2000/CE sul debitore d'imposta Iva per le operazioni effettuate in un altro Stato membro e la sua attuazione in Italia*, in *Rivista*, 2002, 146; ID., *Vat Directive 65/2000/EC on the person liable for payment of tax for transactions carried out in another Member State and its implementation in Italy*, *ibidem*, 171.

<sup>77</sup> DURASTANTE, *Il sistema dei controlli nell'ambito della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri*, in *Rivista*, 1999, no. 2, IV 324.

<sup>78</sup> GIORDANO, *Notes on the protection of the European Community's own resources*, in *Rivista*, 1999, no. 2, I, 115; ID., *Appunti sulla tutela delle risorse proprie comunitarie*, *ibidem*, 135.

<sup>79</sup> References to all judgements issued by the Court and published in *Rivista* would result in a long and useless list. In this connection, it is to point out that all judgements are accompanied by a concise editorial comment on the contents and its references.

<sup>80</sup> Among the various comparative studies promoted by the Association see: LANG M. – AIGNER H.J. – SCHEUERLE U. – STEFANER M., *CFC legislation tax treaties and EC law* (Kluwer, The Hague, 2003); SCHON (edited by), *Tax competition in Europe* (Amsterdam, 2003); ESSERS – RIJKERS (edited by), *The notion of income on capital*, papers of the International EATLP Conference, Cologne, 12-14 June 2003, Amsterdam, 2005.

<sup>81</sup> For differences between the study of foreign law and true comparative studies see BARASSI M., *La comparazione nel diritto tributario*, interim edition, Bergamo, 2002, pp. 15 foll.; ID., *Comparazione giuridica e studio del diritto tributario straniero*, in UCKMAR (edited by), *Corso di diritto tributario*, Padova, 2005, pp. 2-3.

<sup>82</sup> ANIBARRO PEREZ, *Municipal taxes in Spain*, in *Riv. dir. trib. int.*, 1999, no. 2, I, 9.

<sup>83</sup> POZZO, *Aspects of commercial and tax law linked to the formation of a joint venture corporation in Poland by an Italian enterprise*, in *Rivista*, 1999, no. 3, I, 153; ID., *Profili di diritto commerciale e tributario connessi alla costituzione di una joint venture societaria in Polonia da parte di un'impresa italiana*, *ibidem*, 204.

<sup>84</sup> On the matter DA EMPOLI, *The influence of tax system on company choices*, in *Rivista*, 1999, no. 1, I, 177; ID., *L'influenza del sistema fiscale sulle scelte d'impresa*, *ibidem*, 180; DI STEFANO, *Company groups and tax system*, *ibidem*, 323; ID., *Gruppi di imprese e sistema fiscale*, *ibidem*, 328.

<sup>85</sup> In this connection see SIEGEL, *The effects of tax law in the United States*, in *Rivista*, 1999, no. 1, I, 152.



Other specific studies have a more marked comparative style. In this perspective, it is interesting the analysis of tax regimes concerning shipping enterprises applied in other European States, if we consider recent changes in Italy on the matter<sup>86</sup>. Of particular importance are also comparative studies on tax treatment of pensions<sup>87</sup> and income from para-dependent personal services<sup>88</sup> in other Member States of European Union. The comparative method appears to be particularly effective in comparing current provisions relevant to specific legal institutions<sup>89</sup>.

Thanks to the comparative studies, carried on by *Rivista* on the basis of a precise method<sup>90</sup>, a large quantity of useful elements has been gathered and is available to readers to analyse the tax systems of various countries. Using this information, the most careful observers in the international context have pointed out remarkable points of contacts among the tax systems of each State, and emphasized a universal significance of the general theory of tax law, which – already guaranteed in its fundamentals – is strengthened in the principles of legality, ability-to-pay, progressivity and substantial equality and, more and more, of legal certainty; which principles are widespread in the European Constitutional Courts and recast in a profitable modern vein by a more sophisticated scholarship<sup>91</sup>.

The wide range of time covered by each juridical review will permit the growth of an independent theory of legal comparative studies in tax matters that, not only in Italy, are characterized by continuous changes<sup>92</sup>.

Comparative studies, which are now uncontroversially considered necessary<sup>93</sup>, are to be thorough – most especially in tax matters, since taxes must be specifically regulat-

<sup>86</sup> BERGANTINO, *La tonnage tax: il progetto italiano e le esperienze europee*, in *Rivista*, 2001, no. 3, 49; ID., *Tonnage tax: the Italian proposal and the European experiences*, ibidem, 79.

<sup>87</sup> GUTMANN, *Il trattamento fiscale delle pensioni, Un'analisi comparata*, in *Rivista*, 2001, no. 3, 109; ID., *Tax treatment of pensions*, ibidem, 120.

<sup>88</sup> LOLLIO, *Riflessioni a margine della nuova disciplina della collaborazione coordinata e continuativa*, in *Rivista*, 2001, no. 3, 130; ID., *Some thoughts on the new provisions on co-ordinated and continuous collaboration*, ibidem, 165.

<sup>89</sup> PETRILLO, G., *L'interpello nello statuto dei diritti del contribuente: un parallelo con la corrispondente esperienza spagnola*, in *Rivista*, 2001, no. 3, 2002; ID., *Interpellation in the Statute of Taxpayers' rights: a parallel with the corresponding experience in Spain*, ibidem, 248. With reference to a specific aspect of assessment procedure AGUALLO AVILÉS – GARCIA BERRO, *Il dovere di collaborare con l'Amministrazione finanziaria ed il diritto di non autoincriminarsi. Un'analisi critica della questione alla luce della giurisprudenza europea e statunitense*, in *Rivista*, 2001, no. 1, 176; ID., *El deber de colaborar con la administracion tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un analisis critico de la cuestion a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana.*, ibidem, 228.

<sup>90</sup> For a concrete examination see AA.VV., *Convegno internazionale su "La comparazione ne diritto tributario: metodi, applicazioni e orientamenti in ambito internazionale"*, in *Rivista*, 2001, no. 3, 407; ID., *International Conference on "Comparative tax law: methods, applications and international guidelines"*, ibidem 414.

<sup>91</sup> In this sense AMATUCCI A., *Prefazione a ID., Trattato di diritto tributario*, ref., p. XIV, where it is analysed the structure of current tax systems through various contributions of the most authoritative international scholarship, as integrated within a consistent and homogeneous framework. For a comparative analysis of equality and non-discrimination principles in EU tax systems see MEUSSEN G.T.K., *The principle of equality in European taxation* (Kluwer, The Hague, 1999).

<sup>92</sup> On this point see BIRD, *A note on the fragility of international tax comparisons*, in *Int. bull. for fiscal doc.* 1988, 198, referred to by GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, ref., p. 11, who observes that considering there are hundreds of tax conventions, such reconstruction cannot be carried out in the concrete and, in any case, it would not be explanatory.

<sup>93</sup> This trend is confirmed, also in Italy, by numerous university courses of comparative tax law and various publications on the matter. Among these, apart from referred works by Barassi, see in foreign literature THURONYI V., *Comparative tax law* (Kluwer, The Hague, 2003). See also RUSSO, *Influenze tedesche sulle prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in DI PIETRO (edited by), *L'accertamento tributario nella Comunità europea: l'esperienza della Repubblica Federale Tedesca* (Milano, 1997), 137, who states the concrete usefulness of a scientific comparison among foreign tax systems, even if he bewares of indulging in easy normative transplantation (ref., 148).



ed, as required in the concrete by the principle of legal certainty and as confirmed by explicit provisions contained in the Constitutions of many European and extra-European countries<sup>94</sup>.

Therefore, through a continuous worldwide monitoring of new laws, case-law and scholarship, *Rivista* will take upon itself the responsibility of identifying the guidelines of a general theory of comparative tax law studies, so to give a consistent clue in interpreting the tax system of each country.

### 3. Recent developments and prospects

After the initial phase of launching, since 2003 *Rivista* has started a wide-ranging reorganization, which will give its first results from the following numbers. This process has concerned both organizational and editorial and direct techno-scientific aspects.

Under the first aspect, publication has been entrusted to a new publishing company, *Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato (IPZS) – S.p.A.*, which committed itself in following the scientific direction of *Rivista* in its renewal plan, confiding in its historical experience as institutional editor. A manifest effect of this change has been the new lay-out, really better than the previous one, a better quality print and a more careful editing.

In order to better manage the structure, local editorial offices have been unified in one single structure located in Rome. Moreover, in a short time, the direction of *Rivista* is expected to be joined by a scientific committee and an editorial committee, in which foreign scholars and in particular EATLP members may participate more actively.

Thanks to this participation *Rivista* wants to strengthen its role of think tank in the matter of international taxation, and to become, in Italy and abroad, a point of reference in the international debate on the most current interesting issues of the evolution of international tax law, European Community and comparative tax law.

The challenge for *Rivista*, supported by a publishing company of first level in Italy with institutional editors, is very demanding. The upcoming scenario needs global instruments of investigation that must cross domestic borders and give scholars and operators in domestic tax law all the necessary elements to harmonize the matter concerned in the international context.

Taking into account foreign legislation, case-law and jurisprudence might result in more convincing solutions to the issues discussed in our country, arriving at a somewhat “formulaic” vision of domestic tax law of each foreign State (since similar institutions may be compared in each domestic law) and of international tax law (because domestic tax law international law).

That does not mean that we want to adopt an “egotistic” attitude in respect of tax systems and international bodies that are competent in tax matters, as the aim of *Rivista* is to offer the international scientific community useful indications to launch and make permanent the debate on the evolution of theoretical fundamentals of the matter concerned.

<sup>94</sup> For a comparative study of the principle of legal certainty see UCKMAR V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, II. Ed. (Padova, 1999).





*Rivista* commits itself to implementing the exchange of information for this purpose, both in updating and covering issues: not only for Italy and European Union, where judgements, notes, circular letters, reports and other publications (which were considered as useful by *Rivista*) are widespread and updated and, in many cases, available on line through the Internet, but above all for the rest of the world and, in this context, at least for those foreign countries that have frequent and profitable relationships with Italy and which case-law and administrative practices may be useful, also in the framework of comparative studies concerning the main international tax law issues. To guarantee such result contacts are being taken to establish stable relationships with extra-European countries, in order to obtain updated and first hand scientific material.

From this point of view, editorial standards have been defined for scholarship contributions to conform to international style: schematism, conciseness, footnotes only for bibliographical and case-law references. Moreover, there will be a permanent section for reviewing international conferences and new publications.

I hope that this programme is useful to achieve the purposes of *Rivista* and that, above all, may meet readers' expectations, whose participation in this project I ask for, in order to widen and making more constructive the incoming debate on this review.



## Fiscalità regionale ed ambiente: l'esperienza spagnola \*

José Manuel Tejerizo López \*\*

SOMMARIO: Introduzione; a) Premesse; b) La protezione costituzionale dell'ambiente – I. I limiti all'istituzione di tributi ambientali da parte delle Regioni: a) I limiti derivanti dalle norme Comunitarie; b) Fondamento costituzionale dei tributi senza finalità fiscali; c) I limiti del potestà impositiva delle Regioni; d) Competenze delle Regioni in materia di ambiente – II. Le imposte delle Regioni in materia di ambiente; a) Il canone di risanamento; b) Imposta sul deposito di rifiuti; c) L'imposta della Regione "Castellano-Manchega" su talune attività che hanno impatto sull'ambiente; d) L'imposta della Regione di Extremadura sugli impianti che hanno impatto sull'ambiente; e) L'imposta della Regione di Galicia sull'inquinamento atmosferico; f) L'imposta delle isole Baleari sul soggiorno in strutture turistiche ed alberghiere.

### Introduzione

#### A) Premesse

Possiamo affermare senza ombra di dubbio che in Spagna la possibilità di utilizzare i tributi come una forma di protezione dell'ambiente, qualunque sia la formula adottata, è una creazione dottrinale. Fino a poco tempo fa i poteri pubblici non avevano pensato a questa possibilità, e addirittura oggi lo scopo perseguito dagli strumenti fiscali non è tanto quello della protezione della natura e dell'ambiente quanto la necessità di far fronte ai costi crescenti dei mezzi e degli strumenti utilizzati per tale protezione. Tuttavia nel nostro ordinamento giuridico esistono da tempo numerose figure che possono essere inquadrate senza problemi tra i tributi di questo genere anche se è vero che, come succedeva con il personaggio di Molière, fino adesso non si aveva la coscienza della loro natura. Possiamo, quindi, affermare che vi sono stati dei tributi ambientali *avant la lettre*. L'esempio più rilevante di quanto affermato è l'imposta speciale sugli idrocarburi che evidentemente è nata con una finalità esclusivamente di riscossione ma che oggi ha la sua giustificazione più rilevante nella difesa dell'ambiente. Esaminiamo i tributi esistenti in Spagna sia quelli statali che quelli delle Regioni o locali che in qualche modo possono essere considerati come tributi o imposte dell'ambiente e troviamo esempi di tutte le categorie menzionate dal Prof. Parlato:

a) Tributi la cui funzione di protezione dell'ambiente si raggiunge mediante l'applicazione della loro riscossione ad attività perseguano tale finalità. L'esempio più noto

\* Relazione presentata al Convegno "Le fiscalità nelle nuove politiche dell'intervento pubblico: Sviluppo, mobilità, ambiente", Roma 23-24 gennaio 2005. I riferimenti alle norme di legge citate nel testo sono aggiornati al giugno 2005. Desidero ringraziare per l'aiuto prestato Inigo Barberena e Antonio Vaquera, Professori Associati di Diritto Tributario della Università di Educazione a Distanza (UNED) e Leon, per le preziose informazioni che mi hanno fornito per la redazione del presente lavoro. Ovviamente gli eventuali errori sono attribuibili esclusivamente al sottoscritto. La traduzione in italiano è stata curata dall'avv. Silvia Terrados. La mia gratitudine per il suo lavoro è infinita.

\*\* Professore Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Educazione a Distanza (UNED) di Madrid.

è l'imposta delle isole Baleari *non nato* sui soggiorni in strutture turistiche ed alberghiere. Questo tributo che, come abbiamo appena indicato, non è mai entrato in vigore, cercava di tassare il mero soggiorno in alberghi con il proposito dichiarato di destinare i suoi introiti allo svolgimento di attività pubbliche dirette alla tutela e miglioramento dell'ambiente delle Isole Baleari <sup>1</sup>. Torneremo più avanti su quest'argomento.

b) Imposte più elevate sulle attività che si considerano dannose per l'ambiente. Un esempio lo troviamo nell'imposta speciale sugli idrocarburi, che grava con aliquote più elevate di quelle ordinarie le benzina senza piombo, considerata più dannosa per l'ambiente di quelle che non contengono questo additivo <sup>2</sup>.

c) Sgravi fiscali con finalità di protezione dell'ambiente. Un esempio si può trovare nell'imposta sulle società dove si applicano certe deduzione dalla quota per la effettuazione di investimenti in attivi materiali destinati alla protezione dell'ambiente <sup>3</sup>.

d) Tributi che hanno un carattere contributivo e che cercano di far fronte al costo dei servizi pubblici necessari per contrastare i danni provocati da attività dannose. Questo è il caso di diverse tasse, soprattutto locali, richieste per esempio per il ritiro della spazzatura, per lo scarico di acque reflue o come dicevano le ordinanze fiscali classiche per lo svolgimento di attività insalubri, nocive, e pericolose.

e) Imposte ambientali *stricto sensu*, che perseguono finalità di solidarietà ambientale. In questa categoria devono essere incluse certe imposte di alcune Regioni, come ad esempio le imposte di risanamento che analizzeremo più avanti.

Come possiamo osservare, si trovano presenti nella legislazione tributaria Spagnola esempi delle due politiche che in modo generico, si possono seguire per la protezione dell'ambiente. La prima è quella di punire le attività o i comportamenti dannosi (chi inquina paga); e l'altra quella di incentivare le attività rispettose dell'ambiente. Da un'altra parte, non possiamo ignorare le contraddizioni che possono esistere in entrambi i casi:

a) Invece di gravare o di tassare le attività che danneggiano l'ambiente, sarebbe più coerente per la sua difesa vietarle direttamente, giacché in un altro modo il tributo finisce per essere visto come il prezzo che si deve pagare per inquinare.

b) Le politiche di difesa dell'ambiente solo hanno senso se la loro riscossione è destinata a finalità ambientali e non in modo generico alle spese pubbliche.

In questa introduzione risulta utile offrire anche uno schema di tributi esistenti in Spagna nei quali è possibile osservare qualche finalità di protezione dell'ambiente, non analizzando invece le semplici previsioni che non costituiscono un tributo ambientale in senso stretto. Lo schema in questione è il seguente:

#### 1) Tributi dello Stato

- Tassa sull'occupazione del demanio pubblico idraulico.
- Tassa sulla discarica di acque reflue

<sup>1</sup> Il titolo V della Legge che lo regolamentava (7/2001, del 23 aprile) indicava i fini ai quali si doveva destinare la loro riscossione tra i quali si trovavano per esempio l'introduzione di sistema di risparmi ed efficienza dell'acqua e la protezione e gestione di spazi e risorse naturali.

<sup>2</sup> Le benzine con piombo vengono tassate con un'imposta di 404,79 euro ogni mille litri, mentre le benzine senza piombo sono tassate con un'imposta di 371,68 euro per la stessa quantità, il che implica quindi un 8,17% di meno.

<sup>3</sup> La deduzione equivalente al 10% dell'importo degli investimenti è indicata dall'articolo 39 della Legge dell'imposta sulle società (Testo unico approvato dal Regio Decreto Legislativo n. 4/2004, del 5 marzo).



- Canone di regolamentazione delle acque
- Imposta speciale sugli idrocarburi
- Imposta speciale sui tabacchi
- Imposta speciale su certi mezzi di trasporto
- Imposta speciale sull'elettricità

## 2) *Tributi delle Regioni*

- Tributi relativi al risanamento e depurazione delle acque
- Tributi relativi al trattamento di residui solidi
- Imposte sugli impianti inquinanti
- Imposta sull'inquinamento atmosferico.

## 3) *Tributi locali*<sup>4</sup>

- Tassa per il trattamento dei residui solidi
- Tassa per la prestazione di servizi di risanamento
- Tassa per la prestazione di servizi di igiene e salute pubblica.

Da questo elenco si evince che, di tutte le Amministrazioni Pubbliche, soltanto le Regioni hanno fatto uno sforzo per introdurre un regime coerente di tassazione dell'ambiente, anche se si tratta di un fenomeno non generalizzato conseguenza della diversificazione dei sistemi tributari delle nostre Regioni. La previsione di tributi ambientali da parte delle Regioni pone diversi problemi. Alcuni di carattere generale, come può essere l'identificazione stessa del bene protetto (l'ambiente), o la legittimità dell'utilizzo dei tributi per fini che non siano strettamente legati alla riscossione. Gli altri problemi sono quelli delle Regioni, come per esempio i limiti che devono rispettare al momento di istituire dei tributi, alcuni limiti derivati dalle competenze riconosciute in materia, altri limiti invece fanno riferimento alla stessa potestà impositiva ed altri vengono direttamente imposti dalla normativa comunitaria. Esaminerò tutti questi problemi durante il mio intervento e finirò offrendo una visione generale della tassazione dell'ambiente prevista dalle Regioni.

Prima di finire questa introduzione dobbiamo però fare riferimento anche al trattamento che riceve la protezione dell'ambiente da parte della Costituzione Spagnola del 1978.

## **B) La protezione costituzionale dell'ambiente**

La Costituzione Spagnola menziona la difesa dell'ambiente stabilendo una specie di diritto-dovere di tutti i cittadini in relazione alla difesa e conservazione dell'ambiente. Al riguardo l'articolo 45 della Costituzione stabilisce quanto segue:

*“1. Tutti i cittadini hanno il diritto di godere di un ambiente adeguato per lo sviluppo della persona, così come hanno il dovere di preservarlo.*

<sup>4</sup> A titolo esemplificativo abbiamo enumerato soltanto i tributi stabiliti dal Comune di Madrid. L'articolo 20 della Legge delle Haciende Locales (Testo unico approvato dal Regio decreto legislativo n. 2/2004, del 5 marzo) elenca, a titolo esemplificativo le tasse che i Comuni e le Provincie possono stabilire per la prestazione di servizi pubblici, molti dei quali sono relativi alla protezione dell'ambiente.





*2. I poteri pubblici dovranno sorvegliare per l'utilizzo razionale di tutte le risorse naturali, al fine di proteggere e migliorare la qualità di vita e difendere e ripristinare l'ambiente appoggiandosi nell'indispensabile solidarietà sociale.*

*3. I cittadini che violino quanto disposto dal precedente paragrafo saranno soggetti nei termini stabiliti dalla legge a sanzioni penali o amministrative e avranno l'obbligo di riparare il danno cagionato."*

Anche se non è il momento di esaminare in dettaglio il significato di questa norma, è conveniente fare alcune considerazioni generali.

La prima, è che il diritto a godere dell'ambiente non è un diritto fondamentale suscettibile di ricorso alla Corte costituzionale perché non è un diritto di quelli che si trovano protetti dal ricorso previsto dall'articolo 53, paragrafo 2 della nostra Costituzione. Si deve sottolineare che la nostra Corte costituzionale ha una posizione restrittiva al riguardo, per evitare la proliferazione dei ricorsi.

La seconda considerazione è che l'esercizio di questo diritto implica necessariamente l'esistenza di certe competenze amministrative, il che ha una evidente importanza perché alcune di tali competenze hanno una stretta relazione con la materia della quale ci stiamo occupando.

La terza considerazione è che l'inadempimento dei doveri di tutela dell'ambiente implica una responsabilità che può addirittura essere di carattere penale.

L'ultima considerazione è che la norma Costituzionale, come è stato reiterato da parte della Corte costituzionale, non ha un semplice carattere programmatico bensì deve vincolare i poteri pubblici, che devono fare il possibile per rendere effettivo l'obbligo dell'articolo 45. Alcune di queste misure che dovranno essere adottate sono precisamente quelle di carattere fiscale, da dove si può derivare l'origine costituzionale dei tributi ambientali, come vedremo di seguito.

## **I limiti all'istituzione di tributi ambientali da parte delle Regioni**

### **A) I limiti derivanti dalle norme comunitarie**

#### **1. I tributi ambientali nell'U.E.**

Come è noto la Comunità europea, ha cercato di introdurre alcuni tributi con fini di protezione dell'ambiente, il che è coerente con la preoccupazione che manifestano in modo reiterato i trattati e le norme comunitarie per il perseguimento di questo obiettivo (ad esempio negli articoli 2 e 6 del Trattato Istitutivo dell'Unione europea; e nella Direttiva 2004/35/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 aprile 2004, sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale).

Gli sforzi realizzati al riguardo fino adesso sono sempre falliti e possono essere sintetizzati nel seguente modo:

a) Anche se esistono alcuni lavori precedenti, solo nel 1990 si cominciò a pensare alla necessità di adottare delle misure giuridiche per regolamentare e limitare le emissioni di gas che causavano l'effetto serra. Con questa finalità nel Consiglio Europeo di Dublino del giugno 1990 si è redatta una dichiarazione sotto il titolo





“*L'imperativo dell' Ambiente*”, nel quale si prese atto che l'approccio tradizionale di ordinare e controllare, al fine di proteggere l'ambiente, doveva essere completato con delle misure fiscali chiedendo alla commissione di accelerare i lavori in questo ambito.

b) In data 14 ottobre 199L. la Commissione ha redatto un rapporto in materia. Le misure sostanziali tendevano al risparmio di energia e si materializzarono nella Direttiva 93/76/CEE del Consiglio, del 13 settembre 1993, sulla limitazione di emissione di anidride carbonica mediante il miglioramento dell'efficienza energetica.

Per quanto riguarda gli aspetti fiscali, è stata proposta l'introduzione di una nuova imposta specifica essendo considerato il mezzo più adeguato per fornire l'idea che il consumo energetico implicava un costo, al fine di provocare un cambiamento nel comportamento dei consumatori. Le caratteristiche dell'imposta in questione per la quale si consigliava l'istituzione graduale di due aliquote (una sull'energia e un'altra sull'emissione di biossido di carbonio erano piene di cautele (doveva essere un'imposta neutrale in modo che potesse essere accompagnata da incentivi e sgravi fiscali; dovevano essere evitati i costi economici irregolari addirittura prevedendo l'esenzione nei settori che dipendevano necessariamente dall'energia).

c) Nel 1992 fu proposta una Direttiva sulla creazione di un'imposta armonizzata sul biossido di carbonio e l'energia che seguiva le linee che abbiamo esaminato in precedenza. l'imposta si configurava come un'imposta statale armonizzata di finalità extrafiscale che incentivava le condotte rispettose dell'ambiente, di carattere indiretto, su consumi specifici, con due fattispecie imponibili (sulle emissioni di CO<sub>2</sub> e sul valore energetico dei prodotti tassati) e che sarebbe esigibile aggiungendo delle aliquote a quelle già applicate ai prodotti gravati dalle imposte speciali.

La proposta fallì per diverse ragioni che non possiamo esaminare in dettaglio, ma tra le quali si trova la fredda risposta di alcuni Stati membri tra i quali la Spagna; la mancanza di alternative che permettessero agli imprenditori che erano i primi destinatari dell'imposta, di optare per i sistemi che considerassero più opportuni; o l'assenza di un accordo con altri paesi dell'OCSE per stabilire imposte simili, data la generalizzazione del problema dell'inquinamento ambientale. Il fallimento si materializzò nel rifiuto da parte del Consiglio Europeo di Essen dei giorni 9 e 10 dicembre 1994.

d) La Commissione, mediante la Comunicazione al Consiglio del 10 maggio 1995 tornò a insistere sulla necessità di introdurre un'imposta ambientale modificando le proposte contenute nella proposta di Direttiva citata in precedenza. Tra le modifiche suggerite sulle quali non è possibile soffermarsi possiamo evidenziare l'esistenza di un periodo transitorio; la considerazione delle aliquote previste non come obbligatorie bensì come obbiettivi da raggiungere mediante la convergenza delle aliquote nazionali; la eliminazione della loro regolamentazione autonoma legandola a quella delle imposte speciali; e la eliminazione della condizione della istituzione di un'imposta simile da parte di altri paesi dell'OCSE.

Di nuovo la proposta fallì provocando addirittura il sorgere di una corrente dottrinale contraria all'utilizzo di strumenti fiscali per la protezione dell'ambiente. In particolare, la Risoluzione del CES (Consiglio Economico e Sociale) del 28 marzo 1996 si dichiarò contraria all'imposta, soprattutto dopo aver constatato che non si sarebbe mai potuta raggiungere l'unanimità necessaria per la sua istituzione anche se si lasciò l'op-



portunità di essere adottata da parte soltanto di alcuni Stati membri. In generale, la critica si basò sugli effetti negativi che potrebbero derivarsi dalla struttura della fornitura energetica a medio e lungo termine.

e) Dopo tutti questi fallimenti i lavori delle istituzioni dell'U.E. si sono orientati verso obiettivi più modesti. Per esempio, nella Comunicazione della Commissione al Consiglio del 22 ottobre 1996 oltre a definire per la prima volta le imposte sull'ambiente si comincia a pensare alla convenienza che queste imposte siano utilizzate con la finalità di ridurre la fiscalità sui redditi di lavoro, il che, come ha espresso la dottrina implica il loro snaturamento.

Dopo questo breve *excursus* sulle vicende dell'attività dell'U.E. in materia, non è facile determinare in quale momento ci troviamo. Forse, possiamo prendere come punto di arrivo la Comunicazione della Commissione al Consiglio del 26 marzo 1997 intitolata "*Imposte e gravami ambientali nel Mercato Unico*" della quale possiamo rilevare quanto segue:

1) Offre alcune definizioni della materia che possono servire per chiarire l'ambito della tassazione dell'ambiente lasciando fuori altre imposte. Così dopo aver definito le imposte come "tutti i pagamenti obbligatori e senza controprestazione siano essi versati nel bilancio dello Stato come destinati ad altri fini concreti" considera che perché un'imposta sia considerata ambientale deve verificarsi la caratteristica che "la sostanza o l'attività tassata abbia un effetto negativo sull'ambiente", anche se accetta di includere nella categoria le imposte che abbiano un effetto positivo sull'ambiente. La dottrina ha visto in questa precisazione la possibilità di includere tra i tributi ecologici, per esempio, l'aumento delle aliquote dell'imposta sulle benzine con piombo come abbiamo menzionato in precedenza.

2) Classifica i tributi ambientali in due categorie. Da un lato i tributi che tassano le emissioni, cioè quelle che hanno per oggetto le attività relative all'inquinamento reale dell'atmosfera, l'acqua o il suolo (e anche l'inquinamento acustico). Dall'altro lato, si trovano le imposte che gravano i prodotti a causa dei componenti inquinanti che contengano o che producano.

Come vedremo, le Regioni hanno creato dei tributi che possono essere classificati in alcune di queste categorie e che pertanto possiamo anticipare che, da questa prospettiva, sono giuridicamente corretti.

## 2. I limiti derivanti dalle libertà di circolazione

È chiaro che l'istituzione di tributi sull'ambiente deve rispettare i principi consacrati nei Trattati Istitutivi delle Comunità Europee. Tra i quali possiamo rilevare i seguenti:

a) Il divieto che nessuno Stato membro tassi direttamente o indirettamente i prodotti degli altri Stati membri con tributi o imposte interne di qualsiasi natura superiori a quelli che gravano direttamente o indirettamente i prodotti nazionali simili (articolo 90)<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Com'è logico, la numerazione del Trattato Istitutivo che seguiamo è quella offerta dal Testo Unico dello stesso derivato dal Trattato di Amsterdam del 2 ottobre 1997. D'altro canto, il Trattato mediante il quale si crea una Costituzione europea contiene norme simili nel Titolo III della Parte III; in particolare negli articoli 151 e seguenti.



b) Il divieto che nessuno Stato membro tassi i prodotti degli altri Stati membri con imposte interne che possano proteggere indirettamente altre produzioni (articolo 90).

c) Il divieto che tra gli Stati membri ci siano diritti doganali e restrizioni quantitative all'entrata e uscita di merci così come qualunque altra misura di effetto equivalente (articoli 3, 23 e 28).

Tutti detti principi comunitari devono porsi in relazione alle diverse proposte di una tassazione ambientale.

In primo luogo, con riferimento all'istituzione di un'imposta per la fabbricazione di beni inquinanti potrebbero essere rispettati i requisiti esaminati in precedenza se si creasse l'imposta in modo tale da tassare ugualmente i prodotti, qualunque sia il luogo di origine eliminando quindi le differenze legate all'origine dei prodotti. In questo modo un'imposta con queste caratteristiche non implicherebbe un ostacolo alla libera circolazione delle merci giacché sarebbe richiesta una imposta identica a tutti quelli che desiderassero utilizzarle.

Lo stesso succederebbe se si concedessero delle esenzioni per i materiali più rispettosi dell'ambiente giacché così si approverebbero per tutti i tipi di prodotti (nazionali o meno). Un'altra questione sarebbe il fatto che la riscossione di queste imposte si destinasse interamente per favorire la produzione dei produttori nazionali mediante aiuti o esenzioni dirette unicamente a questi ultimi che ovviamente violerebbe i principi indicati<sup>6</sup>.

Al contrario, non credo che ci sarebbe alcun ostacolo per l'esistenza di un'imposta con queste caratteristiche in relazione alla tassazione di una fattispecie già regolamentata dalla Direttiva 92/12/CEE del Consiglio del 25 febbraio 1992 sul regime generale, possesso, circolazione e controlli dei prodotti soggetti ad imposta speciale, giacché non si tasserebbero i beni inclusi nella stessa.

In secondo luogo, in relazione ad un'imposta sulla produzione o il trattamento di residui ci troveremo con lo stesso problema giacché in questo caso sarebbe necessario che non si differenziassero per l'origine degli stessi e quindi indipendentemente che fossero realizzati nel territorio della Regione o fuori dallo stesso.

Infine, in relazione all'istituzione di tasse per l'autorizzazione all'utilizzo di certi prodotti inquinanti (per esempio plastiche agricole) la questione potrebbe essere vista dal punto di vista della libertà di prestazione di servizi o di svolgimento di attività nel territorio della CE giacché si obbligherebbe in una parte della CE a rispettare un certo requisito e invece questo requisito non sarebbe richiesto in un altro territorio della stessa.

Di conseguenza, in conclusione, risulta evidente che qualsiasi formula tributaria che in modo teorico può essere creata per istituire un'imposta ai fini della protezione dell'ambiente dovrà rispettare principalmente due obblighi derivati dalle norme comunitarie:

a) Che non siano tassati in maniera diversa i prodotti nazionali e gli altri prodotti provenienti dai paesi dell'Unione, neanche in forma indiretta mediante l'applicazione di benefici fiscali o di riscossione ottenuta per proteggere la produzione nazionale.

<sup>6</sup> Un caso come quello menzionato nel testo si è verificato in Germania in relazione ad un'imposta su certi residui che introduceva certi benefici fiscali quando il soggetto passivo investisse in impianti per ridurre il volume di residui nel momento della loro produzione, però, nella pratica, tale esenzione non si applicava nel caso di residui importati giacché il soggetto passivo non era il produttore degli stessi bensì l'importatore che non avrebbe realizzato tali investimenti.



b) Che non si renda difficile lo svolgimento di certe attività come può essere il trattamento dei residui o l'utilizzo di alcuni prodotti.

Come si può indovinare facilmente è nell'ambito di quest'ultima considerazione dove si trovano le maggiori difficoltà in merito alle possibili figure di tributi dell'ambiente giacché riguardo alla discriminazione tra prodotti la questione è facilmente superabile mediante la creazione di una stessa imposta applicabile a tutti i beni indipendentemente dalla loro provenienza<sup>7</sup>.

Invece, riguardo alla libertà di circolazione di merci o di servizi è possibile trovare un limite importante a queste iniziative. In questo caso, dovrà farsi attenzione alla normativa applicabile, sia alla produzione nazionale che a quella estera che si riferisca principalmente alle caratteristiche dei prodotti (come per esempio di dimensioni, etichettatura o composizione) giacché potrà dare luogo ad un effetto discriminatorio per la disparità delle legislazioni tra gli stati membri. Così ai sensi della giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee, in assenza di regolamentazione comunitaria in una materia ogni stato membro sarà competente a regolamentare gli aspetti opportuni nel proprio territorio, però devono essere accettate le merci che abbiano origine e in altri stati e che siano state fabbricate in conformità con le legislazioni nazionali di quegli stati.

Queste cautele sono state evidenziate nella sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee del 20 settembre 1988 (Caso C - 302/86, *Commissione - Danimarca*) relativa alle restrizioni approvate in Danimarca e che si applicavano ai contenitori stranieri che si cercassero di commercializzare in tale stato. Siccome dovevano rispettare la legislazione danese; era necessaria una autorizzazione previa al fine di verificare se rispettavano i requisiti interni relativi alla creazione di un sistema di consegna e di raccolta.

In questa sentenza si menzionano gli argomenti utilizzati nella nota sentenza del 20 febbraio 1979 (Caso C - 120/78, *Cassis de Dijon*), nella quale si ammettevano alcune eccezioni al principio di libera circolazione sulla base dell'importanza della salute pubblica, che costituisce una esigenza imperativa superiore a quella della libera circolazione. In effetti, la sentenza del 1988 ha ammesso per la prima volta la protezione dell'ambiente come una delle esigenze imperative che permettono di giustificare una legislazione nazionale restrittiva, sempre partendo dall'interpretazione offerta dalla sentenza del 1979.

<sup>7</sup> In questo senso possiamo citare alcuni esempi:

- In primo luogo, è possibile menzionare la situazione indicata dalla sentenza del Tribunale di giustizia delle Comunità europee del 19 maggio 1992 (Causa C-195/90 *Commissione - Germania*) che dichiarò la violazione del vecchio articolo 76 del trattato da parte della legge tedesca (legge del 30 aprile 1990) che stabiliva una tassa per l'utilizzo delle strade, sia nazionali che non, ma che trattava o cercava di compensare ai nazionali con la diminuzione dell'imposta sulla circolazione dei veicoli che solo beneficiava ai conducenti tedeschi che erano gli unici obbligati dalla stessa.
- In secondo luogo, e per quanto riguarda la Spagna, la Decisione della Commissione 26 giugno 2000 [C (2000) 2267 (DO núm. L 208, de 18 agosto 2000)], attinente ad un provvedimento di applicazione dell'art. 86, comma 3 del Trattato, stabilì che le misure della Legge 41/1994, del Bilancio dello Stato (art. 83) che ordinavano all'AENA ad applicare dei canoni di atterraggio negli aeroporti spagnoli secondo l'origine dei voli, e permettevano sconti in funzioni del numero delle operazioni erano incompatibili con l'articolo 86. 1 del Trattato, poiché si intendeva che questo significava l'applicazione dei condizioni dissimili ai clienti del settore per servizi equivalenti, il che significava un abuso della posizione dominante.



In questa sentenza si indicavano i parametri che dovevano essere tenuti in considerazione per misurare la protezione adeguata che è necessario raggiungere in modo che le misure adottate non siano contrarie ai precetti del Trattato Istitutivo e che consistano nella causalità, la proporzionalità, la sostituzione ed il principio di equivalenza di tali misure. Criteri tutti quanti abbastanza ampi ed ambigui tali da permettere qualunque tipo d'interpretazione<sup>8</sup>.

In questo modo, è un requisito necessario che qualunque misura inclusa e regolamentata nelle imposte che esaminiamo implichi un trattamento identico tra i diversi cittadini degli stati membri della Comunità europea giacché in un altro modo si violerebbero i principi comunitari.

Un certo spazio per l'approvazione di misure interne più protettive della natura si trovano nell'articolo 95 del Trattato Istitutivo (vecchio art. 100 A) che, nel suo paragrafo 4, prevede che:

*“se... uno stato membro considera necessario mantenere delle disposizioni nazionali, giustificate da alcune delle ragioni importanti previste dall'art. 30 o relative alla protezione del lavoro o dell'ambiente, tale Stato membro notificherà alla commissione tali disposizioni così come i motivi del loro mantenimento”.*

I paragrafi 5 e 6 dello stesso articolo completano quanto precedentemente indicato nel seguente modo:

*“5. Allo stesso modo, fatto salvo il precedente paragrafo 4, se dopo l'adozione di una misura di armonizzazione da parte del Consiglio o della Commissione, uno stato membro considera necessario stabilire nuove disposizioni nazionali basate su novità scientifiche relative alla protezione del lavoro o dell'ambiente e giustificate da un problema specifico di detto stato membro successivo all'adozione della misura di armonizzazione, notificherà alla Commissione le disposizioni previste così come i motivi per la sua adozione.*

*6. La Commissione approverà o rifiuterà nel termine di 6 mesi a partire dalle notifiche alle quali si riferiscono i precedenti paragrafi 4 e 5, le disposizioni nazionali menzionate, dopo aver accertato se si tratta o meno di un mezzo di discriminazione arbitraria o di una restrizione nascosta del commercio tra stati membri e se costituiscono o meno un ostacolo per il funzionamento del mercato interno.*

*Se la Commissione non si pronuncia nel termine sopramenzionato, le disposizioni nazionali alle quali si riferiscono i precedenti paragrafi 4 e 5 si considereranno approvate*

*Quando sia giustificato dalla complessità della materia e non ci siano rischi per la salute umana, la Commissione potrà notificare allo stato membro interessato che il termine menzionato nel presente paragrafo viene ampliato per un periodo addizionale fino a sei mesi.*

<sup>8</sup> Per un maggior dettaglio vedasi: LÓPEZ-CONTRERAS GONZÁLEZ, M.: “El medio ambiente como obstáculo del Mercado Único Europeo (Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de septiembre de 1988 Comisión contra Dinamarca, Asunto C - 302/86)”, *Notizie della Comunità Economica Europea*, num. 61, 1990, pags. 105 e seguenti.





Infine, l'art. 176 del Trattato, incluso nel Titolo XIX, relativo all'ambiente, prevede che:

*“le misure di protezione adottate ai sensi dell'articolo 175 non saranno ostacolo per il mantenimento e l'adozione di ogni stato membro di misure di maggiore protezione. Tali misure dovranno essere compatibili con il presente tratto e dovranno essere notificate alla Commissione”.*

Nonostante ciò, bisogna tenere presente che, come si deduce dalla lettura di questi articoli del Trattato Istitutivo, le sue norme sono previste unicamente per gli stati membri e non per le Regioni o Enti territoriali di livello inferiore a quello statale come succede in Spagna con le Regioni. Tuttavia capiamo che queste norme sono pienamente applicabili e quindi le iniziative delle Regioni dovranno tenere presente i requisiti esposti in precedenza onde evitare la creazione di ostacoli alla libera circolazione. Detto in un altro modo, dovranno giustificarsi ampiamente dal punto di vista del rischio per la salute e l'ambiente, così come dalla prospettiva tecnica e sanitaria<sup>9</sup>.

In conclusione, nella creazione di un gravame sull'ambiente dovrà farsi a meno di fare riferimento all'origine dei beni sui quali si applica il gravame o alla nazionalità dei produttori degli stessi o dei consumatori.

## **B) Fondamento costituzionale dei tributi con fini non fiscali**

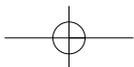
Un altro problema che possono trovare le Regioni al momento di istituire le imposte ambientali è quello della correzione costituzionale tenendo in considerazione che almeno in linea di principio non dovranno avere una finalità esclusivamente di riscossione. Ci troviamo così con il vecchio problema della giustificazione dei tributi senza finalità fiscali che è stato oggetto di studi da parte della dottrina spagnola da tanto tem-

<sup>9</sup> Un esempio pratico di quanto indicato nel testo si verifica con la situazione del Comune di Watermael - Boitsfort in Belgio, che approvò un'ordinanza fiscale il 24 giugno 1997 per tassare la proprietà delle antenne paraboliche durante gli esercizi nei periodi d'imposta dal 1997 al 2001 mediante la creazione di un tributo periodico annuo che consisteva nel pagamento di 5,000 franchi belgi per antenna. Il soggetto passivo era il proprietario della stessa e tale imposta diventava esigibile il 1° gennaio di ogni anno.

Davanti a questa circostanza, si presentò un ricorso contro la liquidazione dell'imposta nell'anno 1998 da parte di un soggetto passivo dinanzi al Tribunale della Regione di Bruxelles il quale presentò una questione pregiudiziale sulla compatibilità con il Trattato della Comunità Europea. Tale ricorso si basava sull'opposizione dell'ordinanza fiscale alla libera ricezione di programmi televisivi degli stati membri, e s'invocava il diritto alla libera prestazione di servizi.

La conclusione alla quale si giunse fu quella di considerare che l'imposta sulle antenne paraboliche aveva un carattere sostanzialmente discriminatorio, giacché anche se si applicava indistintamente a tutti i cittadini comunitari belgi o meno, residenti nel municipio, succedeva che a differenza dei cittadini belgi residenti nei loro paesi quelli non belgi non disponevano sempre della possibilità di ricevere trasmissioni via cavo provenienti dal loro stato di origine, per cui sarebbero stati più interessati nella ricezione via satellite. Inoltre, in relazione ai prestatori di servizi, il gravame veniva creato come un ostacolo alla ricezione di immagini via satellite, giacché, al contrario degli operatori belgi di televisione, quelli stabiliti negli altri stati membri solo potevano trasmettere le immagini via satellite e quindi si trovava in una situazione sfavorevole di fronte a quelli nazionali.

Infine, la sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee del 29 novembre 2001 (Caso C - 17/00, *De Coster*) dichiarò l'esistenza di una discriminazione di fronte ai non nazionali belgi per cui s'intendevano violate le disposizioni del Trattato Istitutivo.





po, e che ha trovato anche suo riflesso nelle norme tributarie<sup>10</sup>. In realtà, il problema è analizzare se i tributi che hanno una finalità principalmente ambientale rispettano i principi di capacità contributiva e di riserva di legge.

In relazione al principio di capacità contributiva si deve indicare innanzitutto il necessario rispetto dell'art. 31 della Costituzione Spagnola che con una formula molto simile a quella dell'art. 53 della Costituzione Italiana, stabilisce che

*“tutti contribuiranno al sostentamento delle spese pubbliche in relazione alla loro capacità contributiva mediante un sistema tributario giusto ispirato nei principi di uguaglianza e progressività che, in nessun caso potrà essere confiscatorio”.*

Tuttavia dobbiamo tenere presente che ai sensi dell'art. 45 secondo paragrafo della Costituzione:

*“I poteri pubblici dovranno vegliare sull'utilizzazione razionale di tutte le risorse naturali, al fine di proteggere e migliorare la qualità di vita e difendere e risanare l'ambiente, appoggiandosi nell'indispensabile solidarietà sociale”.*

Per completare il panorama legislativo, può essere anche indicato l'articolo 2.1 della legge n. 58/2003, del 17 dicembre, la legge Generale Tributaria, che prevede:

*“I tributi, oltre ad essere dei mezzi per ottenere delle risorse necessarie per il sostentamento delle spese pubbliche, potranno servire come strumenti della politica economica generale di aiutare all'attuazione dei principi e fini contenuti nella Costituzione”.*

Da tutte queste previsioni si deduce che, in principio, l'utilizzo di tributi senza finalità fiscali, ed in particolare per la difesa dell'ambiente, è perfettamente ammesso nel nostro ordinamento. Il problema sarà quindi determinare che requisiti e condizioni dovranno avere questi tributi per essere considerati costituzionalmente corretti.

La nostra Corte costituzionale ha esaminato in diverse occasioni il rispetto del principio di capacità contributiva che deve esistere nei tributi senza finalità propriamente di riscossione indicando i criteri che devono servire per misurare la loro conformità alla Costituzione. Possono essere evidenziate tre pronunce significative:

a) Nella sentenza n. 27/1981 del 20 luglio è stato interpretato questo requisito nel senso che:

*“la capacità contributiva agli effetti di contribuire alle spese pubbliche significa tanto quanto l'incorporazione di un'esigenza logica che obbliga a cercare la ricchezza lì dove la ricchezza si trova”*

<sup>10</sup> Un riferimento ai fini non fiscali che possono avere i tributi si trovava già nella Legge Generale Tributaria del 1963, con una norma praticamente uguale a quella esistente nella attuale Legge Generale Tributaria del 2003, che viene menzionata nel testo. Da un'altra parte, nel fisco municipale spagnolo, e con questo stesso nome di tributi senza finalità fiscali, esistevano delle figure tali come l'imposta sul possesso di cani o l'imposta sui veicoli a trazione animale.



Con ciò si sta ordinando al legislatore di cercare un indice di capacità contributiva in presenza di una certa ricchezza.

b) Nelle sentenze n. 37/1897 del 26 marzo e n. 186/1993 del 7 giugno, la Corte costituzionale ha considerato che:

*“è costituzionalmente ammissibile che lo Stato e le Regioni nell’ambito delle loro competenze istituiscano delle imposte che, senza disconoscere o contraddire il principio di capacità contributiva rispondano principalmente a criteri economici o sociali orientati all’adempimento dei fini o al soddisfacimento di interessi pubblici che la Costituzione garantisce. Tale principio costituzionale sarà salvo sempre che tale capacità contributiva esista come ricchezza reale o potenziale nella generalità dei casi osservati dal legislatore”.*

In definitiva, secondo la nostra Corte costituzionale è necessario che esista una ricchezza perché si verifichi il principio della capacità contributiva anche se in forma potenziale. In questo senso pare derivarsi la conseguenza che è preferibile tassare un indice di capacità reale e di carattere positivo invece di tassare uno ipotetico o di carattere negativo.

c) Infine, la Corte costituzionale si è occupata di questa circostanza nella sentenza n. 221/1992 dell’11 dicembre nella quale si è stabilito che il principio di capacità contributiva implica un limite al potere legislativo in materia tributaria, e si richiede che detta capacità sia almeno potenziale in modo tale che non sia possibile tassare una capacità contributiva di carattere meramente fittizio.

A differenza di quanto abbiamo esaminato finora non sembra esistere alcuna specialità per quanto riguarda il principio di riserva di legge in relazione alle figure che stiamo esaminando e che sia diverso dalle esigenze che detto principio stabilisce per il resto dei tributi nel nostro ordinamento. Così, sarà sufficiente che si verifichino le previsioni che devono accompagnare tutte le leggi che creano tributi, vale a dire che regolamentino le circostanze essenziali dello stesso, come ad esempio la fattispecie imponibile, i soggetti passivi e gli elementi quantificatori dell’imposta che si intende stabilire<sup>11</sup>.

### **C) I limiti della potestà tributaria delle Regioni**

Nella Costituzione spagnola del 1978 la sovranità viene riconosciuta al popolo spagnolo (articolo L.2) e la potestà tributaria viene attribuita allo Stato, alle Regioni e agli Enti locali nei termini che vedremo di seguito.

Nella Costituzione è previsto che lo Stato ha la potestà originaria per la creazione di tributi a mezzo di una legge (articolo 133,1); e che le Regioni e gli Enti locali possono stabilire le imposte nel rispetto della Costituzione e delle leggi (articolo 133,2). La dottrina spagnola è unanime nel difendere che dal 1978 non esistono differenze so-

<sup>11</sup> Nell’ambito delle Regioni l’articolo 17 della Legge Organica di Finanziamento delle Regioni stabilisce che gli organi competenti degli stessi regolamenteranno “la creazione e la modifica delle proprie imposte, tasse e contributi” speciali, così come i suoi elementi direttamente determinanti dell’entità del debito tributario”. Tutti questi sono estremi chiaramente coperti dal principio di riserva di legge.



stanziali tra la potestà impositiva dello Stato e quello del resto degli Enti territoriali giacché tutti questi sono poteri che trovano il loro fondamento nella Costituzione, e tutti quanti si trovano sottoposti a limiti sostanziali simili. Tuttavia è evidente che il riconoscimento di tale potere è sensibilmente diverso in ognuno di questi casi. Non c'è alcun dubbio che la potestà impositiva dello Stato ha delle caratteristiche peculiari che lo fanno diventare più rilevante rispetto al potere degli altri Enti territoriali che abbiamo menzionato. La stessa Costituzione offre inoltre segni evidenti di ciò:

a) In nessun precetto costituzionale viene annoverato, neanche in forma approssimativa, l'elenco degli introiti dello Stato mentre invece esistono norme che, anche se in modo generico, indicano quali sono gli introiti delle Regioni (articolo 157) o degli Enti locali (articolo 142). In questo modo, sembra riconoscersi allo Stato una grande discrezionalità al momento di stabilire i tributi anche se questo non significa che l'esercizio della propria potestà non sia sottoposta ad alcuni limiti.

b) Nonostante il carattere strumentale che hanno tutti i tributi, questa è una caratteristica che la Costituzione solo ricorda quando precisa quale sono le fonti delle entrate delle Regioni e degli Enti locali ma non quando si riferisce alle entrate statali. È vero che l'articolo 3 L. 1 vincola l'esistenza di tutti i tributi (e quindi anche i tributi statali) alle spese pubbliche (con una formula molto simile all'art. 53 della Costituzione italiana) ma in questo particolare la norma costituzionale è soltanto un precetto retorico.

c) Come vedremo più avanti lo Stato può stabilire norme che limitino il potere tributario degli altri Enti territoriali (fatta salva la possibilità di stabilire delle formule di compensazione) mentre la possibilità inversa è vietata espressamente. Così, menzionando alcuni esempi, lo Stato può tassare fattispecie già tassate dalle Regioni o dagli Enti locali; o può riconoscere esenzioni da tributi che abbiano stabilito o che stiano gestendo questi Enti.

In sintesi, può affermarsi che nonostante l'intensa decentralizzazione del potere politico in Spagna, lo Stato conserva ancora in materia tributaria una supremazia che soltanto si è vista attenuata nelle relazioni con il potere equivalente delle Regioni mediante accordi politici.

Dobbiamo fare un'ultima precisazione. Il modello di distribuzione della potestà impositiva in Spagna non è stato stabilito in modo rigido da parte della Costituzione. Le sue norme sono state sufficientemente ambigue come per creare al suo interno diverse possibilità di attuazione, il che ha creato un'abbondante giurisprudenza della Corte costituzionale, che ha permesso che il modello sia stato modificato nel tempo senza creare grandi problemi di costituzionalità. Quanto affermato si può osservare soprattutto nella configurazione del sistema di finanziamento delle Regioni perché queste sono nate come Enti politici con la Costituzione. Però anche è possibile osservare sensibili cambiamenti nel sistema delle entrate pubbliche degli Enti locali nonostante su questo punto l'approvazione della nostra Costituzione non ha comportato novità di particolare rilievo.

Come è stato già indicato in precedenza, la manifestazione più rilevante del potere tributario consiste nella possibilità di stabilire tributi. Non c'è alcun dubbio che le Regioni hanno questa potestà, giacché a quanto stabilito nell'articolo 133,2 della Costituzione, deve anche essere aggiunto quanto previsto dall'articolo 157,1b) che include tra le entrate delle Regioni i tributi propri.





Nonostante ciò, il potere tributario delle Regioni ha una portata sensibilmente inferiore a quello dello Stato giacché ai limiti derivati dai principi costituzionali ai quali ho fatto riferimento in precedenza devono essere aggiunti altri che sono di applicazione specifica. Alcuni di questi limiti si trovano in principi che possono essere spiegati per se stessi, come il principio di strumentalità, solidarietà, unità, coordinamento con lo Stato, uguaglianza, ecc. Altri invece meritano una menzione speciale.

Il primo di questi è quello che vieta alle Regioni di adottare misure tributarie su beni ubicati fuori dal proprio territorio o che implicino un ostacolo alla libera circolazione di beni e servizi (articolo 157,2 della Costituzione). Il secondo è il divieto di istituire tributi su fattispecie che già sono tassate dallo Stato (articolo 6, 2 della LOFCA [Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas]) o su materie che la legislazione riserva agli Enti locali (articolo 6, 3 della LOFCA) a meno che una legge statale lo preveda.

Non c'è dubbio che questi due limiti, soprattutto il secondo hanno condizionato in modo notevole il potere tributario delle Regioni soprattutto se teniamo conto che lo Stato già grava le principali manifestazioni di capacità contributiva (i redditi, il patrimonio, le operazioni economiche o il consumo). Perciò è facile dedurre che le Regioni hanno soltanto stabilito delle imposte proprie che non sono state altro che marginali. Per citare alcuni esempi, la Catalogna ha stabilito un'imposta sulle grandi superfici commerciali, l'Andalucía e l'Extremadura un'imposta sui terreni sottoutilizzati; quest'ultima Regione ha anche stabilito un'imposta sui depositi bancari, e un'altra sugli impianti che possano danneggiare l'ambiente; le Isole Baleari hanno stabilito un'imposta come quest'ultima, un'altra sulle lotterie, i giochi d'azzardo e una terza imposta sui soggiorni turistici in strutture alberghieri (nota come "ecotassa" perché si cercava di dedicare tutta la riscossione a migliorare l'ambiente); ecc.

La cosa curiosa è che nonostante la poca o scarsa capacità di riscossione e quindi il carattere secondario dentro del sistema di finanziamento regionale, lo stabilimento di queste imposte non è stato pacifico. Non lo è stato da un punto di vista politico ed economico giacché la maggior parte di queste imposte hanno generato forti polemiche tra i partiti e gli agenti economici; non è stato neanche pacifico nell'ambito giuridico da un punto di vista della distribuzione del potere tributario in Spagna in modo tale che la sua nascita (salvo, se non ricordo male, l'imposta catalana sulle superfici commerciali) è stata contestata dai poteri dello Stato (talora dal Parlamento, altre volte dal Governo) ed è stato impugnato dinnanzi alla Corte costituzionale. Gli argomenti utilizzati per tali impugnazioni com'è facile immaginare si basavano sui limiti ai quali ho fatto riferimento in precedenza e il risultato di tali impugnazione è stato diverso anche se possiamo dire che in termini generali la Corte costituzionale spagnola ha accettato la correzione delle imposte proprie stabilite dalle Regioni.

Evidentemente non è possibile esaminare in dettaglio tutti i conflitti esistenti tra lo Stato e le Regioni ma possiamo indicare alcune questioni relative all'oggetto del nostro esame.

Sembra chiaro che i limiti stabiliti dalla LOFCA al potere tributario delle Regioni, che ho appena menzionato, sono diversi a seconda che si riferiscano allo Stato o agli Enti locali. Per il primo, la legge vieta un gravame sulle stesse fattispecie imponibili; e riguardo al secondo quello che viene vietato è la possibilità di stabilire un gravame sulle





materie che siano di competenza degli Enti locali. L'interpretazione di questi limiti operata dalla Corte costituzionale spagnola è molto diversa. Per semplificare possiamo affermare che la Corte costituzionale ha operato un'interpretazione restrittiva del primo limite, con il quale ha inteso ampliare la potestà impositiva delle Regioni in rapporto a quella dello Stato; e ha operato un'interpretazione estensiva del secondo limite, il che in pratica ha vietato qualunque tributo delle Regioni relativo a materie che siano già di competenza degli Enti locali.

Per quanto riguarda il primo limite, la Corte costituzionale considera che è vietato alle Regioni stabilire un tributo sulla stessa fattispecie già tassata da un'imposta statale; ma non un'imposta che gravi o tassi una stessa materia o oggetto imponibile già tassato (ad esempio la sentenza della Corte costituzionale n. 37 del 26 marzo 1897). In tal modo, come sosteniamo nel libro del quale io sono coautore, l'ambito del potere tributario che esaminiamo è stato ampliato notevolmente giacché quasi mai potranno coincidere fattispecie imponibili di due tributi, uno statale e un altro della Regione giacché, per molto simili che essi siano, almeno saranno diversi per quanto riguarda l'aspetto territoriale dell'elemento oggettivo della fattispecie imponibile e quindi, in senso stretto, non avranno la stessa fattispecie.

Al contrario, riguardo il secondo il secondo limite la Corte costituzionale (sentenza della Corte costituzionale n. 289/2000 del 30 novembre) prevede che è vietato, almeno che una legge specifica lo preveda, che una stessa ricchezza sia tassata da un tributo locale e da un tributo Regionale. Detto in un altro modo, prevede che in questo caso il limite deve fare riferimento all'oggetto, alla materia imponibile e non al concetto giuridico stretto di fattispecie imponibile. Da qui deriva, come abbiamo osservato nel nostro libro, uno straordinario ampliamento dei limiti alla potestà impositiva delle Regioni, giacché per essere considerati non conformi al dettato costituzionale non è necessario che coincidano con le materie di competenza locale come sarebbe più logico ma basta che i suoi tributi incidano, anche se minimamente, su tali materie locali.

Tutte queste considerazioni non possono farci dimenticare la realtà. In pratica, la più genuina manifestazione del potere tributario delle Regioni che consiste nella possibilità di stabilire tributi propri, non possiede quasi importanza, e senz'altro le entrate che provengono dall'esercizio di questa potestà non costituiscono la principale fonte di finanziamento delle Regioni. Questo ruolo è riservato, come abbiamo già indicato, ai tributi ceduti dallo Stato.

#### D) Competenze delle Regioni in materia di ambiente

Le Regioni non potrebbero istituire tributi con la finalità di conservare e proteggere l'ambiente se non avessero delle competenze in materia.

Prima di elencarle è opportuno far riferimento al fatto che la *ripartizione* delle competenze tra lo Stato e le Regioni non è chiara. In effetti, per ragioni sulle quali non possiamo soffermarci, il Titolo V della nostra Costituzione risulta molto ambiguo quando regola tale distribuzione, il che ha permesso innumerevoli interpretazioni e non poche conseguenze di carattere politico, tra le quali si trova, per esempio, l'attuale discussione sulla riforma degli Statuti di autonomia di certe Regioni.





Questa ambiguità si manifesta, per quanto ci riguarda, nell'articolo 149, I. n. 23 che stabilisce la competenza esclusiva dello Stato in materia di:

*“Legislazione quadro in materia di protezione dell'ambiente , fatte salve le facoltà delle Regioni di stabilire norme addizionali di protezione”*

Sembra, quindi, a prima vista, che le nostre Regioni non abbiano competenze in materia e che quindi non potrebbero adottare misure quali l'istituzione di tributi con la finalità di proteggere l'ambiente. Tuttavia questa prima impressione deve essere respinta giacché è vero che le Regioni hanno competenze in questa materia. In particolare dobbiamo svolgere le seguenti considerazioni:

a) La previsione non dice che lo Stato abbia competenza sulla protezione dell'ambiente il che non avrebbe lasciato spazio alcuno per l'intervento delle Regioni in questa materia, bensì dice che ha competenza per stabilire la “legislazione quadro” in questo ambito, il che significa, come ha interpretato la Corte costituzionale (sentenza n. 149/1991 del 4 luglio) che solo può regolamentare gli aspetti essenziali della protezione dell'ambiente, in modo che le Regioni potranno, addirittura in contraddizione con quanto possa stabilire lo Stato, approvare le proprie norme su quanto non risulti avere la natura di normativa quadro. In altre parole, la Corte costituzionale ha ritenuto illegittimo che lo Stato regolamenti completamente la materia, in modo da non lasciare spazio alla regolamentazione della stessa da parte delle Regioni. Perciò ha richiesto che quando regolamenti le materie sulle quali ha soltanto riconosciuto la possibilità di creare norme basiche specifici con chiarezza quali sono le norme che hanno tale natura.

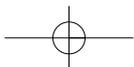
b) Lo stesso articolo 149, I. n.23 della Costituzione spagnola permette che le Regioni adottino misure di protezione dell'ambiente che si affianchino a quelle già stabilite dallo Stato. La sentenza della Corte costituzionale n. 170/1989 del 19 ottobre ha considerato che ai sensi della Costituzione era chiaro che alle Regioni veniva riservato lo sviluppo legislativo della normativa statale e pertanto, la facoltà di stabilire norme addizionali di protezione dell'ambiente.

c) La Costituzione stabilisce che le Regioni possano assumere competenze di gestione in materia di protezione dell'ambiente (articolo 148, I. n.9).

d) Anche la nostra Costituzione attribuisce alle Regioni le competenze di regolamentazione e gestione di diversi ambiti che hanno relazione diretta con la protezione dell'ambiente. Per esempio in diverse parti dell'art. 148 par. 1 che abbiamo appena citato si segnalano che possono assumere competenze in altri campi, per esempio sulle opere pubbliche del proprio territorio, sui monti, sulla pesca, ecc.

e) Gli Statuti di autonomia attribuiscono alla relativa Comunità in un modo o in un altro competenze in materia. In alcuni (come lo statuto di Andalusia, Paesi Baschi, Navarra, Catalogna, Valencia o Canarie) si prevede esplicitamente l'assunzione di competenze di sviluppo legislativo in materia di ambiente (anche se con molte varietà terminologiche), mentre che gli altri statuti si limitano a prevedere la possibilità di eseguire la normativa statale un materia di ambiente.

Adirittura in questi ultimi casi, il successivo ampliamento delle competenze delle Regioni, soprattutto quello previsto dalla Legge Organica n. 9/1992 del 23 dicem-





bre ha fatto sì che oggi tutte le Regioni abbiano competenze di sviluppo legislativo e di esecuzione in materia di protezione dell'ambiente e norme addizionali di protezione.

f) Infine, si accetta che salvo previsione espressa in contrario le Regioni possano emanare norme regolamentari di sviluppo delle materie la cui regolamentazione base corrisponde allo Stato.

A tutto ciò si deve anche aggiungere la circostanza che lo Stato non ha dettato una norma generale di protezione dell'ambiente, il che ha propiziato che le diverse Regioni abbiano riempito questa lacuna approvando leggi che con carattere integrale inseguono questi obiettivi.

Da tutto ciò deriva che senza ombra di dubbio le Regioni hanno competenze in materia ambientale e che pertanto sono legittimate a stabilire tributi che abbiano come finalità la sua protezione, conservazione e difesa,

## II. Le imposte delle Regioni sull'ambiente

Con le considerazioni e i limiti cui abbiamo fatto riferimento fino adesso è vero che le Regioni sono state le uniche Amministrazioni Pubbliche che in Spagna si sono occupate di stabilire tributi al fine di conservare o proteggere l'ambiente.

Non possiamo affermare che ci troviamo davanti ad una pratica generalizzata frutto di una politica comune o almeno coordinata bensì decisioni adottate da ogni Regione nell'uso delle proprie competenze in materia e con finalità fondamentalmente di riscossione. Pertanto, anche se con una certa esagerazione possiamo affermare che le nostre Regioni sono diventate ecologiche per ragioni interessate non per puro altruismo.

Di seguito farò menzione dei tributi delle Regioni che possono essere considerati di natura ambientale, indicando che nella maggior parte dei casi esiste una remissione esplicita alla legittimità del suo stabilimento che deriva tanto dall'art. 45 della nostra Costituzione come della giurisprudenza derivata dalla sentenza n. 37/1987 del 26 marzo che abbiamo già menzionato.

### A. Canone di risanamento

Le Regioni di Aragona, Asturie, Baleari, Catalogna (dove viene denominato canone dell'acqua), Galizia, La Rioja, Murcia, Valencia e Andalusia (con il nome di imposta sulle discariche nelle acque del litorale) hanno stabilito, come imposta propria e sotto la denominazione generica di canone di risanamento, un gravame di carattere ecologico la cui fattispecie imponibile è costituita in termini generali dall'inquinamento che produce la discarica direttamente o attraverso le reti fognarie, di acque reflue manifestato questo dal consumo (reale, potenziale o stimato) dell'acqua di qualunque provenienza, ad eccezione delle acque pluviali raccolte in bidoni o contenitori. Come specialità degna di esame, in Andalusia soltanto viene tassata la discarica nelle acque marine.

Di conseguenza l'imposta diverrà esigibile nel momento del consumo sia attraverso le reti generali di fornitura dell'acqua come attraverso l'accesso privato alle acque superficiali o sotterranee.

Il soggetto passivo contribuente sarà il consumatore dell'acqua, e il sostituto dello stesso sarà il fornitore il quale risponderà all'autorità fiscale regionale e dovrà autoliquidare e versare l'importo dell'imposta e ripercuotere la stessa sull'utente dell'imposta o il consumatore al momento della fatturazione del consumo stesso.





La base imponibile viene fissata in m/cubi di acqua consumata e l'aliquota sarà proporzionale, basandosi in una quota per volume consumato che varierà in funzione che si tratti di consumo domestico o industriale e assimilati.

Quando il consumo dell'acqua non deriva dalla fornitura mediante le reti pubbliche bensì dall'accesso privato diretto da parte dell'utente l'imposta presenta alcune specialità che possono esser riassunte nel modo seguente:

a) Il contribuente è lo stesso utente e di conseguenza in questa fattispecie non esisterà un sostituto d'imposta.

b) La base imponibile e l'aliquota presentano in questo caso una struttura molto simile al caso descritto in precedenza sebbene possono usarsi metodi di stima obiettiva individuale per calcolare il volume raccolto o al quale il privato ha avuto accesso. Addirittura, nel caso catalano può sostituirsi l'imposta quando il grado di inquinamento provoca impianti speciali da parte degli Enti pubblici, per una imposta di quantità simile a quella delle spese di funzionamento e conservazione di tali impianti più un 8% dell'investimento necessario per costruire tale installazione (articolo 46 della legge n. 6/199 del 12 luglio).

Infine, e come imposta di ordinamento, si tratta di un'imposta finalizzata al finanziamento delle spese di investimento e sfruttamento delle infrastrutture necessarie per il risanamento e depurazione delle acque.

## B. Imposta sul deposito di rifiuti

Le Regioni di Madrid e Catalogna hanno stabilito nel 2003 un'imposta sul deposito di rifiuti solidi (in quest'ultimo caso con la denominazione di canone sul deposito di rifiuti), che ha per oggetto la tassazione del deposito di rifiuti nei luoghi adeguati al fine di preservare l'ambiente. Anche la Regione di Andalusia ha stabilito dal 2004 due imposte simili (una sul deposito di residui radioattivi ed un'altra sul deposito di residui pericolosi).

La fattispecie imponibile è costituita dal deposito di rifiuti solidi nelle discariche pubbliche o private (e addirittura l'abbandono o il deposito di questi rifiuti in luoghi non autorizzati com'è il caso della Regione di Madrid).

La finalità di protezione dell'ambiente si manifesta in alcuni casi di non soggezione, come ad esempio nell'imposta di Madrid, il deposito e stoccaggio di rifiuti al fine di riutilizzarli o riciclarli (sempre che questo si realizzi in un certo periodo di tempo).

L'imposta è esigibile quando siano depositati rifiuti e nel caso della Regione di Catalogna quando il titolare del luogo di deposito, del magazzino accetti tali rifiuti.)

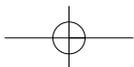
L'imposta della Regione di Madrid ha alcune esenzioni tra le quali possono essere citate:

a) La consegna di "rifiuti urbani" la cui gestione sia competenza dello Stato, delle Regioni o degli Enti locali.

b) Il deposito o abbandono di animali morti e di altri residui di origine animale.

c) Il deposito dei rifiuti prodotti da aziende agricole e zootecniche che non siano pericolosi e che si mantengano esclusivamente nell'ambito di tali aziende.

d) L'utilizzo di rifiuti inerti derivanti da opere di restauro, condizionamento o ri-pieno autorizzate amministrativamente.



Saranno soggetti passivi quelli che consegnino i rifiuti in un deposito o li abbandonino in luoghi non autorizzati, nel caso delle Regioni di Madrid e Andalusia; e gli Enti locali titolari del servizio di gestione di residui municipali, così come i produttori dei residui che siano oggetto di raccolta municipale, come nel caso della Regione di Catalogna.

Entrambe le imposte al fine di facilitare la loro gestione prevedono alcuni casi di sostituzione (ad es., i titolari delle discariche) e di responsabilità (ad es., nel caso della Regione di Madrid, i proprietari dei terreni e immobili dove siano stati abbandonati i rifiuti).

La base imponibile sarà costituita a seconda dei casi dal peso o volume dei rifiuti depositati o abbandonati (nel caso della Regione di Catalogna soltanto si terrà in considerazione il peso misurato in tonnellate).

L'aliquota sarà una somma fissa che si applica all'unità di misurazione. Nel caso della Catalogna questa somma è di 10 euro mentre nella Regione di Madrid si applicano diverse aliquote (che oscillano tra i 10 euro per tonnellata di rifiuti considerato pericoloso e 3 euro per metro cubi di materiali di demolizione). In Andalusia le aliquote sono più elevate (tra i 15 e i 35 euro per tonnellata) arrivando sino a 7000 euro per metro quadro di rifiuti radioattivo.

Queste imposte sono esigibile sempre mediante l'autoliquidazione dei soggetti passivi, riservandosi sempre le rispettive Regioni le competenze di gestione, accertamento, ispezione e revisione.

### **C. Imposta della Regione castigliano-mancega su certe attività che incidono nell'ambiente**

#### **1. OGGETTO, FATTISPECIE IMPONIBILE E SOGGETTI PASSIVI**

L'oggetto di questa imposta è l'inquinamento e i rischi che sull'ambiente produce la svolgimento di certe attività. In questo modo, la fattispecie imponibile è costituita dall'inquinamento e dai rischi ambientali che producono le seguenti attività:

- a) Attività i cui impianti emettono nell'atmosfera anidride solforosa, diossido di azoto o qualunque altra sostanza ossigenata di zolfo o azoto.
- b) La produzione term nucleare di energia elettrica.
- c) Lo stoccaggio di rifiuti radioattivi fatto salvi i rifiuti di questa classe che provengano o siano vincolati esclusivamente ad attività mediche o scientifiche i quali non saranno soggetti all'imposta. I soggetti passivi contribuenti di questa imposta sono coloro che svolgono le attività tassate siano questi persone fisiche o giuridiche o addirittura Enti senza personalità giuridica.

#### **2. PERIODO DI IMPOSTA ED ESIGIBILITÀ**

Il periodo d'imposta è l'anno naturale e diventerà esigibile l'ultimo giorno del periodo di imposta. Logicamente il periodo d'imposta sarà inferiore nei casi di inizio o cessazione di attività in giorno diverso dal 1° gennaio o 31 dicembre rispettivamente. In relazione allo stoccaggio di residui radioattivi la normativa dell'imposta prevede che quando il periodo d'imposta sia inferiore all'anno solare, al quota si calcherà pro-rata in funzione dei mesi interi di durata del periodo.

### 3. BASE IMPONIBILE E ALIQUOTE APPLICABILI

In relazione agli elementi di quantificazione dell'imposta la base imponibile è costituita dalle tonnellate metriche equivalenti di anidride solforosa e biossido di azoto emesse dall'atmosfera per ogni impianto durante il periodo d'imposta.

Nel caso della produzione nucleare di energia elettrica la base imponibile sarà la produzione lorda di elettricità espressa in chilowatt per ora durante il periodo d'imposta.

Infine nel caso di stoccaggio di residui radioattivi la base imponibile si determina in base alla capacità dei depositi alla data di esigibilità dell'imposta espressa in metri cubi di residui immagazzinati.

Nel caso di emissioni atmosferiche inquinanti la base imponibile si può calcolare in regime di stima diretta o indiretta. La prima si applica quando tutte le fonti di emissione dispongono di sistemi di misurazione e registro delle sostanze inquinanti sempre che tali sistemi siano automaticamente collegati con centri di controllo gestiti dall'amministrazione della Regione.

Se non si verificano le circostanze descritte in precedenza, la base imponibile verrà calcolata in forma indiretta in base alle quantità emesse per ora risultante dall'ultima misurazione ufficiale realizzata da un organismo di controllo autorizzato, considerato il tempo di emissione è di seimila ore nell'anno solare.

La quota dell'imposta si calcola moltiplicando la base imponibile per le seguenti aliquote:

a) Nel caso di attività di emissione di sostanze inquinanti, 30 euro per ogni tonnellata quando la base imponibile sia compresa tra 1.001 e 50.000 tonnellate. Se la base imponibile supera le 50.000 tonnellate di emissione l'aliquota si eleverà a 40 euro a tonnellata.

b) Nelle centrali nucleari di produzione elettrica, l'aliquota è di 0,0014 euro per kw/ora prodotto.

c) Infine, in relazione allo *stoccaggio* di residui l'aliquota applicabile è di 700 euro per metro cubo immagazzinato.

#### **D. Imposta della Regione di Extremadura sugli impianti che hanno un impatto sull'ambiente**

##### 1. OGGETTO, FATTISPECIE IMPONIBILE E SOGGETTI PASSIVI

Anche se rispondono alla stessa finalità che l'imposta che abbiamo analizzato in precedenza l'imposta della Regione di Extremadura sugli impianti che incidono sull'ambiente non tassa come nel caso dell'imposta della Regione castigliano-manchega l'esercizio dell'attività inquinanti, bensì tassa (e ha per oggetto) gli elementi patrimoniali destinati allo svolgimento delle attività che incidono o danneggiano l'ambiente. Si tratta pertanto, a differenza dell'imposta precedente, di un imposta di natura reale la cui fattispecie imponibile sarà la titolarità da parte del soggetto passivo nel momento della esigibilità dell'imposta di beni mobili o immobili (o di diritti reali o di uso sugli stessi) ubicati nella Regione e destinati alla svolgimento di attività che danneggino l'ambiente o comportino rischi straordinari per lo stesso.



Al riguardo la normativa dell'imposta include tra questi elementi patrimoniali qualunque tipo di installazione e struttura che sia utilizzata alle attività di produzione, stoccaggio, trasformazione e trasporto della fornitura di energia elettrica, così come gli elementi fissi delle reti di comunicazione telefonica o telematica.

Saranno esenti dall'imposta, oltre ad impianti e strutture di tipo cui è titolare lo Stato, le Regioni, e gli Enti locali, così come i suoi organismi autonomi di carattere amministrativo, gli impianti destinati alla circolazione ferroviaria, le impianti che trasformano l'energia elettrica e le reti di distribuzione di bassa tensione, sempre che queste non svolgano attività di produzione elettrica.

Sono soggetti passivi contribuenti i titolari degli elementi patrimoniali destinati a queste attività, ai quali sarà vietato di ripercuotere l'imposta sui consumatori.

Se la titolarità non risulta dovutamente accreditata, la legge permette all'amministrazione tributaria di considerare quale titolare la persona che risulti come tale in un registro fiscale o in altri registri di carattere pubblico, e addirittura in ultima ratio a chi risulti in possesso degli elementi patrimoniali in questione,

Inoltre si considera titolare degli elementi patrimoniali destinati la persona che svolga le attività che integrano l'oggetto dell'imposta servendosi per ciò delle impianti o strutture di persone o Enti con le quali mantengano relazioni diretta o indiretta.

Per gli obblighi tributari non prescritti derivati dall'applicazione di questa imposta risponderanno solidalmente gli acquirenti degli elementi patrimoniali soggetti, anche se questi sono persone fisiche.

## 2. PERIODO D'IMPOSTA ED ESIGIBILITÀ

L'imposta sarà esigibile il 30 giugno di ogni anno a meno che cessi l'attività che da origine all'imposta prima di questa data, in quest'ultimo caso l'imposta sarà esigibile l'ultimo giorno di esercizio dell'attività.

## 3. BASE IMPONIBILE ED ALIQUOTE APPLICABILI

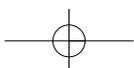
In linee generali la base imponibile di quest'imposta sarà costituita dal valore di produzione degli elementi patrimoniali destinati all'attività intendendosi come tali nel periodo d'imposta, l'espressione estimativa della partecipazione degli elementi patrimoniali nella composizione dei prezzi di fabbricazione o costi di produzione dei beni, ivi inclusa l'energia, o delle attività, opere e servizi che determinano la svolgimento della fattispecie imponibile.

Nel caso di produzione di energia la base imponibile sarà il risultato maggiore che si ottenga da:

a) Valutare i diversi elementi patrimoniali che integrano la base imponibile capitalizzando all'aliquota del 40 per cento la media delle entrate lorde dell'impianto precedenti dalla fatturazione del soggetto passivo nel territorio della Regione durante gli ultimi tre esercizi precedenti all'esigibilità dell'imposta.

b) La produzione media lorda degli ultimi tre esercizi espressa in kw/ora moltiplicata per 7 (se l'energia è di origine nucleare) o per 5 (nel caso in cui l'energia abbia un'altra origine).

Nel trasporto di energia, telefonia e telematica la base imponibile sarà costituita dall'estensione delle strutture fisse espresse in chilometri ed il numero di pali o antenne non collegati tra di loro via cavo.



Infine, nei processi di produzione di energia, la quota dell'imposta sarà calcolata applicando l'aliquota fissa del 3% alla base imponibile. Nel caso di trasporto di energia, telefonia e telematica, la quota si otterrà moltiplicando il numero di chilometri pari o antenne non collegate per 600 euro.

### **E. Imposte sull'inquinamento atmosferico**

Nelle Regioni di Galizia e Andalusia (dal 2004) esistono alcune imposte che tassano l'emissione di gas nell'atmosfera.

#### **1. FATTISPECIE IMPONIBILE E SOGGETTI PASSIVI**

La fattispecie imponibile di quest'imposta è l'emissione nell'atmosfera di qualunque delle seguenti sostanze

- a) Anidride solforosa o qualunque altra sostanza ossigenata contenente zolfo;
- b) Biossido di azoto o qualunque altra sostanza ossigenata contenente azoto;
- c) Anidride carbonica (nella Regione di Andalusia).

Il soggetto passivo saranno le persone o Enti titolari di impianti o attività che emettono sostanze inquinanti tassate.

#### **2. CALCOLO DELL'IMPOSTA**

La base imponibile di quest'imposta, il cui calcolo si riferisce all'anno solare, sono le quantità emesse (esprese in tonnellate) di ognuna delle sostanze tassate da una stessa fonte di emissione, e cioè l'insieme di impianti di qualunque tipo che emettano nell'atmosfera sostanze inquinanti oggetto di tassazione.

La base imponibile può essere determinata mediante stima diretta, qualora gli impianti incorporino sistemi di misurazione delle quantità di sostanze inquinanti emesse, oppure mediante una stima obiettiva o indiretta nel resto dei casi. In quest'ultimo presupposto la quantità di sostanze inquinanti emesse si evince da indicatori obiettivi relativi all'attività o processo produttivo specifico.

Infine, la tariffa dell'imposta consiste in una tabella divisa in diverse tranches (quattro in Galizia e cinque in Andalusia) a seconda della quantità di tonnellate di sostanze inquinanti emesse durante l'anno.

### **F. Imposta della Regione delle Baleari sul soggiorno in strutture turistiche ed alberghiere**

Quest'imposta introdotta dalla legge n. 7/2001 del 23 aprile in principio non tassa alcuna attività che possa causare inquinamento bensì è un'imposta la cui finalità è quella di proteggere l'ambiente mediante l'impiego delle sue entrate.

Tale imposta è menzionata quale esempio di imposta con fini ambientali nonostante non sia entrata mai in vigore. In effetti, prima è stata impugnata dinanzi alla Corte costituzionale che iscrisse a ruolo il ricorso con il numero 4407/2001 e dopo fu abrogata dal Governo delle Baleari eletto dopo le elezioni della primavera del 2003.

#### **1. OGGETTO, FATTISPECIE IMPONIBILE E SOGGETTI PASSIVI**

Si tratta allo stesso modo di altre imposte delle Regioni già esaminate, di un'imposta finalizzata alla creazione di un fondo di recupero di spazi turistici creato dalla



legge n. 12/1999 del 23 dicembre al fine di finanziare progetti o attività di rimodellazione e riabilitazione delle zone turistiche; l'acquisizione, protezione e gestione sostenibile degli spazi e risorse naturali; la difesa ed il recupero dei beni integranti il patrimonio storico e culturale nelle zone turistiche; o la revitalizzazione dell'agricoltura quale attività competitiva, potenziando l'utilizzo dell'acqua derivata dalla depurazione terziaria.

È un'imposta indiretta che ha per oggetto i soggiorni in strutture turistiche ed alberghiere ubicate nel territorio delle Isole Baleari, qualunque sia il domicilio fiscale del suo proprietario o titolare, sempre che le aziende turistiche si trovino nel territorio delle isole.

In questo modo, la fattispecie imponibile dell'imposta è costituita dai soggiorni, computati per giorni, del contribuente nelle strutture turistiche ed alberghiere ubicate nel territorio delle Isole Baleari.

Al riguardo, sono considerate strutture turistiche ed alberghiere gli hotel, apartahotel, appartamenti turistici, case turistiche estive, camping, hotel rurali e agriturismi. Saranno anche considerate strutture turistiche ed alberghiere le persone fisiche che svolgano l'attività di locazione di immobili e prestino inoltre servizi complementari propri di una struttura alberghiera.

I soggetti passivi contribuenti di quest'imposta sono tutte le persone fisiche che alloggiino nelle strutture alle quali ho fatto menzione, diventando sostituti d'imposta i titolari delle aziende che sfruttano economicamente tali immobili e, nel caso delle locazioni di immobili con servizi complementari, le persone o Enti che sia in qualità di proprietari che in qualità di intermediari, svolgano tale attività.

D'altro canto, la normativa dell'imposta prevede la responsabilità solidale delle persone o Enti che contrattino direttamente, agendo quali intermediari con le aziende turistiche ed alberghiere.

## 2. PERIODO D'IMPOSTA ED ESIGIBILITÀ

L'imposta sarà esigibile ogni soggiorno calcolato per giorno o frazione, dovendosi esigere l'imposta il sostituto d'imposta al contribuente all'inizio del soggiorno.

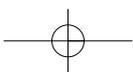
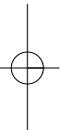
A nostro giudizio, questa norma è incompatibile con la previsione contenuta nell'articolo 12.2 della legge nel senso che l'imposta deve essere richiesta nella fattura o documento analogo, nel quale dovranno risultare separatamente la base imponibile e la quota applicata mentre ci risulta che nella pratica e fatture si emettono e vengono pagate alla fine del soggiorno e non all'inizio di esso.

## 3. BASE IMPONIBILE ED ALIQUOTA APPLICABILE

La base imponibile dell'imposta è costituita dal numero di giorni che duri il soggiorno, intendendosi per giorno il periodo trascorso dalle 12 fino alle 12 del giorno successivo. Se il soggiorno è inferiore a questo periodo orario si considera comunque un giorno.

La quota si ottiene moltiplicando la base imponibile per l'aliquota fissa che viene stabilita per ogni categoria e tipo di azienda turistica ed alberghiera, e oscilla da euro 0,26 al giorno per gli agriturismi fino gli euro 2,05 al giorno per gli hotel e apartahotel di cinque stelle e gli appartamenti turistici di quattro chiavi.





## Environmental taxation: the Belgian experience<sup>\*</sup>

Jacques Malherbe<sup>\*\*</sup> and Cathy Van Vyve<sup>\*\*\*</sup>

### I. Introduction

The authority to levy environmental taxes in Belgium is heavily fragmented: the federal state, the Regions as well as the Communities have introduced environmental taxes.

This contribution first focuses on the institutional framework and the division of the authority to establish environmental taxes (II) and subsequently on the objectives and principles of the European environmental legislation.

Furthermore, this contribution discusses the case law of the European Court of Justice with regard to the notions of 'waste' and 'waste water', having an impact on the application of the waste and waste water levies (IV).

For purposes of examining the way in which the different Belgian authorities make use of their assigned competencies, the main features of the waste and waste water regulations in the three distinct Belgian Regions is set out (V). It is verified to what extent application is made of the European legal principles.

Finally, this contribution examines to what extent these European principles are applied in the case law of the supreme Belgian courts (VI).

### II. Institutional framework and partition of the authority to impose environmental taxes

As a result of the revision of the Belgian constitution in 1970, the Belgian unitary state was remodeled as a federal state. On demand of the Flemish speaking citizens aspiring to an own official language, culture and education, three Communities were established, *i.e.* the Flemish speaking, the French speaking and the German speaking Community<sup>1</sup>. The establishment of three different Regions<sup>2</sup> (the Flemish Region, the Walloon region and the Region of Brussels-Capital) met the demand on the side of the Walloon citizens pursuing social-economical autonomy.<sup>3</sup> While the competencies with regard to culture, the so-called person-bound matters and education were attributed to the Communities, the Regions became competent for (among other things) environ-

<sup>\*</sup> Paper presented at the International Meeting "Taxation and the new public policies: development, mobility, environment", Rome 23-24 June 2005, edited in English by the Authors.

<sup>\*\*</sup> Professor at the *Université catholique de Louvain-la-Neuve* and attorney-at-law, Stibbe, Brussels.

<sup>\*\*\*</sup> Assistant at the *Katholieke Universiteit Leuven* and attorney-at-law.

<sup>1</sup> Article 2 of the coordinated Belgian constitution.

<sup>2</sup> Article 3 of the coordinated Belgian constitution.

<sup>3</sup> A. ALEN and K. MUYLLE, *Compendium van het Belgisch Staatsrecht*, Part 1 B, Kluwer, 2004, 242-244.

mental planning<sup>4</sup>, the environment and the policy on water<sup>5</sup>, the conservation of nature<sup>6</sup> and the policy on energy.<sup>7</sup> These competencies are exclusive competencies. The only competencies with regard to the environment that remain at the federal level relate to the production standards, nuclear and radioactive waste and the transit of waste products<sup>8</sup>. Moreover, the Belgian territory is divided into 10 provinces and 596 municipalities.

Each of these authorities has fiscal competences. Article 170 §1 of the coordinated Belgian Constitution provides: “No tax for the benefit of the State may be imposed except by a law.” According to this principle of legality, the federal State is authorized to levy taxes if the tax (including the taxable matter, the rate, the reductions and the exemptions) is approved by parliament.

The Constitution has attributed the general authority to levy taxes directly to the Communities and the Regions as well<sup>9</sup>. This competency is an autonomous competency, not linked to the material competencies of the Communities and the Regions<sup>10</sup>. The authority to tax is an entirely “concurrent” authority: taxes may only be imposed on matters that are not the subject of a federal tax. In addition, a community tax or a regional tax can afterwards be abolished or limited by the federal legislator<sup>11</sup>. The federal State and the communities, however, are not authorized to levy taxes on the matters of water and waste as set out in Article 6 of the Special Majority Law of 8 August 1980, nor to levy surcharges or to grant discounts with regard to such taxes<sup>12</sup>.

Furthermore, the authority of the Communities and Regions to tax is subject to the following limitations:

- The fiscal competency of the Communities and Regions is limited to their respective territories;
- In exercising their fiscal competency, the Communities and the Regions have to respect the principle that Belgium, as a federal State, constitutes an economical and monetary union, precluding the levy of internal custom duties and levies with a similar effect<sup>13</sup>;
- The fiscal competency of the Communities and Regions is limited by the principle of proportionality. It is possible that a tax not only serves a budgetary purpose, but that it serves as an instrument of policy as well and as such produces a non-fiscal side effect. In that event, the Constitutional Court (“*Cour d'Arbitrage*”) will examine whether the non-fiscal side effect has become the main objective of the tax measure.

<sup>4</sup> Article 39 of the coordinated Belgian constitution and Article 6 §1, I of the Special Majority Law of 8 August 1980 on the reform of the institutions (B.S. 15 August 1980).

<sup>5</sup> Article 6 §1, II of the Special Majority Law of 8 August 1980 on the reform of the institutions.

<sup>6</sup> Article 6 §1, III of the Special Majority Law of 8 August 1980 on the reform of the institutions.

<sup>7</sup> Article 6 §1, VII of the Special Majority Law of 8 August 1980 on the reform of the institutions.

<sup>8</sup> Article 6 §1, II of the Special Majority Law of 8 August 1980 on the reform of the institutions.

<sup>9</sup> Article 170 § 2 of the coordinated Belgian Constitution.

<sup>10</sup> A. Alen and K. Muylle, *Compendium van het Belgisch Staatsrecht*, Part 1 B, Kluwer, 2004, 486.

<sup>11</sup> Article 170 § 2 of the coordinated Belgian Constitution.

<sup>12</sup> Article 2 of the Law of 23 January 1989, B.S. 24 January 1989.

<sup>13</sup> Article 6 §1, VI of the Special Majority Law of 8 August 1980 on the reform of the institutions; see also Court d'Arbitrage (Belgian constitutional court), n° 47/88, 25 February 1988.



The Court will then not only examine the measure from the perspective of the constitutional division of taxing powers, but also from the perspective of the material division of competencies between the State, the communities and the regions<sup>14</sup>;

- The communities and regions' authority to tax cannot infringe upon the municipalities and provinces' authority to tax.

Finally, the municipalities and provinces are allowed to impose taxes as well<sup>15</sup>. However, the law can provide for restrictions or exceptions if such would be deemed necessary. Most provinces have not (yet) introduced environmental taxes. The municipalities, on the other hand, have (practically) all used their authority to levy environmental taxes<sup>16</sup>.

### III. Objectives and principles of European environmental law

According to the *principle of integration*, laid down in Art. 6 of the E.C. Treaty, environmental protection requirements must be integrated into the definition and implementation of the Community policies and activities, in particular with a view to promoting sustainable development.

The EU-Treaty provides that Community policy in respect of the environment shall aim at a high level of protection, based on the precautionary principle and on the preventive action principle. The precautionary principle is, especially, applicable in situations where it is scientifically unsure whether a hazard for the environment and the human wellbeing is imminent<sup>17</sup>. The European policy should, moreover, be based on the principles that environmental damage should as a priority be rectified at source and that the polluter should pay<sup>18, 19</sup>.

When a Member State or one of its subdivisions applies the polluter-pays-principle, the tax rate applied will depend from the answer to the question *for what* the polluter is paying. If the tax is meant to make the polluter bear the costs for the prevention and control of pollution, the tax could be aimed at merely recovering the specific, marginal costs of prevention and control. In that event, a less ambitious environmental objective will be attained. The tax rate can, however, be higher, on the ground that the complete behavior of the polluter should be corrected and that all costs of realizing a specific environmental objective should be recovered from the polluter (for e.g. the restoration of the whole environment). The environmental tax

<sup>14</sup> Court d'Arbitrage, n° 31/92, 23 April 1992.

<sup>15</sup> Article 170 §§ 3-4 of the coordinated Belgian Constitution.

<sup>16</sup> K. DEKETELAERE, 'The division of fiscal competencies in Belgium and its influence on the use of environmental taxes', in J. MILNE, K. DEKETELAERE, L. KREISER, H. ASHIABOR (eds.), *Critical issues in environmental taxation. International and comparative perspectives*, Vol. I, Richmond, pp. 91-109. The taxes which the municipalities are allowed to impose (taxes on garbage, taxes on the driving power of enterprises, ...) are not discussed hereafter. Neither is the authority of the federal government to levy environmental taxes (for e.g. the "eco-taxes" introduced by the Law of 16 July 1993 and levied on drinking bottles, cans, disposable camera's, batteries, etc.).

<sup>17</sup> L. KRAMER, 'The genesis of EC environmental principles', in R. MACRORY (ed.), *Principles of European environmental law*, Groningen, Europa Law Publishing, 2004, pp. 31-47.

<sup>18</sup> Article 174 E.C. Treaty.

<sup>19</sup> On these principles, see L. KRAMER, *E.C. Treaty and environmental law*, Sweet & Maxwell, 1998, 65-76; L. Kramer, 'The genesis of EC environmental principles', in R. MACRORY (ed.), *Principles of European environmental law*, Groningen, Europa Law Publishing, 2004, pp. 29-47.



as a means of policy can have a preventive effect, but will not recover the damage done if the polluter simply decides to pay the tax instead of investing in control and prevention of pollution<sup>20</sup>.

The 1975 recommendation of the European Council on the principle that the polluter pays allows the Member States to use the revenues of taxes applying this principle to finance the environmental policy of the authorities and measures taken to protect the environment<sup>21</sup>.

#### IV. The case law of the European Court of Justice on waste and waste water

##### A. A broad ECJ interpretation of the notion of 'waste'

The discussion on the question when a product should be qualified a waste product is as old as the waste product regulation itself. The European Court of Justice has ruled on this question on several occasions.

Art. 1(a) of Council Directive 75/442/EEC provides that “*any substance or object (...) which the holder discards or intends or is required to discard is to be regarded as waste*”. It follows from this definition that the scope of the notion of ‘waste’ depends from the meaning given to the term “*discard*”. This term encompasses both disposal and recovery of a substance, matter or object. According to the ECJ, the concept of waste does not in principle exclude any kind of residue, industrial by-product or other substance arising from production processes. The Court further stressed that the term ‘waste’ is not to be understood as excluding substances and objects which were capable of economic reutilization. It concluded that a substance is not excluded from the definition of waste in Article 1(a) of Council Directive 75/442 by the mere fact that it directly or indirectly forms an integral part of an industrial production process<sup>22</sup>.

The term “*to discard*” should be interpreted in light of the aim of the directive to protect human health and the environment against harmful effects caused by the collection, transport, treatment, storage and dumping of waste. Taking into account the general principles of the European policy on environment, the ECJ concludes that the concept of waste cannot be interpreted restrictively.

From the mere fact that a substance such as LUWA-bottoms or wood chips undergoes an operation listed in Annex IIB to the directive, it cannot be inferred that that substance has been discarded so as to enable it to be regarded as waste for the purposes of the directive. The character of an industrial product must be determined in the light of all the circumstances, regard being had to the aim of the directive and the need to ensure that its effectiveness is not undermined. The aptitude for econo-

<sup>20</sup> J. MILNE, ‘Environmental taxation: why theory matters’, in J. MILNE, K. DEKELAERE, L. KREISER, H. ASHABOR (eds.), *Critical issues in environmental taxation. International and comparative perspectives*, Vol. I, Richmond, p. 17.

<sup>21</sup> J. MILNE, *l.c.*, p. 21.

<sup>22</sup> ECJ 18 December 1997, *Inter-Environnement Wallonie ASBL v Région wallonne*, C-129/96, *European Court reports* 1997, p. I-7411.

mical reutilization and the possibility to recover the product as fuel in an environmentally responsible manner and without substantial treatment does not as such indicate that the product should be qualified as waste.

According to the ECJ, the following circumstances *can* constitute indications that a substance should be regarded as waste and that the holder has discarded that substance or intends or is required to discard it within the meaning of Article 1(a) of Council Directive 75/442<sup>23</sup>:

- The fact that a substance is the residue of the manufacturing process of another substance;
- The fact that no use for that substance other than disposal can be envisaged;
- The fact that the composition of the substance is not suitable for the use made of it;
- The fact that, even after pretreatment, special environmental precautions must be taken when the substance is used;
- The fact that a substance is the result of an operation during which objects are merely sorted or pre-treated, on the occasion of which toxic substances, not analogous to a raw material, are obtained (for e.g. if waste in the form of wood impregnated with toxic substances is transformed into chips or those chips are reduced to wood powder, and it is not purged of the toxic substances which impregnate it).

The ECJ has also held that the holder of leftover stone resulting from stone quarrying which is stored for an indefinite length of time to await possible use is discarding or intends to discard that leftover stone. The place of storage of leftover stone, its composition and the fact, even if proven, that the stone does not pose any real risk to human health or the environment are not relevant criteria for determining whether the stone is to be regarded as waste<sup>24</sup>.

In another case lodged before it, the ECJ had to rule on petroleum cokes, resulting from the refining of crude oil and used as fuel for a combined steam and electricity power station. Most of the energy produced was used by the refinery itself, but surplus electricity was sold to other industries or to the electricity company ENEL. The Italian government took the view that the petroleum coke constituted waste and prosecuted the oil company for infringements on the waste legislation. The ECJ pointed to the distinction between a production residue, to be regarded as waste, and a by-product which the company does not desire to discard in the meaning of Council Directive 75/442, but which instead the company wants to commercialize or exploit in a later stage, without previous treatment. As the production of coke is the result of a technical choice (since petroleum coke is not necessarily produced during refinery operations), specifically intended for use as fuel, since petroleum coke is certain to be fully used as fuel in the production process and since all the resulting surplus electricity is sold, the Court considered petroleum coke not to constitute waste<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> ECJ 15 June 2000, *Arco Chemie Nederland Ltd v Minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer* (C-418/97) and *Vereniging Dorpsbelang Hees, Stichting Werkgroep Wet and Vereniging Stedelijk Leefmilieu Nijmegen v Directie van de dienst Milieu en Water van de provincie Gelderland* (C-419/97), *European Court reports* 2000, p. I-4475.

<sup>24</sup> ECJ 18 April 2002, *Palin Granit Oy and Vehmassalon kansanterveysystyön kuntayhtymän hallitus*, C-9/00, *European Court reports* 2002, p. I-3533.

<sup>25</sup> ECJ 15 January 2004, *Criminal proceedings against Marco Antonio Saetti and Andrea Frediani*, C-235/02, *European Court reports* 2004, p. I-1005.

Again in answer to a preliminary question in Italian criminal proceedings<sup>26</sup>, the ECJ considered that the meaning of 'waste' is not to be interpreted as excluding all production or consumption residues which can be or are reused in a cycle of production or consumption, either without prior treatment and without harm to the environment, or after undergoing prior treatment without, however, requiring a recovery operation. In the case at hand, the Court found that materials from the dismantling of machines and vehicles or from collecting discarded objects, are not reused definitely and without prior processing as an integral part of the same process of production or use, but are substances or objects which their holders discarded. They must continue to be classified as 'waste' until they have actually been recycled into steel products, that is to say, until the creation of the finished products derived from the reprocessing for which they are intended. In the earlier phases, they cannot yet be regarded as recycled, since the reprocessing has not been concluded.

A very broad interpretation of the term 'waste' was advanced by the European Court in the framework of the Criminal proceedings against Paul Van de Walle, Daniel Laurent, Thierry Mersch and Texaco Belgium SA<sup>27</sup>. According to the ECJ, not only hydrocarbons which are unintentionally spilled and cause soil and groundwater contamination are waste; the same is true for soil contaminated by hydrocarbons, even if it has not been excavated. Indeed, the hydrocarbons cannot be separated from the land which they have contaminated and cannot be recovered or disposed of unless that land is also subject to the necessary decontamination. That is the only interpretation which ensures compliance with the aims of protecting the natural environment and prohibiting the abandonment of waste pursued by the Directive.

Because the hydrocarbons spilled by accident as the result of a leak from a service station's storage facilities had been bought by that service station to meet its operating needs, and because they are therefore in the possession of the service station's manager, the Court found, however, that the petroleum undertaking which supplied the service station could only be considered to be the holder of that waste if the leak from the service station's storage facilities which gave rise to the waste could be attributed to the conduct of that undertaking.

From the foregoing case law, it can be concluded that the ECJ promotes a wide interpretation of the concept of 'waste'. The criteria for qualification advanced by the Court do, however, not always allow an unambiguous answer to the question whether a substance, matter or product can be deemed to constitute 'waste'. As a result of the (very) wide interpretation the ECJ gives to the term, the Member states' environmental taxes will necessarily end up with an equally large scope of application.

## B. An equally broad ECJ interpretation of the notion of 'waste waster'

The term 'to discharge' in the meaning of Council Directive 76/464/EEC is to be understood as referring to any act attributable to a person by which one of the

<sup>26</sup> ECJ 11 November 2004, *Criminal proceedings against Antonio Niselli*, C-457/02, T.M.R. 2005/1, p. 38.

<sup>27</sup> ECJ 7 September 2004, *Criminal proceedings against Paul Van de Walle, Daniel Laurent, Thierry Mersch and Texaco Belgium SA*, C-1/03, T.M.R. 2004/6, p. 660.

dangerous substances listed in List I or List II of the Annex to the directive is introduced into the waters to which the directive applies<sup>28</sup>. It refers to any act, attributable to a person, by which such substances are directly or indirectly introduced in those waters. The Directive does not reserve the notion exclusively to operations with liquids. It may also be applied to solids or polluted steam. This interpretation is consistent with the purpose of the Directive. Indeed, an interpretation which restricts the scope of Directive 76/464 to discharges of dangerous substances which are in the liquid state would run counter to the objective of the directive, which, as may be seen from the first recital in its preamble, is to protect the aquatic environment of the Community from pollution, particularly that caused by certain persistent, toxic and bio-accumulable substances. It cannot be accepted that those substances, which are mentioned in the annex to the directive, are dangerous for the aquatic environment of the Community only if they are in the liquid state.

The distance between the surface water and the place of emission of the contaminated steam is relevant only for the purpose of determining whether the pollution of the waters cannot be regarded as foreseeable according to general experience, so that the pollution is not attributable to the person causing the steam<sup>29</sup>.

It can be concluded that in the ECJ gives a wide interpretation to the term 'waste water' as well.

## V. Main features of the regulations on waste and waste water taxes in the three Regions

### A. The Flemish Region

#### 1. *The Flemish waste product tax*

The details of the Flemish waste product tax can be found in Articles 47 to 47undecies of the Decree of 2 July 1981 on the prevention and the control of waste products<sup>30</sup>, as amended frequently.

The objectives of the policy on waste products are expressly mentioned in Art. 5:

*"The policy on waste products aims to safeguard the human health and the environment from the harmful impact of waste products and to discourage the waste of raw materials and energy by:*

*1° in the first place, preventing or reducing the production of waste products and by preventing or limiting as much as feasible the harmfulness of waste products;*

*2° in second place, by promoting the useful application of waste products;*

*3° and, finally, by organizing the removal of waste products that cannot be prevented or applied usefully."*<sup>31</sup>

<sup>28</sup> ECJ 29 September 1999, *A.M.L. van Rooij v Dagelijks bestuur van het waterschap de Dommel*, C-231/97, *European Court reports* 1999, p. I-6355.

<sup>29</sup> ECJ 29 September 1999, *A.M.L. van Rooij v Dagelijks bestuur van het waterschap de Dommel*, C-231/97, *European Court reports* 1999, p. I-6355.

<sup>30</sup> B.S., 25 July 1981, err. B.S. 31 March 1982 (hereafter "Decree on Waste Products"). The levies on waste products were introduced in this decree by the Decree of 22 October 1986, B.S. 30 December 1986.

<sup>31</sup> All translations of Belgian legislation and/or case law in this document are translations of the author and are therefore to be considered as tentative.

The waste product tax has to be paid by the managers of the facilities for waste removal and by the collectors of waste products, enumerated in the list of different rates annexed to the Decree.<sup>32</sup> The clients of the managers and collectors pay the waste product tax due together with the disposal and collection costs at the time the waste products are handed over to the manager or collector liable for the tax.

The municipalities may decide to levy surtaxes on the waste product tax.<sup>33</sup>

The amount of waste product tax levied varies from 0 € a ton<sup>34</sup> to 148,74 € a ton<sup>35</sup>. The applicable tax is determined in function of the type of waste product (dangerous products, household waste, waste deriving from soil decontamination operations, residues of recycling operations by firms performing selective collections of waste), the type of process used (burning or dumping) and the method of disposal (with or without the recuperation of energy or raw materials).

The waste product tax thus serves a regulatory purpose and meets the objectives of the Decree on Waste Products.

The tax has to be paid four times a year on the basis of returns filed with OVAM (the Flemish Public Waste Products Company). The proceeds of the tax accrue to the MINA-fund (Fonds voor Milieu en Natuur - Fund for Environment and Nature).

To respect the principle of the Economic and Monetary Union, both within the borders of Belgium and the borders of Europe, the waste taxes determined in function of the process used are reduced, for waste products produced in the Flemish Region and collected in view of processing outside the Flemish Region, by the amount of similar taxes levied in the region or the country where the waste products mentioned are processed. This deduction can, however, not result in a negative amount of tax due and cannot give rise to refunds<sup>36</sup>.

The consecutive (annual or even every six months) amendments of the Decree have refined the application of reduced waste taxes in order to promote the reuse and the recycling of waste products.

## 2. The Flemish waste water tax

The Flemish waste water tax can be found in the Law of 26 March 1971 on the protection of the surface water from pollution<sup>37</sup>, as amended repeatedly by Flemish Decree (hereafter "*the Act on Surface Water*"). The taxes are, more specifically, dealt with in chapter IIIbis, Articles 35bis to 35vicies *semel* of the Act on Surface Water.

The main objective of the Act on Surface Water is enunciated in its Article 1:

*"This Act regulates the protection of the waters of the public hydrographic network and the coastal waters against pollution. [...] Pollution means any discharge by man, directly or indirectly, of substances that can alter the condition of the water, in such a way that it no longer or less suited for its normal use or that the environment is ruined by the appearance or the evaporation of the water."*

<sup>32</sup> Article 47 §1 Decree on Waste Products.

<sup>33</sup> Article 47 §7 Decree on Waste Products.

<sup>34</sup> For e.g. for the processing of waste products resulting from recognized floods (Article 47 §2ter Decree on Waste Products).

<sup>35</sup> For removals of certain dangerous waste products (Article 47 §2, 1° Decree on Waste Products).

<sup>36</sup> Article 47 §2, 43° Decree on Waste Products.

<sup>37</sup> B.S. 1 May 1971.



In light of this objective, the following persons are subject to the waste water tax: (1) Every individual or legal person who, during the year preceding the tax year, has purchased water from a public water distribution grid on the territory of the Flemish region or who has an own water collecting system at their disposal on this territory; and (2) each individual or legal person discharging water on this territory, irrespective of the origin of the water<sup>38</sup>.

The amount of tax is determined as follows:

$$T = P \times R$$

whereas: T = the amount of water tax due  
 P = the pollution impact, expressed in units of pollution calculated according to one of the methods described in the Act on Surface Water, and caused in the year preceding the tax year;  
 R = the uniform rate of the tax, established at 22,30 €<sup>39</sup>.

For *small polluters* (with an average water consumption below 500 m<sup>3</sup> a year or 5 m<sup>3</sup> a day) the number of pollution units is determined on the basis of the amount of water actually consumed<sup>40</sup>.

*Large polluters* may apply for the more elaborate method of calculation, as set out in Article 35quinquies §1 of the Act on Surface Water, under the condition that they provide the results of measurements and samples, taken during a measuring campaign performed on their own initiative by a laboratory recognized by the government<sup>41</sup>. In this alternative calculation method, the number of pollution units is determined taking in reference the substances in suspension and the chemical and biochemical oxygen requirements of the waste water, but also in reference to the degree of pollution by heavy metals, nitrogen, phosphorus and to the thermal impact of cooling-water<sup>42</sup>.

For *industrial dischargers* whose measurement data on their waste water are not known or the validity of whose measurement results is disputed by the authorities, the pollution units are calculated on the basis of conversion coefficients. It is attempted to determine per sector the actual level of pollution on a lump-sum basis (in accordance with a table annexed to the Act). Here also, the degree of pollution by heavy metals, nitrogen, phosphorus and the thermal impact of cooling-water are taken into account<sup>43</sup>. Practice learns that the application of this lump-sum calculation method gives rise to considerably higher levies than the elaborate calculation method based on actual measurements. It is not surprising, then, to see that the validity and the representative nature of measurement data form the subject of not a small number of proceedings before the courts.

<sup>38</sup> Article 35bis §3 Act on Surface Water.

<sup>39</sup> Article 35ter §§ 1-2 Act on Surface Water.

<sup>40</sup> Article 35quater §1 Act on Surface Water.

<sup>41</sup> Article 35quinquies §4 Act on Surface Water.

<sup>42</sup> Article 35quinquies §1 Act on Surface Water.

<sup>43</sup> Article 35septies Act on Surface Water.



For taxpayers subject to the elaborate or the lump-sum calculation method, it provided as of the beginning of tax year 2005 provided that the amount of tax will be reduced by (1) the contribution as meant in the Decree of 24 May 2002 on water destined for human application, paid during the tax year for the supra-municipal decontamination and (2) the retribution for the supra-municipal decontamination of the waste water during the year preceding the tax year<sup>44</sup>. The latter retribution is a payment to the government pursuant to an individually concluded agreement in view of the cleaning-up of the waste water not originating from domestic activities and discharged in a public sewage connected to an operational public sewage treatment plant<sup>45</sup>.

A full exemption from water tax is granted to the taxpayer who - during the previous year - has purified the water of his housing facilities or has had this water purified in a private water treatment plant meeting certain standards<sup>46</sup>.

The waste water tax has a yearly frequency. For families and small polluters, the collection is handled by V.V.M. (Vlaamse Milieu Maatschappij - the Flemish Environmental Company) based on the water consumption data. For large polluters, there is an obligation to file an annual declaration with the V.M.M. An obligatory model of the declaration has been established by the Flemish government<sup>47</sup>.

Just as for the waste taxes, the proceeds of the waste water tax accrue to the MINA-Fund (Fonds voor Milieu en Natuur - Fund for Environment and Nature).

It can be concluded here as well that the consecutive (annually or every six months) amendments to the Decree have refined the calculation methods, thus better realizing the "polluter-pays"- principle to its fullest. Furthermore, the Act introduces more and more exemptions for individuals and companies investing in an own water treatment facility. It is a pity that we have to conclude that the Flemish region is still amending the old federal Act of 1971 on grounds of its own competency. The introduction of a proper Flemish decree (as for the waste taxes) seems highly desirable. At least the clarity of the legislation in force, and thus legal certainty, would be considerably served.

## B. The Region Brussels-Capital

### 1. *The Brussels waste tax*

The specifics of the Brussels waste tax are contained in the Ordinance of 23 July 1992 on the regional tax in respect of occupiers of built properties and holders of a real right ("*droit reel*") on certain immovable assets<sup>48</sup>, as amended repeatedly.

A lump-sum tax on household refuse of 165 €, adjusted each year to the index of consumption prices, is due by:

- (1) The heads of family, wholly or partially, residing in a built property - be it a main or a secondary dwelling - on the territory of the Region of Brussels-Capital;

<sup>44</sup> Article 35ter §3 Act on Surface Water, introduced by Art. 70 of the Decree of the Flemish Region of 24 December 2004, B.S. 31 December 2004.

<sup>45</sup> Article 32septies §4 Act on Surface Water, introduced by Art. 67 of the Decree of the Flemish Region of 24 December 2004, B.S. 31 December 2004.

<sup>46</sup> Article 35quater §1, 4° Act on Surface Water.

<sup>47</sup> Article 35octies Act on Surface Water.

<sup>48</sup> B.S. 1 August 1993. Hereafter "Ordinance on Waste Products".

- (2) everyone occupying, wholly or partially, a built property on the territory of the Region of Brussels-Capital, where he performs, for his own account, an activity (lucrative or not, including a liberal profession);
- (3) every legal person, society or union occupying, wholly or partially, a built property on the territory of the Region of Brussels-Capital where it has its company seat, administrative seat or exploitation seat.

Finally, a separate tax is due by proprietors of (or holders of a real right on) office buildings, industrial buildings or buildings where a handcraft activity is performed.

The tax on office buildings amounts to 5 € per m<sup>2</sup> of floor space over the first 300 m<sup>2</sup>. On industrial buildings or buildings where a handcraft activity is performed, the same amount per m<sup>2</sup> is due for each m<sup>2</sup> over the first 2.500 m<sup>2</sup>.

For the separate collection of household refuse and commercial and industrial waste by the Brussels region specific agreements containing detailed rates have to be concluded.

## 2. *The Brussels waste water tax*

The details of the Brussels waste water tax are written down in the Ordinance of 26 March 1996 introducing a levy on the discharge of waste water, as amended<sup>49</sup>.

The Brussels waste water tax is due by<sup>50</sup>:

- (1) The person or persons on whose name a water meter on the territory of the Region of Brussels-Capital has been opened with the water distributor;
- (2) The person or persons having a water collection facility at his / their disposal on the territory of the Region of Brussels-Capital, for the water not supplied by the water distributor.

The levy on household waste water equals 0,3471 € for each m<sup>3</sup> of discharged water<sup>51</sup>.

The calculation method for determining the taxes due on the discharge of waste water other than that originating from a household, depends from the quantity of discharged waste water and from the pollution impact (“*vuilvracht*”) established by analyzing the water. To this end, the taxpayers are obliged every month to make an analysis of the discharged waste water. That analysis concerns the pollution impact or, in other words, the oxidizable substances, the floating substances, the overall amount of nitrogen, phosphorus and heavy metals. The amount of the tax is determined on the basis of the average results of the analyses. If no monthly analyses were performed, the taxpayers are obliged to have a recognized laboratory analyze the discharged waste water annually.

If no analyses of the discharged water have been performed, the tax is established on a lump-sum, taking into account the activities of the taxpayer and the estimated pollution impact for that specific sector<sup>52</sup>.

The persons liable for the waste water tax, except those discharging household waste water, are obliged to file an annual declaration with the Brussels Institute for Environ-

<sup>49</sup> B.S. 1 April 1996. Hereafter “Ordinance on Waste Water”.

<sup>50</sup> Article 5 of the “Ordinance on Waste Water”.

<sup>51</sup> Article 8 of the “Ordinance on Waste Water”.

<sup>52</sup> Article 9-11 of the “Ordinance on Waste Water”.

mental Management according to a model established by the Brussels government<sup>53</sup>. The tax is collected annually.

The proceeds of the waste water tax accrue to the Brussels Institute for Environmental Management.

### C. The Walloon Region

#### 1. *The Walloon tax on waste products*

The Decree of 25 July 1991 regarding the tax on waste products in the Walloon Region<sup>54</sup>, as amended repeatedly, contains the provisions with regard :

- the levy on household refuse;
- the levy on waste products other than those originating from a household.

##### a. *The levy on household refuse*

The levy on household refuse, established at 24,79 € for each building or for each part of a building destined as a private residence and reduced if the building had only one, two or three inhabitants, was abolished as of 1 January 2003<sup>55</sup>.

On the other hand, starting from 1999 a “penal levy system in promotion of selective collections” was imposed on the municipalities. The penal levy is due for each ton of household refuse collected above an annually determined amount by or for the account of the municipalities and carried to a center for collection, useful application and disposal<sup>56</sup>. The annual total amount amounted to 270 kg per inhabitant for 1999 and dropped gradually to 240 kg per inhabitant as of 2002. The levy amounted to 27,50 € per ton on 1 January 1999 and went up gradually to 35,00 € per ton as of 1 January 2002<sup>57</sup>.

The objective of the aforementioned tax regime is to encourage municipalities responsible for the collection of household refuse to promote selective collections, and to ensure that less and less household refuse is produced in the future<sup>58</sup>.

Each municipality is obliged annually to calculate the actual cost of its waste management policy and to convey this cost to the government. Starting from 1 January 2001, all municipalities introducing a tax of which the total proceeds represent at least 70% of the actual cost of the waste management policy can enjoy regional subsidies for waste prevention and control<sup>59</sup>.

##### b. *The levy on waste products other than those originating from a household.*

The notion of “waste products other than those originating from a household” encompasses the following waste products<sup>60</sup>:

- The waste products originating from the exercise of an economic activity, with or without profit motive, regardless whether an industrial, commercial, agricultural or civil activity is performed with a permanent profit motive;

<sup>53</sup> Article 14 of the “Ordinance on Waste Water”.

<sup>54</sup> B.S. 20 November 1991. Hereafter “Decree on Waste Products”.

<sup>55</sup> Decree of 22 October 2003, B.S. 19 November 2003.

<sup>56</sup> Articles 6bis through 6septies Decree on Waste Products.

<sup>57</sup> Ibidem.

<sup>58</sup> X., *Milieuheffingen en –subsidies 2004-2005*, Kluwer, 2004, p. 355.

<sup>59</sup> X., *Milieuheffingen en –subsidies 2004-2005*, Kluwer, 2004, p. 359.

<sup>60</sup> Article 2, 3° Decree on Waste Products.



- The waste products, regardless of their nature, for which a receipt of payment of the tax on household refuse has not been delivered.

The tax regime is characterized by three distinct regimes: a “common regime”, the “regime for the authorized operator” and the “regime for the recognized or registered collector or transporter”.

#### *b.1. The common regime*

The tax liability arises from the mere presence, anywhere in the Walloon region, of waste products other than those originating from a household<sup>61</sup>. Is considered a taxpayer “*the owner of built or unbuilt immovable property or means of river transport, situated in the Walloon Region where waste products other than those originating from a household are present.*”<sup>62</sup>

The levy amounts to 25 ¤ per square meter of waste products, with a maximum of 248.000 €<sup>63</sup>.

#### *b.2. The regime for the authorized operator*

The levy is due on the dumping of waste products in centers for technical burying (“*centres d’enfouissement technique*” – CET) on a location where an individual or a legal person exercises an activity for which he or it has a permit to accept such waste products pursuant to the Decree of 27 June 1996 on waste products<sup>64</sup>.

The taxpayer is the individual or legal person operating a center for technical burying<sup>65</sup>.

The levy is due per ton of waste products other than those originating from a household dumped in a center for technical burying and amounts as of 1 January 2002 to 35 ¤, unless a reduced rate is applied<sup>66</sup>.

#### *b.3. The regime for the recognized or registered collector or transporter*

In accordance with the regime for the recognized or registered collector or transporter, a levy is imposed for the collection or the transport of waste products by an individual or legal person recognized or registered pursuant to the Decree of 27 June 1996 on waste products and its implementation decrees<sup>67</sup>.

The levy is due per ton of waste products collected or transported. The rates are the same as under the regime for the authorized operator, the tax amounting to 35 € per ton, unless a reduced rate is applied<sup>68</sup>.

The levies are collected annually on the basis of a declaration on a prescribed model. The proceeds accrue to the *Office Wallon des Déchets*.

<sup>61</sup> Article 7 §1 Decree on Waste Products.

<sup>62</sup> Article 8 Decree on Waste Products.

<sup>63</sup> Article 10 Decree on Waste Products.

<sup>64</sup> Article 12 Decree on Waste Products.

<sup>65</sup> Article 13 Decree on Waste Products.

<sup>66</sup> Article 15 Decree on Waste Products.

<sup>67</sup> Article 16bis Decree on Waste Products.

<sup>68</sup> Article 16quater and 16quinquies Decree on Waste Products.



## 2. *The Walloon tax on waste water*

The levies on the discharge of industrial and household waste water are incorporated in the Decree of 30 April 1990 introducing a tax on the discharge of industrial and household waste water<sup>69</sup>, as amended repeatedly since then.<sup>70</sup>

Just as in the Flemish and Brussels Regions the objective of the decree to counteract water pollution is attained by taxing the waste water in order to encourage the users to reduce the quantity of water used.

### a. *The levy on industrial waste water*

The annual levy on the discharge of industrial waste water is proportionate to the amount of polluting substances of the water discharged during the previous year.

The levy amounts to 8,9242 € per unit of polluting substances and is calculated by means of an extensive formula set out in Art. 6 or by means of a simplified formula set out in Art. 9 of the Decree on Waste Water<sup>71</sup>.

“Industrial waste water” is defined as waste water that is not household waste water<sup>72</sup>. Of the latter category a full enumeration is contained in the decree<sup>73</sup>.

### b. *The levy on the discharge of waste water other than industrial waste water*

The annual levy on the discharge of waste water other than industrial waste water is proportionate to the volume of discharged waste water, multiplied by a unitary tax established per m<sup>2</sup> of discharged waste water. If waste water originates from a public water supply grid, the volume is determined in function of the estimated water consumption. In the event the water does not originate from a public water supply grid, the volume is determined by counters installed at the water collection sites<sup>74</sup>.

The levies are collected annually on the basis of a tax declaration. The proceeds of the levy are injected in a Walloon budgetary fund for the protection of the surface waters.

## VI. Application of the European principles in the case law of the *Court d'Arbitrage*

The “polluter-pays”-principle was raised before the Belgian Constitutional Court (“*Court d'Arbitrage*”) in cases where the taxpayers claimed the annulment of a certain environmental tax on the basis of an infringement of the constitutional principles of equality and non-discrimination in relation to the “polluter-pays”-principle<sup>75</sup>. While the “polluter-pays”-principle is a typical principle raised in matters of environmental tax-

<sup>69</sup> B.S. 30 June 1990, hereafter “Decree on Waste Water”.

<sup>70</sup> In view of the coordination of all environmental provisions of the Walloon Region in one single “Environmental Code”, the Decree on Waste Water was abolished by the Decree of 27 May 2004 (B.S. 23 November 2004). This decree has, however, not yet entered into force and a coordinated environmental code has not yet been published. As a result, the Decree on Waste Water is still in force.

<sup>71</sup> Articles 4-10 Decree on Waste Water.

<sup>72</sup> Article 1, 10° Decree on Waste Water.

<sup>73</sup> Article 1, 8° Decree on Waste Water.

<sup>74</sup> Articles 12 and following Decree on Waste Water.

<sup>75</sup> L. LAVRYSEN, ‘European environmental law principles in Belgian jurisprudence’, in R. Macrory (ed.), *Principles of European environmental law*, Groningen, Europa Law Publishing, 2004, pp. 75-92.

ation, the precautionary principle is more frequently raised in cases where a person wants to advance the (scientifically unattested) harmfulness of magnetic fields (such as GSM-masts and transmission lines) or of the emission of waste incineration facilities<sup>76</sup>.

In the following section, three cases in which the *Cour d'Arbitrage* has applied the “polluter-pays”-principle are discussed<sup>77</sup>.

### 1. *The Flemish Waste Water tax-case*

In 1991 a company claimed the annulment of Art. 35ter §1 of the Law on Surface Water of 26 March 1971, introduced by the Decree of the Flemish Region of 21 December 1990<sup>78</sup>. For the largest polluters with a drinking water consumption above 500 m<sup>3</sup> a year the tax is calculated in function of the volume of waste water discharged in sewers and surface water and the concentration of polluting units it contains, taking into account the following parameters: BOD, COD, nitrogen, phosphorus, heavy metals. The applicant was a discharger of waste water in the surface waters, raising the discriminatory nature of the difference in treatment between a “surface-water-discharger” and a “sewage-discharger” and a difference in treatment between certain “surface-water-dischargers” in relation to other “surface-water-dischargers”.

The applicant advanced that the tax imposed for the year 1991, calculated in function of the water pollution caused in 1990, did not allow taxpayers to deduct environmental investments in water treatment performed in 1990 and 1991. For this reason, the applicant deemed the tax to introduce a non-justified difference in treatment between companies performing such investments and companies not performing such investments. This difference in treatment was – according to the applicant – not in accordance with the incentive function of the tax, the primordial character of which was confirmed by the Recommendation of the Council of the European Communities 75/436/€ATOM, EEC, ECCS of 3 March 1975.

The *Cour d'Arbitrage* pointed at the parliamentary proceedings of the provision under discussion. During those parliamentary proceedings it was stated that the tax on water pollution not only constitutes a means to fully or partially pay for the collective measures in the field of the fight against pollution, but also and especially an instrument of policy encouraging polluters to limit the pollution they cause at the source, in application of the “polluter-pays”-principle. The legislator therefore had a double objective in introducing the tax. While the objective of financing the fight against pollution is primordial with regard to companies discharging in the public sewage, the main purpose of the tax with regard to companies discharging in the surface waters is the encouragement to pollute as little as possible. This distinction explains the differences between both categories of taxpayers in calculating the tax.

In this respect, the *Cour d'Arbitrage* cites the following passages from the Recommendation of the Council n. 75/436/EC:

*“The purpose of charges shall be to encourage the polluter to take the necessary measures to reduce the pollution he is causing as cheaply as possible (incentive function) and/or to make*

<sup>76</sup> L. LAVRYSEN, l.c., pp. 81-85.

<sup>77</sup> These cases are also discussed in L. Lavrysen, l.c., pp. 77-81.

<sup>78</sup> Court d'Arbitrage n° 59/92, 8 October 1992, www.arbitrage.be.

him pay his share of the costs of collective measures, for example purification costs (redistribution function). The charges should be applied, according to the extent of pollution emitted, on the basis of an appropriate administrative procedure.

Charges should be fixed so that primarily they fulfil their incentive function.

In order to avoid distortions of competition affecting trade and the location of investment in the Community, it will undoubtedly be necessary to harmonize more and more closely at Community level the various instruments where they are applied in similar cases.

Until this is achieved, the question of the allocation of anti-pollution costs will never be entirely resolved at Community level. This Commission communication therefore constitutes merely a first step in the application of the "polluter pays" principle. The first step must be followed up as quickly as possible by the harmonization within the Community of the instruments for implementing the said principle when they are applied to similar cases (...)

The *Cour d'Arbitrage* continued as follows:

"By referring to a Recommendation drafted in such words, the legislator has certainly uttered the intention to tax the discharges in the surface waters to the extent that it would encourage companies to pollute as little as possible. But the legislator is not held to adopt one specific method over another in view thereof. By introducing an important tax and by making its amount depend, not from the investments done in the tax year or the previous year, but exclusively from the pollution actually caused during the previous year, the legislator has adopted a measure that is proportionate to the objective he has set himself to realize."

The applicant contended furthermore that the transitional regime for "surface-water-dischargers", contained in the so-called "decontamination coefficients" was unconstitutional. This transitional regime provided that during the period 1991-1995 a lower levy was granted to "surface-water-dischargers" not previously subject to the levy. The regime was set out in annex to the Decree and differed according to the sector to which the polluter belonged. The applicant contended that the introduction of "decontamination coefficients" differing according to the sector one belongs to constituted a discrimination among the "surface-water-dischargers" *per se*. The Court, however, found that the coefficients were determined according to the discharging norms established specifically for the sector at issue. A tax reduction is granted if the sectorial discharging norms in question are more lenient than the general discharging norms. The *Cour d'Arbitrage* confirmed that – in a transitional (tax) regime – the sectorial discharging norms can indeed be more lenient than the general discharging norms<sup>79</sup>. The Court did, however, partly annul the transitional regime, as not all sectors in a similar situation were treated equally:

"It is the privilege of the legislator to grant reductions, taking into account, on the one hand, the desire to provide for a transitional regime and, on the other hand, the conclusion that more lenient sectorial discharging norms have been established for certain sectors according to the state of development of the water treatment technology.

However, if and when the legislator makes use of those criteria, he is held to apply the criteria in an equal fashion with regard to all sectors being in a similar situation vis-à-vis the measure to be assessed and the objective aimed at. By allowing certain of the sectors to enjoy

<sup>79</sup> It specifically concerns those situations in which not a single commercialized decontamination system permits the sector concerned to respect the general conditions.



those decontamination coefficients and by excluding others therefrom, without any justification being present or being given to the Court in response to its answers, the regional decree has introduced a difference in treatment infringing Articles 10 and 11 of the Constitution.”

## 2. The Walloon waste tax-case

In 1992 a couple of individuals and an association made a claim for the annulment of certain provisions of the Walloon Decree on Waste of 25 July 1991<sup>80</sup>. The decree contains a tax regime on waste products in the Walloon Region, treating household refuse and waste other than household refuse differently. Household refuse is subject to a lump-sum tax of 25 € for each building or for each part of a building dedicated to a private residence. This amount is reduced to 7,5 €, 15 € and 22,5 € if the building has, respectively, one, two or three inhabitants. Waste products other than household refuse is taxed at 125 € per ton of waste.

The applicants referred to the opinion of the legislative section of the State Council (*Conseil d’Etat*), which has to be rendered obligatorily before treatment of the decree by the Walloon Regional Council. The legislative section raised some objections against the method of lump-sum taxation, as - although the decree itself indicates that it is the production of waste products that triggers the tax - disputed provisions in practice rather levy the tax on the occupation of real estate as residence, *without taking into account the volume of the refuse produced, its nature and the way in which it is discarded*. The tax regime for waste products other than household refuse does, on the other hand, take these criteria into account. In its opinion, the *Conseil d’Etat* concluded that the tax regime for household refuse could not be permitted, since the lack of dissuading effect renders it not in conformity with the environmental principles of community law and with the “polluter-pays”-principle. Moreover, the tax regime was found to be incompatible with the principle of equality in as far as this principle obliges the legislator to treat different situations in a different manner.

The Court argued:

*“If a tax on waste products is inspired by the “polluter-pays”-principle, it only respects the principle of non-discrimination when it taxes those who pollute and when it takes into account the extent to which each taxpayer contributes to the nuisance the tax aims to remedy. In application of this principle, the legislator has installed a tax that - in matters of waste other than household refuse - is calculated according to the waste volume produced by each individual taxpayer. With regard to household refuse, the legislator has, on the contrary, concluded [for several reasons] that it was impossible at the time to introduce a proportionate tax.”*

The Court continued:

*“By taxing the families, the legislator reaches the persons responsible for the pollution by household refuse. In establishing the tax at a level, not calculated in respect of the refuse produced by the family but in respect to the number of persons present in the family, the legislator has made the assumption that the produced waste volume differs according to the number of persons. As such, he has theoretically opted for a taxation method appealing to the “polluter-pays”-principle, while, in fact, realizing this principle only partially. He has justified this option by raising the argument that the introduction of a proportionate tax is faced with practical problems deemed insurmountable.*

<sup>80</sup> Court d’Arbitrage, n° 41/93, 3 June 1993, [www.arbitrage.be](http://www.arbitrage.be).



*The method of lump-sum taxation, introduced by the legislator, does not possess the discouraging or encouraging effect of a proportionate tax, since it does not take into account the efforts each family does to reduce its waste production.”*

The *Cour d'Arbitrage* held, however, that it is up to the legislator to decide whether it is feasible to install a proportionate tax on household refuse comparable to the tax on waste other than household refuse.

The Court concluded:

*“By taxing all families at the same rate and by making the tax vary according to the number of persons constituting the family, the legislator has treated persons in different situations in an equal manner. The adjustment by means of a criterion of distinction does only reflect reality in a rough and simplified manner. The practical arguments leading him to abandon the plan of introducing a proportionate tax that better reflects the differences between taxpayers and the reimbursement of the complete tax or a part of it (...) to the municipalities and the associations of municipalities in order to encourage their initiatives in discarding and recycling waste, shows, however, that the disputed measure is sufficiently conform to the objective pursued, even if it is not completely adequate to that end.*

### 3. *The Flemish cooling water-case*

In 1993, the largest Belgian producer of electricity made a demand for annulment of certain provisions of the Surface Water Act of 26 March 1971, as introduced by the Flemish decree of 25 June 1992, to the extent that these provisions relate to the discharge of cooling water<sup>81</sup>. The amount of the new tax on the discharge of cooling water, introduced in 1992, was merely calculated in respect of the volume of cooling water discharged. Neither the temperature of the cooling water nor the effects on the surface water were taken into account.

The applicant criticized the aforementioned provisions on several accounts. First, the applicant contended that the provisions provided for an environmental tax – applicable to both the persons discharging cooling water and the persons discharging waste water – without any technical or ecological justification. Furthermore, he claimed that the provisions established the calculation method for the tax on the discharge of cooling water in a discriminatory fashion, compared to the tax on the discharge of other waste water. Finally, the applicant raised the argument that the provisions introduced a levy which, as a result of the calculation method, did not correspond to the function assigned to it, *i.e.* discouraging the taxpayer to pollute.

The *Cour d'Arbitrage* rejected the arguments of the electricity company and deemed the “polluter-pays”-principle complied with by the introduction of a levy on cooling water, taking only into account the produced volume of cooling water:

*“The contested measures aim, on the one hand, at discouraging the discharging of cooling water, given the harmful ecological effects of thermal and chemical pollution on the surface waters and, on the other hand, at financing and dividing the monetary cost as a result of the pollution, according to the “polluter-pays”-principle. If and when a levy is inspired by the “polluter-pays”-principle, it only respects the principle of non-discrimination when it taxes those who pollute and*

<sup>81</sup> Court d'Arbitrage, n° 79/93, 9 November 1993, [www.arbitrage.be](http://www.arbitrage.be).



when it takes into account the extent to which every individual taxpayer contributes to the nuisance which the tax aims to remedy. In application of this principle, the legislator has installed a tax that – with regard to the discharge of cooling water – is calculated in respect of the volume of cooling water discharged.”

The *Cour d'Arbitrage* concluded:

“By establishing the taxable matter and the tax rate for the discharge of cooling water on a lump-sum basis, until a more exact calculation method can be drawn up, the legislator has considered the technical difficulties and the costs that would accompany a system in which the real impact of the cooling water on the environment would be measured by reference to the oxygen percentage, the intensity of the flow and the difference in temperature between the discharged water and the surface water. Apart from the uniform reduction factors, which are not contested, the calculation of the tax due does not happen on a lump-sum basis as it is proportionate to the discharged volume – an easily measurable instrument of which the relevant nature has not been contested. As a consequence, no clear disproportion between the contested measure and the legislator’s objectives can be found.

The impossibility to reduce the tax by the pollution burden of the used surface water in the event that the waste water is originating from the use of surface water, is inextricably linked to the option the legislator has made for a lump-sum tax base for the discharge of cooling water.

## VII. In conclusion

Unlike the detailed European legislation on waste and waste water, environmental taxes are not organized in a common European structure. The consultation procedures and the required unanimity in the Council can be mentioned as the main reasons why this is so.

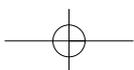
In Belgium, the environmental taxes were especially introduced on a regional level. Initially, this happened in a non-systematical and fragmented manner. Not only waste and waste water taxes were installed in separate acts, but also vacancy taxes and taxes on manure, each with different administrative and judicial procedures.

The rapid legislative changes (annually or even every six months) render the application of the levies difficult as well, both for the taxpayer and the authorities. Moreover, the legislative technique by which taxes are introduced in different budgetary decrees and references to the applicable legislation are inserted in cascade, does not help to guarantee a full parliamentary discussion.

It appears, furthermore, that the Flemish region has taken the lead in developing different sorts of actual regional environmental taxes and that the Brussels and Walloon regions base themselves – with some delay – on these examples.

Recently, we note a tendency of the regions to adopt initiatives to coordinate the procedures and the calculation of the taxes in a single decree. In the Walloon region, for example, the establishment and the collection of the regional taxes, as well as the procedural aspects of these taxes, have been regulated in a uniform manner by the decree of 6 May 1999. Both in the Flemish and the Walloon region the intention is to harmonize the procedures even further, for e.g. by ranging the environmental taxes, now still scattered over a number of acts, under a single decree.

We can also conclude that in elaborating the regional taxes the European principles are taken into account; according to the “polluter-pays”-principle, the taxes are more and more sophisticated in order to be proportionate to the extent of the pollution. The





proceeds of the environmental taxes are used by special Funds, financing the environmental control and prevention. Finally, the taxes are aimed at regulating the behavior of the polluter, so that waste prevention and recycling and reuse are encouraged.

It can also be concluded that from the case law of the Belgian *Cour d'Arbitrage* it appears that environmental taxes are especially tested against the "polluter-pays"-principle. The Court does, however, from a pragmatic point of view allow a certain lump-sum (and therefore not proportionate) taxation method, for e.g. for household refuse.

For a small country like Belgium, it would be desirable for the regulation of the environmental taxes to be established at the European level. For this to be possible, however, the decisional procedure on the introduction of this type of legislation (at the moment still demanding a unanimous vote) first has to be made more flexible.



## Agevolazioni fiscali ambientali, aiuti di Stato e incompatibilità comunitaria\*

Fabrizio Amatucci

SOMMARIO: 1. Misure fiscali ambientali, capacità contributiva e aiuti di Stato - 2. Aiuti di Stato e tutela dell'ambiente - 3. Compatibilità delle misure fiscali ambientali con gli aiuti di Stato - 4. La direttiva n. 2003/96 e il suo possibile contrasto con gli aiuti di Stato - 5. Estensione dell'agevolazione fiscale ambientale ai non residenti - 6. Conclusioni.

### 1. Misure fiscali ambientali, capacità contributiva e aiuti di Stato

Sempre più numerosi sono gli interventi di tipo fiscale che gli Stati membri U.E. nella loro autonomia, pongono in essere in funzione promozionale, per la realizzazione di obiettivi economici e sociali settoriali come la tutela dell'ambiente. Essi ormai incontrano il doppio limite costituzionale e comunitario. Per quanto riguarda i limiti posti dalla nostra Costituzione, un problema delicato è rappresentato dalla compatibilità tra i fini extrafiscali delle agevolazioni garantiti da altri interessi costituzionali (come la tutela della salute e del patrimonio artistico) o, a livello comunitario, da normative come quella sugli aiuti di Stato e il rispetto della capacità contributiva.

Seguendo la più moderna concezione di capacità contributiva che privilegia la componente solidaristica e il collegamento agli altri principi costituzionali del presupposto d'imposta<sup>1</sup>, non sembra condivisibile la tesi che considera i tributi o le esenzioni extrafiscali a tutela dell'ambiente giustificate esclusivamente da altri principi costituzionali o comunitari prevalenti per specialità sulla capacità contributiva<sup>2</sup>. Non si può ammettere la legittimità costituzionale di una disposizione che esenti dal tributo fattispecie senza

\* Relazione tenuta al Convegno su *La fiscalità nelle nuove politiche dell'intervento pubblico*, Roma, 23-24 giugno 2005.

<sup>1</sup> La tendenza della Corte costituzionale a salvaguardare oltre la capacità contributiva, altri interessi costituzionali emerge in particolare modo nelle sentenze 13/1986, 212/1986, 229/1999, 525/2000.

Il raffronto sistematico tra le diverse norme costituzionali nella verifica del rispetto dell'art. 53 Cost., conduce inevitabilmente ad una relativizzazione del sindacato sulla sussistenza della capacità contributiva che deriva dall'esclusione o attenuazione del prelievo in tutte le situazioni tutelate da singole norme costituzionali. Cfr. in tal senso RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 53, FEDELE, *La crisi dell'imposta personale ed il ruolo dell'imposta sostitutiva*, Convegno su *Le ragioni del diritto tributario*, Bologna, 2003. Secondo FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino 2003, 44-47, la legittimità delle norme di esenzione ed agevolazione fiscale può discendere solo dall'esigenza che attraverso esse vengano realizzati interessi ulteriori pur presenti nell'ordinamento.

<sup>2</sup> In tal senso MOSCHETTI, *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi in tema di agevolazioni tributarie*, in *Rass trib.*, 1986, p. 363. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni esenzioni ed esclusioni*, in *Rass trib.*, 2002, 421, osserva che la dottrina e la giurisprudenza convergono circa la compatibilità di principio tra l'art. 53 Cost. e le previsioni di agevolazioni dettate da esigenze extrafiscali. Tuttavia si discute se la disciplina agevolativa debba avere necessariamente giustificazione in principi equiordinati se non addirittura prevalenti rispetto all'art. 53.



valutarne la ridotta capacità contributiva (o capacità inquinante) derivante da una minore incidenza delle azioni del contribuente sul patrimonio ambientale con conseguente minor aggravio economico per lo Stato<sup>3</sup>. È necessario pertanto considerare, attraverso la ragionevolezza, il livello di incidenza dei fattori extrafiscali nella indispensabile valutazione della effettiva capacità contributiva<sup>4</sup>. Sarà dunque sempre possibile individuare una minore attitudine alla contribuzione di un soggetto che ha realizzato un presupposto d'imposta con attività meno inquinante rispetto ad altri contribuenti ed applicare misure fiscali più favorevoli.

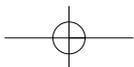
Anche la verifica della incompatibilità comunitaria di una misura fiscale ambientale nazionale può creare disparità di trattamento se determina la permanenza di una diversa capacità contributiva tra le diverse fattispecie parificate. La posizione recente della giurisprudenza sugli aiuti Stato e sulla incidenza della normativa comunitaria nell'ordinamento tributario nazionale, inducono a ritenere che l'art. 117 Cost. non ha reso la norma comunitaria un parametro autonomo di valutazione rispetto a quello costituzionale in grado di superare l'autonomia tra ordinamento interno e comunitario (sent. Cass. n. 17564/2002). Ciò determina una limitazione della operatività delle norme comunitarie in materia tributaria e del loro riconoscimento da parte degli organi nazionali che si giustifica se si considera che, secondo gli orientamenti della Corte costituzionale riguardanti l'applicazione del principio di eguaglianza sancito dall'art. 3 Cost. in materia tributaria, tale ultima norma sembra essere limitata a questioni interne<sup>5</sup> in quanto si ritiene che, per le fattispecie transnazionali, operano le norme e i principi sanciti dagli accordi internazionali. Tale distinzione, pur non essendo coerente con l'efficacia diretta di atti comunitari come le decisioni della Commissione in materia tributaria (vedi oltre), trova una sua logica se si considera la limitazione che i principi costituzionali come quelli previsti dagli artt. 3, 23, 53, subiscono quando si applicano a fattispecie intracomunitarie. La mancata verifica della stessa situazione, basata sulla capacità contributiva, tra soggetti residenti e non residenti o tra diverse categorie di contribuenti, come si evince dalla consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia, non è infatti un ostacolo all'applicazione della libertà di stabilimento in materia di tassazione del reddito d'impresa o alla applicazione dell'art. 87 del Trattato istitutivo della Comunità Europea in materia di aiuti di Stato.

La finalità extrafiscale di alcune norme tributarie nazionali trova dei vincoli comuni nella Costituzione e nel diritto comunitario. È necessaria la verifica dell'incidenza dei limiti posti dal diritto comunitario ed in particolare dalla normativa sugli aiuti di Stato nei confronti della potestà tributaria statale in materia ambientale.

<sup>3</sup> F. AMATUCCI, *Le fondamenta costituzionale dell'imposta ambientale*, Napoli, 1993, 29; SELICATO-PICCIAREDDA, *I tributi e l'ambiente*, Milano 1996, 116. Secondo tali ultimi autori, attraverso il consumo ambientale, il contribuente trae vantaggio a scapito della collettività e provoca un depauperamento delle risorse dello Stato determinato dai maggiori oneri che esso deve sopportare per rimuovere o limitare gli effetti negativi prodotti dall'azione del contribuente. FERLAZZO NATOLI, in *Il tributo ecologico: presupposto e limiti costituzionali*, Relazione al presente Convegno su *La fiscalità nelle nuove politiche dell'intervento pubblico*, Roma, 23-24 giugno 2005, allo stesso modo ritiene che è possibile anche una «valutazione diversificata della capacità contributiva di soggetti aventi eguale capacità economica, individuando una minore attitudine alla contribuzione in un soggetto il quale, pure in presenza di una identica misura della base imponibile, ha realizzato il presupposto del tributo con un'attività meno nociva per l'ambiente di quella svolta da altri».

<sup>4</sup> LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2003.

<sup>5</sup> Sentenze Corte cost. 23.2.1980 n. 42 e 15.10.1990 n. 513.





Nel nostro ordinamento l'art. 17, lett. b), L. n. 408/1990, che ha specificato che le agevolazioni fiscali possono essere mantenute in tutto o in parte a condizione che le finalità per le quali esse sono state previste dal legislatore risultino conformi a specifici indirizzi di natura costituzionale o a specifici obiettivi compatibili con gli indirizzi della U.E., ha segnato una svolta significativa in quanto abbandona la tendenza meramente riduttiva e sposta l'obiettivo sui singoli provvedimenti, prendendo in considerazione la loro compatibilità con l'ordinamento costituzionale e il diritto comunitario.

Di recente è stata riconosciuta dalla giurisprudenza di Cassazione la portata vincolante delle decisioni della Commissione U.E. proprio in materia di aiuti di Stato nel settore tributario discendente dall'art. 88 del Trattato istitutivo della Comunità Europea (sent. Cass. n. 8319/2004) e la loro efficacia diretta (sent. Cass. n. 17564/2002)<sup>6</sup>. Tali atti comunitari, se definitivi, incondizionati, chiari e precisi, sono idonei a sopprimere o modificare la norma interna che prevedono l'aiuto e, *anche con specifico riguardo alla materia degli aiuti di Stato*, a vincolare il giudice nazionale nell'ambito dei giudizi portati alla sua cognizione. La C. giust. CE ha precisato che lo Stato membro non può rimettere in discussione la validità di una decisione della quale è destinatario (art. 88 co. II) dopo la scadenza del termine di impugnazione previsto dall'art. 230 co. III (sentenza della C. giust. CE, TWD, causa C-188/92 del 9.3.1994).

## 2. Aiuti di Stato e tutela dell'ambiente

La politica degli aiuti nel settore dell'ambiente, secondo il disposto dell'art. 6 del Trattato U.E., deve includere le esigenze connesse con la politica ambientale. Non essendo antagoniste concorrenza e ambiente, devono essere presi in considerazione gli effetti degli aiuti anche in termini di sviluppo sostenibile e di piena applicazione del principio *chi inquina paga* che, insieme alla correzione in via preventiva dei danni ambientali, rappresentano le fondamenta della politica ambientale comunitaria secondo quanto disposto dall'art. 174 del Trattato U.E.<sup>7</sup>. Tale principio comunitario pur essendo fondamentale in materia fiscale, per le considerazioni svolte nel paragrafo precedente, non può essere considerato autonomamente come parametro in grado di giustificare interventi normativi in materia ambientale ma deve basarsi, nonostante la connotazione extrafiscale, alla pari di qualsiasi altro tributo, sulla capacità contributiva per garantire un'equa ripartizione del carico tributario.

Gli aiuti agli investimenti attraverso agevolazioni anche per la tutela dell'ambiente, rappresentano tuttavia un limite generico. Non è previsto dagli art. 87 e 88 del Trattato espressamente, tra le deroghe al divieto di aiuti, il riferimento alla tutela dell'ambiente.

<sup>6</sup> Sul tema dell'efficacia diretta delle decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato cfr. DEL FEDERICO, *La Corte di Giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: problematiche processuali e sostanziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 586; RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2003, 350.

<sup>7</sup> Sul principio comunitario *chi inquina paga* vedi la relazione di SELICATO al presente convegno su *Imposizione fiscale e principio chi inquina paga*, nella quale si esaminano le origini di tale principio e il contenuto dell'art. 174 del Trattato UE il quale autorizza anche l'impiego di prelievi fiscali a carattere ambientale ed è fonte di legittimazione di particolari agevolazioni fiscali per finalità ambientali. L'utilizzo delle risorse ambientali costituirebbe fatto indice di capacità contributiva nella più vasta prospettiva di determinare la ricchezza complessiva del contribuente.



Gli aiuti destinati a *promuovere la realizzazione di progetti di comune interesse europeo*, basati prevalentemente sulla tutela dell'ambiente (giustificazione considerata dalla Commissione U.E. di tipo sociale), possono comunque essere autorizzati dalla deroga prevista dall'art. 87 co. 3° lett. b) del Trattato istitutivo della Comunità europea<sup>8</sup>.

Gli aiuti in materia ambientale possono riguardare tre grandi settori:

- a) quelli volti al funzionamento concessi per la gestione dei rifiuti e al risparmio energetico realizzati spesso attraverso esenzione o sgravi fiscali;
- b) quelli relativi all'assistenza - consulenza in materia ambientale per le PMI;
- c) gli aiuti all'investimento necessari a ridurre ed eliminare l'inquinamento.

### 3. Compatibilità delle misure fiscali ambientali con gli aiuti di Stato

È necessario esaminare in che rapporto si trovano le agevolazioni fiscali previste dagli Stati membri con la normativa comunitaria sugli aiuti di Stato che assicura l'eliminazione di forme di distorsione alla concorrenza a livello internazionale insieme al principio di non discriminazione (artt. 87 e 88 Trattato CE), rappresentando uno dei maggiori vincoli alla potestà tributaria nazionale.

Esistono due tipi di intervento fiscale in materia ambientale: quello impositivo a carattere redistributivo o disincentivante di comportamenti inquinanti e quello agevolativo a carattere incentivante di comportamenti compatibili con l'ambiente. La competenza dell'U.E. investe entrambi, ma gli aiuti di Stato rappresentano ovviamente un limite alla seconda tipologia, quella agevolativa incentivante<sup>9</sup>.

Gli aiuti incompatibili con il diritto comunitario sono quelli concessi dagli Stati mediante risorse statali che, favorendo talune imprese o produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza. La Corte di giustizia ormai da tempo ha precisato che le agevolazioni fiscali rientrano tra gli aiuti in quanto mancate entrate come conseguenza di trattamenti tributari di favore. Riducendo i costi di un'impresa, le agevolazioni fiscali possono incidere sugli scambi provocando distorsioni di concorrenza<sup>10</sup>. Nei casi *Bachmann* del 28.1.1992, *Banco Exterior* del 1994 e *Salmon* del 21.12.1991, la Corte di Giustizia ha ritenuto che alcune agevolazioni fiscali rientrassero nel regime degli aiuti di Stato non compatibili con il diritto comunitario. Nel primo caso, attraverso il mancato rico-

<sup>8</sup> Esempi di aiuti considerati dalla dottrina (BELLAMY-CHILD, in *Common Market law of competition*, Londra, 2001, 844) in grado di promuovere la realizzazione di progetti comuni europei e pertanto consentiti ai sensi dell'art. 87 co. III lett. b), sono rappresentati dalle misure ambientali volte all'identificazione di *standard* che possono consentire alle imprese di beneficiare dei vantaggi del mercato comune.

<sup>9</sup> Le misure fiscali che possono essere considerate aiuti si dividono più precisamente in quelle che incidono sulla base imponibile (esenzioni, deducibilità); misure che hanno una incidenza diretta sul carico fiscale sopportato dal contribuente (riduzione di aliquota per lo svolgimento di alcune particolari attività) e quelle che si realizzano attraverso la rinuncia al prelievo fiscale da parte dell'ente impositore, tra le quali i condoni ed ogni forma di clemenza fiscale accordata dal Governo.

<sup>10</sup> SCHON, *Taxation and State aid law in EU Law*, *Common Market Law Rev.*, 1999, 911; ALDESTAM, *EC State aid rules applied to taxes*, Uppsala, 2005; FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin.*, 1998, 96, osserva secondo la migliore dottrina finanziaria, le agevolazioni sono assimilabili agli aiuti concessi dagli Stati suscettibili di falsare la concorrenza ai sensi dell'art. 87 del Trattato. Un'altra modalità attraverso cui il sistema tributario può essere utilizzato per concedere aiuti è quello delle tasse parafiscali detti tributi di scopo (o potremmo aggiungere misure fiscali redistributive), cioè tributi il cui gettito ha una destinazione specifica ove il gettito è destinato a finanziare attività che giovano in modo specifico ai soggetti tassati.



noscimento della deducibilità dei premi versati a compagnie di assicurazioni non residenti, si favorivano quelle nazionali a svantaggio delle prime che erano concorrenti operando nello stesso Stato.

Il limite agli aiuti di Stato in materia fiscale ambientale attraverso l'art. 87 del Trattato, risultava generico fino all'emanazione della direttiva n. 2003/96 del 27.10.2003 che ha ristrutturato il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici attraverso l'individuazione di livelli minimi impositivi per la loro compatibilità con il diritto comunitario.

Tra gli interventi giurisprudenziali comunitari, significativo è il caso della Corte di giustizia PreussenElektra del 13.3.2001, causa C-379/98 riguardante i prezzi minimi sull'energia elettrica prodotta in Germania da fonti rinnovabili (energia eolica, solare), non considerati aiuti ai sensi dell'art. 87 del Trattato in quanto non rappresentavano un trasferimento di risorse da parte dello Stato alle imprese produttrici di energia elettrica (né diretto né indiretto), ove si è affermato che *“l'incidenza dell'onere finanziario attraverso l'obbligo di acquisto a prezzi minimi di energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili che si ripercuote negativamente sui risultati economici delle imprese soggette a tale obbligo e che determina una riduzione delle entrate fiscali, non rappresenta secondo la C. giust. CE un mezzo per concedere ai produttori di energia elettrica da fonti rinnovabili un vantaggio a carico dello Stato”* (p.62- 64), anche se secondo la Commissione la perdita di gettito dello Stato è equivalente al consumo di risorse (“spese fiscali”)<sup>11</sup>.

La Commissione U.E., nelle regole guida comunitarie sugli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente (Dec. C-37 del 3.2.2001), ritiene, più precisamente con riferimento all'imposizione fiscale sull'energia, che, se attraverso le esenzioni vi è un vantaggio per l'impresa dovuto all'agevolazione in materia ambientale, gli effetti negativi di tale aiuti sono compensati da quelli effetti positivi derivanti dall'adozione di tale misura fiscale<sup>12</sup>.

Nel caso italiano Altair chimica Enel dell'11.9.2003, causa C- 207/01, riguardante l'altro tipo di intervento normativo che genera aiuti fiscali (c.d. impositivo disincentivo), realizzato attraverso l'applicazione di sovrapprezzi sulle forniture di energia elettrica quando l'energia è utilizzata in un processo elettrochimico (tali entrate riscosse dall'ENEL per conto dello Stato sono considerate aventi natura tributaria - vedi punto 32) secondo aliquote decrescenti in rapporto all'energia elettrica consumata, si è affermato che la normativa comunitaria ed in particolare gli ex artt. 81 e 82 del Trattato, non impediscono l'applicazione di sovrapprezzi del genere.

Va comunque osservato che, se le agevolazioni fiscali possono potenzialmente essere considerate aiuti di Stato, non tutte le agevolazioni fiscali rientrano tra gli aiuti previsti dall'art. 87 secondo la disciplina del Trattato U.E. Esse devono essere valutate nella logica del sistema fiscale e riguardare imprese o produzioni ed essere relative a qualsiasi elemento del tributo. Per aversi aiuto incompatibile con il mercato comune, più precisamente, si deve trattare di norma in grado di incidere sulle risorse nazionali, di deter-

<sup>11</sup>SCHINA, *State aid under the EEC Treaty*, Oxford, 1987, 107, PANAYI, *State aid and tax: the third way?*, Intertax, 2004, 289. Secondo quest'ultimo la Corte di giustizia nel caso *Preussen Elektra* è inequivocabile nel ritenere che ci deve essere un trasferimento diretto o indiretto delle risorse dello Stato per l'applicazione dell'art. 87 del Trattato UE.

<sup>12</sup>È la regola della *giustificazione compensatoria* che determina l'autorizzazione da parte della Commissione e che si segue quando l'aiuto persegue un obiettivo di interesse comune (Commissione Europea, XX relazione sulla politica della concorrenza, Rel. Col., 1990).



minare distorsione della concorrenza, di condizionare le attività commerciali tra gli Stati membri e soprattutto di essere rivolta a talune imprese ed essere selettiva direttamente o indirettamente (criterio della selettività)<sup>13</sup>. A ciò si aggiungono altri tre parametri non espressamente indicati dal Trattato quali il criterio della *necessità*, in base al quale l'aiuto deve risultare indispensabile per realizzare un obiettivo, quello della *proporzionalità* che comporta la congruità della misura adottata dallo Stato rispetto alla rilevanza del settore nel quale si interviene e quello della *temporaneità* o della *regressività* che determinano la cessazione dell'intervento non appena è stato raggiunto l'obiettivo prefissato.

Alla verifica del requisito normativo *dell'incidenza sugli scambi tra gli Stati*, non è attribuita la rilevanza necessaria ed essa è considerata spesso potenzialmente tale, potendo riguardare "situazioni puramente interne" come nei casi italiani dei crediti d'imposta per gli autotrasportatori che, prevedendo un *bonus* fiscale sull'utilizzo del gasolio attraverso la riduzione delle accise, favorivano alcune categorie di soggetti in un contesto nazionale (creando incompatibilità con la disciplina in materia di aiuti di Stato e discriminazione, secondo la Commissione, tra trasportatori che operavano per conto proprio e per conto terzi<sup>14</sup>; cfr. sent. C. giust. CE causa C-6/97 del 19.5.1999). Allo stesso modo non è stato valutato adeguatamente il requisito dell'incidenza sugli scambi tra Stati nella nota vicenda delle agevolazioni fiscali concesse alle fondazioni bancarie (Dec. Commissione C(2002) n. 3118 del 22.8.2002), considerate tuttavia in questo caso dalla Commissione aiuti di Stato compatibili con l'art. 87 del Trattato in contrasto con alcuni orientamenti giurisprudenziali nazionali<sup>15</sup>.

Anche il concetto di distorsione della concorrenza è stato interpretato dalla C. giust. CE in maniera estensiva. Si ritiene infatti che ogni incentivo fiscale anche regionale può influire sulla concorrenza e sul commercio nell'ambito del mercato interno<sup>16</sup>. I diversi sistemi fiscali in ambito U.E. determinano l'esistenza di differenti trattamenti di favore in materia ad es. di imposizione diretta. Si ripropone in ambito comunitario il problema della distinzione delle agevolazioni e della loro qualificazione rispetto al trattamento ordinario come condizione per la loro individuazione. Per verificare tale scostamento l'approccio normativo dovrebbe prevedere l'assunzione di un

<sup>13</sup> Cfr. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000, ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995. Cfr. PINTO, *Tax competition and EU Law*, Kluwer, 2003, 141, il quale, richiamando la Comunicazione della Commissione sull'applicazione degli aiuti di Stato in materia di tassazione delle società del 1998, osserva che possono essere considerate selettive le misure fiscali che sono rivolte a certi settori commerciali, che sono limitate a certi obiettivi come l'ambiente o l'occupazione (misure fiscali orizzontali) e quelle regionali limitate a certe aree geografiche.

<sup>14</sup> La Corte di Giustizia nel caso *Repubblica Italiana / Commissione CE*, causa C-6/97, ha ritenuto che la normativa italiana che intesa a ridurre l'onere fiscale dei trasportatori di merci su strada per conto terzi, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, è in grado di collocare i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole rispetto agli altri soggetti passivi e pertanto costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'art. 92 del Trattato.

Il problema degli aiuti agli autotrasportatori potrebbe riproporsi con riferimento all'intervento del Governo Italiano volto al recupero della *carbon tax* e delle accise per il 2004 disposto con la legge finanziaria del 2005.

<sup>15</sup> Sul tema della compatibilità con il regime degli aiuti di Stato delle agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie vedi RUSSO, *Le agevolazioni cit.*, LA ROMA JEZZI, *Gli aiuti fiscali: i poteri del giudice nazionale e la nozione di impresa tra diritto tributario e diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2004, 1073, DEL FEDERICO, *La Corte di giustizia cit.*, 586.

<sup>16</sup> Cfr. LUJA, *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO*,..., 48. La Corte di giustizia (nelle sent. Belgio/ Commissione, C-142/97 del 1990, Commissione/Spagna C-280/92 del 1994), ha ritenuto che, anche il vantaggio concesso a livello locale esclusivamente ad una categoria di imprese di un Paese UE che non esportano i propri prodotti, può essere in grado di incidere sul commercio europeo e violare l'art. 87.



modello europeo rispetto al quale identificare le deviazioni. L'approccio positivo si riferisce alle legislazioni dei singoli Paesi individuando la deroga rispetto al trattamento ordinario di un determinato Paese<sup>17</sup>. La Commissione, attraverso il criterio della proporzionalità, sembra voler non restringere eccessivamente la discrezionalità dei Paesi membri nelle scelte delle misure fiscali più appropriate al perseguimento delle politiche economiche e sociali nazionali<sup>18</sup>. Tuttavia non si può, allo stato attuale, costruire un modello comune europeo ed esaminare le deviazioni di ogni singola legislazione che prevede agevolazioni fiscali ambientali che sarebbero incongrue secondo quanto previsto dall'art. 87 in materia di aiuti di Stato. Il modello europeo può essere utile in una fase avanzata di armonizzazione dei sistemi fiscali in ambito comunitario.

#### 4. La direttiva 2003/96 e il suo possibile contrasto con gli aiuti di Stato

Pur in assenza di un modello europeo di agevolazioni, non mancano interventi normativi comunitari nel settore delle agevolazioni fiscali ambientali. Il maggior grado di armonizzazione strutturale nel settore delle accise e dei prelievi sull'energia facilita l'applicazione di norme comunitarie nel rispetto dei vincoli in materia di aiuti di Stato<sup>19</sup>. La Direttiva 2003/96 ha fissato tuttavia limiti più precisi in materia di tassazione dei prodotti energetici attraverso l'individuazione di livelli minimi impositivi (artt. 4 e 5), necessari ai fini della verifica della compatibilità con il diritto comunitario di esenzioni e agevolazioni fiscali ambientali.

L'art. 15, I co. del Trattato ha previsto la possibilità per i paesi membri di applicare sotto controllo fiscale esenzioni, riduzioni totali o parziale del livello di tassazione di una serie di prodotti energetici (elettricità, gas naturali, carburanti) nel rispetto dell'ambiente. La compatibilità di tali disposizioni con gli aiuti di Stato è stata in parte oggetto di valutazione preventiva da parte Commissione la quale, esaminando la bozza del testo della direttiva prima della sua emanazione, ha ritenuto, con riguardo alla possibilità da parte dei Paesi di applicare esenzioni fiscali sulla energia prodotta da combinazione energia-calore (art. 15, co. I, lett. d), che tale forma di energia è prodotta da una ampia gamma di imprese e pertanto la disposizione non è selettiva, né in contrasto con gli aiuti di Stato<sup>20</sup>.

L'art. 26 della direttiva 2003/96 tuttavia stabilisce al II comma che i provvedimenti di esenzione e riduzione fiscale ai sensi della direttiva, possono configurarsi aiuti di Stato e sono da notificare alla Commissione.

Tale disposizione suscita delle perplessità in quanto, se la misura fiscale agevolativa è consentita dalla direttiva e rispetta quei limiti da essa individuati, dovrebbe poter essere applicata dallo Stato membro senza la verifica di compatibilità con le norme comunitarie sugli aiuti di Stato in quanto l'intervento in quel settore non presuppone più la discrezionalità delle autorità nazionali o, almeno, la riduce notevolmente. Non rileva inoltre se la direttiva, identificando livelli impositivi minimi, quale atto comunitario derivato, possa aver favorito talune imprese conferendo il vantaggio solo ad esse<sup>21</sup>.

<sup>17</sup> FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 234.

<sup>18</sup> Comunicazione della Commissione *sull'applicazione degli aiuti di Stato in materia di tassazione delle società* del 1998.

<sup>19</sup> BOHESERTZ, *Community State of policy and energy taxation*, EC tax rev, 2003, 218.

<sup>20</sup> Dec. della Commissione su *Climate Change Levy* del 28.3.2001, C-185/2001.

<sup>21</sup> BOHESERTZ, *Op. cit.*, 217.



È necessario tuttavia adottare tali misure fiscali incentivanti in materia ambientale secondo le *regole guida* comunitarie stabilite dalla Commissione con decisione C-37 del 3.2.2001 e trasposte nella direttiva 2003/96 all'art. 15, applicabili a tutti gli aiuti sotto forma di riduzione ed esenzione fiscale per motivi ambientali<sup>22</sup>. La Commissione ritiene che le esenzioni sono ammissibili a certe condizioni (limiti minimi di imposizione previsti dall'allegato alla direttiva) e per un limitato periodo di tempo. L'art. 15, I comma, lett. g), che sembra recepire tali indicazioni, con riferimento ai gas naturali, stabilisce ad esempio che le riduzioni totali o parziali possono applicarsi per un periodo massimo di dieci anni o cinque anni dopo l'entrata in vigore della direttiva o fino a quando la quota di gas naturale nel consumo di energia raggiunge il 25% se questa data è precedente. L'art. 17 prevede infine che gli Stati membri possono stabilire un livello di tassazione pari a zero (al di sotto dei livelli minimi previsti dalla stessa direttiva) ai prodotti energetici ad alta elettricità se utilizzati da imprese a forte consumo di energia.

## 5. Estensione dell'agevolazione fiscale ambientale ai non residenti

È difficile stabilire se la previsione da parte di un ordinamento nazionale dell'agevolazione fiscale ambientale nei confronti del non residente trova, al pari di ogni altra agevolazione un limite, da un lato, nel divieto di elusione ed evasione e di concorrenza fiscale dannosa (Codice di Condotta) e, dall'altro, nelle precise indicazioni offerte dallo stesso art. 87, II comma del Trattato. È necessario chiedersi in proposito se la tutela dell'ambiente non può rappresentare un pretesto per attrarre ricchezza attraverso le agevolazioni e se, pur perseguendo apparentemente un obiettivo sociale, non possa comunque determinare la incompatibilità della misura fiscale con le norme sulla concorrenza fiscale dannosa ed in particolare con il Codice di Condotta U.E.<sup>23</sup>.

L'art. 87, al II comma, sembra offrire maggiori garanzie di certezza al contribuente, individuando le fattispecie anche di aiuti fiscali compatibili e quelle incompatibili. Sono considerati compatibili quegli aiuti fiscali a carattere sociale concessi ai consumatori senza discriminazione in base all'origine dei prodotti o al luogo di produzione; quelli destinati ad ovviare ai danni derivanti dalle calamità naturali; quelli concessi ad alcune regioni meno sviluppate.

Nel caso delle agevolazioni ambientali, l'aiuto compatibile con le norme comunitarie non si può considerare vantaggio economico per le imprese di altri Stati a discapito della politica sociale ed economica di questi ultimi che non beneficerebbero del vantaggio di attrarre investimenti<sup>24</sup>, se è realmente volto al perseguimento di un interesse comunitario sociale comunque superiore.

<sup>22</sup> Il richiamo alla dec. della Commissione del 2001 lo troviamo anche nella C. M. 226/E dell'11.7.2002 della nostra Agenzia delle Entrate al fine della determinazione del calcolo degli investimenti ambientali (supplementari) che non concorrono alla determinazione del reddito imponibile, ai sensi della legge n. 388/2000.

<sup>23</sup> SCHON, *Taxation and State aid law in EU Law, Common Market Law Rev.*, 1999, 920, PINTO, *Tax competition and EU Law*, Kluwer, 2003.

<sup>24</sup> Secondo LUJA op cit., 116, la logica degli aiuti di Stato, che rende attrattivi gli investimenti in alcune aree territoriali per stimolare lo sviluppo attraverso sussidi fiscali, comporta un sacrificio di uno Stato membro che vede sottrarsi parte del reddito imponibile trasferito in altro paese membro e si fonda sul perseguimento di un obiettivo più elevato quello comunitario che considera gli interessi di tutti i paesi membri. Ciò non è accettabile se si considera il concetto di sovranità fiscale nazionale che induce a considerare singolarmente gli interessi fiscali dei singoli Stati. Cf. sul tema le interessanti osservazioni di NICOLAIDES-BILAL, *State aid rule, Do they promote efficiency?*, Kluwer, 1999, 34.



La difficoltà nella corretta applicazione della normativa sugli aiuti in materia fiscale, che dovrebbe includere tra le deroghe la tutela dell'ambiente che rappresenta certamente un *comune interesse europeo*, consiste nella verifica della sussistenza dei requisiti per ottenere l'esenzione nel caso di impresa non residente. A differenza dei divieti di restrizione, tuttavia, la disciplina degli aiuti di Stato è condizionata dalla procedura di controllo prevista dall'art. 88 da parte della Commissione CE, che dovrebbe sopperire alla mancanza di trasparenza di molte agevolazioni di tipo promozionale che sono spesso aiuti nascosti nelle legislazioni fiscali degli Stati<sup>25</sup>.

## 6. Conclusioni

In sintesi può ritenersi che la normativa comunitaria che regola gli aiuti di Stato e che limita le agevolazioni fiscali ambientali ha portata più ampia e più incisiva sulla sovranità fiscale nazionale rispetto al divieto di discriminazione previsto dall'art. 90 e dei divieti di restrizione delle altre libertà fondamentali del Trattato che si applicano (o dovrebbero applicarsi) se ricorrono alcuni precisi requisiti come quello fondamentale della comparazione tra situazioni fiscali e dove la componente intracomunitaria delle operazioni solitamente assume maggiore rilievo. Tuttavia, la disciplina sugli aiuti di Stato risulta troppo articolata e di difficile applicazione in quanto vi è un ampio potere discrezionale della Commissione U.E. (c.d. riserva di amministrazione) che non consente alle corti nazionali di pronunciarsi autonomamente sugli aiuti<sup>26</sup> (essendo l'art. 87 privo di efficacia diretta) ed in presenza del vincolo di poter ricorrere alla C. giust. CE contro le decisioni della Commissione nei brevi termini dell'art. 230 del Trattato. Gli Stati membri hanno comunque, come nel caso della direttiva 2003/96, l'obbligo di informare la Commissione sui progetti volti ad istituire riduzioni fiscali o modificare gli aiuti (sent. C. giust. CE 10.7.1986, causa C-40/85) e a non dare esecuzione attraverso l'obbligo di sospensione ai provvedimenti oggetto di controllo prima che sia esaurita la procedura comunitaria e venga emanata la decisione (divieto di esecuzione) (sent. 21.3.1990, causa C-142/87, sent. Piaggio, causa C-295/97 del 17.6.1999)<sup>27</sup>.

Tale situazione, con riguardo alle materie diverse da quelle disciplinate da norme comunitarie come la tassazione dei prodotti energetici, può generare controversie tra Amministrazione fiscale nazionale e Commissione U.E. sul contenuto delle decisioni che interpretano norme fiscali agevolative interne in mancanza di un modello comune europeo e di una completa armonizzazione fiscale e la necessità spesso di rivolgersi

<sup>25</sup> FICHERA, *Gli aiuti fiscali...*, cit., 127, osserva che la Commissione cerca di soddisfare le esigenze di trasparenza attraverso la pubblicazione periodica di censimenti degli aiuti di Stato, ma tali interventi, come ammesso dalla stessa Commissione, risultano insufficienti.

<sup>26</sup> Secondo PANAYI, op. cit., 305, la mancanza di efficacia diretta dell'art. 87 e la piena discrezionalità della Commissione, determina che le corti nazionali non possono affrontare autonomamente questioni di incompatibilità con gli aiuti di Stato.

<sup>27</sup> Il divieto di attuare il provvedimento che dispone l'aiuto prima che si stia dichiarata la compatibilità da parte della Commissione è considerata una condizione di efficacia con effetti costitutivi del provvedimento nazionale che istituisce l'aiuto che mira a salvaguardare il sistema di controllo sulla compatibilità dell'aiuto (TESAURO G., *Diritto comunitario*, Padova, 2003, 718).

GALLO, *Inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2003, 2275, ritiene che la disposizione sancita dall'art. 87 c. III del Trattato è volta a salvaguardare l'effettività del principio di incompatibilità degli aiuti di Stato con il trattato che resterebbe lettera morta, se fosse consentita piena libertà di azione prima dell'intervento della Commissione.





comunque, attraverso rinvio pregiudiziale, alla Corte di giustizia quale organo sovranazionale in grado di ponderare diversi interessi (sia nazionali che comunitari) come quello della tutela ambientale e della concorrenza fiscale leale, con prolungamento di tempi e il verificarsi di una situazione di incertezza<sup>28</sup> per il contribuente sulla compatibilità comunitaria di misure fiscali agevolative.

---

<sup>28</sup> DEL FEDERICO, *La Corte di Giust. ...*, cit., 586, ritiene invece che la possibilità di recupero da parte delle autorità fiscali delle imposte soltanto successivamente alla decisione della Commissione che ha accertato l'incompatibilità comunitaria dell'aiuto, potrebbe apparire confliggente con i principi del primato e dell'effettività del diritto comunitario. Tuttavia sembra preferibile tale tesi per esigenze di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento, ma anche per la esistenza di una vera e propria riserva di amministrazione a favore della Commissione.



## Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta “bit tax”. Prospettive di riforma della fiscalità di Internet \*

Antonio Uricchio \*\*

SOMMARIO: 1. Delimitazione dell'indagine – 2. Il dibattito sulla fiscalità della rete: la tassazione del commercio elettronico tra imposizione sul valore aggiunto e imposte sul reddito e l'impiego delle categorie tradizionali – 3. Le nuove frontiere dell'imposizione della rete: la proposta di istituzione della bit tax - 4. Prospettive di riforma della fiscalità di Internet: a) il tributo sulla registrazione dei domini; b) la tassa di concessione degli indirizzi IP; c) l'imposizione sulla pubblicità on line; d) la hit tax (l'imposizione sugli accessi).

### 1. Delimitazione dell'indagine

Il continuo e frenetico processo di evoluzione tecnologica e della scienza informatica comportano inevitabilmente profonde modificazioni nelle forme e nelle modalità di produzione e circolazione della ricchezza. In particolare, l'*information technology* ha dato un notevole impulso alla dematerializzazione della ricchezza, intesa nel senso di perdita della tangibilità della stessa<sup>1</sup>. Come evidenziato dapprima dal “rapporto sulla tecnologia, la produttività e la creazione di lavoro” dell'Oecd e poi da quello “*building the european information society for us all*”, predisposto da una commissione di esperti indipendenti della Commissione europea<sup>2</sup>, dinanzi ad un'economia caratterizzata sempre più marcatamente dalla produzione, dalla distribuzione e dal consumo di beni intangibili e virtuali, oltre che dallo scambio e dalla circolazione di

\* Relazione, integrata con le note, presentata al convegno “La fiscalità nelle nuove politiche dell'intervento pubblico”, Roma 23 e 24 giugno 2005.

\*\* Straordinario di diritto tributario nell'Università di Bari.

<sup>1</sup> V., al riguardo, S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003, pag. 286, dopo aver precisato che l'uso della locuzione “ricchezza dematerializzata” ha una finalità descrittiva empirica e senza alcuna pretesa di categorizzazione, o senza che la privazione della materialità non coincide, dunque, con l'immaterialità, nel senso giuridico del termine, ma con una più generica “intangibilità”. Su un piano più generale, v. l'ampio saggio di M. PIERRO, *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003, dedicata ai riflessi fiscali dei processi di trasformazione della ricchezza e dell'affermazione delle c.d. *new properties*.

<sup>2</sup> Come evidenziato da LUC SOETE and KARIN KAMP, University of Maastricht, *The “BIT TAX”: the case for further research* (traduzione italiana curata da Sergio Minni), nel rapporto presentato il 12 agosto 1996, “storicamente, i beni da noi consumati erano fisici, e perciò la produzione, la distribuzione e il consumo di questi beni risultava facilmente tassabile. Gli input necessari per la produzione potevano essere facilmente misurati, il valore aggiunto generato dall'intero processo di produzione industriale e di distribuzione poteva essere facilmente determinato e il consumo finale facilmente localizzato. Oggi, man mano che le attività economiche divengono crescentemente concentrate in transazioni immateriali di informazione, una grande parte di queste concatenazioni di valore diventa invisibile, così invisibile che una sostanziale parte di esse evapora, incorporata in beni e servizi materiali, occultata in un accresciuto *surplus* non misurato”.



conoscenze e di informazioni, occorre chiedersi se sia il caso di immaginare nuove forme di prelievo<sup>3</sup> ovvero limitarsi ad adeguare quelle esistenti<sup>4</sup>.

Tale interrogativo sembra porsi sia con riguardo al commercio elettronico, diretto o indiretto<sup>5</sup>, sia, più in generale, con riguardo alle diverse attività svolte attraverso la rete o conseguenti all'utilizzo della rete; *Internet*, infatti, più che costituire un mero strumento<sup>6</sup> o un'organizzazione dello strumento<sup>7</sup>, si atpeggia come luogo di interazione sociale e, quindi, come

<sup>3</sup> Sul tema, cfr. ancora, S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente*, pag. 287 la quale, con riguardo alla fiscalità del mondo virtuale, segnala due diverse posizioni, definite "revolutionary approach" e "status quo approach". Secondo l'A., "l'approccio rivoluzionario si prefigge l'obiettivo di individuare nuove regole per un mondo nuovo, delineando un regime fiscale *ad hoc* per il ciber spazio. In specie, un regime che comprende soluzioni estreme: dalla non imposizione, alle forme impositive create *ex novo*". L'approccio tradizionale, invece, "mostra la propria intenzione di non considerare il ciber spazio un *world apart*, con regole a sé, ma una propaggine del mondo fisico, sulla quale le regole di quest'ultimo possono essere «calate» con qualche adattamento". Sottolinea anche le diverse prospettive da cui può essere vista la questione della fiscalità di *Internet*. E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, pag. 595, per il quale "un approccio metodologico rassicurante, perché tendente a mantenere i caratteri della continuità, potrebbe consistere nel ritenere le nuove forme informatiche irrilevanti nella evoluzione del pensiero giuridico tributario. Questa via interpretativa è però smentita dall'evidenza dei fatti e dagli accesi dibattiti che accompagnano lo sviluppo della società informatica. Le reti informatiche ... non forniscono solo la possibilità di manifestare il proprio consenso a distanza, non sono una forma più evoluta di commercio per corrispondenza, costituiscono, invece, una realtà di dinamiche giuridiche nuove su cui è necessario confrontarsi alla ricerca di stabili razionalizzazioni".

<sup>4</sup> Sulla questione, v. anche V. FICARI, *Regime fiscale delle transazioni telematiche* in *Rass. trib.*, 2003, pag. 870, per il quale "un'indagine sui profili fiscali del cosiddetto commercio elettronico e, più in generale, delle operazioni economiche che avvengono per il tramite e nel mondo del *web* richiede di verificare l'applicabilità delle regole e categorie giuridiche già note all'interprete e, in ipotesi, le possibili innovazioni normative qualora il dato normativo risultasse, in tal caso, incapiente. In altri termini l'alternativa, non necessariamente rigida alla luce dei diversi sistemi impositivi coinvolti ... è tra *diritto tributario e new economy* e *diritto tributario della new economy*". Ritieni, invece, opportuno sgombrare il campo da quelle visioni che auspicano "una radicale sostituzione da parte di un nuovo sistema completamente de-territorializzato, a-statale, privo di intermediari fiscali e sostanzialmente caratterizzato da una pervasiva apolidia fiscale nella quale i contribuenti scomparirebbero dallo scenario della fiscalità attraverso i meandri della rete globale", C. GARBARINO, *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno "I settanta anni di Diritto e pratica tributaria", Padova, 2000, per il quale "la fiscalità di *Internet* non affronta problemi radicalmente nuovi, bensì vecchi problemi in un contesto radicalmente nuovo" ... "quello costituito dalla rete di *Internet* e dalle interazioni che in essa avvengono".

<sup>5</sup> A questo riguardo, essenziale appare la distinzione tra commercio elettronico diretto e commercio elettronico indiretto: il primo si verifica quando i beni o i servizi oggetto della transazione si smaterializzano per essere trasferiti o prestati direttamente attraverso la rete; il secondo, invece, si ha quando il contratto di cessione di beni o di prestazioni di servizi avviene in via telematica mentre la consegna avviene fisicamente secondo i consueti strumenti. Su tale distinzione, V. il documento della Commissione europea nella comunicazione n. 157/97, cit. nel quale si evidenzia che mentre il commercio elettronico indiretto dipende da una serie di fattori esterni (quali l'efficienza del sistema dei trasporti), il commercio elettronico diretto, che consente transazioni elettroniche da punto a punto senza soluzione di continuità oltre i confini geografici, è in grado di sfruttare tutte le potenzialità dei mercati globali. Nella prospettiva fiscale, appare chiaro che la vera novità dell'*e-commerce* sussiste quando la prestazione può essere resa direttamente tramite la rete o comunque non richiede ulteriori passaggi materiali o documentali. Fino a che la transazione riguarda, invece, un bene materiale, per il quale occorre effettuare una movimentazione fisica, la vendita attraverso reti telematiche non pone problemi molto diversi da quelli delle vendite a distanza, in cui le parti si mettono in contatto per telefono, fax o corrispondenza. Su tali problematiche, cfr., ampiamente, P. VALENTE - F. ROCCATAGLIATA, *Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico*, Roma, 1999, pag. 18.

<sup>6</sup> Così B. INZITARI, *Contratti su Internet: aspetti della dematerializzazione*, in R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Torino, 2001, pag. 128, il quale conclude osservando che *Internet* è un mezzo di comunicazione come lo è stato il telefono.

<sup>7</sup> In questo senso, P. ADONNINO, *Il commercio via Internet e la fiscalità: gli aspetti generali delle attività transazionali e nazionali* in R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet*, cit., pag. 24, secondo cui *Internet* non è, di per sé, lo strumento, bensì credo possa essere definita la organizzazione dello strumento. *Internet* non è un ente, una associazione, una istituzione, bensì è una unione ad adesione libera di reti informatiche nelle quali ciascuna rete mantiene la propria identità architettonica, la propria identità funzionale, la propria identità gestionale e, naturalmente, la relativa proprietà". Aderisce a tale impostazione anche V. MASTROIACOVO, *Il controllo, l'accertamento e la riscossione dei crediti tributari derivanti da transazioni telematiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 23, secondo cui "Internet è oggi la più grande rete di computer nel mondo composta da diversi livelli di interconnessioni di dispositivi elettronici all'interno dei quali sono veicolati una serie di dati e di comunicazioni, che giuridicamente rilevano quali cessioni di beni e prestazioni di servizi".





ambiente giuridico<sup>8</sup> all'interno del quale si creano e si manifestano forme di ricchezza di diversa natura, sia riconducibili alle categorie tradizionali (redditi, consumi, ecc.), sia del tutto nuove. Non può sfuggire, infatti, che, attraverso la rete, operatori economici esercitano attività, presentano prodotti, servizi o aziende, pongono in essere cessioni di beni e prestazioni di servizi, conseguono redditi; allo stesso tempo, va avvertito che *Internet*, nel consentire una più agevole acquisizione e circolazione di informazioni, esperienze e conoscenze tra i diversi soggetti utilizzatori (imprenditori, privati, Pubbliche Amministrazioni) e nel favorire il dialogo e la comunicazione tra loro (si pensi al chattaggio, alle *e-mail*), consente a ciascuno di essi di trarre vantaggi e utilità, valutabili anche sul piano economico o quanto meno di conseguire risparmi di spesa<sup>9</sup>. In altri termini, l'accesso e la navigazione sulla rete e, con esse, la capacità di archiviare, elaborare e trasmettere informazioni, esperienze e conoscenze, anche in modo interattivo, oltre che, ovviamente, di cedere beni e prestare servizi, appaiono situazioni idonee a dare origine a manifestazioni autonome di capacità contributiva suscettibili di essere sottoposte a tributi di diversa natura, già esistenti o di nuova istituzione<sup>10</sup>. A ciò va aggiunto che le esigenze di controllo e di tutela degli operatori della rete e dell'attività svolta possono indurre i diversi Stati a regolamentare la materia<sup>11</sup>, offrendo nuovi servizi (si

<sup>8</sup> Respinge la configurazione di *Internet* come strumento U. GALIMBERTI, *Psiche e teche - L'uomo nell'età della tecnica*, Milano, 2000, per il quale la rete è "un mondo, quindi, qualcosa di radicalmente diverso da un mezzo perché a differenza del mezzo che ciascuno può impiegare per i fini che sceglie, con mondo non si dà altra libertà se non quella di prendervi parte o starsene in disparte. Nello stesso senso, sia pure da un prospettiva giuridica, N. IRTI, *Norma e luoghi. Problemi di geo diritto*, Bari, 2002, pag. 66 il quale evidenzia che il computer "non è un mezzo per stare nel mondo" in quanto "il mezzo ha creato il proprio mondo, nel quale si può entrare o non entrare". Da tali premessa l'Autore trae diverse conseguenze "gli scambi si disgiungono dall'accordo, offerta e scelta convergono sulle cose (le quali, dimessa ogni tangibile fisicità ci appaiono in semplici figure). La perdita dei luoghi non consente l'immediata individuazione del diritto applicabile. Il dove giuridico attende nuovi criteri. Lo spazio telematico, sciolto da agganci terrestri, si apre a tutte le soluzioni dell'artificialità". Condivide tale impostazione anche V. DE ROSA, *La formazione di regole giuridiche per il «cyberspazio»*, in *Riv. inf. e informatica*, 2003, pag. 361, secondo cui le reti telematiche hanno creato un ambito spaziale o cyberspazio, "fatto di regole innanzitutto tecniche che creano da sé il proprio spazio - e che dunque creano un sistema di regole in forma spaziale - alle quali si accompagnano anche norme di azione e di relazione, per così dire autopoietiche, generatesi cioè all'interno del sistema".

<sup>9</sup> Basti pensare, ad esempio, agli imprenditori che, presentando i propri prodotti sulla rete, possono raggiungere un più elevato numero di consumatori, conseguendo, da un lato, maggiori ricavi e, dall'altro, risparmiando sui costi di pubblicità, sulle spese di esposizione della merce in luoghi fisici, sul costo del personale dipendente (commessi e altri addetti alle vendite) o di quello parasubordinato (agenti di commercio, promotori, ecc.). Sotto un diverso profilo, si può pensare ai vantaggi, anche in termini di riduzione dei costi (ad esempio di spostamento, di spese postali, di ricerca, ecc.), che un privato può trarre dall'acquisizione di informazioni o dal risparmio di spesa di cui può beneficiare confrontando sul mercato globale beni e servizi di diversi operatori ed acquistando merce a condizioni più convenienti.

<sup>10</sup> Ammette apertamente la possibile istituzione di nuovi tributi a seguito dello sviluppo e della diffusione di *Internet*, G. TREMONTI, *La fiscalità del terzo millennio*, in *Riv. sc. fin. dir. fin.*, 1998, pag. 79. Così anche P. ADONNINO, *Il commercio via Internet e la fiscalità*, cit., pag. 30 per il quale "in considerazione della rapida evoluzione della tecnologia si auspica anche che si sia capaci di individuare un sistema di prelievo tributario suscettibile di adattamenti rapidi, evidenziante semplicità e chiarezza". Di diverso avviso è, invece, B. WESTBERG, *Tassazione del reddito derivante dal commercio elettronico internazionale*, in *La fiscalità del comm. elettr.*, cit., pag. 100, per il quale "malgrado una serie di proposte tendenti a ipotizzare l'istituzione di nuove imposte o l'elaborazione di nuovi sistemi fiscali per il commercio elettronico, si manifesta una chiara tendenza, fra le autorità fiscali e i ministri responsabili delle entrate nazionali, a preferire l'applicazione di principi di tassazione internazionale già esistenti".

<sup>11</sup> È utile ricordare che, nella prima fase di utilizzo e di diffusione, *Internet* si caratterizza per l'assenza di norme eteoroimposte e per l'adozione di un codice di autodisciplina (c.d. *netiquette*) il quale raccoglie nella maggior parte consuetudini adottate dagli utenti. V., al riguardo, A. CONTALDO - F. DAINOTTI, *Diritto e tecnologie delle reti di informazione*, Napoli, 2005, pag. 303, secondo cui la caratteristica più importante "è che essa è in un certo senso governata da un sistema di norme che non fa riferimento ad alcun sistema giuridico riconosciuto come tale dalle convenzioni internazionali; vale a dire che non esistono norme che regolino *Internet* al di sopra delle sue interne. È vero che in ogni Paese in cui operano soggetti collegati alla rete esistono leggi che i soggetti stessi devono rispettare, ma nella maggior parte dei casi si tratta di norme generali non dettate in funzione della attività di *Internet*". Cfr., ancora, U. DRAETTA, *Internet e commercio elettronico nel diritto internazionale dei privati*, Milano, 2001, pag. 101, secondo cui le regole di *netiquette* "sono assurte al rango di usi internazionali, nel quadro della forte tendenza alla autoregolamentazione che caratterizza gli operatori del commercio elettronico".





vedano più avanti quelli di registrazione dei domini e di concessione degli indirizzi IP) a fronte dei quali possono essere applicate tasse o prestazioni imposte di carattere paracommutativo<sup>12</sup>, destinate a finanziare, in tutto o in parte, il costo di detti servizi. Obiettivo della presente indagine è quello di tentare di immaginare i nuovi scenari della fiscalità della rete, nella consapevolezza dell'insufficienza e dell'inidoneità delle categorie tradizionali e dell'esigenza di dettare specifiche regole di carattere fiscale che tengano conto delle peculiarità del fenomeno di *Internet*. Appare evidente che qualsivoglia nuova forma di imposizione applicata con riguardo alla rete presuppone scelte di carattere condiviso nella comunità internazionale ed europea<sup>13</sup>, sia per il carattere globale di *Internet*, sia per impedire l'utilizzo di tecniche elusive o evasive e contrastare eventuali doppie o plurime imposizioni<sup>14</sup>. L'adozione di modelli condivisi di tributi in ambito internazionale e comunitario consentirebbe, peraltro, la definizione di criteri di collegamento uniformi e di delimitazione della sovranità impositiva dei diversi Stati anche su base convenzionale. Non va, tuttavia, trascurato che, nel caso di adozione di nuovi strumenti impositivi, le fattispecie colpite sarebbero facilmente accertabili per le potenzialità di percezione e, quindi, di controllo che gli stessi strumenti informatici offrono<sup>15</sup>.

## 2. Il dibattito sulla fiscalità della rete: la tassazione del commercio elettronico tra imposizione sul valore aggiunto e imposte sul reddito e l'impiego delle categorie tradizionali

In un primo approccio alla materia, *Internet* è stato considerato solo come strumento o come mera tecnica attraverso cui più elaboratori in collegamento tra loro trasmettono e ricevono impulsi elettronici; come già avvertito, da tale premessa è stata tratta la conseguenza che esso si colloca al di fuori del dominio del diritto e che comunque non necessita di apposite regole<sup>16</sup>. Logico corollario di tale impostazione è stata la percezione della rete come un fenomeno virtuale del tutto inidoneo ad essere sottoposto a

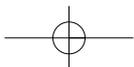
<sup>12</sup> Con riguardo alla categoria dei tributi paracommutativi cfr, per tutti L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

<sup>13</sup> Tale esigenza è stata avvertita chiaramente dalla Commissione europea nella comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale intitolata "Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico" (in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, I, pag. 280). V., al riguardo, anche S. CIPOLLINA, *I confini giuridici nel tempo presente*, cit., pag. 278, secondo cui "la soluzione condivisa e partecipata da tutti gli Stati viene cercata direttamente in ambito internazionale, affinché l'omogeneità e la congruenza tra la natura del problema e quella della relativa soluzione garantisca l'efficienza della seconda....Questo dialogo globale si prefigge l'obiettivo di individuare principi che tutelino la sovranità fiscale degli Stati ed assicurino la corretta ripartizione tra essi del gettito derivante dal commercio elettronico, evitando i rischi della doppia imposizione".

<sup>14</sup> In questo senso, P. ADONNINO, *Il commercio via Internet e la fiscalità*, cit., pag. 30 il quale segnala il rischio di sviluppo tra i diversi Paesi di una nuova competizione fiscale "sicuramente dannosa, che potrebbe offrire ai contribuenti nuove opportunità di evasione ed elusione".

<sup>15</sup> Al riguardo, va ricordato che Guardia di finanza e altri organi di polizia sono già impegnati nel controllo della rete, sia per motivi di sicurezza (si pensi alla lotta al terrorismo internazionale o alla pirateria informatica) che di ordine pubblico (lotta alla pedofilia *on line*, alle truffe informatiche, ecc.). L'affidamento ai nuclei impegnati in tali attività (ad esempio a quelli della Guardia di Finanza) di poteri di controllo e di accertamento di eventuali tributi da applicare alle diverse fattispecie poste in essere attraverso la rete non darebbe luogo a particolari problemi di ordine operativo e tecnico, né ad ulteriori costi.

<sup>16</sup> Per una rassegna delle diverse interpretazioni proposte al riguardo, cfr. P. COSTANZO, *Aspetti evolutivi del regime giuridico di Internet in Inf. e dir.*, 1997, pag. 25, Id., voce *Internet (diritto pubblico)*, in *Digesto (disc. pubb.)*, Agg., vol. I, Torino, 2000, pag. 347.





una propria disciplina<sup>17</sup>, non comportando alcun movimento fisico di merci, di veicoli o di altri beni materiali, riducendosi soltanto a una serie di impulsi elettronici. La virtualità della rete telematica ha indotto, peraltro, a considerare il c.d. cyberspazio, inteso come ambiente interattivo virtuale sviluppato dai computers<sup>18</sup>, come un non luogo in quanto non radicato territorialmente<sup>19</sup>.

Nella prospettiva fiscale, breve è stato il passo nella direzione della configurazione di *Internet* come una *no tax land*, insuscettibile di essere assoggettata a disposizioni di ordine tributario *ad hoc* o a nuovi tributi<sup>20</sup>. Ne è scaturita, quindi, una sorta di moratoria fiscale, giustificata, oltre che dalla virtualità del fenomeno, anche dall'esigenza di non ostacolare, attraverso limitazioni di ordine giuridico, imposizioni di natura tributaria e adempimenti di carattere formale, lo sviluppo della rete<sup>21</sup>. In diversi contesti e occasioni, autorità internazionali (Oecd<sup>22</sup>, Wto, Wco), istituzioni comunitarie e governi nazionali (*in primis*, quello statunitense), nell'affrontare le diverse problematiche di ordine tributario poste dalla rete, hanno raggiunto la conclusione che nessuna nuova imposta avrebbe dovuto essere introdotta in materia nell'intento di non scoraggiarne l'utilizzo. Più precisamente, con la comunicazione "un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico" (doc. n. 157 del 15 aprile 1997), la Commissione dell'Unione europea ha ritenuto opportuno non assoggettare le operazioni *on line* ad imposizioni supplementari ed aggiuntive rispetto a quelle attualmente esistenti<sup>23</sup>. Nello stesso senso

<sup>17</sup> Cfr. T. BALLARINO, *Internet nel mondo della legge*, Padova, 1998, pag. 37, il quale, dopo aver definito *Internet* come uno "spazio senza sovranità", osserva che sulla rete si "afferma dovunque il principio di libertà" il quale ispira la soluzione di "ogni conflitto internormativo". Valorizza il principio di libertà, collegandolo alla libertà di pensiero e di informazione V. FROSINI, *L'orizzonte giuridico di Internet*, in *Dir. inf.*, 2000, pag. 271. Ricorda, invece, G. ROSSI, *Il cyberlaw tra metafore e regole*, in *Riv. dir. civ.*, 2002, I, pag. 751, che "respinte le prospettazioni anarchoidi che descrivono *Internet* come un *far west* telematico o spazio senza regole", si è fatta strada l'idea che "la sua natura necessariamente transnazionale e la sua struttura «acentrica e acefala» non impongano affatto di collocare *Internet* al di fuori del dominio del diritto".

<sup>18</sup> Così W. GIBSON, *Neuromancer*, New York, 1984.

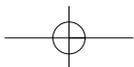
<sup>19</sup> Così N. IRTI, *Norma e luoghi. Problemi di geo diritto*, cit., pag. 65, per il quale lo spazio telematico "è un non luogo, poiché i luoghi appartengono a terra, mare, aria". Diversamente, P. CERINA, *Il problema della legge applicabile*, in E. TOSI (a cura di), *I problemi giuridici di Internet. Dall'e-commerce all'e-business*, Milano, 2003, pag. 739, per il quale, nonostante lo spazio telematico sia considerato privo di agganci terrestri, "nessuno vive nel cyberspazio: le persone che si muovono nello spazio virtuale esistono anche fuori, nel mondo reale fisico" e gli Stati scelgono "luoghi artificiale per fissarli in una data posizione terrestre".

<sup>20</sup> Così J.S. GILMORE III, *No internet tax. A proposal submitted to the policies & options, Paper of the advisory commission on electronic commerce* in <http://www.ecommercecommission.org>.

<sup>21</sup> Cfr. B. WESTBERG, *Tassazione del reddito derivante dal commercio elettronico intern.*, cit. pag. 97, il quale sottolinea come sia condivisa "la necessità di incentivare lo sviluppo del commercio elettronico al fine di raggiungere crescita e sviluppo economico. Anche il contesto fiscale generale deve venire adattato in maniera corrispondente".

<sup>22</sup> Nel documento Oecd "Dismantling the barriers to global electronic commerce" (pubblicato su *Riv. dir. trib.*, 1998, IV, pag. 1), è stata proposta la creazione di una *tarif free zone* per i beni "intangibili" e per i servizi forniti elettronicamente al fine di favorire la loro libera circolazione e l'equiparazione al commercio per telefono o per posta delle operazioni aventi ad oggetto beni ordinati elettronicamente ma consegnati attraverso mezzi tradizionali. In dottrina, cfr. G. MAISTO, *Le prime riflessioni dell'OCSE sulla tassazione del commercio elettronico*, *ibidem*, pag. 47; V., inoltre, P. VALENTE, *Internet. Sfide e opportunità del commercio elettronico nelle iniziative della Commissione europea*, in *Fisco*, 1998, pag. 3139; ID., *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale* in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, pag. 383.

<sup>23</sup> In questo senso anche il Commissario Monti che, nel giugno del 1997, nel richiamare l'applicazione dell'Iva sulle transazioni in rete, dichiarò che "non vi è nessuna esigenza di introdurre nuove forme di tassazione....; la pressione fiscale su questo nuovo tipo di commercio non deve essere superiore a quella del commercio tradizionale". Così anche la dichiarazione di Bonn del 6 luglio 1997, con la quale i Ministri dei 29 paesi aderenti si impegnavano a non introdurre modificazioni nelle legislazioni degli Stati di appartenenza che potessero svantaggiare o avvantaggiare il commercio elettronico rispetto alle altre forme di commercio. V., al riguardo, anche M. AUJEAN, *Il commercio elettronico internazionale e l'Iva*, in R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet*, cit., pag. 145, secondo cui la presa di posizione della Commissione in ordine al divieto di istituire nuove imposte costituisce un "atto di fede". Per lo stesso Autore, "è una presa di posizione molto importante che significa nessuna imposta, nessuna *sales tax* specifica ma semplicemente l'adattamento del sistema vigente".





si è espressa ancora la Commissione con la comunicazione del 17 giugno 1998 e nella relazione di accompagnamento alla proposta di direttiva del Consiglio del 7 giugno 2000. Anche il *Committee on fiscal affairs* dell'Oecd si è discostato dall'idea di istituire nuovi tributi, ritenendo opportuno estendere, ove possibile, le regole previste per le operazioni poste in essere attraverso gli strumenti tradizionali.

A non diverse conclusioni è giunto il dipartimento del Tesoro americano, nel documento *selected tax policy implications of global electronic commerce* (novembre del 1996) il quale ha ritenuto fondamentale non gravare di ulteriori imposte le attività economiche poste in essere attraverso la rete proprio per garantirne la diffusione senza interferenze fiscali. Successivamente, nel 1998, sempre negli Stati Uniti, è stata adottata la legge, meglio nota come *Internet tax freedom act*, la quale sancisce espressamente la moratoria fiscale, prevedendo la libertà da imposte statali, federali o locali, sia pure per un periodo transitorio di tre anni (poi prorogato nel 2001, con la legge denominata *Internet tax non discrimination act*)<sup>24</sup>. Rispetto alla scelta della moratoria fiscale, oltre alle finalità incentivanti richiamate, non sono apparse estranee l'asserito carattere "libertario della rete"<sup>25</sup> e il movimento di protesta del c.d. popolo della rete<sup>26</sup>.

Superata la fase di iniziale diffidenza, le potenzialità della rete di implementazione di talune attività economiche e di scambio di beni e servizi sono state pienamente avvertite. Più che come mero strumento o come non luogo, *Internet* è apparso, quindi, come un mercato, sia pure con proprie caratteristiche e peculiarità spazio-temporali<sup>27</sup>. Apprezzate tali potenzialità, l'impiego di *Internet* nelle negoziazioni è divenuto sempre più diffuso e massiccio sino al punto da richiedere proprie regole in ordine alla formazione del consenso, al perfezionamento del contratto (autenticazione, criptatura, firme digitali), ai sistemi di pagamento elettronici, alle responsabilità, alla protezione del consumatore<sup>28</sup>. Ne è segui-

<sup>24</sup> Come stabilito dalla sezione 1101 a), dell' *Internet tax freedom act*, cit., "No state or political subdivision thereof shall impose any of the following taxes during the period beginning on October 1, 1998, and ending 3 years after the date of the enactment of this Act: taxes on Internet access, unless such taxes was generally imposed and actually enforced prior to October 1, 1998 and multiple or discriminatory taxes on electronic commerce". Su tale moratoria, cfr. M. AUJEAN, *Il commercio elettronico internazionale e l'Iva* in R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet*, cit., pag. 145 per il quale essa "non aggiunge granché, considerato che alla fin fine non fa altro che bloccare ugualmente la crescita di nuove tasse locali sullo sviluppo di *Internet* all'interno degli Stati Uniti". Sempre con riguardo alla disciplina americana, osserva S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., pag. 288, che la libertà da imposte è "pro tempore e relativa, perché non riguarda le imposte esistenti alla data di entrata in vigore della legge. Si tratta anche di una libertà vigilata, perché la legge prevede l'istituzione, da parte del Congresso, di una Commissione consultiva incaricata di elaborare uno studio sulla fiscalità del commercio elettronico, formulando proposte neutrali sotto il profilo tecnologico ed applicabili a tutte le forme di *remote commerce*".

<sup>25</sup> V. al riguardo la cosiddetta "dichiarazione di indipendenza del cyberspazio", pronunciata solennemente nel 1996 da John Perry Barlow.

<sup>26</sup> Tra i diversi siti di protesta può essere ricordato quello intitolato *Opposite the euro bit tax* o la *hyperlink* Orribattezzata *Internet tax horror stories*.

<sup>27</sup> In questo senso, R. CLARIZIA, *Il commercio via Internet: gli aspetti giuridici generali e le problematiche contrattuali* in R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet*, cit., pag. 3, secondo cui "la peculiarità di *Internet* è quella di essere un "mercato" senza confini geografici né temporali, senza limiti di prodotti e di operatori, senza (apparentemente) vincoli legislativi e/o amministrativi; la peculiarità di *Internet* è di essere il «mercato» nel senso vero e proprio, inteso come opportunità di scambiare beni e servizi, di far circolare beni... È, dunque, un mercato davvero particolare, che sfugge a qualsiasi tradizionale catalogazione per dimensione territoriale e temporale, che consente di creare una propria dimensione in ragione del peculiare mezzo utilizzato, l'elaboratore elettronico".

<sup>28</sup> Tra i tanti interventi della dottrina sulle problematiche di ordine civile, V. V. FRANCESCHELLI (a cura di), *Il commercio elettronico*, Milano, 2001; M. ATELLI (a cura di), *La disciplina del commercio elettronico e delle altre forme di contrattazione a distanza*, Torino, 2001; L. NIVARRA - V. RICCIUTO, *Internet e il diritto dei privati*, Torino, 2002; S. SICA - P. STANZIONE, *Commercio elettronico e categorie civilistiche*, Milano, 2002; G. FINOCCHIARO, *I contratti informatici*, Padova, 1997; E. TOSI, voce *Contratto virtuale*, in *Digesto*, sez. civ. Agg. Vol. II, Torino, 2003, pag. 458, seg.





ta una serie di interventi normativi, culminati nella direttiva comunitaria 8 giugno 2000, n. 31, avente ad oggetto gli "aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione"<sup>29</sup>, attuata, in Italia, con il successivo decreto legislativo n. 70 del 9 aprile 2003<sup>30</sup>.

L'attenzione riservata alle problematiche del commercio elettronico ha condizionato anche gli sviluppi della legislazione fiscale, sia comunitaria che interna, la quale, mentre, da un lato, ha confermato la scelta di non prevedere nuove imposte aggiuntive rispetto a quelle esistenti, dall'altro, ha dettato specifiche regole soprattutto con riguardo all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto soprattutto nei confronti delle transazioni *on line*. Nel vertice di Helsinki, tenuto alla fine del 1999, la Commissione ha approvato un vero e proprio programma di intervento normativo in materia, incentrato, soprattutto, sull'emanazione della direttiva riguardante l'assoggettamento ad Iva del commercio elettronico diretto come prestazioni di servizi. Nel dare attuazione a tale disegno, è stata, quindi, adottata la direttiva comunitaria 7 maggio 2002, n. 38 recepita, a livello interno, dalla legge c.d. comunitaria 3 febbraio 2003, n. 14, e dal relativo decreto legislativo attuativo 1° agosto 2003, n. 273, avente ad oggetto il regime Iva dei servizi di radiodiffusione e di televisione nonché di determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici<sup>31</sup>. Tali testi normativi, da un lato, hanno espressamente ricondotto tra le prestazioni di servizi le operazioni di commercio elettronico diretto, sia pure individuate in via esemplificativa<sup>32</sup>, e, dall'altro, hanno individuato il luogo di effettuazione delle operazioni, a seconda della qualità e della residenza del committente<sup>33</sup>. Va comunque avvertito che tale disciplina presenta carattere transitorio, dovendo trovare applicazione "per un periodo di tre anni a partire dal 1° luglio 2003" (cfr. artt. 1 e 4, direttiva 38/2002).

Anche nell'ambito dell'Oecd, sono state poste in discussione diverse questioni riguardanti la tassazione del commercio elettronico come quelle della localizzazione del reddito derivante dalle operazioni commerciali effettuate tramite la rete e della ridefinizione della nozione di stabile organizzazione nel *web market*<sup>34</sup> (conferenze di Turku,

<sup>29</sup> Per un commento alle disposizioni della direttiva, cfr. A. ANTONUCCI (a cura di), *E-commerce*, Milano, 2001. Sui profili di ordine tributario, si consenta di rinviare a A. URICCHIO - M. GIORGI, *Commercio elettronico e vendita telematica di servizi finanziari: prime considerazioni dopo la direttiva comunitaria n. 31/2000* in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, pag. 264 e seg.

<sup>30</sup> Su quest'ultima disciplina, cfr. E. TOSI, *La conclusione dei contratti on line*, in *I problemi giuridici di Internet*, cit., pag. 101.

<sup>31</sup> Cfr., tra gli altri, S. SAMMARTINO, *Commercio internazionale ed Iva: la qualificazione delle operazioni alla luce della normativa italiana*, in R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet*, cit., pag. 157; B. SANTACROCE, *Fiscalità diretta e indiretta nel commercio elettronico*, in E. TOSI (a cura di), *I problemi giuridici di Internet. Dall'e-commerce all'e-business*, Milano, 2003, pag. 744.; G. SACERDOTI, - G. MARINO (a cura di), *Il commercio elettronico: profili giuridici e fiscali internazionali*, Milano, 2001.

<sup>32</sup> Osserva S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., pag. 312, secondo cui "l'esemplificazione fotografa il campionario dell'esistente, ma, per propria natura, presuppone uno spazio vuoto ed indefinito, occupato dall'imprevisto e da ciò che verrà. La rinuncia alla definizione *per genus et differentiam specificam* è un ulteriore indice di provvisorietà e di incompletezza conoscitiva".

<sup>33</sup> Al riguardo, è utile ricordare che il luogo di effettuazione dell'operazione è individuato nel luogo di residenza del committente qualora questi non sia soggetto passivo d'imposta; per approfondimenti, cfr. V. FICARI, *Regime fiscale delle transazioni telematiche*, cit., pag. 890; E. MARELLO, *Le categorie tradizionali*, cit., pag. 172 i quali, pur partendo da diverse premesse, criticano la scelta di configurare le operazioni di commercio elettronico diretto come prestazioni di servizi, apparendo più opportuno distinguere le diverse tipologie di transazioni telematiche a seconda delle situazioni giuridiche che conseguano in capo all'acquirente.

<sup>34</sup> Il documento *The application of the permanent establishment definition in the context of electronic commerce: proposed clarification of the commentary on article 5 of the Oecd model tax convention*, è pubblicato su *Riv. dir. trib.*, 2000, IV, pag. 101. Con riferimento a tale documento e alla proposta presentata nell'ottobre 1999, V. C. GALLI, *Brevi note in tema di commercio elettronico e stabile organizzazione*, *ibidem*, IV, pag. 113; C. GARBARINI, *La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, pag. 1205.





Ottawa e Parigi). Nel protocollo di intesa siglato nella conferenza di Ottawa, ripreso in quello di Parigi, sono stati fissati i principi a cui deve essere informata la tassazione dell'e-commerce tra i quali quelli di neutralità, intesa come parità di trattamento rispetto al commercio tradizionale, di certezza e semplicità nell'applicazione dei tributi, di efficienza nel senso di riduzione dei costi di adempimento del tributo per il contribuente e di accertamento per il fisco.

Dopo non poche esitazioni e ampie discussioni<sup>35</sup>, l'Oecd ha anche provveduto a modificare il Commentario all'art. 5 del modello di convenzione contro le doppie imposizione, aggiungendo i paragrafi da 42.1 a 42.10<sup>36</sup>; è stato così chiarito che la presenza di un sito web su un server o l'utilizzo dei servizi di un *Internet service provider* non costituiscono di per sé stabili organizzazioni del soggetto non residente<sup>37</sup>.

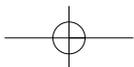
Non potendo per i limiti della presente indagine, soffermarsi ulteriormente sulla fiscalità del commercio elettronico, si può comunque evidenziare che l'approccio sin qui seguito, pur avendo avuto il merito di avviare verso la soluzione non pochi problemi di carattere applicativo, non appare appagante. Esso, infatti, nel muoversi nel solco delle figure impositive tradizionali, sembra cogliere solo un aspetto della nuova dimensione dell'attività umana che si sviluppa attraverso la rete, quello delle transazioni *on line*, trascurando del tutto altre situazioni non meno importanti poste in essere per il tramite della rete (navigazione *on line*, chattaggio, giochi e scommesse *on line*, pubblicità, ecc.). Come già osservato, per effetto dei nuovi sistemi informatici vengono a stabilirsi trasmissioni di beni e servizi, di conoscenze e di esperienze, interazioni tra individui e imprese, forme di comunicazioni e di contatto sociale le quali hanno una sicura rilevanza sotto il profilo economico e, quindi, sembrano potere rilevare anche sotto il profilo impositivo.

Va, tuttavia, avvertito che, in una prima fase, si è ritenuto di non introdurre nuovi tributi con riguardo alle operazioni poste in essere attraverso la rete per non ostacolare la diffusione e lo sviluppo di *Internet* (in questo senso la comunicazione della Commissione dell'Unione europea "un'iniziativa economia in materia di commercio elettronico", citata, la dichiarazione di Bonn del 6 luglio 1997 sottoscritta dai Ministri di 29 paesi

<sup>35</sup> Nel documento *Electronic commerce: a discussion paper on taxation issues*, è stata denunciata l'inadeguatezza dello stesso concetto di stabile organizzazione in materia di commercio elettronico ed in particolare del riferimento alla collocazione di un server nello Stato.

<sup>36</sup> Sulla nozione di stabile organizzazione nel modello Oecd e nell'ambito della normativa convenzionale, cfr. F. GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di stabile organizzazione secondo il diritto interno*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, I, pag. 389; P. ADONNINO, *L'individuazione della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, 105; G. FRANSONI, *La nozione di stabile organizzazione personale nel diritto interno e la rilevanza della "stabilità" dell'organizzazione* in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, pag. 363; G. TARDELLA, *Stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, pag. 371; E. CERIANI, *Stabile organizzazione e imposizione sul reddito*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, pag. 666; A. POZZO, *Requisiti necessari per la sussistenza della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in *GT*, 1998, pag. 258; P. PURI, *La stabile organizzazione nell'Iva* in *Riv. dir. trib.*, 2000, pag. 239; P. PISTONE, *Centro di attività stabile e stabile organizzazione: L'iva richiede un'evoluzione per il XXI secolo?*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, III, pag. 31; M. GIORGI, *La stabile organizzazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto; profili interni e comunitari*, in *Riv. dir. trib. int.*, 1999; A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione in V. UCKMAR* (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, cit., pag. 267, secondo cui si può introdurre una "nozione di stabile organizzazione estranea alla tradizionale dicotomia tra installazione materiale e personale ed espressione di un legame con il territorio dello Stato più conforme alle caratteristiche dell'e-commerce". Secondo l'Autore, si potrebbe immaginare "una stabile organizzazione cyberspaziale (o virtuale) per la Società dell'Informazione".

<sup>37</sup> Su tali problematiche, cfr. G.C. CROXATTO, *Commercio elettronico internazionale ed imposte sul reddito: la localizzazione e la residenza alla luce dell'ordinamento italiano*, in R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet*, cit., pag. 107, seg.





dell'Unione europea e l'annuncio fatto da 132 membri del *World trade organization*, nel maggio 1998). Tale fase sembra essere ormai esaurita: non solo *Internet* presenta attualmente una larghissima diffusione ma al contrario sembra sempre più atteggiarsi come spazio limitato, in considerazione dell'enorme massa di informazioni collocate sulla rete, alcune delle quali anche poco utili o non gradite (cd. informazioni spazzatura), e del numero di interconnessioni, talora talmente elevato da dare luogo a fenomeni inimmaginabili di intasamento<sup>38</sup>. Appare, quindi, evidente l'esigenza di porre termine alla "moratoria fiscale", voluta verso la metà degli anni '90, essendo venuto meno lo scopo che l'aveva ispirata (quello di favorire la diffusione di *Internet*) in considerazione dell'elevato numero di utenti e di accesso alla rete. Si può quindi ritenere giunto il momento di istituire ed applicare nuove forme di prelievo dirette a colpire le diverse forme di ricchezza che la rete è in grado di generare<sup>39</sup>, dando un nuovo assetto alla fiscalità di *Internet*. D'altronde, anche le disposizioni sinora adottate a livello europeo, peraltro riferite all'applicazione dell'Iva nei confronti del commercio elettronico diretto, si segnalano per la loro provvisorietà e temporaneità e sembrano prefigurare un più deciso intervento riformatore.

### 3. Le nuove frontiere dell'imposizione della rete: la proposta di istituzione della *bit tax*

L'esigenza di ripensare l'imposizione sulla rete è stata avvertita già nella metà degli anni '90; una parte della dottrina ha, infatti, avanzato l'idea di istituire una nuova forma di prelievo sulle trasmissioni digitali di informazioni proporzionale al numero di *bits* trasmessi e ricevuti, denominata "*bit tax*"<sup>40</sup>. Proposta per la prima volta alle fine del 1994 da due studiosi nordamericani, Arthur Cordell e Thomas Ide<sup>41</sup>, la *bit tax* è stata oggetto di discussione da parte della commissione di esperti indipendenti nomi-

<sup>38</sup> Come evidenziato dalla relazione redatta da LUC SOETE and KARIN KAMP, University of Maastricht, *The "bit tax": the case for further research*, citata, "la congestione è divenuta sempre più grave mano a mano che gli utenti accedono ad immagini a colori, files sonori, video - tutte applicazioni di grande ampiezza di banda. La crescita del numero di utenti (nel 1995, *Internet* è raddoppiata, come ha fatto ogni anno dal 1988), aumenta i problemi di congestione. Sebbene miglioramenti tecnologici possano aiutare a dare una soluzione al problema, la congestione verrà aumentata anche dai nuovi utenti combinati con l'accresciuto uso di applicazioni multimediali «pesanti». Per questa ragione, sia tra gli utenti che tra gli esperti di *Internet* c'è un accordo generale sul fatto che la congestione sarà un problema sempre più serio".

<sup>39</sup> Pur esprimendo riserve circa l'introduzione di nuove imposte su *Internet*, ritiene opportuno ripensare la disciplina tributaria della fiscalità di *Internet* "optando per una formulazione normativa ampia e dinamica" S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., pag. 317- 318 la quale osserva, conclusivamente, che "i sistemi fiscali da sempre adottano una specie di «strategia della rincorsa», cercando di inseguire le nuove forme di circolazione della ricchezza. Che la moratoria venga attuata o no, prima o poi la rincorsa scatterà. Ma, questa volta, velocità, internazionalizzazione e dematerializzazione, portate alle estreme conseguenze, rischiano di costituire un mix micidiale anche per i sistemi fiscali più evoluti".

<sup>40</sup> Secondo la definizione contenuta nell'*Internet tax freedom act*, "the terms bit tax means any tax on electronic commerce expressly imposed on or measured by the volume of digital information transmitted electronically, or the volume of digital information per unit of time transmitted electronically, but not include taxes imposed on the provision of telecommunication services".

<sup>41</sup> Cfr. A. CORDELL - T. IDE, *The new wealth of nations*, Club of Rome report, novembre 1994; A. CORDELL, *The new taxes for a new economy in Canada/informazione gouvemementale du Canada*, vol. n. 2, n. 4, per il quale "la nuova prosperità delle nazioni va cercata nei trilioni di *bits* di informazioni digitali pulsanti attraverso le reti globali. Essi sono la manifestazione fisica/elettronica delle molte transazioni, conversazioni, dei messaggi vocali e visuali e dei programmi che, presi nel loro complesso, registrano il processo della produzione, della distribuzione e del consumo nella nuova economia...il valore che viene aggiunto deriva dall'interattività. È questo valore a fornire produttività ai *networks*".



nata dalla Commissione europea (Dg V), in occasione della redazione del rapporto "building the european information society for us all", riguardante gli aspetti sociali della società dell'informazione<sup>42</sup>. Nel mettere a fuoco i contenuti di tale progetto, il presidente della Commissione, il prof. Luc Soete, nella relazione elaborata con la collaborazione di Karin Kamp (*The "BIT TAX": the case for further research*), ha ritenuto opportuno sostituire l'imposizione sul valore aggiunto dei servizi legati alle tecnologie dell'informazione "con un sistema impositivo basato sulla trasmissione, ovvero un sistema nel quale l'imposta sia applicata proporzionalmente all'intensità della trasmissione delle informazioni o della comunicazione". In questa prospettiva, il numero di *bits* o *bytes* è sembrato un'unità sufficientemente rappresentativa di tale intensità di trasmissione<sup>43</sup>. Individuata nella trasmissione dei *bits* la fattispecie imponibile, la soggettività passiva è stata definita avendo riguardo al soggetto che, detenendo il computer, trasmette informazione sulla rete; per quanto attiene, invece, ai criteri di localizzazione della fattispecie, è stato suggerito il criterio della residenza del prestatore del servizio. Alcuni degli ideatori del tributo (in particolare Cordell e Soete) hanno anche immaginato l'ammontare dello stesso, pari a 0,000001 centesimi di dollaro/*bit* (un centesimo a *megabit*), stimando così anche il gettito che le diverse Amministrazioni statali avrebbero potuto conseguire<sup>44</sup>.

Da quanto osservato emerge chiaramente che, ai fini della determinazione del *quantum debeat*, assume rilevanza solo il numero dei *bits* trasmessi, determinato attraverso appositi misuratori, simili ai contatori elettrici, da installare presso ogni utente della rete<sup>45</sup>. Del tutto ininfluenza ai fini dell'ammontare del prelievo è l'effettivo valore dei flussi digitali trasmessi ovvero la natura, commerciale o privata, delle operazioni poste in essere attraverso la rete<sup>46</sup>.

<sup>42</sup> Nelle proprie conclusioni, il rapporto citato, nell'esprimere una raccomandazione per la ricerca "dei modi appropriati per mezzo dei quali i benefici della società dell'informazione possano essere distribuiti più equamente tra coloro che ne beneficiano e coloro che ne vengono svantaggiati", invitava ad approfondire la proposta di istituire una *bit tax* ove idonea a conseguire il perseguimento di tali obiettivi.

<sup>43</sup> I *bits* vengono considerati i "quantum" dell'informazione digitalizzata, nel senso che costituiscono la più piccola unità di archiviazione e trasmissione delle informazioni.

<sup>44</sup> Afferma L. Soete, nell'intervista a P. Di Nicola del mese di ottobre 1996, che applicando la *bit tax* nella misura di 1 centesimo di dollaro per ogni megabit, un "Paese come il Belgio otterrebbe ogni anno circa 10 miliardi di dollari". Secondo il decimo *United Nation Human Development report* (cd. *Rawoth report*) "a tax of one Us cent on every 100 lengthy emails (electronic messages) would generate well over 70 billion Us dollars a year". Per lo stesso rapporto, parte del gettito potrebbe essere devoluta agli Stati in via di sviluppo anche per consentire alla popolazione di tali Stati di disporre di *computers* e connettersi alla rete. V. anche il documento *E-taxation & tariffs guide* in [www.caslon.com.au/ataxationguide2.htm](http://www.caslon.com.au/ataxationguide2.htm), secondo cui le *bit taxes* "would essentially involve a charge (by a national government or, in some of the more problematical proposals, by the United Nations through a new or existing body such as the ITU) on traffic over the internet. Internet service providers and telecom carriers would collect: 1) a flat user fee, or 2) a charge per 100 email messages, or 3) a charge by the quantity of information, or even; 4) a charge by the value of information sent/received".

<sup>45</sup> Come chiarito dal rapporto *The "BIT TAX": the case for further research*, più volte citato, la proposta di una *bit tax* "implicherebbe l'adozione di dispositivi di misurazione dei *bits* tutti i dispositivi di comunicazione (simili ai contatori elettrici), permettendo così ai consumatori e agli utenti il monitoraggio dei *bits* trasmessi, sia via linea che satellite". Dal punto di vista tecnico, è stato proposto di utilizzare appositi *router* in grado di riconoscere il tipo di chiamata e smistare la trasmissione su una rete separata, collegata al fornitore di accesso a Internet.

<sup>46</sup> Osserva, in proposito, S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., pag. 291 che la "bit tax ha un presupposto di tipo quantitativo, non qualitativo: conta il volume delle informazioni trasmesse, non il loro valore".



Invero, il tributo pensato, sebbene ispirato dal condivisibile intento di contrastare il cosiddetto inquinamento informatico<sup>47</sup> e più in generale da quello di avviare il dibattito e la ricerca circa le nuove forme di imposizione di *Internet*, presenta non poche debolezze e criticità. In primo luogo, esso appare ancora troppo rozzo nella sua struttura, attribuendo rilevanza solo alla quantità dei *bits* trasmessi senza tener conto della natura e del valore delle informazioni trasmesse o delle attività poste in essere per il tramite della rete<sup>48</sup>, né tantomeno della qualità del soggetto che effettua la trasmissione (imprenditore commerciale, professionista, privato, ecc.). Va, peraltro, avvertito che il numero dei *bits* (e, quindi, l'ammontare della base imponibile) può dipendere, oltre che dalle stesse tecniche di trasmissione adoperate (le quali peraltro sono in continua evoluzione), anche dal tempo di connessione il quale potrebbe dilatarsi anche per problemi tecnici o di intasamento della rete, per vetustà del *computer*, per scarsa dimestichezza dell'operatore, ecc.

Da quanto osservato, il tributo in esame non sembra assumere una fattispecie imponibile idonea ad esprimere un'effettiva manifestazione di capacità contributiva, ponendosi in contrasto con il principio di cui all'art. 53 della Costituzione. Non sembra nemmeno che esso possa essere inquadrata tra le tasse o le prestazioni di carattere paracommutativo, non essendo dovuta in relazione ad un servizio pubblico riguardante direttamente il soggetto obbligato<sup>49</sup>. Nonostante l'accostamento con il pedaggio autostradale<sup>50</sup>, non può ritenersi che la trasmissione delle informazioni possa collegarsi ad un servizio pubblico, dipendendo da regole tecniche e da procedure informatiche che determinano la scomposizione del contenuto della comunicazione in pacchetti indipendenti e la loro ricomposizione in capo al destinatario o ai destinatari che decidono di connettersi alla rete.

Sotto un diverso profilo, non sembra nemmeno possa essere adottata la soluzione di prevedere la sostituzione dell'imposta sul valore aggiunto con la *bit tax*, sia perché quest'ultima avrebbe un diverso ambito di applicazione (la *bit tax* potrebbe trovare applicazione anche ove la trasmissione dei *bits* avvenga da parte di coloro che non rivestano la

<sup>47</sup> In questo senso, anche S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., pag. 291, per la quale "l'imposta sul bit potrebbe ridurre un'esternalità negativa delle tecnologie di rete a costo marginale basso o nullo: la progressiva congestione e la crescente quantità di informazioni spazzatura....Da questo punto di vista, la *bit tax* potrebbe essere considerata come un tributo con finalità di tutela dell'ambiente informatico, in quanto capace di contrastare un tipo di inquinamento proprio del ciber spazio: l'*information pollution*". Sostengono apertamente la natura di tributo ambientale della *bit tax* SOETE e KEMP, nel rapporto *The "BIT TAX"*, citato, i quali individuano nella riduzione della congestione e dell'informazione dell'informazione. Per tali Autori, "vi sono aspetti negativi associati al sovraccollamento e al tempo perso per identificare ed isolare informazioni importanti, che potremmo definire un problema di "inquinamento informativo. Una *bit tax* potrebbe aiutare, in qualche misura, a ridurre questo inquinamento".

<sup>48</sup> Affermano SOETE e KEMP, nel rapporto *The "BIT TAX": the case for further research*, cit. che "non ci sarebbe differenza tra l'accesso di un utente a un messaggio di posta elettronica proveniente da un amico o da una massiccia transazione finanziaria. L'ammontare pagato sarebbe basato solo sul numero dei *bits* trasmessi".

<sup>49</sup> Per approfondimenti, si consenta il rinvio, senza pretesa di completezza, a A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pag. 103; N. D'AMATI, voce *Imposta* in *Digesto*, disc. priv. sez. comm., Vol. VI, Torino, 1991, pag. 256; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, Bari, 2005, pag. 54; A. FEDELE, *La tassa*, Siena, 1974. ID., *Conspettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte e tributi* in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, II, pag. 4; C. SACCHETTO, voce *Tassa* in *Enc. dir.*, Vol. XLIV, Milano, 1992, pag. 3; A. VIOTTO, voce *Tributo*, in *Digesto IV*, Disc. priv. sez. comm., Vol. XVI, Torino, 1999, pag. 239; L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., pag. 75.

<sup>50</sup> Così SOETE e KEMP, *The bit tax*, cit., per i quali "illuminante è l'analogia tra le tasse sulle autostrade e quelle sulle autostrade dell'informazioni" su cui il "traffico digitale viene tassato per bit".



qualità di soggetto Iva ovvero anche ove non siano configurabili cessioni di beni e prestazioni di servizi), sia per effetto dei limiti rivenienti dalle disposizioni contenute nelle direttive comunitarie in materia<sup>51</sup>.

A ciò vanno aggiunte le difficoltà a dare attuazione concreta al tributo<sup>52</sup>, occorrendo per la sua determinazione un misuratore di *bits* da installare presso ogni *computers*<sup>53</sup>. Ancora più delicata appare poi la fase accertativa la quale richiederebbe controlli in ogni luogo di esercizio di attività economiche o di abitazione private presso cui può essere ospitato un *computer* al fine di verificare l'effettiva installazione e funzionamento degli apparecchi di misurazione. Ulteriori difficoltà potrebbero porsi in relazione all'identificazione del soggetto che abbia trasmesso i *bits* (soggetto passivo d'imposta), stante la tendenziale anonimità della rete.

Tirando le fila al discorso, non sembra che il tributo proposto appaia adeguato sia rispetto alle esigenze di tassazione delle diverse forme di ricchezza derivanti dalla società dell'informazione, né sia conforme ai principi di capacità contributiva e di beneficio, oltre che a quelli di minimizzazione dei costi connessi all'adempimento del tributo da parte del contribuente e all'accertamento da parte delle Amministrazioni finanziarie dei diversi Stati (c.d. *compliance costs*). Esso costituisce, tuttavia, un primo tentativo, sia pure poco riuscito, nella direzione di delineare un assetto più maturo e consapevole della fiscalità della rete.

#### 4. Prospettive di riforma della fiscalità di Internet: a) il tributo sulla registrazione dei domini; b) la tassa di concessione degli indirizzi IP; c) l'imposizione sulla pubblicità *on line*, d) la *hit tax* (l'imposizione sugli accessi)

Nel tentativo di uscire dalle secche cui ha condotto la c.d. moratoria fiscale sulla rete e di guardare un po' più lontano rispetto alla fiscalità dell'*e-commerce* (la quale coglie solo un aspetto della ricchezza prodotta attraverso la rete), è possibile immaginare altre forme di prelievo che potrebbero trovare attuazione in un prossimo futuro, quali il tributo sulla registrazione del dominio, la tassa di concessione degli indirizzi IP, l'imposta sulla pubblicità *on line*, l'imposta sugli accessi (*hits*). Esse, peraltro, appaiono di facile applicazione e di ancor più agevole controllo, anche in ragione dell'intenso e proficuo lavoro degli investigatori della Polizia postale, della Guardia di finanza e di altri uffici pubblici dediti al contrasto delle attività illecite poste in essere attraverso la rete e delle potenzialità che l'informatica offre anche nella prospettiva dell'accertamento in via telematica.

<sup>51</sup> In questo senso si è espressa la Commissione europea nel documento, già citato, *Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico*.

<sup>52</sup> V. al riguardo il documento, *Position paper on the bit tax* redatto dall'ICRT (*International communications round table*) a Bruxelles il 4 luglio 1997. Secondo tale documento, *the counting of bits is technically feasible. But the need for specialised software and additional hardware costs are needed to ensure a throughput which does not deteriorate despite the technical overhead caused by the counting mechanism*". Sottolinea le difficoltà tecniche di misurazione dei bits anche A.O. LUZ, *Tributacao sobre Bit*, in [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br). Nello stesso senso anche S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., pag. 292, per la quale "data la velocità di sviluppo delle tecnologie dell'informazione, l'identificazione di un componente come base imponibile rischia di creare problemi di volatilità del gettito, per la sopravvenuta irrilevanza di quel componente come misura di intensità di trasmissione".

<sup>53</sup> Non può tacersi che il misuratore dei *bits* avrebbe anche un costo che dovrebbe gravare sul consumatore-utente.



In altri termini, i tributi di cui si propone, l'istituzione sembrano rispondere ai criteri di semplicità, di efficienza e di minimizzazione dei costi di adempimento e di accertamento, oltre che ai principi di capacità contributiva e del beneficio e non sembrano contravvenire al principio di neutralità, previsto dalle autorità internazionali che hanno affrontato i problemi di fiscalità della rete.

#### a) Il tributo sulla registrazione dei domini

Sul piano propositivo, si può, in primo luogo, pensare ad un tributo dovuto in relazione alla registrazione dei domini. È noto che il c.d. *domain name* (o nome di dominio, nella traduzione italiana)<sup>54</sup>, consentendo a chiunque (operatore economico o privato) di proporsi e collegarsi alla rete, assume particolare rilevanza in quanto rappresenta una vera e propria chiave di ingresso nel *cyberspazio* e, talora, nel *web market*. Come evidenziato da più parti, esso non può essere confuso come un mero indirizzo telematico, assolvendo alla funzione di identificare, contraddistinguere e talora localizzare il soggetto, pubblico o privato, imprenditore, professionista o privato che opera attraverso la rete<sup>55</sup>. Non va poi trascurato che, attraverso la circolazione del nome di dominio sia *on line* che *off line*<sup>56</sup>, il soggetto intestatario persegue comunque lo scopo di incentivare gli accessi sul proprio sito e di far conoscere a terzi la propria attività anche per trarne vantaggi di carattere economico. Ciò emerge chiaramente anche dalla struttura del nome di dominio; esso, infatti, risulta composto da una parte scelta liberamente e direttamente dal richiedente e idonea ad identificarlo (c.d. *second level domain*) e da una sigla indicativa del settore di interesse (c.d. dominio tematico o *generic top level domain*) o della nazione o del luogo di provenienza (c.d. dominio geografico o *country code top level domain*)<sup>57</sup>. A sua volta, il *second level domain* può essere a sua volta articolato in uno o più *subdomains*, composti da caratteri divisi da punti (ad es. *lex.uniba.it*) i quali assolvono alla funzione di indicare percorsi di allacciamento alla rete.

<sup>54</sup> Dal punto di vista tecnico, il nome di dominio consente l'identificazione e la localizzazione dei *computers* interconnessi sulla rete mediante il sistema c.d. FQDN (*fully qualified domain name*). Inserito il *domain name system* nel *browser* di navigazione, esso viene automaticamente convertito da un apposito *software* nell'indirizzo IP corrispondente, consentendo così la comunicazione tra i diversi calcolatori connessi alla rete.

<sup>55</sup> In questo senso, G. BONOMO, *Il nome di dominio e la relativa tutela. Tipologia delle pratiche confusorie in Internet*, in *Diritto industriale*, 2001, pag. 248, per il quale esso "contraddistingue l'impresa e i suoi servizi". Ritiene, invece, che il *domain name* non sia un marchio ma un nome. V. FRANCESCHELLI, *Il commercio elettronico e le regole del mercato in I problemi giuridici di internet*, cit., pag. 49, il quale ricorda che i "nomi di dominio di una impresa sono stati di regola la trasposizione sul *web* del proprio nome commerciale, della propria ditta o della propria ragione e denominazione sociale". L'Autore non esclude, tuttavia, che il nome di dominio "acquisti strutturalmente una capacità distintiva e di collettore di clientela che lo assimili - fino a farlo coincidere con - un marchio". Attribuisce al nome di dominio un valore suggestivo e un'efficacia distintiva paragonabile a quella degli altri distintivi più noti, M. FAZZINI, *Il diritto di marchi nell'universo di Internet* in *Aida*, 1988, pag. 594. Su tale problematica, V. altresì, P. FRASSI, *Internet e segni distintivi* in *Riv. dir. ind.*, 1997, II, pag. 185, seg.; C.E. MAYR, *I domain names e i diritti sui segni distintivi: una coesistenza problematica*, in *Aida*, 1996, pag. 223. L. LIGUORI, *Osservazioni in tema di tutela dei segni distintivi su Internet* in *Dir. inf. e informatica*, 1997, pag. 962; P. SAMMARCO, *Aspetti problematici relativi al rapporto tra nome di dominio e marchio altrui* in *Dir. inf. e informatica*, 2000, pag. 672; ID. *La tutela giuridica dei nomi a dominio*, Milano, 2002.

<sup>56</sup> Come emerge dall'esperienza comune, è sempre più frequente l'indicazione del nome di dominio nei *depliant* illustrativi e promozionali della propria attività, nei biglietti da visita o nelle carte intestate e, in genere, in ogni documento di imprenditori, professionisti e di privati.

<sup>57</sup> È utile comunque ricordare che, in virtù di apposite regole tecniche, il nome di dominio, nella sua interezza, non può essere formato da più di ventiquattro caratteri di cui due o tre caratteri per il dominio tematico (ad esempio: com, edu, gov, pro, ecc.) o geografico (it, fr, es, ecc.), dal punto di separazione e da non più di venti o ventuno caratteri. Sembra, tuttavia, che, nel prossimo futuro, il numero dei caratteri alfanumerici che compongono il nome di dominio possa aumentare fino a sessanta caratteri.



È di tutta evidenza che, sia per ragioni tecniche (identificazione dei *computers* collegati), che per ragioni di tutela (si pensi al principio di unicità del titolo), l'assegnazione dei nomi di dominio deve sottostare a protocolli standardizzati internazionali e a precisi vincoli anche al fine di contrastare fenomeni di accaparramento dei nomi di dominio o abusi nel loro utilizzo<sup>58</sup>. Sono state così definite apposite regole tecniche e convenzionali per la registrazione (c.d. regole di *naming*) e sono sorti appositi organismi investiti del compito di attribuire i nomi di dominio e di controllare le registrazioni<sup>59</sup>. In questo ambito, è stata posta la regola "*first come, first served*", per effetto della quale il nome di dominio viene assegnato a colui che per primo presenta la domanda di registrazione, sono stati vietati il c.d. *cybersquatting* o *domain name grabbing* (occupazione abusiva dei nomi di dominio)<sup>60</sup>, nonché l'accaparramento e la prenotazione dei *domain names*, sono state dettate apposite procedure per la registrazione, distinguendo a seconda della qualità del richiedente<sup>61</sup>, per la revoca e per l'eventuale riassegnazione del nome<sup>62</sup>. L'attività di assegnazione di nomi e di verifica del rispetto delle regole internazionali è stata, quindi, affidata a *registration authorities* operanti su base internazionale, continentale e nazionale. Allo stato attuale, oltre all'attività dell'ICANN (*internet corporation for assigned names and numbers*), cui compete la gestione e il controllo dei nomi a dominio e l'accreditamento di coloro che intendano svolgere l'attività di *registrator*, va segnalata quella, a livello nazionale, dell'Istituto per le applicazioni telematiche del Consiglio nazionale delle ricerche il quale opera come *registration authority* italiana<sup>63</sup>.

I dubbi emersi sul piano interpretativo in ordine alla tutela da offrire ai nomi di domini presentati per la registrazione<sup>64</sup> hanno indotto una parte della dottrina a rite-

<sup>58</sup> Osserva, al riguardo, T. TOSI, *La tutela della proprietà industriale in I problemi giuridici di internet*, cit., pag. 427 e seg., spec. pag. 434, che "l'espansione dell'insieme delle reti di telecomunicazione, e la loro completa interconnessione, hanno reso necessaria, ai fini dell'applicabilità degli standard internazionali, l'unicità a livello mondiale dei nomi di dominio. Per evitare che uno stesso nome di dominio venisse assegnato più utenti è stato creato un apposito sistema di registrazione fondato su una *directory* unitaria".

<sup>59</sup> Le regole di assegnazione dei nomi di dominio possono essere consultate presso l'url <http://www.nicc.it/NA/regole-naming-curr.html> ovvero per il *top level domain.it*, sul sito [ic.it/na/regole-naming-v32htm](http://ic.it/na/regole-naming-v32htm).

<sup>60</sup> Sui problemi giuridici di tale fenomeno, cfr. G. CASSANO, *Domain name grabbing: l'incetta del nome di dominio dell'impresa celebre* in *Corr. giur.*, 2000, pag. 1367; cfr., inoltre, G. BONOMO, *Il nome di dominio e la relativa tutela*, cit., pag. 261, per il quale esso consiste "nella registrazione di un nome di dominio corrispondente ad un marchio, da parte di un soggetto diverso dal titolare del marchio, a fini di concorrenza sleale o meramente speculativi. Il fenomeno contraffattorio, noto nella giurisprudenza nordamericana come *cybersquatting*, è reso possibile dal fatto che la registrazione di un dominio prescinde dagli elementi personali del soggetto registrante, potendo questi scegliere un nome qualsiasi, nonché del fatto che la registrazione avviene sulla base della priorità della richiesta senza alcun esame di merito della stessa".

<sup>61</sup> Nell'ambito delle regole di *naming*, è stato stabilito che i soggetti muniti di identificazione ai fini fiscali possono richiedere più nomi di dominio, nel rispetto del principio del divieto di accaparramento, mentre i soggetti che ne sono sprovvisti possono chiedere solo un nome di dominio.

<sup>62</sup> Il nome di dominio è revocabile, oltre che per rinuncia dell'interessato, d'ufficio nei casi in cui vengano meno gli elementi oggettivi e soggettivi che hanno dato luogo all'assegnazione, nel caso di mancata presentazione dei documenti richiesti per la registrazione, nel caso di venir meno del *provider*, e nel caso di accertamento del non uso per più di tre mesi, o a seguito di sentenza passata in giudicato o di decisione arbitrale che accerti che l'assegnatario non aveva diritto all'assegnazione o all'utilizzo.

<sup>63</sup> Sui criteri di assegnazione dei nomi a dominio e sul funzionamento delle autorità di registrazione, cfr. G. PASCUZZI, *Da Iana a Iann. Un nuovo regime di attribuzione dei nomi a dominio su Internet* in *Foro it.*, 1999, IV, pag. 415.

<sup>64</sup> V. sul punto parte della giurisprudenza civile che estende ai domini la tutela propria dei segni distintivi dell'impresa, considerando il nome di dominio un segno distintivo atipico; tra le tante pronunce, cfr. Trib. Roma, 2 agosto 1997, in *Riv. inf. e informatica*, 1997, pag. 961; Trib. Roma, 22 marzo 1999, *ibidem*, 2000, pag. 67; Trib. Milano, 9 giugno 1997, *Riv. inf. e informatica*, 1997, pag. 955; Pret. Valdarno, 27 maggio 1998, in *Giur. it.*, 1998, II, pag. 210; Trib. Vicenza, 6 luglio 1998, in *Giur. it.*, 1998, II, pag. 2343; Trib. Siracusa, 23 marzo 2001 in *Giust. civ.*, 2002, I, pag. 2299; Trib. Napoli, 28 dicembre 2001, in *Riv. inf. e informatica*, 2002, pag. 94. In senso contrario, Trib. Bari, 24 luglio 1996, in *Foro it.*, 1997, I, pag. 2316, con nota di N. Cosentino. Per una disamina completa dei diversi orientamenti giurisprudenziali, cfr. C. GALLI, *I domain names nella giurisprudenza*, Milano, 2001.



nere opportune regole certe in materia, espresse attraverso apposite norme di carattere legislativo<sup>65</sup>. L'attività di registrazione, per gli interessi che coinvolge e gli effetti giuridici che è idonea a produrre, sembra necessitare la regolamentazione come servizio pubblico di carattere giuridico amministrativo. In questa prospettiva, la maggiore intensità della tutela, invocata a gran voce da più parti, suggerisce una trasformazione della *registration authority* da organo tecnico indipendente in organo della Pubblica Amministrazione e la conseguente attribuzione ad essa del compito di verificare la sussistenza del titolo di ammissione al servizio offerto (e, quindi, all'assegnazione del nome) e di esercitare gli opportuni controlli in sede di attribuzione dei nomi di dominio. È utile, infatti, ricordare che, attualmente, la *registration authority* si limita ad accertare la novità del nome di dominio sulla base del principio di priorità della richiesta, senza effettuare alcun esame di merito e senza alcun potere inibitorio dell'assegnazione nemmeno nel caso in cui il nome riproduca marchi o altri segni distintivi altrui o generi confusione con altri nomi di dominio o segni distintivi dell'impresa. È, invece, previsto che il richiedente, oltre a dichiarare di conoscere i principi di utilizzo della rete, le regole predisposte dalle *authorities* e quelle del c.d. *netiquette*, debba provvedere alla sottoscrizione di una lettera di assunzione di responsabilità con la quale attesti di aver titolo all'utilizzo del nome richiesto e di non ledere diritti di terzi, sollevare da qualsiasi responsabilità le *authorities* concedenti e aderire a un'apposita clausola arbitrale avente ad oggetto la risoluzione di eventuali conflitti<sup>66</sup>.

In un futuro e diverso contesto normativo, ben più penetranti poteri potrebbero essere affidati all'autorità competente al momento della registrazione dei domini, sia in funzione della tutela del richiedente che dei terzi. In questo senso sembra orientato il legislatore italiano; nell'ambito del disegno di legge *Disciplina dell'utilizzazione di nomi per l'identificazione di domini Internet e servizi in rete*, approvato dal Consiglio dei ministri il 12 marzo 2000 è, infatti, prevista l'istituzione di un'Agenzia per la proprietà industriale dei nomi a dominio presso la Presidenza del Consiglio dei ministri, investita del compito di assicurare il servizio di registrazione dei nomi di dominio in un apposito registro nazionale e di una Commissione nazionale per l'accesso ad Internet e alle altre reti telematiche, cui è demandata, tra l'altro, la fissazione delle regole di registrazione dei nomi di dominio.

La qualificazione della registrazione dei domini come servizio pubblico spianerebbe la strada verso l'istituzione di un tributo a carico del soggetto che abbia ottenuto l'assegnazione del nome. *De iure condendo*, accanto alla regola c.d. *first come, first served*, si potrebbe prevedere quella *first paid, first served*, collegando il servizio prestato, e con

<sup>65</sup> Tale esigenza è stata colta dal disegno di legge *Disciplina dell'utilizzazione di nomi per l'identificazione di domini Internet e servizi in rete*, approvato dal Consiglio dei Ministri il 12 marzo 2000. L'art. 1 di tale disegno di legge vieta la registrazione quali nomi di dominio di nomi di società, persone o enti, di marchi e segni distintivi in genere di società concorrenti, istituzioni, cariche pubbliche e località geografiche. In dottrina, cfr. V. FRANCESCHELLI, *Il commercio elettronico e le regole del mercato in I problemi giuridici di Internet*, cit., pag. 48 il quale lamenta la mancanza di disposizioni di rango legislativo o regolamentare sul punto. Osserva l'Autore che "non c'è alcuna legge, né alcun regolamento amministrativo che disciplini il settore. Tutto ha natura privata e la sua forza vincolante deriva esclusivamente dalla natura convenzionale dell'adesione al sistema".

<sup>66</sup> Il servizio arbitrale di risoluzione delle controversie è offerto dall'ICANN. Sul contenuto della lettera di assunzione di responsabilità e sui problemi giuridici che essa solleva, cfr. L. TURINI, *Domini Internet e risoluzione dei conflitti*, Milano, 2000, pag. 173, seg.



esso la tutela garantita, al pagamento di un tributo dovuto una volta acclarata la sussistenza di tutte le situazioni legittimanti l'assegnazione ed iscritto il nome del richiedente nell'apposito registro. Tale tributo potrebbe essere applicato sulla base di apposite tariffe differenziate in funzione della natura dell'attività svolta (attività commerciale, artistico professionale, istituzionale, altro, ecc.) o della qualità del soggetto richiedente (persona fisica, società di persone o di capitali, altre persone giuridiche o enti associativi, Pubbliche Amministrazioni). È di tutta evidenza che, attraverso tale strumento, potrebbe essere perseguita anche la finalità di carattere extrafiscale di contrastare più efficacemente l'occupazione abusiva dei domini da parte di coloro che non ne hanno titolo o diritto, dovendo le autorità preposte effettuare i necessari controlli di merito. A ciò va aggiunto che i costi del servizio di registrazione potrebbero essere finanziati, in tutto o in parte, attraverso il prelievo in esame. Tale tributo potrebbe assumere la natura di tassa in considerazione del collegamento al servizio pubblico divisibile della registrazione e dell'assetto coattivo all'interno del quale si inserisce. Più problematica appare, invece, la costruzione del tributo come imposta, pur esprimendo il nome di dominio una capacità di attrazione della clientela e, quindi, una manifestazione di capacità contributiva consistente nel valore economico che ad esso comunque corrisponde<sup>67</sup> ovvero nell'organizzazione di materiale digitale immesso sulla rete e offerto ai potenziali fruitori. Pur non potendosi escludere che il nome di dominio abbia un valore economico, in considerazione del contatto che consente tra intestatario e destinatario, ed in quanto modo di atteggiarsi dell'organizzazione produttiva<sup>68</sup>, sembra dover prevalere il profilo del servizio, a condizione che esso sia prestato con le caratteristiche innanzi indicate.

#### **b) la tassa di concessione degli indirizzi IP**

Come più volte avvertito, *Internet* consiste in una rete telematica di dimensioni mondiali che mette in contatto, consentendone la comunicazione, elaboratori posti in ogni luogo della Terra. La comunicazione tra i diversi terminali connessi alla rete è resa possibile da un protocollo costituito da due elementi: il T.C.P. (*Transmission Control Protocol*) e l'I.P. (*Internet Protocol*)<sup>69</sup>. Il primo trasforma le informazioni da trasmettere in un apposito formato che ne permetta la lettura una volta raggiunto il destinatario, mentre il secondo sta ad indicare il codice di identificazione del computer cui è rivolto il messaggio.

<sup>67</sup> È noto che non vi sono ostacoli al trasferimento del nome di dominio, così come alla determinazione del suo valore.

<sup>68</sup> Su questa problematica, V. le interessanti considerazioni espresse da P. SPADA, *Domain names e dominio dei nomi* in *Riv. dir. civ.*, 2000, pag. 719 il quale sottolinea che "ogni qual volta in cui la domanda dell'utenza possa essere soddisfatta senza movimentare oggetti e/o persone (ed è questo il caso della domanda di quel bene oggi ambizioso che chiamiamo «informazione»), i fattori della produzione da organizzarsi si riducono drasticamente o se si vuole l'organizzazione dei fattori della produzione (nella quale consiste il nucleo essenziale della intermediazione imprenditoriale per come sin qui l'abbiamo conosciuta) subisce un processo di sublimazione tale da sbiadire la stessa intermediazione.

<sup>69</sup> Osservano A. CONTALDO - F. DAINOTTI, *Diritto e tecnologie delle reti di informazione*, cit., pag. 301 che il protocollo TCP/IP è "una sorta di programma procedurale, che in quanto consistente esclusivamente nella prescrizione dell'algoritmo presenta inscindibile le due componenti di logica e controllo che si fondono in una procedura". Osservano ancora gli Autori che "quando un utente di *Internet* invia un blocco di testo ad un altro computer ...TCP divide il testo in pacchetti di dati aggiungendo alcune informazioni speciali che servono per garantire un trasferimento corretto. IP, invece, include un'etichetta con le informazioni di indirizzamento appropriate".



Senza indugiare su questioni di ordine tecnico, appare evidente che il codice IP, consistente in un numero binario articolato in gruppi di cifre ed appartenente in modo esclusivo a ciascun computer connesso alla rete, assume fondamentale rilevanza ai nostri fini, permettendo l'identificazione dell'elaboratore e la commutazione e la lettura delle informazioni trasmesse. A ciò va aggiunto che, a differenza dei nomi di dominio, l'indirizzo IP non può essere ricondotto tra i segni distintivi, sia pure atipici, dell'impresa, né tantomeno può dar luogo a fenomeni di occupazione abusiva o di concorrenza sleale. La sua assegnazione avviene, peraltro, sulla base di regole tecniche che non contemplano l'utilizzo di lettere, acronimi, nome o persone, ma solo sequenze di numeri e di punti.

In una prospettiva di riordino della fiscalità della rete, sembra di poter pensare ad una tassa di concessione degli indirizzi IP la quale dovrebbe essere corrisposta da tutti coloro che, disponendo di un computer e intendendo utilizzare la rete per acquisire conoscenze e informazioni, si dotino di un indirizzo IP (*mac address*) e lo conservino nel tempo. Configurata come tassa annuale di concessione governativa, essa sarebbe facilmente accertabile essendo noti alle competenti autorità informatiche sia l'esistenza di un codice identificativo del computer connesso alla rete, sia il soggetto intestatario dell'indirizzo, sia il luogo di utilizzo dello stesso.

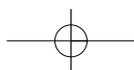
Essa appare preferibile rispetto alla proposta di istituire una tassa di concessione degli apparecchi c.d. *modem*, pure immaginata da una parte della dottrina<sup>70</sup>, in quanto il modem, in assenza di un codice identificativo IP, non consente di per sé la connessione.

### c) *l'imposizione sulla pubblicità on line*

La profonda e continua evoluzione nel settore dei mezzi di comunicazione evidenzia come da veicoli pubblicitari semplici ed immediati (la targa, l'insegna, ecc.) si è passati a strumenti più complessi, in grado di raggiungere un numero sempre più elevato di destinatari (la radio, la televisione, gli strumenti informatici, ecc.). Dinanzi alla molteplicità degli strumenti utilizzabili il soggetto pubblicizzato (imprenditore o esercente arti e professione) è, quindi, chiamato a esprimere delle scelte per meglio perseguire l'effetto pubblicitario consistente nella promozione della vendita dei propri beni o della prestazione dei propri servizi.

In questo ambito, le potenzialità della rete per orientare l'interesse del pubblico verso un prodotto, una persona o un'organizzazione sono state pienamente avvertite dagli operatori economici e dagli stessi pubblicitari. La pubblicità *on line* ha, quindi, avuto una notevole diffusione sia con riguardo alle operazioni di commercio elettronico (diretto o indiretto) che alle operazioni commerciali tradizionali. Con riferimento alle prime, appare chiaro che, mancando nel *web market* un contatto fisico e diretto tra le parti ovvero con il bene oggetto di scambio o il servizio offerto, è soprattutto l'efficacia del messaggio pubblicitario diffuso sulla rete ad indurre l'acquirente virtuale a porre in essere la negoziazione proposta. Con riguardo alle seconde, è a tutti noto che,

<sup>70</sup> In questo senso, F. ROCCATAGLIATA-P. VALENTE, *Bit tax: ultima frontiera nella società dell'informazione?* in *Il fisco*, 1999, pag. 5514.



attraverso la rete, imprenditori commerciali e professionisti<sup>71</sup> possono presentare la propria azienda o il proprio studio ovvero i beni e servizi che costituiscono oggetto della propria attività, sia per migliorare la propria immagine, sia per fornire informazioni sull'ubicazione dei locali in cui è svolta l'attività, sui prezzi praticati, su eventuali sconti, sulle modalità di pagamento (possibilità di pagamenti rateali) e, in genere, sulle condizioni di acquisto e di vendita. Del resto, proprio nell'ambito della scienza del *marketing*, sono state elaborate tecniche e strategie di pubblicità *on line* caratterizzate dall'impiego di messaggi veloci e stringati ma incisivi, in grado di coinvolgere i destinatari, talvolta orientati ai beni e servizi offerti, o volti a favorire la visibilità dell'imprenditore (*brand awareness*). In questo contesto, si sono sviluppate anche tecniche pubblicitarie nuove quali i c.d. *banners* (pannelli e iscrizioni pubblicitarie) posti su pagine *web* di larga diffusione (si pensi a quelle dei motori di ricerca) o i c.d. *mall*, consistenti nell'aggregazione in modo stabile e continuativo di una serie di informazioni di carattere commerciale. Per completezza, vanno poi richiamate altre tecniche quali quelle di "agganciamento" di siti più frequentati (come l'*hyperlink* o il *framing*)<sup>72</sup> o l'utilizzo di codici alfanumerici (c.d. *metatags*)<sup>73</sup> che, esprimendo parole chiave, consentono ai motori di ricerca di selezionare più facilmente la propria pagina o i propri messaggi conseguendo una maggiore visibilità del proprio sito e raggiungendo speditamente il maggior numero possibile di utenti.

Ciò premesso appare evidente che, quale che ne siano le modalità espressive, il fenomeno pubblicitario appare strutturalmente unitario, essendo caratterizzato da due componenti strettamente collegate tra loro: quella "informativa", che attiene alla comunicazione delle caratteristiche e delle qualità dell'oggetto o del soggetto pubblicizzato, e quella "persuasiva", diretta a modificare il comportamento dei destinatari orientandone i consumi. Anche la manifestazione di capacità contributiva, consistente nella spesa pubblicitaria sostenuta nell'ambito di un'attività lucrativa teleologicamente proiettata verso la promozione della vendita dei beni, della prestazione dei servizi o dell'immagine del soggetto (effetto pubblicitario)<sup>74</sup>, appare egualmente riconoscibile quali che siano i veicoli pubblicitari, compresi gli strumenti di comunicazione di massa e *Internet*.

<sup>71</sup> È utile ricordare il divieto di pubblicità previsto per talune professioni protette da norme deontologiche; ciò non significa che ai professionisti sia precluso presentare sulla rete la propria attività e il proprio studio (composizione, ubicazione, ecc.); in molti casi, attraverso la rete, taluni professionisti esprimono opinioni o prendono posizione su tematiche di interesse professionale nell'intento di attrarre la potenziale clientela.

<sup>72</sup> L'*hyperlink* consiste nel collegamento diretto da un sito *web* ad una determinata pagina posta su un altro sito senza passare dalla *home page* identificativa del titolare del sito; il *framing*, invece, consente di conservare una cornice (*frame*), contenente proprie iscrizioni pubblicitarie, anche dopo che un utente che sia connesso ad un primo sito, passi ad un secondo. Sulle problematiche connesse all'utilizzo sleale delle tecniche richiamate, cfr. E. TOSI, *Nomi a dominio e tutela dei segni distintivi di Internet tra "domain grabbing", "linking", "framing" "metatag"* in *Riv. dir. ind.*, 2000, pag. 170; ID., *"Domain grabbing", "linking", "framing" e utilizzo illecito di "metatag" nella giurisprudenza italiana: pratiche confusionarie "vecchie" e nuove tra contraffazione di marchio e concorrenza sleale* in *Riv. dir. ind.*, 2002, II, pag. 371.

<sup>73</sup> Sull'utilizzo dei *metatag* come fenomeno pubblicitario, cfr. G. CASSANO, *Orientamento dei motori di ricerca, concorrenza sleale e metatag* in *Riv. dir. aut.*, 2001, pag. 435; L. PEYRON, *I meta-tags di Internet come nuovo mezzo di contraffazione del marchio e di pubblicità nascosta: un caso statunitense* in *Giur. it.*, 1998, I, pag. 739.

<sup>74</sup> Già in passato, infatti, la Corte costituzionale aveva più volte dichiarato l'illegittimità di alcune disposizioni del precedente testo legislativo che assoggettavano ad imposta la pubblicità meramente ideologica effettuata a cura diretta degli interessati, senza motivi di lucro, in quanto contrastanti con il principio di capacità contributiva e limitative della libertà di pensiero riconosciuta dall'art. 21, Cost. (C.cost. 16 luglio 1973, n. 131; C.cost. 26 luglio 1979, n. 89).



Ciononostante, nell'attuale assetto normativo (decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507), sono sottoposte ad imposizione soltanto la pubblicità esterna e quella effettuata mediante distribuzione di manifestini o altro materiale pubblicitario, con veicoli o con persone circolanti con cartelli o altri mezzi pubblicitari, mentre non sono soggette a tassazione sia la pubblicità radiotelevisiva, sia quella effettuata a mezzo stampa quotidiana o periodica, sia quella effettuata attraverso la rete. La limitazione della sfera applicativa dell'imposta ad alcune forme pubblicitarie, pur trovando giustificazione in ragioni di carattere storico (l'imposta sulla pubblicità deriva dalla tassa sulle insegne di cui all'art. 201 del T.U. n. 1175 del 1931), è generalmente motivata attraverso il riferimento al carattere "locale" del tributo che emerge chiaramente dagli artt. 12, secondo comma, della legge delega n. 825 del 1971 e 4, legge delega 23 ottobre 1992, n. 421. Il carattere comunale del tributo ha, peraltro, indotto a ritenere naturale conseguenza l'assoggettamento ad imposizione soltanto di quei messaggi pubblicitari direttamente localizzabili nel territorio comunale in quanto ivi diffusi o esposti in luoghi pubblici o aperti al pubblico o da tali luoghi percepibili (art. 5, primo comma). In questa prospettiva, al fine di escludere la tassazione della pubblicità effettuata attraverso videogiornali telematici, è stato osservato che la pubblicità effettuata con mezzi di comunicazione di massa si differenzia da quella esterna per due ragioni che ne impediscono la tassazione: in primo luogo, non è possibile localizzarla nel territorio comunale; in secondo luogo, il messaggio raggiunge soltanto coloro che fanno un uso personale del mezzo di comunicazione che lo diffonde<sup>75</sup>.

Tali argomenti appaiono, tuttavia, fragili; in primo luogo, il collegamento tra cosa tassata e territorio nell'ambito del quale avviene la tassazione, appare necessario per qualunque tributo locale o erariale; a ciò va aggiunto che esso può essere stabilito attraverso diversi criteri di localizzazione, anche convenzionali. Né maggior pregio presenta la tesi secondo cui, a differenza della pubblicità esterna che è rivolta indiscriminatamente ad una massa indeterminata di soggetti, quella tramite la rete presuppone la scelta del soggetto di accedere alla stessa. È fin troppo facile obiettare che anche percorrere una strada e guardare i cartelloni esposti su di essa costituisce una scelta del tutto identica a quella compiuta da chi si connette alla rete.

Alla luce di quanto osservato, evidente appare l'inadeguatezza dell'attuale configurazione del tributo, del tutto incapace a cogliere i nuovi scenari del mercato pubblicitario e a sganciarsi dal modello della tassa sulle insegne da cui deriva. Ripensandone, invece, profondamente la struttura, può essere assoggettata ad imposizione tutta la pubblicità, compresa quella radiotelevisiva, sui giornali ed *on line*, e non soltanto una parte di essa<sup>76</sup>. In questa prospettiva, potrebbe immaginarsi un nuovo tributo, di carattere erariale, che colpisca qualunque manifestazione pubblicitaria a carattere commerciale tramite mezzi di comunicazione di massa, sulla base di parametri differenziati a seconda dello strumento adottato ma che tengano conto, tra l'al-

<sup>75</sup> Min. fin., ris. 27 febbraio 1995, n. 45/E/7/7983, in Corr. trib., 1995, pag. 995.

<sup>76</sup> Si consenta di rinviare al mio saggio, *Pubblicità on line e imposizione locale*, in *Boll. trib. inf.*, 2001, n. 3 nel quale avevo già segnalato l'esigenza di ripensare il tributo sulla pubblicità per renderlo più aderente alle dinamiche del mercato pubblicitario, sempre più proteso verso l'utilizzo di strumenti di comunicazione in grado di raggiungere il più alto numero di destinatari e con la maggiore incisività possibile.



tro, del numero dei destinatari che è in grado di raggiungere<sup>77</sup>. A livello locale, resterebbe, invece, applicabile l'imposta sulla pubblicità locale, alle condizioni attualmente previste.

Con riferimento specifico alla pubblicità *on line*, il tributo erariale potrebbe essere applicato in funzione del numero di giornate di esposizione sulla rete dell'annuncio pubblicitario (c.d. *banner*), analogamente a quanto disposto per la pubblicità diretta mediante distribuzione di manifestini o volantini (dove la tariffa è differenziata in funzione del numero delle persone impiegate e delle giornate di distribuzione) ovvero sulla base di tariffe differenziate anche in base al numero di contatti (tale criterio potrebbe essere adoperato soprattutto nei casi di *hyperlink*, *framing* o *metatags*). Appare chiaro, infatti, che l'efficace perseguimento dell'effetto pubblicitario dipende sia dal numero di giorni in cui il messaggio è presente sulla rete, sia dal numero di contatti dei navigatori. Ove applicata, l'imposta, oltre a dare un gettito tutt'altro che trascurabile, potrebbe anche costituire un efficace deterrente al fenomeno dei messaggi pubblicitari spazzatura i quali ormai invadono i siti o le caselle di posta elettronica. Essa, inoltre, consentirebbe di porre termine a fenomeni distorsivi del mercato pubblicitario conseguenti al limitato ambito di assoggettamento all'attuale tributo sulla pubblicità e ad ingiustificate disparità di trattamento tra coloro che pongono in essere le diverse forme di pubblicità.

Per quanto attiene all'accertamento del tributo, esso sembra piuttosto semplice ed agevole, ben potendo i cyberverificatori accedere, anche attraverso motori di ricerca, alle pagine web nelle quali viene effettuata la pubblicità.

#### **d) la "hit tax" (l'imposizione sugli accessi)**

Da ultima, potrebbe essere immaginata l'istituzione di una "hit tax", vale a dire di un prelievo che colpisce gli accessi ai siti *web*, commerciali e professionali. Va, infatti, avvertito che il sito *web*, da un lato, tende ad atteggiarsi come uno dei fattori produttivi dell'organizzazione imprenditoriale, consentendo la riduzione e l'eliminazione di intermediari o dei costi di presentazione del prodotto o dell'azienda, dall'altro, sembra presentarsi come un indice rivelatore di ricchezza, avendo anch'esso un valore economico autonomo, rappresentato dal numero degli accessi. È di tutta evidenza, infatti, che il titolare del sito *web* trae vantaggio dagli accessi, potendo avviare contatti e porre in essere transazioni commerciali.

Costruita come imposta sulle connessioni, essa potrebbe essere applicata in capo all'intestatario del sito (imprenditore o professionista) in base al numero degli accessi. Per quanto concerne l'entità del tributo, si potrebbe pensare a un prelievo abbastanza esiguo, determinato sulla base di tariffe differenziate per fasce, a seconda del numero degli accessi. Analizzando le modalità applicative, il tributo proposto sembra poi rispon-

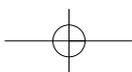
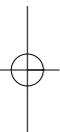
<sup>77</sup> In alternativa alla soluzione immaginata, si può anche pensare ad un'imposta erariale che colpisca tutta la pubblicità, quali che siano le modalità di effettuazione. A livello locale, resterebbe, invece, applicabile la tassa (o il canone) per l'occupazione di spazi e aree pubbliche; tale tributo, infatti, si rende comunque dovuto sull'occupazione di suolo pubblico derivante dall'installazione di mezzi pubblicitari, quali cartelloni, *posters*, stendardi, ecc. In questo modo, potrebbe risolversi anche il problema della pluralità degli strumenti impositivi incidenti su taluni impianti pubblicitari (imposta sulla pubblicità, Tosap, canone ricognitorio).



dere ai criteri di efficienza e semplicità, essendo facilmente quantificabile il numero degli accessi ed essendo agevolmente individuabili i siti con riguardo ai quali avvengono le connessioni. Più delicata appare, invece, la questione della localizzazione del sito che però potrebbe essere affrontata sulla base delle indicazioni provenienti dall'Ocse con riguardo al commercio elettronico diretto.

Tirando le fila al discorso, appare evidente che l'introduzione di nuove forme di prelievo, oltre a ridurre la pressione fiscale su alcune categorie di redditi (penso soprattutto a quelli di lavoro dipendente), potrebbe anche costituire l'occasione di fare emergere una ricchezza sommersa, stabilendo regole certe e offrendo migliore tutela anche agli utenti della rete.





## The road pricing and the other fees for use of public properties: the Dutch perspective\*

Gerard T.K. Meussen\*\*

### Introduction

It is a well known fact that the Netherlands as a country is very famous for its milk cows that produce the highest amounts of milk in the world. But a lot of Dutch citizens have the strong feeling that their passenger car is the milk cow of the Dutch government and that it is unjustly taxed in all kind of ways on a very high level. There is almost no car manufacturing industry in the Netherlands. Therefore passenger cars seem to be an easy target for matters of taxation, as a kind of sitting ducks so the speak. The present trend in the Netherlands is not so much the lowering of the over all tax burden on passenger cars, but to shift from fixed taxes on passenger cars to variable road-pricing. But this trend needs approval of the Dutch parliament and in this respect there is still a very long way to go.

Let me first of all introduce the three taxes that are levied on passenger cars in the Netherlands at this moment.

### 1. Registration tax on passenger cars and motorcycles

Anyone, individual or company, registering a passenger car or motorcycle for the first time in the Netherlands, pays a registration tax on passenger cars or motorcycles (BPM). Anyone who is living and driving in the Netherlands is required to have a Dutch registration. The date on which the road in the Netherlands was first used is deemed to be the start of the taxable period. If the passenger car is new, the importer pays the tax on behalf of the buyer.

The rate for new petrol-driven passenger cars is 45.2% of the net catalogue price less € 1,540. For diesel-powered passenger cars the rate is 45.2% of the net catalogue price less € 328.

The rate for motorcycles is 10.2% of the net catalogue price up to a net price of € 2,133 and 20.7% of the net catalogue price less € 224 above € 2,133.

And of course on a passenger car, when purchased, also VAT is levied in the Netherlands against the general rate of 19%.

#### *Example*

We have a passenger a petrol-driven passenger car with a net catalogue price of € 25,000 that is purchased and used in the Netherlands. VAT is levied against a rate of 19% = € 4,750. The net catalogue price including VAT is therefore € 29,750.

\* Paper presented at the International Meeting "Taxation and the new public policies: development, mobility, environment", Rome, 23-24 June 2005, edited in English by the Author.

\*\* Professor in the University of Nijmegen, the Netherlands ([G.Meussen@jur.ru.nl](mailto:G.Meussen@jur.ru.nl))

Registration tax is levied: 45.2% of € 25.000 minus € 1,540 (tax free amount) = € 9,760. Consumer price of the passenger car in the Netherlands is therefore € 39,510. This includes € 14,510 on taxes, which is 36,7% of the consumer price and 58.04% of the net catalogue price.

One can all imagine that the author, as a simple university professor, cannot afford a big car in the Netherlands, as they are extremely expensive through this registration tax.

This registration tax is not levied from trucks, vans, taxis and so on.

The registration tax is also levied upon importing a passenger car (or motorcycle) into the Netherlands. For used passenger cars and motorcycles, the tax is reduced in line with the decrease in value of the vehicle, based on its age. After one month the reduction is 4%, after a year the reduction is 37%, after two years 47% and so on. The maximum reduction is 90%. A used passenger car or motorcycle of 25 years or older is exempt from passenger car and motorcycle tax.

*EU Law aspects of registration tax upon imported cars.*

Of course this registration tax upon imported used cars has to be applied in conformity with Art. 90 EC Treaty (previously Art. 95 EC Treaty)<sup>1</sup>. For a relevant case on a Portuguese registration tax on cars I refer to a court decision of the European Court of Justice in Luxembourg (ECJ 22 February 2001, case C-393/98, Gomes Valente). The European Commission approved the Dutch tax scheme for taxation of imported passenger cars.

“The case law of the Court of Justice has helped to resolve some of the problems of tax discrimination that European citizens face when they move cars from one country to another” said Taxation and Customs Commissioner László Kovács. “However, many problems remain and the Commission as guardian of the Treaty is required to take action against Member States whose car taxation rules do not conform with the Treaty. At the same time, the Commission would prefer to assist Member States to adjust their car tax systems in order to make them compatible with the Internal Market.”<sup>2</sup>

On July 7 2005 the Commission has decided to send the Netherlands a formal request to amend its car registration taxation rules. The Netherlands imposes a registration tax on cars leased and registered abroad, which are intended to be used in the Netherlands by Dutch residents, in terms that do not respect the freedom to provide services. The requests to the Netherlands takes the form of a “reasoned opinion”, the second stage of the infringement procedure laid down in Article 226 of the EC Treaty. If the Commission does not receive a satisfactory response from the Netherlands, it may ultimately bring the case before the Court of Justice.

<sup>1</sup> Art. 90 EC Treaty reads as follows: “No Member State shall impose, directly or indirectly, on the products of the other Member States any internal taxation of any kind in excess of that imposed directly or indirectly on similar domestic products.

Furthermore, no Member State shall impose on the products of other Member States any internal taxation of such a nature as to afford indirect protection to other products.”

<sup>2</sup> Press release European Commission, IP/05/863, Date 07/07/2005.

The Commission believes that the BPM (the registration tax in force in the Netherlands) impedes rental companies established in other Member States from offering their services to persons resident in the Netherlands. This is because vehicles rented and registered in other Member States by persons resident in the Netherlands may be used only for two days in the territory of the Netherlands, after which the car must be registered in this State and the whole amount of the tax is due.

The European Court of Justice already considered the tax treatment of vehicles rented and registered in one Member State which are in fact used by the lessee in another Member State, where the lessee is resident. In its judgment in case C-451/99 (“Cura Anlagen”), the Court took the view that an obligation to register the vehicle in the Member State of residence does not breach, *per se*, the provisions on freedom to provide services. However, the vehicle user must be granted a period of time within which to register the vehicle in the Member State of residence which is not so short as to be considered an unjustified obstacle to that freedom (in that case, a period of three days was considered as contrary to the EC Treaty freedom rules). The Court also considered that, in order to comply with the provisions of the Treaty, the imposition of a registration tax on the leased vehicle in the Member State of residence must be proportionate to the period during which the vehicle will be registered and used in that Member State of residence.

## 1.2 Draft Directive to abolish car registration tax in the European Union

The European Commission on 5 July 2005 presented a proposal for a Directive<sup>3</sup>, a press release<sup>4</sup> and frequently asked questions<sup>5</sup> that would require Member States to re-structure their passenger car taxation systems. The proposal aims to improve the functioning of the Internal Market by removing existing tax obstacles to the transfer of passenger cars from one Member State to another. It would also promote sustainability by restructuring the tax base of both registration taxes and annual circulation taxes so as to include elements directly related to carbon dioxide emissions of passenger cars. The proposal aims only to establish an EU structure for passenger car taxes. It would not harmonise tax rates or oblige Member States to introduce new taxes.

Registration taxes can, in certain cases, be paid twice when a car is moved from one Member State to another. Some Member States, including the Netherlands, exempt cars from registration taxes when the car is moved as part of a change of residence but this is subject to a lot of administrative requirements.

The wide differences in registration tax systems have a negative impact on the ability of the motor industry to achieve the potential benefits of operating within the Internal Market, and consequently to improve competitiveness and create new jobs. Industry is often obliged to produce specific car models, with different specifications (as regards horsepower, diesel etc.) to reduce pre-tax prices, in particular when vehicles are destined for high taxing Member States. This generates additional costs.

<sup>3</sup> COM/2005/261/FINAL.

<sup>4</sup> IP/2005/839.

<sup>5</sup> MEMO/05/236.

On the other hand, precisely because of the differences in tax levels, the car industry often adapts its pre-tax prices according to the level of taxation in Member States. Pre-tax prices are in general lower in those Member States with a high registration tax. On the whole, taxation is responsible for about 20% of the car price differentials in the EU.

The Commission's passenger car tax proposal contains three elements:

- Abolition of car registration taxes<sup>6</sup> over a transitional period of five to ten years<sup>7</sup> including a move from registration taxes to annual circulation taxes on passenger cars and, if necessary, other taxes.<sup>8</sup>
- A system whereby a Member State would be required to refund a portion of registration tax, pending its abolition, where a passenger car that is registered in that Member State is subsequently exported or permanently transferred to another Member State.
- The introduction of a CO<sub>2</sub> element<sup>9</sup> into the tax base<sup>10</sup> of both annual circulation taxes and registration taxes.<sup>11</sup>

## 2. Motor vehicle tax

People who own a passenger car, van, motorcycle or lorry registered in their name are subject in the Netherlands to motor vehicle tax in respect of that vehicle. The tax liability is therefore linked to registration of the car and not to use of the road.

The amount of tax payable on an annual basis depends on:

- The type of vehicle (passenger car, van, motorcycle, lorry, bus)
- The weight of the vehicle
- The type of fuel in the case of a passenger car (petrol, diesel, LPG)
- The province in which a person is resident (for passenger cars and motorcycles)
- Whether the motor vehicle pulls a trailer
- The number of periods paid simultaneously

To give you all an indication, with the authors Saab 900 he pays € 46 motor vehicle tax every month. So therefore on a yearly basis € 552.

<sup>6</sup> The Dutch government is very reluctant to abolish its car registration tax because it results in such a high and substantial tax revenue.

<sup>7</sup> At present there are 16 out of 25 Member States that apply a registration tax on cars: Belgium, Denmark, Spain, Greece, Italy, Ireland, the Netherlands, Austria, Portugal, Finland, Hungary, Latvia, Malta, Slovenia, Cyprus and Poland.

<sup>8</sup> A gradual change would protect car owners from dramatic devaluations of their cars. The transitional period would also allow those Member States applying high registration taxes to make the necessary structural changes to their car tax systems.

<sup>9</sup> As the Commission proposal is based on a minimalist approach it is only targeting the CO<sub>2</sub> emissions for which there is also a Community reduction strategy. For other emissions Member States can also use fiscal measures providing that they apply them in accordance with the general provisions of the EC Treaty (mainly relating to non discrimination and state aids).

<sup>10</sup> Member States should apply tax differentiation on the basis of the number of grams of carbon dioxide emitted per kilometre by each particular passenger car. By 31 December 2008, at least 25% of the total tax revenue from registration and annual circulation taxes should derive from the CO<sub>2</sub> based element of the taxes and this figure should rise to 50% by 2010.

<sup>11</sup> This should encourage car owners to replace their cars by less polluting ones.

### 3. Excise duty on petrol

The excise duty on a litre of petrol (Euro, unleaded) is in the Netherlands at the moment € 0.67.

When we look at the situation as of 1 January 2005, the consumer price of one litre of petrol (Euro, unleaded) in the Netherlands is € 1.18 and it contains € 0.67 excise duty and € 0.19 VAT (19%), therefore in total € 0.86 of taxes = 72.88%.

It is said that the Netherlands has the highest consumer price for petrol in the world.

### 4. State budget

To give you an impression of the tax revenues on the taxation of cars based on the state's budget of the Netherlands over the year 2004:

|   |                 |
|---|-----------------|
| Car registration tax                    | € 3,039,000,000 |
| Motor vehicle tax                       | € 2,224,000,000 |
| Excise duties (total including spirits) | € 9,039,000,000 |

### 5. Growing number of cars in the Netherlands, traffic congestion<sup>12</sup>

As of 1 January 2004 there are € 6.9 million registered passenger cars in the Netherlands on a population of about € 16.5 million inhabitants. In the last ten year the national car park increased with 25%. The increase in the Dutch car park is much bigger than the increase in population. The growth in the national car park is foremost the result of a growing number of second and third passenger cars within one family.

In 1994 only 14% of all family households owned two or more passenger cars, in 2003 this had already increased to 21% of the households.

The amount of heavy traffic (traffic congestion) is also increasing: as of 1994 an increase can be registered of 28%, on motorways even 32%.

### 6. A kilometre charge<sup>13</sup> as a partial solution for traffic problems (traffic jam)

Mobility forms an essential part of our well-being, our freedom and our economy. But at the same time the growth of prosperity is hindered by the ever-growing traffic congestion. Mobility of people will increase further in the Netherlands in the coming years. Given the fact that there is a natural limitation to the number of roads that can be built in the Netherlands, as a relative small country, traffic congestion will increase. This has harmful effect on the economy as well as on the environment while it also impedes traffic safety. Furthermore, users of cars want more transparency considering the amount of taxes on cars they pay. Where do the car taxes go to? To traffic infrastructure or to general policy considerations of the government?

<sup>12</sup> All further figures are derived from a report called 'Nationaal Platform Anders Betalen voor Mobiliteit', May 2005, The Hague, the Netherlands. After its chairman mr. P.A. Nouwen, former chief executive of the Dutch Automobile Association (ANWB), the Commission is often addressed as the 'Commission Nouwen'.

<sup>13</sup> One may quickly end up in a 'word fight' around the words 'charge' or 'price'. The Commission really aims at introducing a price because the amount to be paid is related to the service that is provided and it is levied by an independent collecting institution, established according to private law.

As a good example of the Dutch so called 'poldermodel', a Commission (national platform) was installed in the year 2004 to look at aspects of mobility of citizens and the use of passenger cars and to come up with a solution for the future. The Commission consists of representatives of the industry, central and local governments, public and environmental organisations as well as science. The Commission acts under the authority of the Ministers of Traffic and Waterworks and of Finance.

The Commission predicts that on the basis of present Dutch government policy, between the years 2000 and 2020 traffic congestion will increase with 40%. The government is unable to keep up with the growth in demand in building new roads. The loss in time added up to the choices car travellers have to make in order to avoid traffic congestion, costs the Dutch society € 1.5 billion a year, in the year 2020 this will amount up to € 3 billion a year.

Key solution of the Commission is the application of the market mechanism to the use, the building, the improvement and the maintenance of road infrastructure by those who are responsible for it.

An important solution to fight road congestion is in the eyes of the Commission the possibility to influence behaviour of citizens with regard to the use of their car.

Already since the end the eighties of the last century, a discussion in the Netherlands is going on whether or not to introduce some kind of kilometre charge. Up till now, for different reasons, this has never been introduced in the Netherlands. Previous plans were rejected because of fear for technical problems or the increasing costs of such a project that could not be controlled.

The Commission has analyzed the following variants:

- a. A kilometre charge:
  - For all motor vehicles
  - For heavy trucks on main roads
  - With a congestion surcharge
- b. Toll levied to improve acute infrastructure problems
- c. Payment for the use of roads on busy times and places
  - Passage levy in four major cities
  - Presence levy in four major cities
  - Levy on congestion sections
- d. Payment per litre fuel through an increase of duties
  - To lower/abolish the fixed costs of having a passenger car
  - Financing extra investments in road infrastructure.

But now the Commission makes a new attempt.

## 7. Introduction of a kilometre charge in the Netherlands for the entire country

It is very important to realize that the Commission strongly advocates the introduction of a kilometre charge system for the whole area of the Netherlands and not only for specific traffic congestion points. The philosophy behind this endeavour is that when this charge is introduced, car users will make a careful cost analysis of how expensive a certain route at a certain time will be and will choose for another solution like using public transport or travelling outside rush hours.

The Commission proposes the following:

a. Introduce prices instead of different forms of taxation or other charges. The user of a road pays a price for the service that was rendered by the organisation that administers the road. The price should be based on the actual costs of the service that was provided (building, improvement and maintenance of the road), including measures to deal with environmental aspects;

b. Shift the financial burden of the use of a passenger car from ownership to use, from fixed charges to flexible costs depending on the use that is being made of the car;

c. Use the revenues of this kilometre charge for the building, improvement and maintenance of road infrastructure<sup>14</sup>;

d. Organize the collection of a kilometre charge by a countrywide independent collecting body, which should result in the fact that the motorist only receives one bill. When structuring this organisation, one can think of elements of a clearing house;

e. Make sure that private parties (companies) play a more important role in developing proposals to improve the road infrastructure. Keep the government responsible for the planning of and the decision-making concerning the building of roads and the maintenance and improvement of infrastructure;

f. Work up to a situation where the organisations that administer the roads are independent civil law bodies (that can be owned by the state for a 100%) that take care that road capacity is geared at the level of demand;

g. When introducing a kilometre charge, the present car registration tax<sup>15</sup> and the motor vehicle tax should be dramatically reduced.<sup>16</sup>

## 8. A sophisticated kilometre charge

The Commission proposes to introduce a kilometre charge for both passenger cars and trucks. Limiting a kilometre charge to trucks (like is being done in Germany) would only partly improve the traffic congestion problem.

The rate of the kilometre charge will differ depending on a variety of parameters:

- time of the day that the road is being used;
- scarcity of road infrastructure in a specific area;
- environmental aspects of the car that is used (petrol, engine);
- alternative routes that can be used etc.

Introduction of a general kilometre charge for the whole of the Netherlands concerning a total of about 7.5 million vehicles (passenger cars and trucks) implies major change with a deep impact upon society that has not seen its counterpart on this scale in any part of the world. Estimates concerning the implementation period vary from 7.5

<sup>14</sup> The representative of the environmental pressure groups in the Commission (mr. A.J.M. van den Biggelaar, Stichting Natuur en Milieu), is of the opinion that extra investments in new roads in the Netherlands is a bad idea. He feels that applying a congestion charge has a very good regulating effect, which is many times more effective and cost efficient in reducing the amount of traffic congestion than the expanding of the road infrastructure in the Netherlands.

<sup>15</sup> As no car registration tax is levied from vans and trucks, reduction of the fixed costs will have to take place in another way.

<sup>16</sup> On the basis of European legislation there are only limited possibilities to reduce the motor vehicle tax for heavy trucks. Reduction of the fixed costs will have to take place in another way.

to 11.5 years. A quick legislative process is very important in this respect. The costs of the introduction of such a system in the Netherlands nationwide are estimated upon 1,3 billion euro a year.

The acceptance of the new system by the Dutch population is in the eyes of the Commission very much dependent on the way the revenues are being used. If this leads to reduction of car registration tax and motor vehicle tax there is a strong acceptance. There is also much acceptance when the revenues are actually being used for improving and expanding the road system. There is much less acceptance if the charges that are being paid will be used for the improvement of public transport. There is little acceptance if the money received will be used as a general source of financing government expenditures.

In order to fight the building up of traffic at specific areas in the western part of the Netherlands (Amsterdam, Rotterdam, The Hague, Utrecht) during rush hours, the Commission proposes to partly implement a kilometre charge system for these areas as soon as possible. By making driving in these areas and on these hours more expensive, people could be persuaded to travel at other hours or to use alternative means of transportation like public transport or car-pooling. Regional politicians in and around Amsterdam have reacted positive on the proposals of the Commission and would like to introduce this system of a kilometre charge in the near future.

Applying a kilometre charge for specific areas may cause resentment among car users because a lot of them cannot avoid these areas as commuters from home to work and vice versa. Therefore an overall kilometre charge for the whole of the Netherlands with a rate varying from € 0,03 to € 0,06 per kilometre driven, seems to generate a more general acceptance.

From a technical point of view, the Commission strongly advocates an electronic toll collect system in which every vehicle is 'furnished' with a kind of board computer that gives an electronic signal when driving underneath an electronic charge system.

An unresolved issue is what to do with the privacy aspects. If all car activities are being registered, perhaps through a satellite system, one can easily experience a kind of 'Big brother is watching you' feeling. This information could furthermore be used for other purposes like criminal law prosecution, intelligence activities and so on. On request one might imagine, that this collecting body is obliged to provide all relevant information on a specific car to the government.

A second issue is the use of Dutch roads by foreigners, non-residents. Do they also have to pay this kilometre charge? Presumably yes, but using the electronic device might result in all kinds of technical problems that still have to be resolved.

## 9. Summary

The Netherlands is on the verge of a radical change in the way cars are being taxed in order to provide tax revenues to build, maintain and improve the road infrastructure system.

Away from high amounts of fixed car taxes and moving towards a privatised system of variable kilometre prices, levied by a privatised body to finance the road system. Whether there is enough political willingness and conviction to introduce such a system, is still unclear at this moment. If the present government is being replaced by a predominant social-democratic government with the support of a green environmental party (as elections polls predict) one may be sceptical about that.

## Le accise sui prodotti petroliferi: problemi di armonizzazione e profili di legittimità\*

Piero De Simone\*\*

SOMMARIO: 1. *L'attuale normativa fiscale* - 2. *La struttura dell'imposizione italiana sui carburanti* - 3. *Le disposizioni in materia di controlli fiscali*; - 4. *Il ruolo di esattori delle compagnie petrolifere* - 5. *Evoluzione delle disposizioni comunitarie e nazionali.*

### 1. L'attuale normativa fiscale

A differenza delle altre imposte, che colpiscono il valore della transazione o dello scambio (imposta sul valore aggiunto, imposta di registro) o il risultato economico di gestione, le imposte sui prodotti petroliferi e sugli altri prodotti energetici sono determinate, in tutti i Paesi, in misura fissa per unità di volume o di quantità per categoria di prodotto, (benzina, gasolio; lubrificanti, gas naturale, carbone ed elettricità ecc) con valori solitamente superiori rispetto al valore della merce a cui si riferiscono.

Fino al 1° gennaio 1993 l'assetto normativo italiano delle imposte sugli oli minerali, denominate imposte di fabbricazione e di consumo, risaliva a testi unici degli anni venti, successivamente più volte modificati, e a numerose altre disposizioni legislative nel frattempo intervenute. Da tale data, con l'avvio del mercato unico europeo, l'Unione europea ha considerato l'energia determinante per la competitività delle imprese industriali e commerciali. In tutti gli Stati membri sono state applicate disposizioni comuni riguardo alla produzione, detenzione e circolazione ed al livello minimo di tassazione (denominate comunemente accise o imposte sulla produzione e sui consumi) dai quali i singoli Stati non possono derogare, per non generare una distorsione del mercato dei prodotti energetici.

Le norme sulla tassazione sui prodotti energetici sono definite nel decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 che dovrebbe ora essere modificato per recepire la direttiva comunitaria n. 96/03 concernente la ristrutturazione del quadro comunitario per la tassazione di tutti i prodotti energetici.

Quanto appena illustrato ha quindi determinato una struttura impositiva completamente atipica rispetto a quella generalmente seguita per le altre imposte indirette. È un sistema impositivo che, applicato con le stesse modalità al settore delle bevande alcoliche ed ai tabacchi, pone a carico delle strutture industriali forti vincoli, poiché l'obbligazione tributaria nasce al momento della fabbricazione dei prodotti pe-

\* Relazione presentata al Convegno su *La fiscalità nelle nuove politiche dell'intervento pubblico*, Roma, 23-24 giugno 2005.

\*\* Direttore Unione Petrolifera.

troliferi e diviene esigibile al momento dell'immissione in consumo ossia quando il prodotto viene trasferito alle strutture commerciali (impianti di distribuzione, depositi commerciali).

## 2. La struttura dell'imposizione italiana sui carburanti

L'energia viene da sempre tassata in quanto costituisce una stabile e sicura base imponibile, stante la sua pervasività e la ridotta elasticità della sua domanda rispetto al prezzo.

In altri termini, le tasse sull'energia benché nate essenzialmente come strumenti utili al conseguimento di obiettivi generali di politica economica dello Stato, nel tempo hanno svolto spesso la funzione di tasse di scopo.

Per quanto riguarda in particolare i prodotti petroliferi, da cui proviene un gettito di accisa pari nel 2004 a circa 26 miliardi di euro, gli aumenti dell'imposta finalizzati a specifici interventi straordinari del governo, sono stati sempre consolidati nel livello generale di tassazione.

È interessante comunque analizzare come si è determinato nel tempo l'attuale livello di tassazione.

Oggi su un litro di benzina, che costa circa 1,200 euro litro, il prezzo industriale rappresenta il 36 per cento. Il resto sono imposte: 0,564 euro rappresentano l'accisa e 0,200 l'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Parte dell'accisa, 0,270 euro, è determinata da aumenti disposti per finanziare interventi straordinari del Governo che poi sono stati consolidati tra le entrate correnti dello Stato.

Nel dettaglio:

- del 1935 di 1,9 lire per finanziare la guerra di Abissinia;
- del 1956 di 14 lire a causa della crisi di SUEZ;
- del 1963 di 10 lire per la diga del Vajont;
- del 1966 di 10 lire per l'inondazione dell'Arno a Firenze;
- del 1969 di 10 lire per il terremoto del Belice;
- del 1976 di 100 lire per il terremoto del Friuli;
- del 1980 di 75 lire per il terremoto in Irpinia;
- del 1982 e del 1983 di 100 e 105 lire per la missione ONU in Libano;
- del 1996 di 22 lire per la missione in Bosnia.

Senza considerare gli ultimi due aumenti uno della fine del 2003 per finanziare il rinnovo contrattuale del personale delle aziende di trasporto municipalizzate e quello di febbraio di quest'anno di 2 centesimi di euro per interventi di tipo ambientale e per altri scopi.

Deve tuttavia essere sottolineato che, al di là delle modalità ed occasioni storiche che hanno concorso alla attuale formazione della componente fiscale dei carburanti italiani, il suo livello assoluto (che dagli anni cinquanta agli anni ottanta si meritò un primato nel mondo) ora è nella media europea per effetto di consistenti forti rincari di imposta applicati da numerosi Paesi. Come dimostrano le tabelle sotto riportate, ci sono poi diversi Paesi nel nostro continente con una fiscalità dei carburanti superiore alla nostra.

**Prezzi ed imposte sulla benzina senza piombo nei paesi della U.E.**  
 (dati al 6 giugno 2005)  
 (Euro/1000 litri)

|               | Prezzo<br>al netto tasse | Imposte       | Prezzo<br>alla pompa |
|---------------|--------------------------|---------------|----------------------|
| AUSTRIA       | 424,03                   | 594,97        | 1019,00              |
| BELGIO        | 415,25                   | 803,75        | 1219,00              |
| CIPRO         | 409,33                   | 411,24        | 820,57               |
| ESTONIA       | 369,73                   | 405,90        | 775,63               |
| DANIMARCA     | 415,35                   | 780,97        | 1196,32              |
| FINLANDIA     | 395,30                   | 804,18        | 1199,48              |
| FRANCIA       | 359,43                   | 775,13        | 1134,56              |
| GERMANIA      | 380,60                   | 820,20        | 1200,80              |
| GRECIA        | 419,58                   | 439,42        | 859,00               |
| IRLANDA       | 396,16                   | 618,84        | 1015,00              |
| <b>ITALIA</b> | <b>434,22</b>            | <b>763,64</b> | <b>1197,86</b>       |
| LETTONIA      | 378,05                   | 425,34        | 803,39               |
| LITUANIA      | 392,67                   | 410,72        | 803,39               |
| LUSSEMBURGO   | 433,61                   | 573,39        | 1007,00              |
| MALTA         | 442,58                   | 444,91        | 887,49               |
| OLANDA        | 465,00                   | 880,00        | 1345,00              |
| POLONIA       | 386,72                   | 575,55        | 962,27               |
| PORTOGALLO    | 396,46                   | 697,22        | 1093,68              |
| REGNO UNITO   | 361,59                   | 883,42        | 1245,01              |
| REP. CECA     | 383,50                   | 539,98        | 923,48               |
| SLOVACCHIA    | 391,22                   | 550,47        | 941,69               |
| SLOVENIA      | 360,35                   | 534,96        | 895,31               |
| SPAGNA        | 399,38                   | 531,13        | 930,51               |
| SVEZIA        | 406,32                   | 780,23        | 1186,55              |
| UNGHERIA      | 401,33                   | 634,39        | 1035,72              |

Fonte: DG TREN Commissione U.E.

**Prezzi ed imposte sulla gasolio per autotrazione nei paesi della U.E.  
(dati al 6 giugno 2005)  
(Euro/1000 litri)**

|               | Prezzo<br>al netto tasse | Imposte       | Prezzo<br>alla pompa |
|---------------|--------------------------|---------------|----------------------|
| AUSTRIA       | 469,84                   | 467,16        | 937,00               |
| BELGIO        | 471,76                   | 544,24        | 1016,00              |
| CIPRO         | 447,93                   | 353,39        | 801,32               |
| ESTONIA       | 408,01                   | 363,02        | 771,03               |
| DANIMARCA     | 454,60                   | 572,35        | 1026,95              |
| FINLANDIA     | 492,62                   | 498,42        | 991,04               |
| FRANCIA       | 422,45                   | 581,42        | 1003,87              |
| GERMANIA      | 432,20                   | 614,80        | 1047,00              |
| GRECIA        | 462,09                   | 387,91        | 850,00               |
| IRLANDA       | 462,52                   | 542,48        | 1005,00              |
| <b>ITALIA</b> | <b>482,46</b>            | <b>592,09</b> | <b>1074,55</b>       |
| LETTONIA      | 418,29                   | 353,37        | 771,66               |
| LITUANIA      | 421,93                   | 366,18        | 788,11               |
| LUSSEMBURGO   | 435,55                   | 370,45        | 806,00               |
| MALTA         | 478,97                   | 375,91        | 854,88               |
| OLANDA        | 489,00                   | 546,00        | 1035,00              |
| POLONIA       | 424,52                   | 447,76        | 872,28               |
| PORTOGALLO    | 434,39                   | 449,39        | 883,78               |
| REGNO UNITO   | 414,82                   | 892,72        | 1307,54              |
| REP. CECA     | 434,14                   | 475,05        | 909,19               |
| SLOVACCHIA    | 412,48                   | 523,79        | 936,27               |
| SLOVENIA      | 398,98                   | 484,22        | 883,20               |
| SPAGNA        | 449,09                   | 419,93        | 869,02               |
| SVEZIA        | 467,07                   | 615,50        | 1082,57              |
| UNGHERIA      | 436,77                   | 550,35        | 987,12               |

Fonte: DG TREN Commissione U.E.

Piero De Simone: *Le accise sui prodotti petroliferi: problemi di armonizzazione e profili di legittimità*

È indubbio, comunque, che l'imposizione fiscale abbia un effetto assai pesante sul prezzo finale. Se prendiamo infatti il prezzo industriale della benzina (0,434 euro/litro) esso risulta equivalente a quello di una bottiglia di acqua minerale, 0,480 euro, nonostante che il primo sia influenzato a fondo da un mercato internazionale e da contesti politico-economici non sempre prevedibili, da trasporti da luoghi lontani, da un'attività di ricerca ed innovazione costosa e complessa, ovvero da una serie di passaggi che comportano investimenti di rilevante portata.

### 3. Le disposizioni in materia di controlli fiscali

L'articolato insieme di strutture dell'industria petrolifera, tra raffinerie, oleodotti, depositi primari, depositi secondari e punti vendita è naturalmente regolato, nelle relative attività, da un folto complesso di normative e disposizioni, sia tecniche ed ambientali, che generalmente s'interfacciano con le disposizioni di carattere fiscale.

Queste ultime, ovviamente, rivestono per l'Amministrazione statale una straordinaria importanza, considerato il cospicuo gettito fiscale provocato dal consumo dei prodotti petroliferi in Italia. Per tali motivi, è stata quindi esercitata da sempre una costante vigilanza sulla fase di produzione, detenzione e movimentazione dei prodotti, per avere certezza che questi assolvano all'obbligo di pagamento dell'accisa.

Pur tenuto conto di questa giusta esigenza, c'è da dire però che i sistemi di controllo istituiti sono stati per lungo tempo molto farraginosi e soprattutto condotti con strumentazioni arcaiche (si pensi che la misurazione del livello dei serbatoi fino a pochi anni fa era espletata manualmente con aste). Inoltre anche la circolazione dei prodotti è strettamente regolata da norme che impongono al deposito speditore di emettere per ogni singola spedizione un documento fiscale di trasporto (DAA o DAS) preventivamente vidimato dai competenti uffici dell'Agenzia delle Dogane.

Per converso, da diversi decenni negli altri Paesi europei si è proceduto ad un'opera di profonda razionalizzazione del sistema, ricorrendo ad una totale informatizzazione all'interno delle strutture di lavorazione del prodotto, avendo quindi immediata conoscenza sia dei volumi di materia prima immessi, sia dei volumi dei prodotti in uscita dagli impianti, sia delle quantità di volta in volta presenti nei serbatoi e di quelle da essi attinte. Insomma una raffigurazione *in continuum* della situazione e delle sue variazioni, tale da consentire totale certezza sui pagamenti dell'accisa.

Questo sistema, inoltre, consente in tutta sicurezza un forte alleggerimento delle operazioni di controllo, che possono essere effettuate episodicamente.

Purtroppo in Italia siamo ancora ben lontani da questi livelli innovativi. Soltanto in otto raffinerie è stato adottato da diversi anni, ma ancora su base sperimentale, il sistema Infoil; per le altre, è in vigore la vecchia metodologia.

Ciò comporta, naturalmente, oneri assai più elevati sia per gli operatori, costretti ad applicare pratiche macchinose, che impegnano forza lavoro e comportano estenuanti lungaggini; sia per la stessa Amministrazione che deve avvalersi di un cospicuo numero di controllori a causa dei vincoli di orari di lavoro e altro (vincoli agli orari di lavoro che è 8,00-18,00 dal lunedì al venerdì e 8,00-14,00 il sabato ed alle risorse per gli straordinari al fine di non pregiudicare l'operatività degli impianti).

Questo stato di cose genera, di conseguenza, un sensibile dislivello competitivo con le industrie petrolifere degli altri Paesi europei, tenuto conto che si tratta di un settore particolarmente esposto alla concorrenza internazionale (l'Italia esporta circa 19 milioni di tonnellate di prodotti finiti).

Così come per altre questioni (*in primis* la normativa ambientale) si impone quindi un processo di adeguamento che renda omogeneo il nostro sistema fiscale a quello prevalente nei Paesi della Comunità europea.

#### 4. Il ruolo di esattori delle compagnie petrolifere

Le compagnie petrolifere presenti sul mercato svolgono sostanzialmente un servizio di riscossione delle imposte per conto dell'Erario.

Quindi le compagnie petrolifere svolgono in sostanza la funzione di sostituto d'imposta che garantisce all'erario annualmente un gettito fiscale in termini di accisa, di circa 26 miliardi di euro (circa 50.000 miliardi delle vecchie lire) che per circa l'85% derivano dalla tassazione sul gasolio e sulla benzina.

Prendendo in considerazione anche l'imposta sul valore aggiunto il gettito raccolto dalle compagnie petrolifere, come accennato, sale a 37 miliardi di euro ossia circa un quarto delle imposte indirette incassate dall'erario.

Per dare la dimensione del fenomeno e del ruolo di esattore delle compagnie petrolifere e quindi dell'azione fondamentale nella attività economica è importante rilevare che l'ammontare delle ritenute operate dai sostituti d'imposta sul reddito delle persone fisiche ammonta a 100 miliardi di euro.

Inoltre l'organizzazione che regola la riscossione delle imposte sugli oli minerali, oltre a garantire puntualmente il gettito fiscale, consente all'erario di minimizzare l'impiego delle proprie risorse umane e finanziarie nello svolgimento dell'attività di controllo. L'amministrazione finanziaria, attraverso l'Agenzia delle Dogane, vigila sull'attività dell'industria petrolifera impiegando circa 2.000 funzionari organizzati in uffici tecnici di finanza (non dedicati esclusivamente all'attività petrolifera). Se rapportiamo il numero dei dipendenti dei suddetti uffici al gettito erariale si rileva l'elevato grado di efficienza del sistema, che è sostanzialmente a carico delle aziende le quali, attraverso investimenti in avanzate tecnologie informatiche e telematiche possono oggi determinare la sostituzione dei controlli contestuali e fisici delle produzioni di prodotti petroliferi con altri sistemi basati su apparecchiature e strumenti tecnologici in grado di migliorare ulteriormente l'efficienza dell'Amministrazione finanziaria e la competitività delle stesse compagnie petrolifere.

Nella composizione del prezzo occorre rilevare inoltre che a differenza delle altre imposte, sull'accisa viene pagata anche l'IVA poiché, come più volte confermato dalla stessa Unione europea, l'imposta sul prodotto petrolifero è considerata quale parte integrante del suo valore e quindi facente parte della base imponibile su cui calcolare l'IVA.

#### 5. Evoluzione delle disposizioni comunitarie e nazionali

##### 5.a) Recepimento ed applicazione della Direttiva comunitaria

Alla fine del 2003 il consiglio dell'Unione europea ha adottato la Direttiva 2003/96 del 27 ottobre 2003 che ristrutturata il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità definito dalla precedente direttiva del 12 febbraio 1992



n. 92/12. Tale materia è stata oggetto di ampio e talora contrastato dibattito nelle sedi comunitarie e l'approccio adottato realizza solo in parte un processo di omogeneizzazione delle diverse tassazioni energetiche degli Stati membri. D'altra parte un vero mercato unico dell'energia presupporrebbe un livello paritario di tassazione tra gli stati membri. Oggi si è ancora lontani da tale obiettivo, ma si è impostato un primo passo con la fissazione di livelli minimi di accise sui prodotti energetici utilizzati per la carburazione e per la combustione.

La concreta adozione nell'ordinamento nazionale della direttiva 2003/96 è subordinata all'emanazione di uno o più decreti legislativi che, in armonia con i criteri sui quali si fonda la norma comunitaria, dovranno contenere disposizioni in merito:

- Alla salvaguardia della salute e dell'ambiente privilegiando l'utilizzo di prodotti ecocompatibili;
- Alla eliminazione graduale degli squilibri fiscali esistenti tra le diverse zone del Paese e previsione di un'aliquota di accisa sugli oli minerali da riscaldamento diversificata, correlata alla quantità dei consumi, che consenta la riduzione dell'incidenza nelle aree climaticamente svantaggiate;
- Alla revisione delle agevolazioni in modo da ridurre l'incidenza dell'accisa sui servizi e sui prodotti essenziali e previsioni di forme di partecipazione degli enti territoriali alla gestione stessa delle agevolazioni nell'ambito di quote assegnate ovvero di stanziamenti previsti;
- Allo snellimento degli adempimenti e delle procedure mediante l'utilizzo di strumenti informativi;
- Al coordinamento delle attività di controllo poste in essere da soggetti diversi.

La fiscalità energetica non deve agire in termini distorsivi del mercato, ma anzi favorire la corretta competitività dei sistemi produttivi nazionali.

È peraltro evidente come la politica fiscale sia in grado di orientare i consumi energetici. Per questo importante motivo è opportuno che tale politica debba svilupparsi da un lato cercando di non discostarsi dalla media della fiscalità adottata negli altri Paesi europei e dall'altro agendo secondo una corretta programmazione che valorizzi gli aspetti di tutela ambientale senza creare scompensi nel sistema industriale.

#### *5.b) Revisione delle aliquote*

La domanda petrolifera italiana, nel corso del 2004, ha subito una sensibile contrazione, che ha inciso soprattutto sull'olio combustibile, il cui consumo è sceso del 21 per cento, per volumi pari a 10,5 milioni di tonnellate, in prosecuzione di una tendenza strutturale in opera da diversi anni ed attiva, come previsto, anche nei prossimi. Un fenomeno dovuto essenzialmente alla conversione a gas e carbone nel settore termoelettrico.

Di carattere sempre strutturale è stata, l'anno scorso, la discesa dei consumi di benzina (-5,6 per cento), per volumi pari a 14,6 milioni di tonnellate. Si tratta infatti di un processo che ha preso il via più di cinque anni fa e destinato a prolungarsi nel futuro per effetto del drastico spostamento sulle vetture diesel.

I volumi persi dalla benzina sono stati peraltro più che recuperati dal gasolio, tanto che la somma dei consumi dei due carburanti è risultata discretamente positiva (+2,1 cento).



Questo profilo, non diverso da quello degli scorsi anni, ha mostrato però un forte mutamento nel primo quadrimestre di quest'anno. La benzina è diminuita del 9,5 per cento, mentre la domanda di gasolio è rimasta invariata. Complessivamente i loro volumi combinati sono scesi del 3,5 per cento. L'ultima riduzione risaliva al 2000 (-1,2 per cento) ma per trovarne una di entità superiore occorre riandare al 1974.

L'attuale configurazione del mercato dei prodotti petroliferi presenta un quadro, anche in prospettiva di medio/lungo termine, complessivamente ancorato al mercato dei carburanti con spostamento da benzina a gasolio, che si prospetta, in termini di consumi, come il prodotto più rilevante nel settore autotrazione.

In questo ambito il processo di conversione da benzina a gasolio è fonte di una riduzione unitaria delle entrate da carburanti. Se quest'anno - stando alle tendenze emerse nel primo quadrimestre - si dovesse aggiungere a questo fattore anche un calo della domanda complessiva di benzina e gasolio - da cui proviene gran parte del gettito del settore (quasi il 90 per cento) - ne deriverebbe, secondo prime stime, una contrazione globale degli introiti rispetto al 2004 (-200 milioni di euro) nonostante gli aumenti di accise ed Iva nel frattempo intervenuti.

Il perdurare di una costante crescita della domanda di gasolio per auto, in forza di un crescente ricorso all'immatricolazione di vetture *diesel*, ed un parallelo forte calo della benzina (nel 2009 è previsto il superamento dei consumi di gasolio auto su quelli di benzina) potrebbe indurre il legislatore ad una revisione delle accise sui due prodotti, ora sbilanciata a favore del gasolio auto per circa 15 centesimi di euro/litro determinata dalla differenza d'imposta tra i due carburanti, 0,564 euro litro la benzina rispetto a 0,413 euro litro per il gasolio autotrazione.

Su questo esito potrebbero d'altra parte influire anche le politiche della UE, che sembra incline a proseguire una più incisiva armonizzazione delle accise tra i Paesi membri. In proposito la stessa Unione Europea nella direttiva 2003/96 ha introdotto il cosiddetto il gasolio professionale (utilizzato esclusivamente dalle imprese di autotrasporto) per il quale è ineludibile la sua regolamentazione in termini omogenei a livello europeo individuando soluzioni attraverso un idoneo sistema di crediti d'imposta per il beneficiario senza incidere però sull'assetto distributivo esistente che non sarebbe in grado di accettare soluzioni diverse. Al contempo va tenuto presente anche lo sforzo dell'industria motoristica verso i motori diesel per incontrare gli obiettivi di emissioni e di consumi specifici, definiti in sede comunitaria.

Tutto ciò porta a concludere la necessità di stabilire linee programmatiche di come si intende gestire la fiscalità dei carburanti tradizionali e dei biocarburanti allo scopo di consentire ai settori industriali interessati una corretta programmazione degli investimenti.

Tutto ciò porta a concludere la necessità di stabilire linee programmatiche di gestione della fiscalità dei carburanti tradizionali e dei biocarburanti tali da consentire ai settori industriali interessati una corretta programmazione degli investimenti.

### 5.c) I biocarburanti

Altri aspetti che derivano dalla attuazione della direttiva e per i quali un indirizzo chiaro e fortemente auspicabile, sono quelli relativi al sistema delle agevolazioni sia per i nuovi carburanti ecocompatibili sia per le specifiche destinazioni d'uso che andrebbe razionalizzato e reso stabile.



È evidente che i carburanti di origine vegetale (biodiesel e biocarburanti più in generale), le emulsioni acqua-gasolio necessitano di incentivi alla produzione. Tali incentivi vanno riconosciuti per sostenere i maggiori costi di produzione in fase sperimentale ed andrebbero commisurati agli effettivi vantaggi ambientali per il nostro Paese, considerando, per i biocarburanti, il complessivo ciclo di vita dalla produzione all'impiego. In ogni caso appare legittimo superare la fase di agevolazione provvisoria e sperimentale per consentire agli operatori una seria programmazione degli investimenti. È chiaro che uno sviluppo di tali prodotti, che spesso sono di importazione, senza i vantaggi connessi con la coltivazione dei semi nel nostro territorio ci lascia molto perplessi. Le risorse vanno indirizzate dove è possibile dimostrare un reale vantaggio per il Paese.

#### 5.d) *Semplificazioni amministrative*

Il recepimento delle disposizioni comunitarie in materia di tassazione sui prodotti energetici deve comportare una sostanziale armonizzazione delle norme nazionali con gli attuali standard legislativi vigenti negli altri Stati dell'Unione.

Nello specifico, gli altri Stati hanno attivato sistemi di controllo tali che le ditte, assumendo responsabilità nei confronti delle Amministrazioni, usufruiscono di un'ampia flessibilità operativa.

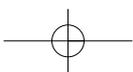
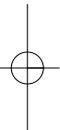
Il ricorso anche alle moderne tecnologie informatiche e telematiche, può determinare la sostituzione delle attuali procedure di controllo basate su adempimenti cartacei e verifiche contestuali fisiche, con altre basate sull'impiego di moderne apparecchiature e strumenti informatici, che farebbero tra l'altro recuperare ulteriore efficienza alle imprese ed alla stessa Amministrazione finanziaria.

In particolare, in armonia con quanto espressamente previsto dall'articolo 21, paragrafo 2, della direttiva, le disposizioni nazionali dovrebbero consentire all'esercente lo stabilimento di produzione (deposito fiscale) di effettuare, sotto la propria responsabilità, l'accertamento dell'imposta sugli oli minerali rendendo disponibili su sistemi informatici i dati delle produzioni e delle estrazioni.

A tutela degli interessi erariali dovrà poi essere definito un sistema di controlli contabili a posteriori, prevedendo se del caso anche tecniche di *audit* o certificazione fiscale, ma lasciando all'esercente il deposito fiscale l'intera gestione operativa senza alcun intervento contestuale dell'Amministrazione.

Molte altre riflessioni possono essere svolte sui contenuti della direttiva, ma in questo intervento ho voluto limitarmi ad alcuni aspetti che mi sembrano significativi per definire nel nostro Paese un sistema di fiscalità sugli oli minerali armonizzato con quello degli altri Stati della Comunità e per ridurre anche in questo settore gli svantaggi competitivi che caratterizzano il nostro Paese.





## Interventi pubblici in materia di mobilità: non solo strumenti economici (targhe alterne, isole pedonali, *mobility manager*)<sup>\*</sup>

Enrico Pagliari<sup>\*\*</sup>

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Le fonti normative di riferimento (artt. 5, 6 e 7 del Codice della Strada) - 3. Le limitazioni della sosta - 4. Gli schemi di circolazione - 5. Gli interventi di traffic calming - 6. Le limitazioni all'accesso e al transito - 7. Le aree pedonali - 8. Il ruolo del TPL - 9. La distribuzione delle merci - 10. L'innovazione tecnologica - 11. Il mobility management - 12. Conclusioni.

### 1. Premessa

A partire dalle finalità degli interventi pubblici in materia di mobilità, ossia “garantire il diritto a circolare e il diritto alla salute” (artt. 16 e 42 della carta costituzionale) e dalle fonti normative di riferimento (artt. 5, 6 e 7 del Codice della Strada) vengono analizzati i possibili interventi dal punto di vista dell'ingegneria del traffico.

Nell'analisi viene messa in evidenza l'“approccio” e la “filosofia” che l'Automobile Club d'Italia adotta nell'affrontare queste problematiche. Le finalità di ACI sono sinteticamente racchiuse nelle affermazioni di seguito elencate:

- “per una mobilità responsabile occorre spostare l'attenzione dall'automobile all'automobilista, ed analizzare quelle che sono le esigenze e le aspettative dei “movers”;
- “nella pianificazione, progettazione e gestione della mobilità, tutti gli attori coinvolti devono imporsi quale obiettivo un uso intelligente, compatibile e sostenibile dei mezzi, con particolare riferimento a quelli utilizzati singolarmente”.

In conclusione viene evidenziata l'importanza di una pianificazione degli interventi che deve considerare e pianificare anche il quotidiano.

### 2. Le fonti normative di riferimento (artt. 5, 6 e 7 del Codice della Strada)

Il Codice della strada attribuisce al Sindaco ampi poteri di regolamentazione della circolazione (articoli 5, 6 e 7). L'elencazione, particolarmente estesa, individua una serie di provvedimenti che determinano le modalità di spostamento nelle aree urbane. Infatti, i Sindaci possono:

- sospendere temporaneamente la circolazione di tutte o di alcune categorie di utenti, o di veicoli (ad esempio, i veicoli adibiti al trasporto di cose);

<sup>\*</sup> Relazione presentata al Convegno internazionale su “La fiscalità nelle nuove politiche dell'intervento pubblico: Sviluppo, mobilità, ambiente”, (Roma, 23 e 24 giugno 2005).

<sup>\*\*</sup> Automobile Club d'Italia, Area Professionale e Tecnica.

- introdurre obblighi, divieti e limitazioni di carattere temporaneo o nelle strade comunali;
- destinare corsie o strade a determinate categorie di veicoli (ad esempio: TPL, *car pooling*, *car sharing*, veicoli ad emissione nulla);
- subordinare al pagamento di una somma il parcheggio o la sosta dei veicoli in determinate aree individuate;
- subordinare il transito di alcune aree al rilascio di permessi anche onerosi e solo per alcune categorie di utenti (ad esempio: residenti);
- predisporre specifiche limitazioni alla circolazione per motivi ambientali (ad esempio: targhe alterne, blocchi parziali o totali della circolazione);
- stabilire le aree destinate alla sosta (a pagamento o meno) e localizzare specifici stalli destinati (anche solamente per alcune fasce orarie) a particolare categorie di utenti o veicoli (disabili, piazzole carico-scarico merci, mezzi del TPL, autocaravan, veicoli dei residenti ecc.);
- definire le aree pedonali (AP)<sup>1</sup> e le zone a traffico limitato (ZTL)<sup>2</sup>, con possibilità, in queste ultime, di introdurre meccanismi di *road-pricing*.

Questi ampi poteri in tema di regolazione della circolazione hanno permesso di impostare politiche di gestione della mobilità, operando in particolare sulla domanda di spostamenti con l'autovettura privata, che si sono concretizzate, in particolar modo nei centri storici, in limitazioni della sosta, schemi di circolazione, interventi di *traffic calming*, limitazioni di accesso o transito, estensione delle zone a traffico limitato e delle aree pedonali.

Per meglio comprendere gli obiettivi e le finalità che sottendono a questi provvedimenti di regolazione della mobilità concessi dalla normativa, di seguito viene effettuata una sintetica panoramica dal punto di vista della "tecnica ed ingegneria del traffico".

### 3. Le limitazioni della sosta

Il primo o uno dei primi provvedimenti adottati in ambito di regolamentazione della mobilità urbana, anche per il limitato costo di implementazione, è il *park pricing*. Il *park pricing* altro non è che una forma di gestione della domanda di mobilità effettuata attraverso un disincentivo di natura economica alla sosta dei veicoli in alcune aree o zone della città.

Il principio/obiettivo del *park pricing* è quello di far utilizzare lo stesso posto auto a più veicoli nell'arco della giornata, innescando il fenomeno della rotazione dei veicoli in sosta (evitare il cosiddetto "garage su strada").

Tra le buone regole da adottare nell'adozione del *park pricing* si ricordano:

- ° Per le soste lunghe, quelle dei residenti e degli addetti, occorre trovare altre soluzioni quali, ad esempio, parcheggi pertinenziali o parcheggi fuori sede stradale.

<sup>1</sup> "Zona interdetta alla circolazione dei veicoli, salvo quelli in servizio di emergenza, i velocipedi, e i veicoli al servizio di persone con limitate o impedito capacità motorie,[omissis]", art. 3 Codice della Strada.

<sup>2</sup> "Area in cui l'accesso e la circolazione veicolare sono limitate ad ore prestabilite o a particolari categorie di utenti e di veicoli", art. 3 Codice della Strada.

Enrico Pagliari: *Interventi pubblici in materia di mobilità: non solo strumenti economici*

- ° I provvedimenti di regolamentazione della sosta dovrebbero trovare applicazione soltanto nelle aree dove esistono valide alternative di trasporto al mezzo privato (ad esempio zone o quartieri in cui è presente una linea di trasporto ad alta capacità).
- ° La regolamentazione della sosta dovrebbe essere un intervento di breve termine, propedeutico ad interventi strutturali di medio e lungo termine (parcheggi fuori sede stradale in struttura, parcheggi pertinenziali, nuove linee ad alta capacità di trasporto pubblico ecc.).

Tra gli effetti attesi dall'adozione di politiche di *park pricing* si evidenziano:

- ° La fluidificazione del traffico mediante la razionalizzazione dell'uso delle sedi stradali liberate dalle soste illegali e alle soste in doppia fila (importante il controllo del rispetto del provvedimento).
- ° La diminuzione dei traffici parassiti causati dalla ricerca di un posto auto, grazie alla presenza sempre di alcuni posti di sosta liberi (importanza di adeguate politiche tariffarie: una tariffa troppo bassa non innesca il fenomeno della rotazione dei veicoli in sosta).

Gli effetti indesiderati che, invece, innescano simili provvedimenti ricordiamo l'incremento dell'uso delle due ruote (moto e ciclomotori), soprattutto nella grandi città.

Per un buon esito dei provvedimenti di *park pricing*, occorre porre molta attenzione alle politiche o scelte adottate, in termini di tariffe e agevolazioni.

Il livello di tariffa adottato rappresenta lo strumento essenziale del *park pricing*, per orientare la domanda di sosta: una tariffa alta scoraggia la sosta, soprattutto quelle di più lunga durata. In genere vengono adottate tariffe più alte per le zone centrali e di maggior pregio, con andamento decrescente verso le aree esterne della città che solitamente si concretizza in non più di tre livelli di tariffazione.

La differenziazione delle tariffe può anche essere messa in relazione alla localizzazione delle aree di sosta ed alla distanza dai centri generatori ed attrattori della domanda. In alternativa si possono anche adottare delle tariffe differenziate per fasce orarie o giorni della settimana.

Una differenziazione della tariffa di sosta va prevista anche per le aree fuori sede stradale (anche in struttura) rispetto agli stalli sulla sede stradale. Le tariffe degli stalli sulla carreggiata devono essere più alte o al massimo uguali a quelle fuori sede stradale.

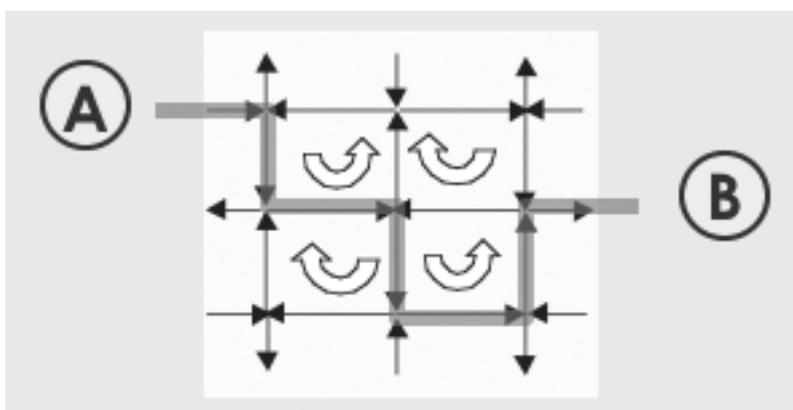
In termini di agevolazioni, vanno previste facilitazioni soltanto per i residenti, prevedendo non più di due permessi per nucleo familiare, entrambi onerosi, in cui il primo ad una tariffa quasi simbolica (non superiore ai 10-15 Euro/mese).

#### 4. Gli schemi di circolazione

Un altro strumento che consente di ottenere effetti in termini di protezione dalla congestione da traffico veicolare è lo studio di particolari schemi di circolazione. Questi consentono di evitare i traffici di attraversamento mediante la classificazione, dal punto di vista funzionale, di tutte le strade urbane, prevedendo, per le aree da "preservare", solo le categorie "strade di quartiere" e "strade locali". La funzione di queste strade si limita al solo raggiungimento delle diverse zone o destinazioni delle aree che si intende preservare. Per queste strade si adottano opportuni schemi di circolazione a senso unico, in modo tale da formare una rotazione per ciascun isolato e

rotazioni opposte in ognuno degli isolati adiacenti. In questo modo si scoraggiano i veicoli ad attraversare alcune zone del reticolo stradale, specie in presenza di un numero di maglie più elevato e si favorisce l'utilizzo della viabilità principale esterna al reticolo della viabilità locale e generalmente più idonea ad accogliere le funzioni di deflusso veicolare (cfr. anche schema allegato dove per andare da A a B non è consentito un percorso diretto).

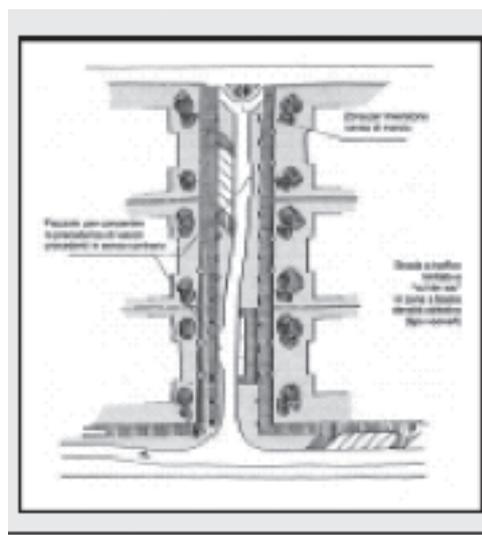
L'obiettivo è in sostanza, quello di riportare il traffico di attraversamento sulla viabilità definita principale, a tutto vantaggio della mobilità locale e pedonale. Il limite dell'adozione di questi schemi è l'allungamento dei percorsi per l'utenza non abituale e, soprattutto, per i veicoli di emergenza. Pertanto, è opportuno limitarne l'applicazione ai soli casi in cui ne derivi una notevole utilità o nei quali si trovino valide alternative.



## 5. Gli interventi di *traffic calming*

Un sistema praticato per “scoraggiare” l'utilizzo di autoveicoli su strade appartenenti ad aree la cui funzione prevalente non sia quella della circolazione veicolare, è quello di distinguere e separare chiaramente gli spazi riservati ai pedoni da quelli riservati ai veicoli, anche attraverso specifiche soluzioni di arredo urbano. Per la verità la cosiddetta moderazione del traffico, oltre a costituire uno strumento di pura politica di gestione della domanda, contribuisce a ridurre gli effetti negativi del traffico sull'ambiente e sulla sicurezza stradale (visione *city friendly* dei trasporti). È il caso, ad esempio, dei cosiddetti *voonerf*, molto diffusi in Olanda (cfr. anche schema allegato dove per moderare la velocità vengono adottati tutta una serie di accorgimenti di arredo: restringimenti, sfalsamenti longitudinali e trasversali, pavimentazioni particolari, ecc.).

Spesso tali aree sono caratterizzate dall'imposizione di limiti di velocità (30 km/orari), da qui la denominazione “Zone 30” o Zone a Traffico Pedonale Privilegiato (ZTPP), in analogia concettuale rispetto alle diffusissime Zone a Traffico Limitato (ZTL).



## 6. Le limitazioni all'accesso e al transito

La forma più diffusa di regolazione della domanda di traffico veicolare privato verso specifiche zone urbane è la cosiddetta Zona a Traffico Limitato (ZTL). L'obiettivo, in un'ottica di mobilità sostenibile, è quello di migliorare la qualità di vita, di ridurre l'inquinamento acustico, atmosferico e volumetrico "da traffico".

La possibilità per le Amministrazioni comunali di limitare la circolazione delle autovetture in particolari aree della città, subordinandola al pagamento di una tariffa di ingresso, è prevista espressamente dal Codice della strada: la strada, risorsa limitata costituita dagli spazi riservati (o riservabili) alla circolazione ed alla sosta dei veicoli stradali, è sottoponibile ad un prezzo che possa ricondurre in una condizione di equilibrio la domanda e l'offerta di mobilità.

L'introduzione di politiche di *road pricing* può determinare un effetto redistributivo sulle varie fasce di utenti: poiché il reddito influisce sulla disponibilità a pagare per la mobilità, risulterebbero penalizzate le fasce meno abbienti. È pertanto opportuno prevedere interventi per attenuare questi effetti, ad esempio, destinando parte dei proventi alla realizzazione di infrastrutture e servizi per tali fasce. Ciò fa però scaturire un altro problema: la gestione del consenso sociale poiché, in genere, i confini dell'Autorità di esazione (ad es. Comune dell'area urbana controllata) non coincidono con quelli dell'insieme dei soggetti sottoposti alla tariffazione, come ad esempio i pendolari provenienti da altre aree che non possono beneficiare direttamente della utilizzazione dei proventi.

La questione della scelta e della corretta applicazione di un sistema di *pricing* in una area urbana è, comunque, complessa e deve partire da un attento esame che evidenzi le problematiche della mobilità afferente la zona, il ruolo della zona da assoggettare a *pricing* rispetto alle altre, le sue problematiche economiche e la sua valenza sociale, urbanistica, architettonica, monumentale ed ambientale.

L'adozione di un sistema di *pricing* deve inoltre essere accompagnato e giustificato da un'adeguata alternativa modale di accesso alle aree interessate dal provvedimento (ad esempio presenza di un idoneo servizio di trasporto collettivo, meglio se ad alta capacità).

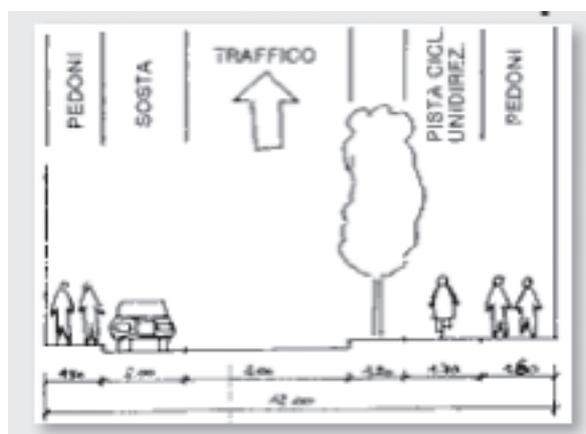




## 7. Le aree pedonali

Il provvedimento più restrittivo alla libertà della circolazione è l'istituzione di Aree Pedonali (AP), la cui maggiore efficacia, dal punto di vista della riduzione delle esternalità prodotte dal traffico veicolare e sempre in presenza di un adeguato servizio di trasporto collettivo pubblico, è la minore permeabilità rispetto alle categorie di veicoli autorizzati al transito (elemento di debolezza delle ZTL).

L'area pedonale nasce come provvedimento del traffico in favore della sicurezza (il principio della separazione delle diverse componenti di traffico è un "assioma" della sicurezza), con evidenti risvolti in termini di qualità della vita (cfr. anche lo schema allegato).



## 8. Il ruolo del TPL

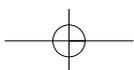
Nella consapevolezza che il mezzo privato rappresenta una componente critica ai fini della fruizione delle aree urbane assoggettate a provvedimenti restrittivi della circolazione. È opportuno approfondire il ruolo e l'importanza del TPL quale principale alternativa di trasporto al servizio delle aree più centrali delle città.

Affinché le politiche di gestione della mobilità risultino efficaci ed efficienti, il TPL deve garantire elevati livelli di servizio soprattutto in termini di qualità, per saper rispondere alla domanda di mobilità espressa dalle aree urbane: abitanti, pendolari, *city users*, *business men*, turisti.

## 9. La distribuzione delle merci

Una riflessione sulle dinamiche di mobilità nei centri urbani deve prendere in considerazione anche una particolare componente di traffico, quella relativa al trasporto urbano delle merci.

La presenza di attività commerciali, di uffici e, più in generale, di servizi, determina la necessità di rifornire le aree dove queste attività insistono, di beni e servizi merceologici di ogni genere. In questo senso, divengono di vitale importanza per la redditività dei servizi commerciali, le operazioni di consegna e raccolta delle merci soprattutto in seguito all'adozione di provvedimenti di limitazione della circolazione.





L'Amministrazione comunale può intervenire attraverso specifiche politiche di regolamentazione (restrizioni della sosta, finestre orarie di accesso al centro urbano o alla ZTL, piazzole per il carico/scarico, individuazione di specifici percorsi per i veicoli commerciali), di incentivazione (agevolazioni fiscali, forme di sostegno pubblico per la riconversione del parco circolante, incentivi alla realizzazione di centri di raccolta) e di infrastrutturazione (*city logistics*, diffusione sistemi tecnologici per il trasporto delle merci, ampliamento piazzole per il carico/smersione merci).

## 10. L'innovazione tecnologica

L'innovazione tecnologica applicata, sia agli strumenti di gestione della mobilità, sia ai veicoli, costituisce un valido supporto alla mobilità urbana, con particolare riguardo alla gestione dei provvedimenti "restrittivi" adottati (ad es. varchi elettronici, telepedaggio, sistemi di monitoraggio, sistemi per il pagamento della sosta, ecc.).

L'Automobil Club d'Italia è sempre stato molto sensibile alla innovazione tecnologica, investendo e sviluppando tecnologie specifiche che facilitano sia il gestore, ma soprattutto l'utente/automobilista utilizzatore. Tra i diversi dispositivi innovativi appositamente brevettati si ricordano in particolare:

- ° EUROPARK®: sistema di pagamento della sosta con dispositivi elettronici che consentono il pagamento a consuntivo del tempo effettivo di sosta con approssimazione al minuto.
- ° ACITRAFF®: sistema innovativo ed economico di gestione della mobilità, finalizzato al controllo e al monitoraggio dei flussi veicolari in tempo reale (conteggio, classificazione e velocità dei veicoli in transito).
- ° AIRCHECK®: sistema innovativo a basso costo finalizzato al monitoraggio dell'inquinamento atmosferico e acustico (sistema spia per qualità dell'aria, inquinamento acustico, elettromagnetico, dati climatici e nebbia).

## 11. Il *Mobility Management*

Il *Mobility Management* (riferimenti Decreti del Ministero dell'ambiente del 27 marzo 1998 e del 20 dicembre 2000) nasce con l'obiettivo di: decongestionare il traffico, ridurre l'inquinamento "da traffico", abbattere i costi degli incidenti stradali.

Vengono previste le figura del *Mobility Manager* di azienda (aziende con più di 300 dipendenti su una sede o 800 su più sedi) e del *Mobility Manager* di area (ambito comunale o bacini industriali), che mediante il Piano degli Spostamenti Casa-Lavoro (PSCL), rispettivamente di azienda e di area, devono contribuire a limitare l'uso del mezzo privato a favore di mezzi di trasporto usati collettivamente (promuove l'uso di modalità di trasporto ambientalmente sostenibili).

In definitiva l'obiettivo è quello di ricondurre a forme di mobilità più sostenibili e compatibili tutti gli spostamenti (in particolare quelli sistematici, casa-lavoro) che avvengono con mezzo privato. Si agisce sulla ripartizione modale degli spostamenti diminuendo l'uso del mezzo privato a favore di un uso dei mezzi "collettivo".



## 12. Conclusioni

Se si analizza l'evoluzione nel tempo delle filosofie di intervento nel settore della mobilità si evidenziano tre momenti:

- ° *fase 1*: per molti anni per eliminare il non “equilibrio tra domanda di spostamento (desiderio di spostarsi) e offerta (insieme di modalità e mezzi per effettuare lo spostamento), si è provveduto ad aumentare l'offerta di trasporto; a nuova domanda si contrastava con nuova offerta, spesso ottenendo l'effetto contrario (assioma nuova strada/infrastruttura uguale a nuovo traffico).
- ° *fase 2*: successivamente si è passati agli interventi di limitazione/orientamento della domanda di tipo “coercitivo”, introducendo divieti e tariffe di transito e di sosta.
- ° *fase 3*: gli ultimi indirizzi prevedono sempre interventi sulla domanda ma di tipo “consensuale”; si agisce sempre in direzione della domanda (riequilibrio modale in senso “sostenibile” degli spostamenti) non in modo coercitivo ma consensuale (forte coinvolgimento motivazionale alle iniziative di mobilità sostenibile, ad es. attività del *Mobility Manager*).

In conclusione si invita a riflettere su questa considerazione: “Il traffico è un sintomo, è la febbre del problema, la malattia, la causa è, invece, l'organizzazione dl territorio”. Questo perché la mobilità che insiste su un area è direttamente connessa, nonché dipendente, da come sono distribuite e localizzate le residenze e le attività su quest'area.

Ne scaturisce che i provvedimenti di regolamentazione della mobilità, soprattutto se non coordinati e logicamente inseriti in un quadro pianificatorio, non risolvono da soli i problemi dovuti a carenze infrastrutturali.

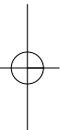
Rimane comunque sottinteso che una serie di provvedimenti coordinati, anche di modesta entità, può comunque contribuire a migliorare la situazione, soprattutto se c'è pianificazione.

Da questa considerazione scaturisce l'importanza della pianificazione. Un'attenta e corretta pianificazione può anche sopperire a carenze infrastrutturali.

È anche fondamentale che nella pianificazione venga tenuta in debito conto la pianificazione del quotidiano. Progettare e realizzare nuove infrastrutture, per tutta una serie di problematiche, può durare molti anni (si pensi alla costruzione di nuove linee metropolitane), ma in questi anni la vita, o meglio la mobilità, continua. Una corretta pianificazione deve quindi considerare tutti gli orizzonti temporali: l'immediato, il breve, il medio e il lungo termine.

## SEZIONE II

### *Documenti commentati*



## EUROPEAN COURT OF JUSTICE

### THIRD CHAMBER – JUDGEMENT OF 3 march 2005

#### Case C-32/03 – I/S Fini H V/SKATTERMINISTERIET

Sixth VAT Directive - Status of taxable person - Right to deduct - Winding up - Direct and immediate link - Transactions forming part of the economic activity as a whole.

Six VAT Directive – Power to recognize the right of deduction – Owns to the national Courts.

*Article 4 (1) to (3) of the Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, as amended by Council Directive 95/7/EC of 10 April 1995, is to be interpreted as meaning that a person who has ceased an economic activity but who, because the lease contains a non-termination clause, continues to pay the rent and charges on the premises used for that activity is to be regarded as a taxable person within the meaning of that article and is entitled to deduct the VAT on the amounts thus paid, provided that there is a direct and immediate link between the payments made and the commercial activity and that the absence of any fraudulent or abusive intent has been established.*

*It is, in any case, a matter for the national court to refuse to allow the right to deduct where it is established, on the basis of objective evidence, that that right is being relied on for fraudulent or abusive ends.*

## CLOSURE OF A BUSINESS ACTIVITY AND DEDUCTION OF VAT\*

Antonio Gay

SUMMARY: 1. Premises - 2. Facts - 3. Recognizing the status of taxable person - 4. Direct and immediate link - 5. Absence of fraudulent or abusive intent - 6. Power of assessment of national Courts.

### 1. Premises

On the request for a preliminary ruling from the *Højesteret* – the Danish Supreme Court – made in the course of the proceedings against a tax assessment and concerning the status of taxable person and the right to deduct VAT (*I/S Fini H v Skat*

\* Translated by Claudia Calogero

*teministeriet*), the European Court of Justice has ruled on the interpretation of Article 4 (1) to (3) of the Sixth Council Directive 77/388/EC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes. In particular, the question referred is whether a person who holds a lease for premises on which he formerly carried out an economic activity and continues to pay the rent relating to these premises but who has now ceased that activity may or may not be regarded as a taxable person.

In the past, issues relating to the right to deduct VAT on goods and services acquired for the purposes of taxable output transactions have been referred to the Court which tends, in principle, to consider as a taxable person whoever has the intention, confirmed by objective evidence, to commence an economic activity. The taxable person has therefore the right to immediately deduct VAT – irrespective of whether he actually carries on the business and even if it does not in fact begin<sup>1</sup>.

There is however some novelty in the present case with respect to previous decisions where the Court of Justice had not yet ruled on the “mirror” situation in which a taxable person has ceased an economic activity yet continues to acquire taxable supplies linked to that activity.

In the present case, in fact, the Court (in line with previous judgements) has concluded that the continuing lease entered into in the normal course of an economic activity indicates the existence of a taxable person and thus gives the right to the partnership concerned to deduct input VAT on the costs incurred, even when output transactions are not made.

The Court has stressed moreover that it is in any event a matter for the national court to ascertain that specific requirements are met: the “direct and immediate link” between the payments made and the commercial activity, and the “absence of any fraudulent or abusive intent”.

## 2. Facts

Fini H I/S is a limited partnership set up in order to operate a restaurant on leased premises. The lease, which was concluded in 1988 for a term of 10 years, was to run until September 1998 with no possibility of termination on either side. The restaurant was closed down in 1993, after which the premises were not used.

Fini H sought to terminate the lease despite its terms but the landlord refused to consent and relied on the absence in the lease of a clause providing for earlier termination.

The landlord would have accepted another tenant replacing Fini H only against the payment of a higher rent. But the only persons interested in taking over the lease were unwilling either to pay such a rent or to agree to Fini H’s terms for taking over the fixtures. On the other hand, Fini H was unwilling to pay the difference between the two rents and in fact continued as tenant until the lease expired.

<sup>1</sup> Judgement of the Court of 14 February 1985, Case C-268/83 *Rompelman*; Judgement of 29 February 1996, Case C110/94 *Inzo*; Judgement of 15 January 1998, Case C37/95 *Ghent Coal Terminal*; Judgement of 21 March 2000, Joined Cases C110/98 to C147/98 *Gabalfrija*; Judgement 8 January 2002, Case C396/98 *Schloßstraße*; Judgement of 8 June 2000, Case C400/98 *Breitsohl*.

During the period from 1993 to 1998, even if it no longer carried an economic activity, Fini H remained registered for VAT and submitted returns setting out deductions of input tax on rent, heating, electricity and the standing telephone charge, all of which continued to be paid in respect of the premises. Since there were no sale and thus no output tax to account for, this resulted in continuous VAT credits and consequently in refunds to Fini H.

In September 1998, however, the regional tax authority decided that the amounts which it had paid out since October 1993 should be recovered and that no payment would be made in respect of the period from April to September 1998. Fini H appealed against that decision and started a long litigation arriving eventually at the *Højesteret*, which referred to the Court for a preliminary ruling under Article 234 of the Treaty.

### 3. Recognizing the status of taxable person

In the course of the proceedings Fini H argued that it derives a right to deduct from the fact that the lease was entered into for the purposes of the commencement and operation of an economic activity<sup>2</sup>.

According to the Danish Government and the Commission of the European Communities, however, where a taxable person no longer exercises an economic activity, the right to deduct ceases from the date on which he ceased that activity or within a reasonable period of brief duration thereafter. It was argued that a taxable person cannot enjoy a right to deduct indefinitely on the basis that, in the past, he carried on an economic activity.

In this connection, it should be observed at the outset that the common system of VAT focuses significantly on the link between the economic activity carried on and the status of taxable person, where this status is strictly dependent on the economic activity. Moreover, the Sixth Directive is characterized by a concept of taxable person, which is traditionally construed very broadly and covers any person who independently carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity<sup>3</sup>.

In the present judgement, the Court has observed that when a taxable person ceases an economic activity, his status cannot come to an end immediately on making the final output transaction. This is what happens, for example, when it is necessary to incur subsequent costs in order to terminate the operation of an economic activity, or to transfer all or a part of the assets to another taxable person. With respect to the latter aspect, the Court has already held in the past<sup>4</sup> that costs incurred in order to transfer all the assets must be

<sup>2</sup> As to the different but “mirror” situation of costs incurred before the taxable activity is actually operated, the European Court of Justice has repeatedly held that preparatory acts must be regarded as economic activities within the meaning of the Sixth Directive (see *inter alia* Case C-268/83 *Rompelman*). Indeed, the common system of VAT gives the right to deduct whatever the purpose or results of economic activities, provided that they are themselves subject in principle to VAT. Entitlement to deduct is retained, even if it is subsequently decided, in view of the results of a profitability study, not to move to the operational phase but to put the company into liquidation, with the result that the economic activity envisaged does not give rise to taxed transactions (see Case C-110/94 *Izxo*).

<sup>3</sup> Article 4(1) of the Sixth Directive 77/388/EEC. Following paragraph 2 specifies the concept of economic activity, which comprises the exploitation of tangible or intangible property for the purpose of obtaining income therefrom on a continuing basis.

<sup>4</sup> See Judgement of the Court of Justice of 22 February 2001, Case C-408/98, *Abbey National*, and Judgement of 29 April 2004, Case C-137/02, *Faxworld*.

regarded as part of the economic activity of the business as a whole and that the person must be recognised as being entitled to deduct, even if no further output transactions are made. On that occasion, the Court observed that any other interpretation would amount to drawing an arbitrary distinction between, on the one hand, expenditure incurred for the purposes of a business before it is actually operated and that incurred during its operation and, on the other hand, the expenditure incurred in order to terminate its operation.

According to the European Court of Justice, those same considerations dictate that transactions such as the payments which Fini H continued to make during the period over which its restaurant business was wound up must be regarded as forming part of the economic activity within the meaning of Article 4 of the Sixth Directive and that relevant tax can be deducted. However, the right to deduct tax under such circumstances remains provided that:

1. there is a direct and immediate link between payments made and the commercial activity;
2. there is no fraudulent or abusive ends.

#### 4. Direct and immediate link

On the first point, the Court held that it is to be established whether an input transaction is part of the cost of making the output in which case there is a direct and immediate link with that transaction<sup>5</sup>.

In the case under examination, it is clear that the restaurant business carried on by Fini H for a certain period of time gave rise to taxable transactions, although these did not occur any longer after the closure of the business. Under such circumstances, according to the Court, Fini H's obligation, arising from a non-termination clause, to continue paying business rent and all the other charges until the normal expiry of the lease could, in principle, be regarded as being directly and immediately linked to the former restaurant business.

Since Fini H entered into the lease in order to have the premises necessary for carrying on its restaurant business and given that the premises were actually used for that business, it must be conceded that partnership's obligation to continue paying the rent and other charges after it had ceased that business was a direct consequence of the carrying on of that business.

The complex of logic and systematic arguments the Court followed to issue the preliminary ruling lead the Court to attach importance to the origin of the right to deduct the tax (determined, in this case, by the entering into a lease agreement for business premises), as subsequent changes in the circumstances do not affect the legitimate determination of this right.

<sup>5</sup> On this point it may be worthwhile to refer to the judgement of 8 June 2000, Case C-98/98, *Midland bank*, where the Court considered the purchases of goods and services as cost components of future output transactions. The question referred to the Court was whether a taxable person making both taxable and exempt transactions could deduct in its entirety VAT paid on general services. In that circumstance, the Court held that VAT could be deducted only in part (through the pro-rata calculation) as those services had a direct and immediate link with the taxable person's business as a whole. The tax could be otherwise deducted in its entirety if the taxable person showed by means of objective evidence that the expenditure involved in the acquisition of such services was part of the various cost components of the output transaction.

In this regard, the wording of Article 17(1) of the Sixth Directive confirms this interpretation by saying that the right to deduct tax *shall arise at the time when the deductible tax becomes chargeable*, without requiring subsequent output transactions to be made<sup>6</sup>. In addition, it is not to understate that although the normal course of a business consists of acquiring supplies (input transactions) and making supplies (output transactions) to other taxable persons or to the final user, in its numerous judgements the Court has confirmed the principle that the right to deduct is retained even when there is no direct link between input and output transactions.<sup>7</sup>

Moving on from this well-established principle, the Court ruled that a person who has ceased an economic activity can be regarded – under some conditions – as a taxable person and is entitled as such to deduct the tax also on the subsequent supplies of goods and services. In the case in point, it is manifest that the Court has intended to determine from the outset an unbreakable link between the input taxable transaction and relevant right to deduct, according to evaluations to be projected<sup>8</sup>. From the foregoing it follows that this right, once acquired, is retained even when the economic activity is ceased, provided that goods and services are originally acquired for the purpose of carrying on an economic activity and have a direct and immediate link to such economic activity.

## 5. Absence of fraudulent or abusive intent

On the second point, the Court has confirmed that the right to deduct VAT must be recognised in so far as its application does not give rise to fraud or abuse. That would be the case, for example, if Fini H, whilst relying on the right to deduct VAT in respect of the payment of rent and charges relating to the period after the cessation of the restaurant business, continued to use the premises previously used as a restaurant for purely private purposes.

On numerous occasions the Court of Justice has held that Community law cannot be relied on for abusive ends. In Case *Kefalas* the issue of the abuse of right played a

<sup>6</sup> It must be observed that Italy transposed Article 17 of the Sixth Directive into national legislation by adopting a different wording with respect to the original text. While Article 17 of the Sixth Directive provides for the right to deduct *in so far as the goods and services are used for the purposes of (his) taxable transactions*, our Article 19, paragraph 1 of Presidential Decree no. 633/1972 refers to *goods and services acquired or imported while carrying on a business, artistic or professional services*. Undoubtedly, the use of such extremely different wordings (“*while carrying on a business*” instead of “*for the purposes of (his) taxable transactions*”) may lead to discrepancies in the uniform application of the Directive. As scholars have poignantly pointed out (see COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale* [Community VAT and domestic VAT], Cedam, 2000, pp 684 and following), in the Italian system the right to deduct is dependent on a link between the transaction and the business, artistic or professional services carried on by the taxable person (so-called principle of “inherence”), to be assessed on a case-by-case basis, and as such this principle conforms to the Community rules only partially. What is significant according to the latter is actually the fact that the acquisition of goods and services is *conducive* to new taxable transactions (so-called principle of “being afferent”), in that making a clear distinction between taxable output transactions and exempt transactions. The different foundation with respect to the Community rule has been mitigated by Legislative Decree no. 313/1997, by which the domestic law-maker restricts the general right to deduct as originally provided for by above Article 19 paragraph 1.

<sup>7</sup> It is typically the case when –under particular circumstances- expenditure is incurred but the intended economic activities are never performed. The Community case-law has repeatedly indicated this principle, for example, when the results of a profitability study did not give sufficient guarantees of profits. See note 2 for a more detailed reference to the most significant judgements on the point.

<sup>8</sup> In this regard, some scholars had already worked out the concept of “prospective destination” of goods and services to transactions that do (or do not) give rise to the right to deduct. A comprehensive reference within the framework of the Sixth Directive can be found in COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Cedam, 2000, p. 699.

core role in order to find a solution to the question referred for preliminary ruling, where the Court ruled that Community law does not preclude national courts from applying a provision of national law in order to assess whether a right arising from a provision of Community law is being exercised abusively<sup>9</sup>.

It would be a case of abuse – against the spirit of Community law on VAT – when, for example, the person concerned, on the pretext of intending to pursue an economic activity, in fact sought to acquire as his private assets goods in respect of which a deduction could be made. In such cases, the Court<sup>10</sup> has held that the tax authorities are entitled to demand, with retrospective effect, repayment of the amounts deducted on the basis of false returns<sup>11</sup>.

Again on the issue of fraudulent or abusive circumstances, the case-law gives prominence to the principle that the right to deduct remains in existence where “*circumstances beyond the control of the taxable person*” have prevented him from using the goods or services giving rise to deduction for the needs of his taxable transactions<sup>12</sup>.

Some scholars<sup>13</sup> have however criticised the value placed by the Court on the motive of the person concerned as a way of identifying non-fraudulent cases, as this criteria is not sufficiently reliable and, in general, can be only applied subjectively.

## 6. Power of assessment of national Courts

Finally, in the present case, the Court has held that it is a matter for the national court to assess if the case complies with the Community law principle. In the light of objective evidence of abuse, the national court could refuse to allow the right to deduct

<sup>9</sup> Judgement of the Court of Justice of 12 May 1998, Case C-367/96, *Kefalas*. The question submitted to the Court concerned whether a shareholder may rely on a Community Directive (Article 25(1) of the Second Council Directive 77/91/EEC) on companies, in order to invalidate the increase in capital that was not decided upon by the general meeting. In the case in point, the increase in capital and the subsequent conversion of debt into equity of the company, which was in serious financial difficulties, had been effected under the administrative procedure as provided for by domestic legislation, in order to secure the economic value of the shareholders' equity. In that regard, the Court has held that it is a matter for the national court to assess, on the basis of sufficient telling evidence, whether, by abusively exercising his right arising from a provision of Community law, the shareholder has brought an action to invalidate an increase in capital in order to seek and derive, to the detriment of the company, an improper advantage, manifestly contrary to the objective of that provision. However, the assessment of the exercise of a right by national courts cannot prejudice the full effect and uniform application of Community law in the Member States. Same conclusions are drawn by the Court in an analogous case based on the same arguments of the referred judgement (see Court of Justice 23 March 2000, Case C-373/97, *Diamantis*).

<sup>10</sup> See arguments of the Court of Justice in Case *Inzo*, as already referred in note.

<sup>11</sup> This statement might lead to the belief that a general anti-avoidance clause is recognised within the Community law.

<sup>12</sup> See Court of Justice Case *Ghent Coal Terminal*. In the case under examination, the Court held that there was no risk of fraud or abuse capable of justifying subsequent repayment. The Court has drawn similar conclusions with respect to similar cases, where it has held that in the absence of fraud or abuse, the principle of VAT neutrality requires that the right to deduct, once acquired, is retained even if the taxable person has been unable to use the goods or services which gave rise to a deduction in the context of taxable transactions “*by reason of circumstances beyond his control*” (Cases *Breitshol e Schloßstraße*).

<sup>13</sup> See TASSANI, *Attività economiche preparatorie e detrazione Iva* [Preparatory economic acts and VAT deduction], in Di Pietro (edited by), *Lo Stato della fiscalità nell'Unione Europea* [Taxation in the European Union], 2003, where the solution of considering the “*circumstances beyond the control*” of the taxable person is deemed to involve difficulties in interpretation, in particular “*per quelle ipotesi in cui il mancato avvio della fase di gestione è legato ad una diversa opzione imprenditoriale del soggetto che abbandona il proprio progetto economico*” (for cases where the fact that a business did not move to the operational phase is connected to the different business option of the person concerned to give up his economic project).

and demand with retrospective effect repayments of the amounts unduly deducted. Referring to the power of national courts, the Court wished to emphasize in fact the principle of “direct effect” of Community law within the Member States, giving the national courts the power of not applying the domestic rule and, instead, directly applying the precepts contained in Directives. This principle is founded on a solid established case-law<sup>14</sup> and has been absorbed also by national courts<sup>15</sup>, even if after animated debates<sup>16</sup>.

Essentially, it is now uncontroversial that Community rules are binding when they are clear, precise and not subject either to conditions or discretionary powers of States or Community institutions. If they are not implemented, they impose to disapply contrasting national rules. Therefore, under specific conditions, Community rules - including Directives - must be considered as immediately conferring rights that can be directly protected in front of national courts<sup>17</sup>.

Moreover, it is worthwhile to stress that such effects occur also in the event of late or inexact transposition of a Community Directive, which covers any breach by Member State<sup>18</sup>.

In this connection, it is possible that rules stemming from different sources and not perfectly in line with one another may give rise to problems of consistency within national systems. The very existence of national rules that do not conform to Community law ignites litigation between State and individuals resulting in questions referred for preliminary ruling to the Court of Justice. It has been pointed out<sup>19</sup> that this mechanism has been used very often in the matter of Community VAT because

<sup>14</sup> Among others, see Judgement of the Court of Justice of 5 February 1963, Case 26/62, *Van Gend en Loos*; Judgement of 14 July 1971, no. 10/71, *Muller*; Judgement of 4 December 1974, no. 41/74, *Van Duyn*; Judgement of 22 June 1989, no. 103/88, *Fratelli Costanzo*.

<sup>15</sup> In the evolution of the principle of direct effect the judgement of the Italian Constitutional Court of 8 June 1984, no.170, *Granital v Amministrazione delle Finanze* is a significant point of reference, from which the Court changed from a traditionally restrictive trend and started to advance to the Community law by recognizing its supremacy over national law. The principle was applied, however, through a judgement assessing the constitutional legitimacy of the domestic rule on the basis that article 11 of Constitution was infringed. In the judgement of 7-11 October 1994, no.384, *Presidenza del Consiglio dei ministri. v. Regione Umbria*, the Constitutional Court changed its tendency again and welcomed the judgements of the Court of Justice more decisively in recognizing, for the first time, that national courts can apply Community law directly and immediately, when domestic law is not compatible with it. With reference to the relationship between Community law and national law reference must be made to the recent judgement of the Italian Supreme Court of 10 December 2002, no. 17564, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2003, p. 203, commented by ARDOLINO, *La forza e valore delle decisioni della Commissione CE tra efficacia diretta e riserva di legge* [The force and value of EU Commission's decisions as between direct effect and statutory reserve]. In this judgement, the Supreme Court has indicated conditions and requirements under which a Commission's negative decision on State aid may be considered to have direct effect within the Community system.

<sup>16</sup> The main contrasts between the Court of Justice and the Italian Supreme Court hinge on how Community and domestic law should coexist, hanging between the theory of integration (monism) and independency of systems (dualism), as well as on the principle of “riserva di legge” (statutory reserve) stated in article 23 of Italian Constitution.

<sup>17</sup> For a thorough analysis of the supremacy of Community law and direct effect of directives within the Italian tax system, refer to MELIS - MICELI, *L'interpretazione nelle sentenze della C. giust. CE* [The interpretation of judgements of the EU Court of Justice], in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana* [Effects of Community directives on Italian tax law], in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1990 no.3.

<sup>18</sup> A Member State infringes Community law when the directive has not been transposed or has been transposed into national provisions that are inconsistent or even contrasting with the directive itself. In both cases, Community rules are directly applicable in relationships between a Member State and its citizens, when they are clear, precise and unconditional (so-called “vertical effect” of directives).

<sup>19</sup> See *supra* MELIS - MICELI, p. 177.

VAT Directives are considered as “detailed”, because the tax authority is considered as an essential party of tax relationship, and, finally, because the Court’s judgements on the questions referred for preliminary ruling are almost decisive with respect to pending national litigations.

It has been observed above<sup>20</sup> that the Italian law-maker has also transposed the Sixth Directive into our legal system by using some wording that is not perfectly consistent with the content of the Directive. Emblematic is the concept of right to deduct, where domestic law presupposes that the right must be linked to the economic activity performed (principle of “inherence”) and Community law requires that the right to deduct is linked to the goods or services used *for the purposes of taxable transactions* (principle of “being afferent”). Moreover, it is to point out that such asymmetry between domestic and Community law is not certainly immaterial under the aspect of substantial interpretation as it may lead domestic institutions – in particular the administration – to act out of line with Community law. As some scholars have emphasized<sup>21</sup>, although it is now uncontroversial that Community law outranks the domestic law in the hierarchy of legal norms and, under certain conditions, is directly applicable within our legal system, in practice such supremacy of Community law hardly produces its full and immediate effects.

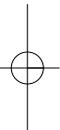
The difficult coexistence of domestic and Community law can be partially explained by the different significance traditionally given to the Court interpretations. Often, especially in tax matters, the precepts stated by the Court in its rulings appear to go beyond the limits as recognized in domestic systems. As a consequence, interpretation applied “vertically” only to the taxpayer bringing the action is always “horizontally” not applied to the other taxpayers. Let us think, for example, of the possibility of considering a sort of *general anti-avoidance rule* as implicitly provided for within the Community VAT system, which – even if it has never been codified – could be founded on the various references the Court of Justice has made to the principle that Community tax law cannot be relied on for abusive ends<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> See note no. 6.

<sup>21</sup> For a more thorough analysis of adaptation of domestic law to Community law refer to SELICATO, *L'adattamento del diritto interno al diritto comunitario quale fattore discriminante nella politica aziendale* [Adaptation of domestic law to Community law as a discriminating factor in business policy], in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 1999 no.1, pp. 216 and following, where the author points out the complex procedure to be followed in not applying the domestic rule and summarizes the debate in progress concerning the obligation of the administration to annul the taxing Act if it is found to be inconsistent with Community law.

<sup>22</sup> It is manifest, however, that in the domestic system the application of this principle would find a strong hindrance in practice because of the principle of “*riserva di legge*” (statutory reserve) indicated in article 23 of Italian Constitution, according to which no personal performance or payment may be imposed other than by law. Even if a broad meaning is given to the phrase *other than by law* so as to cover any act having the force of law, including those issued by bodies other than the State (for example, Community law or international law), it is to question whether and to what extent interpretation judgements of the Court can alter the genetics of our legal system. In fact, while *common law* systems consider precedents as a standard of reference in case-law, our tax legal system relies on a strict hierarchy of legal norms, on the principle of “*intime conviction*” (free evaluation of the evidence by the judge) on the basis of facts and on the prohibition of analogical reasoning. Moreover, where the national law-maker intended to adopt anti-avoidance rules, he did it expressly without resorting to general clauses of dubious constitutional legitimacy. In VAT matters it is the case, for example, of article 19-bis-1 of Presidential Decree no. 633/1972, which provides for specific deduction brackets with regard to particular expenses (goods supposed to be used promiscuously, such as cars or mobile telephones, hotel or agency costs). In the light of these considerations and waiting for desirable positions by authoritative scholars, it must therefore be admitted that there are some legitimate perplexities that in VAT matters national courts can directly apply the general anti-avoidance clause the Court of Justice has repeatedly invoked.

The possible existence of a general anti-avoidance clause in Community VAT law that can be applied directly by national courts (and administration as well) would result in fact in directly analogous rules even in national systems where - as the Italian one - such a clause does not exist, and neither are these systems predisposed to introduce one.



## Corte di giustizia delle Comunità europee

### SEZIONE TERZA – SENTENZA 3 MARZO 2005

#### CAUSA C-32/03 – I/S FINI H C/ SKATTEMINISTERIET

Sesta direttiva IVA – Qualifica di soggetto passivo – Diritto alla detrazione dell'imposta dopo la cessazione dell'attività economica – Riconoscimento – Condizioni

Sesta Direttiva IVA – Potere di indagine sulla spettanza del diritto alla detrazione – Compete al giudice nazionale

*L'art. 4, nn. 1-3 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE 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, come modificata con Direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, n. 95/7/CE, deve essere interpretato nel senso che una persona, che ha cessato un'attività commerciale ma che continua a pagare il canone di affitto e gli oneri inerenti al locale che è servito per tale attività in ragione del fatto che il contratto di affitto contiene una clausola di divieto di recesso, è considerata soggetto passivo ai sensi di tale articolo e può detrarre l'IVA sugli importi così pagati, in quanto esista un nesso diretto ed immediato tra i pagamenti effettuati e l'attività commerciale e sia dimostrata l'assenza di intento fraudolento o abusivo.*

*Spetta comunque al giudice nazionale negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo.*

## CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ ECONOMICA E DETRAZIONE D'IMPOSTA NELL'IVA

Antonio Gay

**SOMMARIO:** 1. Premessa - 2. Il fatto - 3. Il riconoscimento della soggettività passiva - 4. Il nesso diretto ed immediato - 5. L'assenza di un impedimento fraudolento o abusivo - 6. Il potere di sindacato del giudice nazionale.

### 1. Premessa

Su domanda di pronuncia pregiudiziale promossa dall'Højesteret - la Corte di casazione danese - nel corso di un procedimento che scaturiva dall'opposizione verso un accertamento tributario dell'amministrazione finanziaria in materia di soggettività passiva e detraibilità dell'Iva (I/S Fini H vs Skatteministeriet), la Corte si pronuncia sull'interpretazione da attribuire all'art. 4, nn. 1-3 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle imposte sulla cifra di affari, con particolare riferimento alla possibilità di qualificare come soggetto passivo

d'imposta un soggetto che ha concluso un contratto di locazione relativo a locali in cui svolgeva in precedenza un'attività economica e di cui continua a corrispondere i canoni periodici, pur avendo, nel frattempo, cessato l'attività.

Già in passato la Corte era stata chiamata ad esaminare questioni relative alla detrazione dell'Iva sui beni e servizi acquistati allo scopo di svolgere operazioni attive soggette al tributo, orientandosi, in via di principio, nel senso di considerare soggetto passivo - titolare del diritto di dedurre immediatamente l'Iva - chiunque manifesti l'intenzione, corroborata da elementi oggettivi, di iniziare un'attività economica, indipendentemente dall'effettivo esercizio della stessa e addirittura senza bisogno che essa abbia effettivamente inizio<sup>1</sup>.

La causa in argomento presenta, tuttavia, un elemento di novità rispetto alle decisioni precedenti rappresentato dal fatto che la Corte di giustizia non si era ancora pronunciata sulla situazione (speculare rispetto a quelle esaminate in precedenza) in cui un soggetto passivo che ha cessato un'attività economica continua ad acquisire forniture tassabili connesse con lo svolgimento di tale attività.

Nel caso in esame la Corte, rimanendo nel solco delle pronunce precedenti, è giunta alla conclusione di considerare sintomo dell'esistenza della soggettività passiva la prosecuzione di un contratto di locazione concluso nel periodo di normale esercizio dell'attività economica, legittimando la società in causa a detrarre l'Iva pagata a monte sulle spese sostenute anche in assenza, a valle, di operazioni attive.

La Corte ha inoltre sottolineato che spetta comunque al giudice nazionale ogni valutazione relativa alla sussistenza di specifici presupposti quali il "nesso diretto ed immediato" tra i pagamenti effettuati e l'attività commerciale e "l'assenza di un intento fraudolento o abusivo".

## 2. Il fatto

La società I/S Fini H era una società in accomandita creata per gestire un ristorante in locali presi in affitto. Il contratto d'affitto, stipulato nel 1988 e della durata di dieci anni, doveva produrre effetti fino al settembre 1998, senza che nessuna delle due parti avesse diritto di recesso. La società cessava la propria attività nel 1993, e in seguito i locali rimasero inutilizzati.

Nonostante quanto stabilito, la Fini H tentò di recedere anticipatamente dal contratto, ma il locatore si oppose avvalendosi dell'assenza di una clausola che lo consentisse.

Il locatore avrebbe anche accettato un altro locatario in sostituzione della Fini H, ma solo dietro pagamento di un affitto più elevato. Tuttavia, gli unici interessati a subentrare nella locazione non erano disposti a pagare tale affitto né ad accettare le condizioni poste della Fini H per rilevare le attrezzature. D'altra parte, quest'ultima non era disposta a pagare la differenza tra i due affitti e continuava nel contratto di locazione fino alla scadenza del medesimo.

<sup>1</sup> Sentenza della Corte 14 febbraio 1985, causa 268/83, *Rompelman*; sentenza 29 febbraio 1996, causa C110/94, *Inzo*; sentenza 15 gennaio 1998, causa C37/95, *Ghent Coal Terminal*; sentenza 21 marzo 2000, cause riunite da C110/98 a C147/98, *Gabalfrija*; sentenza 8 giugno 2002, causa C396/98, *Schloßstraße*; sentenza 8 giugno 2000, causa C400/98, *Breitsohl*.

Dal 1993 al 1998 la Fini H, pur non esercitando alcuna attività economica, continuò a restare iscritta ai fini dell'IVA e a presentare le dichiarazioni dei redditi, portando in detrazione l'imposta pagata a monte sul canone di locazione, sul riscaldamento, sull'elettricità e sul canone fisso del telefono, che continuavano a essere pagati per i locali. Poiché non vi erano vendite e quindi nessuna imposta a valle da dichiarare, tale comportamento dava origine a continui crediti Iva e si risolveva in rimborsi in favore della società.

Tuttavia, nel settembre 1998, l'autorità tributaria regionale stabilì che le somme che aveva pagato dall'ottobre 1993 dovevano essere recuperate e che non sarebbe stato effettuato alcun pagamento con riferimento al periodo compreso tra l'aprile e il settembre 1998. La società si oppose ed avviò un lungo iter contenzioso che giunse, infine, dinanzi all'Højesteret che ha sollevato la questione pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 CE.

### 3. Il riconoscimento della soggettività passiva

Nel corso del giudizio la società Fini H ha sostenuto di essere titolare del diritto alla detrazione poiché il contratto di locazione è stato concluso allo scopo di avviare e di esercitare un'attività economica<sup>2</sup>.

Secondo il Governo danese e la Commissione delle Comunità europee, invece, se un soggetto passivo non esercita più attività economiche non può più essergli riconosciuto il diritto alla detrazione da quando tale attività è cessata, ovvero dopo un ragionevole periodo di breve durata. Un soggetto passivo, è stato sostenuto, non può beneficiare a tempo indefinito del diritto alla detrazione per il solo fatto di aver esercitato un'attività economica in passato.

Al riguardo, occorre preliminarmente osservare che nel sistema comunitario dell'Iva assume una significativa rilevanza il collegamento tra attività economica esercitata e soggettività passiva rispetto al tributo, ove quest'ultima si colloca in una relazione di stretta dipendenza dalla prima. La sesta direttiva, peraltro, si caratterizza per una nozione di soggetto passivo a cui viene tradizionalmente attribuita una notevole estensione, arrivando a comprendere tutti i soggetti che esercitano un'attività economica, in modo indipendente ed in qualsiasi luogo, a prescindere dallo scopo e dai risultati conseguiti<sup>3</sup>.

Nella sentenza *de quo*, la Corte ha osservato che, quando un soggetto passivo termina un'attività economica, la sua qualità di soggetto passivo non può evidentemente cessare con la sua ultima operazione a valle. È ciò che accade, ad esempio, nel caso in cui sia necessario sostenere ulteriori spese per concludere lo svolgimento dell'attività economica, ovvero per trasferire la totalità o parte di beni di un'impresa ad un altro sog-

<sup>2</sup> Sotto il diverso ma speculare profilo della rilevanza fiscale degli oneri sostenuti prima dell'inizio dell'attività economica soggetta ad Iva, la stessa Corte di giustizia si è più volte pronunciata nel senso di considerare attività economica ai sensi della sesta direttiva anche le attività preparatorie (cfr., *inter alia*, C. giust. CE causa 268/83, sentenza *Rompelman*). Nel sistema comune dell'IVA il beneficio della detrazione, infatti, è indipendente dallo scopo e dai risultati di un'attività economica, essendo sufficiente che questa sia, in linea di principio, di per sé soggetta al tributo. Tale detrazione rimane acquisita anche se, successivamente, si è deciso, in considerazione dei risultati di studio sulle redditività, di non passare alla fase operativa e di mettere la società in liquidazione, di modo che l'attività economica prevista non dia luogo ad operazioni soggette ad imposta (cfr. C. giust. CE, causa C-110/94, sentenza *Inzo*).

<sup>3</sup> Art. 4, comma 1°, Direttiva n. 77/388/CEE. Il successivo comma 2° delinea ulteriormente la nozione di attività economica, consistente nello sfruttamento di un bene materiale o immateriale al fine di ricavarne introiti di una certa stabilità.

getto passivo. In relazione a questo secondo aspetto, il giudice comunitario si era già pronunciato in passato<sup>4</sup> nel senso di considerare inerenti al complesso dell'attività economica dell'impresa i costi del trasferimento di una universalità di beni, riconoscendo il diritto alla detrazione anche in assenza di successive operazioni attive. Con ogni altra interpretazione, ha osservato la Corte in quella circostanza, si procederebbe ad una arbitraria distinzione tra, da una parte, le spese effettuate per le esigenze di un'impresa prima dell'esercizio effettivo di quest'ultima e quelle effettuate durante il detto esercizio, e, dall'altra, le spese effettuate per porre fine a tale esercizio.

Tali considerazioni, ad avviso della Corte, impongono che operazioni, come i pagamenti che la Fini H ha dovuto continuare ad effettuare durante il periodo di liquidazione, debbano essere considerate attività economiche ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva e che l'imposta ad esse relativa possa essere portata in detrazione. Tuttavia, la possibilità di beneficiare in siffatte circostanze del diritto alla detrazione deve essere in ogni caso subordinata alla verifica di due specifiche condizioni:

1. l'esistenza di un nesso diretto ed immediato tra i pagamenti effettuati e l'attività commerciale;
2. l'assenza di un intento fraudolento o abusivo.

#### 4. Il nesso diretto ed immediato

Per quanto attiene il primo aspetto, la Corte ha osservato che è rilevante stabilire se l'operazione a monte è una componente del costo di un'operazione tassabile a valle e presenta quindi un nesso immediato e diretto con tale transazione<sup>5</sup>.

Nella fattispecie, è pacifico che l'attività di ristorazione esercitata dalla Fini H per un certo periodo di tempo abbia dato luogo ad operazioni imponibili, sebbene tali operazioni non si siano più verificate in seguito alla cessazione dell'attività commerciale. In tale circostanza, a parere della Corte, l'obbligo della Fini H di continuare a pagare fino alla normale conclusione del contratto i canoni di affitto commerciale e tutti gli oneri accessori in ragione di una esplicita clausola di divieto di recesso, potrebbe, in linea di principio, essere considerato direttamente e immediatamente connesso con l'attività di ristorazione a suo tempo condotta.

Infatti, nella misura in cui il contratto di affitto è stato concluso per poter disporre di un locale necessario all'esercizio dell'impresa e tenuto conto del fatto che il locale è stato destinato effettivamente a tale scopo, si deve riconoscere che l'obbligo che la società aveva di continuare a pagare il canone di affitto e gli altri oneri dopo la cessazione dell'attività di ristorazione deriva direttamente dall'esercizio dell'attività stessa.

<sup>4</sup> Cfr. C. giust. CE sentenza 22 febbraio 2001, causa C-408/98, *Abbey National*, e sentenza 29 aprile 2004, causa C-137/02, *Faxworld*.

<sup>5</sup> Sul punto vale la pena richiamare quanto enunciato nella sentenza 8 giugno 2000, causa C-98/98, *Midland bank*, laddove il giudice comunitario ha attribuito rilevanza agli acquisti di beni e servizi in quanto elementi costitutivi di costo di future operazioni attive. Il caso sottoposto al sindacato della Corte verteva sulla possibilità per un soggetto passivo, il quale effettua sia operazioni imponibili che esenti dall'imposta, di dedurre integralmente l'Iva pagata sull'acquisizione di servizi generali. Nella circostanza, la Corte ha ritenuto l'Iva soltanto parzialmente detraibile (attraverso il meccanismo del pro-rata) in quanto tali servizi presentano un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività del soggetto passivo. Diversamente, l'imposta sarebbe interamente deducibile nel caso in cui il soggetto passivo dimostrasse, con elementi oggettivi, che le spese relative a beni o a servizi costituiscono parte del costo di un'operazione imponibile.

Il complesso delle argomentazioni logico sistematiche addotte dal giudice comunitario per risolvere la questione pregiudiziale inducono, pertanto, ad attribuire rilievo all'origine dell'insorgenza del diritto a detrarre l'imposta (che si manifesta nell'atto di stipulare un contratto di affitto di un locale strumentale), a nulla rilevando sulla legittima acquisizione di tale diritto eventuali modifiche successivamente intervenute.

Al riguardo, la formulazione letterale dell'art. 17 comma 1° della sesta direttiva, lascia pochi dubbi in proposito affermando che il diritto alla detrazione del tributo spetta *non appena l'imposta è divenuta esigibile*, senza peraltro richiedere il successivo svolgimento di operazioni attive<sup>6</sup>. Sul punto non va sottaciuto, altresì, che, sebbene il collegamento tra acquisizione di beni e servizi (operazioni a monte) e successiva cessione o prestazione ad altri soggetti passivi o al consumatore finale (operazioni a valle) rappresenti la condizione di normale svolgimento di qualsiasi attività economica, in numerose circostanze il Collegio comunitario ha ribadito il principio per cui il diritto alla detrazione spetta anche laddove non sussista tale diretta correlazione tra operazioni attive e operazioni passive<sup>7</sup>.

Muovendo da tale principio ormai consolidato, la Corte è giunta a sostenere che una società che non svolge più alcuna attività economica è - a talune condizioni - qualificabile come soggetto passivo e legittimata in quanto tale ad esercitare il diritto alla detrazione anche sulle forniture successive di beni e servizi. Nel caso di specie, è evidente come la Corte abbia inteso determinare già *ab origine* un collegamento inscindibile tra l'operazione tassabile a monte ed il relativo diritto a detrarre il tributo, secondo valutazioni da proiettare in prospettiva<sup>8</sup>. Dalle considerazioni finora esposte discende che tale diritto, una volta acquisito, rimane in capo al soggetto persino qualora l'attività economica sia cessata, purché i beni e servizi acquisiti siano originariamente afferenti allo svolgimento di un'attività economica e manifestino con essa un nesso diretto ed immediato.

<sup>6</sup> Nel contesto nazionale italiano, va sottolineata la diversa formulazione dell'art. 19, comma 1°, del D.P.R. n. 633/1972, così come recepito dal nostro ordinamento giuridico, rispetto al testo originale di cui all'art. 17 della sesta direttiva Iva. Mentre quest'ultima fa riferimento alla possibilità di detrazione *nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta*, la nostra disciplina interna allude, invece, ai *beni/servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione*. L'utilizzo di espressioni così profondamente differenti fra loro ("nell'esercizio di impresa..." in vece di "ai fini di operazioni soggette") è senz'altro suscettibile di generare distorsioni nell'uniforme applicazione della direttiva. È stato puntualmente rilevato in dottrina (cfr. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Cedam, 2000, pagg. 684 e ss.) come l'ordinamento nazionale abbia subordinato il diritto alla detrazione all'esistenza di un rapporto di *inerenza* dell'operazione all'esercizio dell'attività imprenditoriale, artistica o professionale del soggetto, secondo un giudizio da esprimere caso per caso, e come tale principio sia solo parzialmente conforme ai corrispondenti precetti comunitari. Per questi ultimi, infatti, ciò che rileva è l'*afferenza* dell'acquisto allo svolgimento di future operazioni soggette ad imposta, operando, dunque, una precisa distinzione tra operazioni attive imponibili e quelle escluse dall'applicazione del tributo. La differente impostazione riscontrata nelle due norme è stata soltanto mitigata dal D.L.vo n. 313/1997, con cui il legislatore nazionale si è preoccupato di limitare il diritto generalizzato alla detrazione originariamente previsto dal comma 1° dell'art. 19.

<sup>7</sup> Emblematico è il caso in cui, sulla base di particolari circostanze, a fronte del sostenimento di spese non corrisponda lo svolgimento di alcuna successiva attività economica vera e propria. L'enunciazione di tale principio è piuttosto ricorrente nella giurisprudenza comunitaria, laddove, ad esempio, l'esito di uno studio di fattibilità economica non abbia oggettivamente fornito sufficienti garanzie di futura redditività. Per un puntuale riferimento alle pronunce più significative rinviamo a quanto già riportato nella nota n. 2.

<sup>8</sup> Al riguardo, parte della dottrina aveva già enucleato una nozione di "destinazione prospettica" dei beni e servizi ad operazioni che conferiscono (o meno) il diritto alla detrazione d'imposta. Una esauriente ricostruzione di essa nel quadro della sesta direttiva è rinvenibile in COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Cedam, 2000, pag. 699.

## 5. L'assenza di un intendimento fraudolento o abusivo

In relazione al secondo profilo, invece, il giudice comunitario ha riconosciuto che il diritto alla detrazione del tributo deve essere riconosciuto laddove la sua messa in atto non dia luogo a situazioni fraudolente o abusive. Nel caso di specie, ciò si verificherebbe, ad esempio, nel caso in cui la Fini H, pur avvalendosi del diritto a detrazione dell'Iva per il pagamento dei canoni di affitto e degli oneri inerenti al periodo successivo alla cessazione dell'attività di ristorazione, continuasse a utilizzare il locale in precedenza destinato alla ristorazione a fini puramente privati.

Il principio di carattere generale secondo cui non è possibile avvalersi abusivamente del diritto comunitario è stato sostenuto dalla Corte di giustizia in più occasioni. Nella sentenza *Kefalas* il tema dell'abuso del diritto ha assunto una rilevanza centrale ai fini della soluzione del quesito pregiudiziale, avendo la Corte affermato che l'ordinamento comunitario non osta a che il giudice nazionale verifichi, sulla base di una norma nazionale, se un diritto derivante da una disposizione comunitaria venga esercitato in maniera fraudolenta<sup>9</sup>.

Integrerebbe, ad esempio, una fattispecie di abuso - che tradisce lo spirito della disciplina dettata in materia di Iva comunitaria - il comportamento di un soggetto che ha finto di voler avviare un'attività economica, ma in realtà ha cercato di far entrare nel suo patrimonio privato beni che potevano costituire oggetto di una detrazione. In tali ipotesi, ha sostenuto la Corte<sup>10</sup>, l'amministrazione fiscale può chiedere, con effetto retroattivo, la ripetizione delle detrazioni concesse sulla base di false dichiarazioni<sup>11</sup>.

Sempre in tema di circostanze fraudolente o abusive, ha assunto una certa rilevanza nella giurisprudenza della Corte il principio per cui il diritto alla detrazione dell'imposta spetta allorché "*circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo*" gli hanno impedito di utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione per le esigenze delle sue operazioni imponibili<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> Sentenza C. giust. CE 12 maggio 1998, causa C367/96, *Kefalas*. Il caso sottoposto al vaglio della Corte verteva sulla possibilità da parte di un azionista di invocare il contenuto di una direttiva comunitaria (seconda direttiva 77/91, art. 25 n. 1) in materia di diritto societario al fine di invalidare l'aumento del capitale sociale deliberato senza l'approvazione dell'assemblea. Nella fattispecie, la delibera di aumento del capitale sociale e la successiva conversione delle azioni della società, la quale si trovava in stato di grave dissesto finanziario, era stato predisposto in via amministrativa, nel rispetto delle norme di diritto interno, proprio al fine di salvaguardare l'integrità del patrimonio sociale. Al riguardo, la Corte ha osservato che spetta al giudice nazionale verificare, in presenza di indizi gravi e sufficienti, se l'azionista, avvalendosi abusivamente del diritto comunitario, abbia tentato un'azione di dichiarazione d'invalidità dell'aumento del capitale per ottenere, a danno della società, vantaggi illeciti e palesemente estranei all'obiettivo della direttiva comunitaria. La valutazione sull'esercizio del diritto spettante al giudice nazionale, tuttavia, non può pregiudicare la piena efficacia delle disposizioni comunitarie e l'uniformità di applicazione negli Stati membri. Alle medesime conclusioni giunge la Corte in analogo giudizio fondato sugli stessi motivi della richiamata sentenza (cfr. C. giust. CE 23 marzo 2000, causa C-373/97, *Diamantis*).

<sup>10</sup> Così la C. giust. CE nelle motivazioni della sentenza *Inzo*, già in precedenza richiamata in nota.

<sup>11</sup> Tale affermazione potrebbe indurre a ritenere che sia implicitamente riconosciuta all'interno dell'ordinamento comunitario una clausola generale antielusione.

<sup>12</sup> Così la C. giust. CE nella causa *Ghent Coal Terminal*. Secondo la Corte, non sussisteva, nel caso in esame, alcun rischio di frode o di abuso che potesse giustificare un successivo rimborso. Ad analoghe conclusioni è pervenuta la Corte in relazione a fattispecie similari, laddove si è sostenuto che in assenza di circostanze fraudolente o abusive, il principio di neutralità dell'Iva richiede che il diritto a detrazione, una volta sorto, resta acquisito anche qualora il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili "*a causa di circostanze estranee alla sua volontà*" (Sentenze *Breitshol* e *Schloßstraße*).



Taluni Autori<sup>13</sup> hanno, tuttavia, criticato il valore attribuito dalla Corte alla sfera di volontà del soggetto in chiave ricognitiva delle fattispecie non fraudolente, in quanto criterio non sufficientemente affidabile e tendenzialmente suscettibile di una certa applicazione discrezionale.

## 6. Il potere di sindacato del giudice nazionale

Nella sentenza in commento, infine, la Corte attribuisce il potere di sindacare la conformità tra caso concreto e principio comunitario al giudice nazionale, il quale ben potrebbe, alla luce di obiettivi elementi di abuso, negare il beneficio e disporre con effetto retroattivo il recupero a tassazione delle imposte indebitamente detratte.

Attraverso il richiamo alle competenze del giudice nazionale, il Collegio comunitario ha di fatto voluto ribadire il principio della "efficacia diretta" della normativa comunitaria all'interno degli Stati membri, conferendo ai giudici nazionali il potere di non applicare la disposizione di diritto interno e di dare, invece, diretta applicazione ai precetti contenuti nella direttiva. Tale principio trova fondamento in una consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia<sup>14</sup> ed è stato assorbito, in tempi più recenti e non senza accesi confronti<sup>15</sup>, anche dagli organi giurisdizionali nazionali<sup>16</sup>.

In sostanza, è ormai pacifico che le norme comunitarie, ove siano chiare, precise e non sottoposte a condizioni, né al potere discrezionale degli Stati o delle Istituzioni comunitarie, hanno carattere cogente imponendo, se non attuate, la disapplicazione delle disposizioni nazionali ad esse contrarie. In presenza di specifici requisiti, dunque, le norme comunitarie - comprese le direttive - devono essere considerate come immediatamente costitutive di situazioni giuridiche soggettive direttamente tutelabili dinanzi al giudice interno<sup>17</sup>.

<sup>13</sup> Cfr. TASSANI, *Attività economiche preparatorie e detrazione Iva*, in DI PIETRO (a cura di), *Lo Stato della fiscalità nell'Unione Europea*, 2003, secondo cui la soluzione di esprimersi circa le "circostanze estranee alla volontà" del soggetto passivo può rivelarsi foriera di difficoltà interpretative, specialmente "per quelle ipotesi in cui il mancato avvio della fase di gestione è legato ad una diversa opzione imprenditoriale del soggetto che abbandona il proprio progetto economico".

<sup>14</sup> Tra le altre, cfr. sentenza C. giust. CE 5 febbraio 1963, causa 26/62, *Van Gend en Loos*; sentenza 14 luglio 1971, n. 10/71, *Muller*; sentenza 4 dicembre 1974, n. 41/74, *Van Duyn*; sentenza 22 giugno 1989, n. 103/88, *Fratelli Costanzo*.

<sup>15</sup> I punti di principale attrito tra C. giust. CE e Corte di cassazione ruotano essenzialmente attorno alla natura dei rapporti in essere tra gli ordinamenti comunitario e nazionale, in bilico tra teoria dell'integrazione (tesi monista) ed autonomia degli apparati (tesi dualista), nonché sul principio della riserva di legge sancito dall'art. 23 della Costituzione italiana.

<sup>16</sup> Nell'evoluzione giurisprudenziale del principio della diretta applicabilità costituisce un significativo riferimento la sentenza Corte cost. 8 giugno 1984, n.170, *Granital c. Amministrazione delle Finanze*, dove, ribaltando un orientamento tradizionalmente restrittivo, la Corte ha cominciato ad aprirsi al diritto comunitario riconoscendone la superiorità sulle norme ordinarie di diritto interno. L'assicurazione di tale principio avveniva, tuttavia, attraverso un giudizio di legittimità costituzionale della norma interna fondato sulla violazione dell'art. 11 della Costituzione. Con la sentenza 7-11 ottobre 1994, n.384, Pres. Cons. Min. c. Regione Umbria, la Corte costituzionale muta ancora orientamento ed accoglie in maniera più decisa le pronunce della Corte di giustizia, riconoscendo per la prima volta il potere del giudice nazionale di applicare in via diretta ed immediata la norma comunitaria nel caso in cui la disposizione interna sia incompatibile con essa. Sempre in materia di rapporti tra norma interna e norma comunitaria sia da riferimento, in tempi più recenti, la sentenza Corte di cassazione 10 dicembre 2002, n. 17564, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2003, pag. 203, con nota di ARDOLINO, *La forza e valore delle decisioni della Commissione CE tra efficacia diretta e riserva di legge*. In tale sentenza, la Cassazione ha enunciato le condizioni ed i requisiti in presenza dei quali una decisione negativa della Commissione europea in materia di aiuti di Stato può essere riconosciuta idonea ad avere effetti diretti nell'ordinamento comunitario.

<sup>17</sup> Per una approfondita disamina sul carattere di preminenza del diritto comunitario e sull'efficacia diretta delle direttive nell'ordinamento tributario italiano si rinvia a quanto illustrato in MELIS - MICELI, *L'interpretazione nelle sentenze della C. giust. CE*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1990 n.3.



Peraltro, vale la pena sottolineare che tali effetti si verificano anche in caso di una intempestiva o non corretta trasposizione di una direttiva comunitaria, comprendendo in tale espressione qualsiasi forma di inadempimento da parte di uno Stato membro<sup>18</sup>.

Sotto questo profilo, potrebbe ben accadere che l'esistenza di norme provenienti da fonti normative differenti e non perfettamente allineate tra loro determinino un problema di convivenza in seno ai singoli ordinamenti nazionali. In molteplici circostanze, è proprio l'esistenza di una disciplina nazionale non conforme al dettato comunitario che alimenta contenziosi tra Stato e cittadini che si risolvono in richieste di interpretazione pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia. È stato rilevato<sup>19</sup> che in materia di Iva comunitaria, tale meccanismo è stato utilizzato piuttosto frequentemente, sia per il carattere di direttiva "dettagliata" riconosciuto alle regolamentazioni Iva, sia per la presenza dell'amministrazione finanziaria quale parte essenziale del rapporto tributario, sia ancora per la natura pressoché decisoria delle pronunce interpretative della Corte nelle controversie nazionali pendenti.

Del resto, già in precedenza<sup>20</sup> si era osservato come anche all'interno del nostro ordinamento giuridico il legislatore abbia recepito la sesta direttiva utilizzando talune espressioni non perfettamente coerenti con il contenuto della stessa. Un caso emblematico è rappresentato proprio dalla nozione di diritto alla detrazione, laddove la norma nazionale presuppone il collegamento con l'esercizio di un'attività economica (principio di inerenza), mentre la disciplina comunitaria subordina l'esercizio del diritto all'impiego del bene o del servizio *ai fini di operazioni soggette ad imposta* (principio di afferenza). Peraltro, occorre considerare che tale asimmetria tra disciplina interna e quella comunitaria è certamente non indifferente sotto il profilo dell'interpretazione sostanziale in quanto suscettibile di indurre gli operatori nazionali - ed in particolare la Pubblica Amministrazione - ad agire difformemente dal diritto comunitario. Come è stato posto in luce da una parte della dottrina<sup>21</sup>, sebbene sia ormai pacifico che la norma comunitaria prevalga su quella interna sul piano della gerarchia delle fonti e sia, a certe condizioni, direttamente applicabile nel nostro ordinamento giuridico, in numerose circostanze concrete la supremazia dell'ordinamento comunitario fatica a dispiegare i propri effetti pieni ed immediati.

La difficile convivenza tra diritto interno e diritto comunitario può essere in parte spiegata dalla diversa ampiezza tradizionalmente attribuita alle interpretazioni fornite dalla Corte di giustizia. Accade sovente, specialmente nel campo tributario, che i canoni interpretativi sanciti in via pregiudiziale nell'interpretazione dell'organo di giustizia comunitaria assumano contorni che vanno ben al di là dei limiti riconosciuti nei sin-

<sup>18</sup> L'inadempimento dello Stato membro può consistere tanto nella mancata emanazione della legge di attuazione, quanto nell'adozione di norme interne non conformi o addirittura contrarie alla direttiva medesima. Ambedue le fattispecie postulano una diretta efficacia della norma comunitaria chiara, precisa ed incondizionata nei rapporti tra lo Stato membro inadempiente ed i propri cittadini (c.d. "effetto verticale" delle direttive).

<sup>19</sup> Cfr. MELIS - MICELI, *op. cit.*, pag. 177.

<sup>20</sup> Cfr. quanto riportato in nota n. 6.

<sup>21</sup> Per un approfondimento sul tema dell'adattamento dell'ordinamento interno al diritto comunitario si rinvia a quanto già sostenuto su queste pagine da SELICATO, *L'adattamento del diritto interno al diritto comunitario quale fattore discriminante nella politica aziendale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 1999 n.1, pag. 216 e ss, laddove l'Autore sottolinea la complessità del procedimento per disapplicare la disposizione interna e sintetizza il dibattito in corso circa l'obbligo per l'Amministrazione di annullare l'atto impositivo in contrasto con i precetti comunitari.



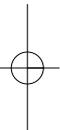
goli ordinamenti nazionali, con la conseguenza che tali indirizzi, applicati in “verticale” al solo contribuente agente, vengono puntualmente disattesi in senso “orizzontale” nei rapporti con tutti gli altri contribuenti.

Basti pensare, ad esempio, alla possibilità cui prima si accennava di considerare implicitamente vigente nel sistema comunitario dell'Iva una sorta di *clausola generale antielusione*, la quale, sebbene non sia mai stata espressamente codificata, ben potrebbe fondarsi sui richiami più volte fatti dalla Corte di giustizia al divieto di avvalersi abusivamente del diritto tributario europeo<sup>22</sup>.

La possibile esistenza nella normativa comunitaria sull'Iva di una clausola generale antielusione, unita all'obbligo del giudice (ma anche della Pubblica Amministrazione) nazionale di darle diretta applicazione, avrebbe l'effetto di dare di fatto diretta applicabilità interna ad un precetto analogo anche in ordinamenti nazionali che, al pari di quello italiano, non sono dotati una simile clausola né sono predisposti alla sua introduzione.

<sup>22</sup> È evidente, tuttavia, come nell'ordinamento interno la concreta applicazione di questo principio troverebbe un forte ostacolo nel principio della riserva di legge sancito dall'art. 23 della Costituzione, secondo il quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. Pur volendo attribuire all'espressione *in base alla legge* un significato estensivo, nel senso di comprendere qualunque atto avente forza di legge anche se emanati da organi diversi da quelli dello Stato (ad esempio, fonti di diritto comunitario o di diritto internazionale), c'è da chiedersi se e in quale misura le sentenze interpretative della Corte di giustizia possono alterare principi che costituiscono il patrimonio genetico del nostro ordinamento giuridico. Infatti, contrariamente agli ordinamenti tipici di *common law*, dove il precedente rappresenta un parametro di riferimento giurisprudenziale, il nostro ordinamento tributario è caratterizzato da una rigida gerarchia delle fonti, dal principio del libero convincimento del giudice sulla base dei fatti esposti e dal divieto di interpretazione analogica. Peraltro, laddove il legislatore nazionale ha voluto introdurre delle norme con finalità antielusive lo ha fatto espressamente, senza ricorrere a clausole generali di dubbia legittimità costituzionale. In materia di Iva è il caso, ad esempio, delle disposizioni contenute nell'art. 19-bis-1 del D.P.R. n. 633/1972, le quali prevedono specifiche soglie di detraibilità dell'imposta in relazione a particolari tipologie di spese (beni di cui si presume un utilizzo promiscuo come autoveicoli o telefoni cellulari, spese per prestazioni alberghiere o spese di rappresentanza). Alla luce di tali considerazioni ed in attesa di auspicabili prese di posizione da parte della dottrina più autorevole deve, pertanto, esprimersi qualche legittima perplessità circa l'effettivo potere del giudice nazionale di applicare direttamente, in materia di Iva, la clausola generale antiabuso più volte evocata nell'esperienza della Corte di giustizia.





## Italian Revenue Agency – Central tax provisions and litigation department Resolution No. 56 of 3 May 2005

**Article 25, paragraph 2 of Presidential Decree (DPR) no. 600/73 – Taxation of non-resident artistes under domestic legislation – Status of taxable person – Taxable amount – Withholding agent.**

**Article 17 of Double Taxation Convention between France and Italy – Events supported from public funds**

*Resident withholding agents should apply the withholding tax on the gross amount of remunerations derived to French artistes in Italy under article 25, paragraph 2 of Presidential Decree no. 600/73. The withholding tax is not applied when the non-resident person has a permanent establishment in Italy.*

*For the purposes of taxation, it is immaterial that the recipient is an individual or an entity.*

*In the case of a remuneration paid to an entity, the tax applied on the income derived by the individual artiste does not give rise to double taxation, as the entity can deduct cost of remuneration paid to the artiste, apply tax on net income and deduct the tax paid abroad.*

*With a view to applying paragraph 3 of Article 17 of Double Taxation Convention between France and Italy (exclusive right to tax of the State of residence for remunerations directly received by an artist), public funds paid by the French State to support a particular performance by an artiste must exceed the remuneration received by the artiste for that performance. With a view to applying paragraph 4 of said Article (exclusive right to tax of the State of residence for remunerations paid to entities), public funds must be the main revenue item for the entity receiving remunerations for artistic performances in Italy.*

*This provision applies (directly or through a request for refund) upon submitting the document issued by the competent French authority attesting the previous state of facts.*

### TAXATION OF NON RESIDENT ARTISTS<sup>\*</sup>

Ciriaco R. Petrillo

**SUMMARY:** 1. The question; 2. The importance of a classification for tax purposes; 3. Withholding at source; 4. Taxation of the gross remuneration without deducting expenses; 5. Article 17, paragraphs 1 and 2 of Double Taxation Convention with France; 6. Article 17, paragraphs 3 and 4 of Double Taxation Convention with France.

<sup>\*</sup> translated by Claudia Calogero

## 1. The question

Non-resident artistes often perform shows or music events in the territory of the State. From a tax point of view, this gives rise to the issue of identifying which State (or States) has (or have) the right to tax relevant income.

In Resolution no. 56 of 3 May 2005, the Italian Revenue Agency (*Agenzia delle Entrate*) deals with the tax treatment of income derived by French artistes performing in Italy.<sup>1</sup>

In detail, a French agency of musicians who perform their personal activities in Italy submitted the following questions to the Italian Revenue Agency:

1. Does the withholding tax at source apply to the entity or to each individual artiste?
2. Is it possible to avoid that the same item of income is taxed twice: in respect of the entity (through the withholding tax applied in Italy) and in respect of each individual musician employed by the entity (liable to tax in Italy)?
3. Does the withholding tax apply on the gross or net amount of remuneration?
4. What kind of proof should be given to demonstrate that the condition of public funds supporting artistic performances is met in order to invoke paragraphs 3 and 4 of Article 17 of France-Italy Convention?

## 2. The importance of a classification for tax purposes

As regards the tax classification of the remuneration derived by an artiste performing in Italy, it should be classified as income from independent personal services under article 53, paragraph 1 of Italian Consolidated Act on income taxes (*Tuir*), as approved by Presidential Decree no. 917 of 22 December 1986. In fact, income derived from artistic and professional services is classified as income from independent personal services when such activities are performed independently, professionally and are not of a business nature<sup>2</sup>.

On the contrary, double taxation conventions signed by Italy<sup>3</sup> always provide for a specific tax classification of income received by “artistes and sportsmen”.

This classification follows the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital<sup>4</sup>, which also the Italian tax administration refers to while negotiating double taxation conventions.

<sup>1</sup> On the issue of the tax treatment of income received by non-resident artistes and sportsmen, see also: GIANLUIGI D'ALFONSO, *La tassazione di artisti stranieri* [Taxation of non-resident artistes] in “*il fisco*” no. 22 of 30 May 2005; ANDREA PAROLINI, *Il regime convenzionale dei redditi percepiti da artisti non residenti* [Tax regime of non-resident artistes in tax treaties] in “*Rivista di diritto tributario*”, Fasc. 11 - 1999 and also *Riflessioni critiche sulla tassazione dei compensi percepiti da non residenti per prestazioni artistiche o professionali* [Critical thoughts on taxation of remunerations received by non-residents for artistic or professional performances] in “*Rivista di diritto tributario*”, Fasc. 1 - 2001, which deals with the decision of Italian tax court *Commissione Centrale, sez. XII*, 10 February 1999 - 21 December 1999, no. 7613, where remunerations received by a non-resident theatre company are classified as business income.

<sup>2</sup> On the distinction between income from independent personal services and business income, see the very interesting Ministerial Resolution no. 129 of 17 July 1996.

<sup>3</sup> On how tax treaties come into force in Italy, CIRIACO R. PETRILLO, “*Una ricetta per lo sviluppo che combina vari ingredienti*” [A recipe for development combining various ingredients] in monthly telecom magazine “*Memo Entrate*” of September 2004 by Revenue Agency.

<sup>4</sup> Member countries of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), with its seat in Paris are: Australia, Austria, Belgium, Canada, the Czech Republic, Denmark, Finland, France, Germany, Greece, Hungary, Iceland, Ireland, Italy, Japan, Korea, Luxembourg, Mexico, the Netherlands, New Zealand, Norway, Poland, Portugal, the Slovak Republic, Spain, Sweden, Switzerland, Turkey, the United Kingdom and the United States.

In international tax treaties conforming to the OECD Model, Article 17 covers the taxation of income paid to artistes and sportsmen who are non-resident in the Contracting State of source<sup>5</sup>.

According to said Article 17, income derived by artistes and sportsmen is taxed (not exclusively) in the Contracting State in which their personal activities as such are performed, regardless their tax classification. This provision is an exception to the general rule as to the taxation of income from independent and dependent personal services according to Articles 14 and 15 of double taxation conventions signed by Italy<sup>6</sup>.

The OECD Model does not give a definition of persons falling within the article but includes some examples of “artiste” that should not be considered as exhaustive. According to the interpretation in the Commentary, the term “artiste” includes the stage performer, film actor, actor in a television commercial, and others. It does not extend to cameramen for films, technical staff for stage performances and in general to persons who supports artistes in their performance.<sup>7</sup>

To apply Article 17 it is necessary that activities are of an entertainment nature. However, it is not always simple to distinguish between income falling within Article 17 and income covered by other treaty articles.

In the past<sup>8</sup>, there were some problems of interpretations in classifying income paid to models during fashion shows for the purposes of treaties concerned.

In order to classify correctly the treatment to be applied, it is necessary to ascertain, on a case-by-case basis, if the remuneration is paid for activities predominantly of an entertainment character or for activities aimed at using the model’s name to advertise the “fashion show”, or for activities consisting predominantly in showing a trademark or clothes that are meant to be promoted.

In general, when the fashion show is advertised only through the trademark of relevant products, less emphasis is put on the participation of famous models as promotional call. In such a case, that performance is “depersonalized”, it is rendered to facilitate to sell and show products and consequently the reference provision in tax treaty is Article 14.

Conversely, when the remuneration is received to promote a trademark and/or a product by using the model’s name (for example, a former famous sportsman, a v.i.p. in any case), Article 17 applies. In these cases, the remuneration is paid mainly for the entertainment that may directly or indirectly derive from the performance during the fashion event.

<sup>5</sup> See also PIERGIORGIO VALENTE in “*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*” [International conventions against double taxation], p. 547, IPSOA Ed., 2003

<sup>6</sup> It is to point out that Article 14 was already deleted from the 2000 version of OECD Model Tax Convention and relevant provision is now dealt with under Article 7; however, the Italian system still refers to Article 14 in force of a reservation Italy entered on Article 7 of the OECD Model.

<sup>7</sup> Some examples of persons falling within the category of artistes and sportsmen are referred to in paragraph 3 of Commentary on Article 17.

<sup>8</sup> Ministerial Resolution no. 191 of 16 June 1980 deals with the issue of classifying performance by photo models for tax purposes.

### 3. Withholding at source

In Resolution no. 56/2005, the Italian Revenue Agency clarifies that income derived by the French musician from a performance in the Italian territory is regarded as produced in Italy under article 23, paragraph 1, letter d) of *Tuir*. Taxation in Italy is also confirmed by Article 17 of Double Taxation Convention between France and Italy<sup>9</sup>.

As regards taxation of income derived by French musicians, it is necessary to refer to article 25, paragraph 2 of Presidential Decree no. 600 of 29 September 1973, which provides for a deduction at source of 30% as final taxation.

Moreover, according to said provision, deduction is excluded only when the non-resident person has a permanent establishment in Italy. In this case, relevant income should be attributed directly to the permanent establishment<sup>10</sup>.

Said article 25, paragraph 2 does not distinguish among non-resident recipients, so that the Revenue Agency considers that the deduction must be applied regardless the nature of the recipient, whether this is an individual artiste or a non-resident entity employing the artiste.

### 4. Taxation of the gross remuneration without deducting expenses

On questions 2 and 3 of Resolution no. 56, the Revenue Agency says that the taxable amount is the gross amount of remuneration without deducting expenses and motivates its opinion as follows:

- article 25, paragraph 2 of Presidential Decree no. 600/73 refers to previous paragraph 1 describing the nature of remuneration which the withholding tax should apply to; such remuneration is subject to a withholding tax based on the gross amount of income without deducting expenses, even if paid to residents;
- the withholding agent should apply the tax without questioning about the amount of expenses to be deducted in case the withholding tax is applied on the net amount of income.

For the foregoing reasons, the Italian tax administration has the opinion that the withholding tax must be applied on the gross amount of remuneration and the non-resident can deduct expenses borne when filing relevant income tax return in the State of residence.

This two-step mechanism of taxation (first, on the gross amount and secondly, on the net amount) applies also to residents who are liable to a withholding tax as advance payment when receiving their remuneration, and pay out the balance when filing relevant tax return, after deduction of expenses from the gross income and deduction of the tax credit for taxes paid abroad from the gross amount of tax<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Double taxation convention between France and Italy was ratified by Law no. 20 of 7 January 1992 (Official Journal no. 18 of 23 January 1992, S.O) and came into force since 1<sup>st</sup> May 1992.

<sup>10</sup> On the principle of separate treatment of income, see MARCO PIAZZA, "Guida alla Fiscalità Internazionale" [Guide to international taxation] (Milano 2004), p. 280 and CARLO GARBARINO, "La tassazione del reddito transnazionale" [Taxation of cross-border income], p. 241 and following.

<sup>11</sup> On taxation of net remunerations after deduction of expenses, see: ENNIO VIAL, "La tassazione dei compensi erogati ad artisti ed atleti non residenti alla luce della sentenza della Corte di Giustizia europea del 12 giugno 2003" [Taxation of non-resident artistes and athletes in the light of the Judgement of the European Court of Justice of 12 June 2003] in "il fisco" no. 35 of 29 September 2003.

Consequently, in the Revenue Agency's opinion, there is no double taxation because the non-resident can eliminate it in his own country through the same mechanism (tax credit) as the resident does.

## 5. Article 17, paragraphs 1 and 2 of Double Taxation Convention with France

The Convention against double taxation in force between the Italian Republic and French Republic conforms to the OECD Model Convention; however, as it happens frequently, its version of Article 17 is not the same as suggested by the OECD Committee on Fiscal Affairs<sup>12</sup> in relevant Model Convention.

This missing conformity of the specific Convention emphasizes the flexibility of the OECD Model that is further safeguarded by particular reservations and observations<sup>13</sup> of Member countries, which are recorded in the Commentaries<sup>14</sup>.

First paragraph of Article 17 (similar to the first paragraph of the OECD Model) of the Convention with France provides for a non-exclusive right to tax in the Contracting State in which artistes or sportsmen perform their personal activities, regardless their tax classification<sup>15</sup>.

This regime does not apply only to income derived directly by the artiste or sportsman, but also to income derived indirectly by the performance. It is the case of income linked to the famousness of the performer, for example, an activity performed to promote a commercial product.

Moreover, under paragraph 2 and in line with the OECD Model, where income accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7, 14 and 15, be taxed according Article 17. Therefore, when the income of an entertainer or sportsman accrues to a so-called "star company"<sup>16</sup> on behalf of the artiste, that income falls within Article 17.

## 6. Article 17, paragraphs 3 and 4 of Double Taxation Convention with France

Paragraphs 3 and 4 of Article 17 are the major departures of the Convention between France and Italy from the OECD guidelines<sup>17</sup>, as they provide for exceptions to the general rule included in previous paragraphs.

<sup>12</sup>The Committee on Fiscal Affairs is composed by representatives of tax administrations with the aim of approving, among other things, updates of OECD Model.

<sup>13</sup>According to the introduction in the OECD Model Tax Convention, *observations* on articles are inserted by a Member country to indicate a different interpretation (in respect of the interpretation given in the Commentaries) that same country gives to the article; therefore, a country may give a different interpretation of the article in question without modifying relevant wording. *Reservations* on articles indicate a Member country's intent to use an alternative provision in respect of the Model Convention.

<sup>14</sup>Commentaries to the OECD Model Convention are the official interpretation of the same Model. On the legal value of interpretation given in the Commentaries for tax treaties, see: PIETRO SELICATO, *Il Modello di convenzione OCSE del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale* [The 2002 OECD Model Tax Convention in the matter of exchange of information: looking for reciprocity in tax cooperation] in "Rivista di diritto tributario internazionale", no. 1 of 2004; STEFANO GUGLIELMI E FRANCESCO NAVARINI, *Il ruolo dei commentari OCSE nella interpretazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni* [The role of OECD Commentaries in the interpretation of double taxation conventions] in "il fisco" no. 44 of 29 November 2004;

<sup>15</sup>As regards the tax treatment provided for in the previous Convention with France, see Resolution no. 366 of 7 June 1979.

<sup>16</sup>The "star company" example is referred to in the OECD Commentaries in paragraph 11.1.

<sup>17</sup>The OECD Model Tax Convention includes only two paragraphs for Article 17, but paragraph 14 of the Commentaries considers the case of events supported by public funds.

While paragraphs 1 and 2 provide for a concurrent right to tax, paragraphs 3 and 4<sup>18</sup> provide that the State of residence has the exclusive right to tax income derived by an entertainer or sportsman from their personal activities performed in another State if those activities in that State “*are financed to a significant extent by public funds of that first-mentioned State, one of its political or administrative subdivisions or local authorities (in the case of Italy) or territorial authorities (in the case of France), or one of its public legal entities*”.

On question 4 of Resolution no. 56/2005, as regards the phrase “*to a significant extent by public funds of that first-mentioned State*” used in paragraphs 3 and 4 of Article 17, the Italian Revenue Agency clarifies that this phrase in paragraph 3 means that French public funds must be the main financing support to the event. Therefore, when the event is supported by two different source of financing, French State (public funds) and organizer (remuneration), paragraph 3 applies when public funds are at least equal to the amount of remuneration.

However, the performance may be financed by various financial backers, among which:

- the organizer of the event paying the remuneration
- the French Government in order to promote French culture,
- the Italian Government in order to enhance cultural exchanges,
- sponsors in order to promote themselves.

With a view to apply paragraph 3, public funds should be predominant in quantity. While reading the Resolution under examination it seems that said predominance should be considered as relative: its amount should exceed each amount of other financing received for the single performance.

Concerning paragraph 4 of Article 17, the Revenue Agency considers that the same principle of paragraph 3 should be applied. It follows that the French entity financing an artistic performance in Italy must demonstrate that public funds concerned are the main financing source to the activity.

The Revenue Agency indicates which evidence should be given to demonstrate that France has the exclusive right to tax. To apply paragraph 3 (income accruing to the artiste), it is necessary to submit a certificate issued by the competent French authority (the Resolution indicates the Ministry of Culture as example) that financed the event. In the case under paragraph 4, the entity receiving the remuneration must submit its own financial statement or profit and loss account, from which it results that public funds exceed the other possible financing.

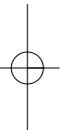
<sup>18</sup> Convention between France and Italy, article 17, paragraph 3 and 4:

“3. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration or profits, and wages, salaries and other similar income of an entertainer or athlete, being a resident of a State, arising from his personal activities as such exercised in the other State shall be taxed only in the first-mentioned State if those activities in the other State are financed to a significant extent by public funds of that first-mentioned State, one of its political or administrative subdivisions or local authorities (in the case of Italy) or territorial authorities (in the case of France), or one of its public legal entities.

4. Notwithstanding the provisions of paragraph 2, where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or an athlete in his capacity as such accrues not to the entertainer or athlete himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7, 14 and 15, be taxed only in the other State if that other person is financed to a significant extent by public funds of that other State, one of its political or administrative subdivisions or local authorities (in the case of Italy) or territorial authorities (in the case of France), or one of its public legal entities”.

Finally, the Revenue Agency points out that the withholding agent may apply (there is no obligation) the treaty provision directly. As clarified on various occasions<sup>19</sup>, the withholding agent may apply the Convention directly after verifying relevant requirements are met. Alternatively, the withholding agent applies article 25, paragraph 2 of Presidential Decree no. 600/73. In this case, the non-resident person must file a request for refund and relevant justifying documentation to the Operational Centre of the Revenue Agency in Pescara (*Centro Operativo di Pescara Agenzia delle Entrate*).

<sup>19</sup> See Resolutions no. 183 of 24 September 2003 and no. 68 of 24 May 2000.



## Agenzia delle entrate

### Direzione centrale normativa e contenzioso

### Risoluzione 3 maggio 2005, n. 56

**Articolo 25, comma 2° del D.P.R. n. 600/73 – Modalità di tassazione degli artisti non residenti secondo le disposizioni interne – Individuazione del soggetto passivo – Determinazione dell'imponibile – Comportamento del sostituto d'imposta.**

**Articolo 17 della Convenzione contro le doppie imposizioni con la Francia – Modalità di tassazione - Dimostrazione del finanziamento con fondi pubblici dell'evento.**

*La ritenuta effettuata dai sostituti d'imposta residenti nei confronti di artisti francesi per i loro redditi prodotti in Italia, deve essere effettuata sul compenso lordo ai sensi dell'articolo 25, comma 2°, del D.P.R. n. 600/73. La ritenuta non si applica nei casi in cui il soggetto non residente dispone di una stabile organizzazione in Italia.*

*Ai fini della ritenuta, a nulla rileva la circostanza che il percipiente sia una persona fisica ovvero un Ente.*

*Nell'ipotesi di compenso corrisposto ad un Ente, la successiva tassazione del reddito percepito dal singolo artista persona fisica non comporta doppia imposizione in quanto l'Ente potrà dedurre il costo della remunerazione corrisposta all'artista, tassare il reddito netto e scomputare l'imposta assolta all'estero.*

*Al fine di applicare il paragrafo 3 dell'articolo 17 della Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore con la Francia (tassazione esclusiva nel Paese di residenza per compensi percepiti direttamente dall'artista), il finanziamento pubblico erogato dallo Stato francese per la singola prestazione dell'artista deve superare l'ammontare del compenso relativo alla prestazione dello stesso artista. Per l'applicazione del successivo paragrafo 4 (tassazione esclusiva nel Paese di residenza per compensi percepiti da enti), i fondi pubblici devono costituire la voce principale di entrata dell'Ente che percepisce i compensi per le prestazioni artistiche svolte in Italia.*

*L'applicazione della disposizione, in modo diretto o per la richiesta del rimborso, avviene a seguito della presentazione di un attestato della competente Autorità francese che certifichi i precedenti stati di fatto.*

## LA TASSAZIONE DELL'ARTISTA NON RESIDENTE

Ciriaco Renato Petrillo

**SOMMARIO:** 1. Il quesito - 2. L'importanza dell'inquadramento fiscale - 3. La ritenuta alla fonte - 4. La tassazione del compenso al lordo delle spese - 5. L'articolo 17, paragrafi 1 e 2 della Convenzione con la Repubblica francese - 6. L'articolo 17, paragrafi 3 e 4 della Convenzione con la Repubblica francese.

## 1. Il quesito

Capita di frequente assistere a manifestazioni o eventi musicali dove i protagonisti sono professionisti non residenti nel territorio dello Stato. Conseguentemente, dal punto di vista tributario, sorge il problema di individuare lo Stato titolare (o gli Stati titolari) della potestà impositiva sui relativi redditi percepiti.

La Risoluzione 3 maggio 2005, n. 56 dell'Agenzia delle Entrate affronta il problema del trattamento fiscale dei redditi prodotti dagli artisti francesi che si esibiscono in Italia.<sup>1</sup>

In particolare, un Ente residente in Francia che dispone di musicisti che effettuano delle prestazioni in Italia, chiede di conoscere:

1. se la ritenuta alla fonte debba applicarsi nei confronti dell'Ente ovvero di ogni singolo artista;
2. come possa eliminarsi la doppia imposizione sullo stesso reddito: una prima volta in capo all'Ente (tramite la ritenuta operata in Italia) ed una seconda volta in capo al singolo musicista dipendente dell'Ente (assoggettato a tassazione in Italia);
3. se la ritenuta deve essere sul compenso applicata al lordo o al netto delle spese;
4. in che modo occorre dimostrare il requisito del finanziamento pubblico delle prestazioni artistiche al fine di invocare i paragrafi 3 e 4 dell'articolo 17 della Convenzione Italia - Francia).

## 2. L'importanza dell'inquadramento fiscale

Per quanto riguarda l'inquadramento fiscale interno del corrispettivo conseguito dall'artista che si esibisce in Italia, il reddito in questione deve essere qualificato come reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53, comma 1° del testo unico delle imposte sui redditi approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.). Infatti, sono considerati redditi di lavoro autonomo quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni svolte in modo indipendente, professionale e che non rivestono natura imprenditoriale<sup>2</sup>.

Invece, dal punto di vista delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dallo Stato italiano<sup>3</sup>, è sempre previsto uno specifico inquadramento tributario dei redditi percepiti dagli "artisti e sportivi".

Tale impostazione nasce dal Modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE<sup>4</sup> al quale fa riferimento, tra gli altri, anche l'Amministrazione finanziaria italiana nella negoziazione delle proprie convenzioni.

<sup>1</sup> Sull'argomento della tassazione dei redditi percepiti da artisti e sportivi non residenti vedere anche D'ALFONSO, *La tassazione di artisti stranieri in Il fisco*, 2005, n. 22; PAROLINI, *Il regime convenzionale dei redditi percepiti da artisti non residenti in Riv. dir. trib.*, 1999, IV, 366, e, dello stesso Autore, *Riflessioni critiche sulla tassazione dei compensi percepiti da non residenti per prestazioni artistiche o professionali* ivi, 2001, IV, 6, in cui si commenta la sentenza della Commissione Centrale, sez. XII, 10 febbraio 1999 - 21 dicembre 1999, n. 7613 che classifica fiscalmente nell'ambito del reddito d'impresa, il compenso di una compagnia teatrale non residente.

<sup>2</sup> Sulla distinzione tra reddito di lavoro autonomo e reddito d'impresa, è molto interessante la Risoluzione ministeriale 17 luglio 1996, n. 129.

<sup>3</sup> Sulle modalità di entrata in vigore delle convenzioni italiane C. PETRILLO, *Una ricetta per lo sviluppo che combina vari ingredienti*, in *Memo Entrate*, Rivista telematica mensile dell'Agenzia delle Entrate, settembre 2004.

<sup>4</sup> Gli Stati membri dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) che ha sede a Parigi sono: Australia, Austria, Belgio, Canada, Danimarca, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Giappone, Irlanda, Islanda, Italia, Lussemburgo, Messico, Norvegia, Nuova Zelanda, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Spagna, Svezia, Svizzera, Turchia, Regno Unito, Repubblica Ceca, Repubblica di Corea, Repubblica Slovacca, Ungheria e gli Stati Uniti d'America.

Nei trattati internazionali che seguono l'impostazione del Modello OCSE, il trattamento fiscale dei redditi corrisposti agli artisti e sportivi non residenti nello Stato contraente della fonte è disciplinato dall'articolo 17<sup>5</sup>.

Ai sensi del predetto articolo 17, il reddito percepito dagli artisti e sportivi è sottoposto a tassazione (non esclusiva) nel Paese in cui viene esercitata la prestazione dell'artista o dello sportivo indipendentemente dal suo inquadramento fiscale. La disposizione rappresenta un'eccezione esplicita alle disposizioni di carattere generale relative al reddito da professioni indipendenti e al reddito da lavoro subordinato contenute negli articoli 14 e 15 delle Convenzioni stipulate dallo Stato italiano<sup>6</sup>.

Il Modello OCSE non definisce i professionisti destinatari dell'articolo, ma si limita ad elencare soltanto alcuni esempi puramente esemplificativi e non esaustivi della figura di artista. Sulla base dell'interpretazione del commentario, nella categoria degli artisti troviamo l'attore teatrale, l'attore cinematografico, l'attore dello spot pubblicitario ed altri. Nella menzionata categoria non fanno parte l'operatore cinematografico, il personale tecnico a seguito della rappresentazione teatrale ed in generale coloro che prestano la loro attività in modo accessorio rispetto agli artisti.<sup>7</sup>

Il criterio base seguito per la sottoposizione della fattispecie alla disciplina dell'articolo 17 è dato dall'elemento di intrattenimento che necessariamente deve essere presente nella prestazione che viene svolta. Tuttavia, non sempre è semplice la distinzione degli elementi di reddito rientranti nella disciplina dell'articolo 17 da quelli rientranti sotto la disciplina degli altri articoli convenzionali.

In passato<sup>8</sup> qualche problema di interpretazione è stato incontrato per la qualificazione convenzionale del reddito corrisposto a indossatrici/indossatori nell'ambito di sfilate organizzate nel settore della moda.

Al fine del corretto inquadramento del regime applicabile, occorre verificare, caso per caso, se il compenso viene corrisposto per retribuire una prestazione caratterizzata prevalentemente da un elemento di intrattenimento o volta ad utilizzare il nome dell'indossatore per pubblicizzare l'"evento sfilata", oppure per retribuire una prestazione consistente prevalentemente nella mostra di un marchio o del capo di abbigliamento che si vuole promuovere.

A titolo orientativo, in occasione di una sfilata pubblicizzata unicamente con il marchio dei prodotti si trascura il richiamo promozionale della partecipazione di noti indossatori. In tal caso la prestazione in esame, "spersonalizzata", è resa per favorire la vendita e la mostra del prodotto e l'articolo convenzionale di riferimento è l'articolo 14.

Al contrario, se il compenso professionale viene percepito per promuovere un marchio e/o un prodotto attraverso la spendita del nome dell'indossatore (per esempio un ex sportivo famoso o comunque una persona con una certa notorietà), ricorrono le con-

<sup>5</sup> Vedere anche P. VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, Milano, 2003, 547.

<sup>6</sup> Si fa presente che l'articolo 14 è stato abrogato già dalla versione del 2000 del Modello di convenzione OCSE e la relativa disciplina è stata assorbita dall'articolo 7; tuttavia, in Italia, si fa ancora riferimento all'articolo 14 per effetto della riserva italiana all'articolo 7 dello stesso Modello.

<sup>7</sup> Alcuni esempi dei soggetti rientranti nella categoria degli artisti e sportivi sono riportati nel paragrafo 3 del commentario all'articolo 17.

<sup>8</sup> La Risoluzione ministeriale 16 giugno 1980, n. 191 affronta il problema sull'inquadramento fiscale delle prestazioni fornite dai fotomodelli.

dizioni dell'articolo 17. In questi casi, la remunerazione del professionista viene corrisposta prevalentemente per l'intrattenimento che il soggetto può direttamente o indirettamente offrire durante l'evento di moda.

### 3. La ritenuta alla fonte

Nella risoluzione n. 56/2005, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che il reddito prodotto dal musicista francese per un'esibizione svolta sul territorio italiano è un reddito prodotto in Italia ai sensi dell'articolo 23, comma 1°, lettera d), del T.U.I.R.. La tassazione in Italia è confermata anche dall'articolo 17 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - Francia<sup>9</sup>.

Per quanto riguarda la concreta tassazione dei redditi conseguiti dai musicisti francesi occorre far riferimento all'articolo 25, comma 2°, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che prevede una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 30%.

Inoltre, ai sensi della stessa disposizione legislativa, l'applicazione della ritenuta è esclusa soltanto in presenza di una stabile organizzazione in Italia del soggetto non residente. In questo caso, il reddito in esame deve essere imputato direttamente in capo alla stabile organizzazione.<sup>10</sup>

Il predetto articolo 25, comma 2° non effettua alcuna distinzione tra i percettori non residenti, per cui l'Agenzia sostiene che la ritenuta va applicata indipendentemente dalla natura dello stesso soggetto percettore. Ne consegue che la ritenuta deve essere applicata al soggetto che percepisce il reddito sia nel caso dell'artista persona fisica che nel caso dell'Ente non residente, suo datore di lavoro.

### 4. La tassazione del compenso al lordo delle spese

In merito ai quesiti 2 e 3 della risoluzione n. 56, l'Agenzia individua, quale base imponibile di tassazione, il compenso percepito al lordo delle spese sostenute e, al fine di motivare l'orientamento, fa presente che:

- l'articolo 25, comma 2° del D.P.R. n. 600/73 richiama il comma 1° dello stesso articolo per la descrizione della natura dei compensi da assoggettare a ritenuta; tali compensi sono assoggettati a ritenuta al lordo delle spese anche se percepiti da residenti;
- il sostituto d'imposta che deve applicare la ritenuta non può sindacare sull'entità delle spese da portare in deduzione in caso di applicazione della ritenuta sul netto.

Per tali motivi, a parere dell'A.F. italiana, la ritenuta va applicata sull'ammontare lordo del compenso ed il soggetto non residente potrà dedurre le spese sostenute al momento della dichiarazione degli stessi redditi nel Paese di residenza.

Questo meccanismo di tassazione, consistente nella ripartizione del momento impositivo in due fasi (una prima fase al lordo delle spese ed una seconda fase al netto

<sup>9</sup> La convenzione contro le doppie imposizioni con la Francia è stata ratificata con la legge 7 gennaio 1992, n. 20 (G.U. 23 gennaio 1992, n. 18, S.O) ed è entrata in vigor il 1° maggio 1992.

<sup>10</sup> Sul principio del trattamento isolato dei redditi vedere PIAZZA, *Guida alla Fiscalità Internazionale*, Milano, 2004, 280, nonché GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, p. 241 e seguenti.

delle stesse spese), avviene anche per i soggetti residenti che, al momento della manifestazione monetaria, subiscono la decurtazione dell'acconto, mentre, al momento della dichiarazione del compenso, versano, dopo la deduzione delle spese e la detrazione dall'imposta lorda del credito di imposta per le imposte assolate all'estero, il saldo<sup>11</sup>.

Conseguentemente, a parere dell'Agenzia, non si ha doppia imposizione in quanto il soggetto non residente potrà eliminare la doppia imposizione, nel proprio Paese, attraverso lo stesso meccanismo (credito di imposta) che subisce il soggetto residente.

## 5. L'articolo 17, paragrafi 1 e 2 della Convenzione con la Repubblica francese

La Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra la Repubblica italiana e la Repubblica francese segue l'impostazione OCSE, tuttavia, come spesso accade, il più volte citato articolo 17 non è esattamente uguale a quello suggerito dal Comitato affari fiscali<sup>12</sup> dell'OCSE nel proprio Modello di convenzione.

La mancata coincidenza dell'articolo della specifica convenzione con il relativo articolo del Modello OCSE mette in evidenza il suo carattere flessibile. Tale elasticità è ulteriormente garantita dalla presenza, all'interno del Commentario<sup>13</sup>, di specifiche riserve ed osservazioni<sup>14</sup> dei Paesi membri.

Il primo paragrafo (contenuto analogo al primo paragrafo del Modello OCSE) dell'articolo 17 del trattato con la Francia dispone la tassazione concorrente nel Paese in cui viene eseguita la prestazione fornita dall'artista o dallo sportivo indipendentemente dalla sua classificazione tributaria.<sup>15</sup>

La predetta disciplina trova applicazione non solo nei casi in cui il reddito è direttamente dovuta per la prestazione artistica o sportiva, ma anche nei casi in cui il reddito deriva da prestazioni non direttamente collegate ad una attività artistica o sportiva. È il caso dei redditi collegati alla notorietà del professionista, come per esempio può essere la prestazione svolta dal soggetto per la promozione di un prodotto commerciale.

Inoltre, ai sensi del paragrafo 2 ed in linea con il Modello OCSE, se i redditi non sono attribuiti all'artista o allo sportivo ma ad un terzo soggetto, gli stessi redditi, nonostante le disposizioni degli articoli 7, 14 e 15, sono imponibili secondo quanto dispo-

<sup>11</sup> Sulla tassazione dei compensi al netto delle spese vedere VIAL, "La tassazione dei compensi erogati ad artisti ed atleti non residenti alla luce della sentenza della Corte di Giustizia europea del 12 giugno 2003" in *Il fisco*, 2003, n. 35.

<sup>12</sup> Il Comitato Affari Fiscali raggruppa i Rappresentanti delle Amministrazioni finanziarie con lo scopo, tra le altre cose, di approvare gli aggiornamenti del Modello.

<sup>13</sup> Il commentario al Modello OCSE rappresenta l'interpretazione ufficiale dello stesso Modello. Sul valore del commentario nell'interpretazione delle convenzioni vedere SELICATO, *Il Modello di convenzione OCSE del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale* in questa Rivista, 2004, n. 1, 11; GUGLIELMI - NAVARRINI, *Il ruolo dei commentari OCSE nella interpretazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni* in *Il fisco*, 2004, n. 44.

<sup>14</sup> Secondo l'Introduzione del Modello OCSE, l'osservazione all'articolo formulata da uno Stato membro consiste nell'interpretazione diversa (rispetto all'interpretazione del commentario) che quello stesso Stato attribuisce all'articolo; pertanto all'identica formulazione dell'articolo, uno Stato può attribuire un'interpretazione diversa. La riserva all'articolo rappresenta la volontà di uno Stato membro di utilizzare una disposizione alternativa alla disposizione prevista nell'articolo del Modello.

<sup>15</sup> Per quanto riguarda il trattamento fiscale disposto nella precedente Convenzione con la Francia vedere la Risoluzione 7 giugno 1979, n. 366.

sto dall'articolo 17. Pertanto, se il reddito relativo alla prestazione artistica o sportiva viene attribuito ad una cosiddetta "star company"<sup>16</sup> per conto dell'artista, anche tale reddito rientra nella disciplina dell'articolo 17.

## 6. L'articolo 17, paragrafi 3 e 4 della Convenzione con la Repubblica francese

Gli scostamenti maggiori dell'articolo 17 della Convenzione tra l'Italia e la Francia rispetto alle *guidelines* OCSE<sup>17</sup> si hanno nei paragrafi 3 e 4 che prevedono delle eccezioni alle regole di carattere generale previste dai primi due paragrafi.

A differenza dei primi due paragrafi, che prevedono la tassazione concorrente, i citati paragrafi 3 e 4<sup>18</sup> impongono la tassazione esclusiva, nel Paese di residenza, dei redditi relativi alle prestazioni artistiche e sportive esercitate nel Paese in cui viene svolta l'esibizione quando dette prestazioni "sono finanziate in gran parte con fondi pubblici del primo Stato, di una delle sue suddivisioni politiche o amministrative, o di un suo Ente locale (per quanto riguarda l'Italia) o di un suo Ente territoriale (per quanto riguarda la Francia), ovvero di una loro persona giuridica di diritto pubblico".

Per quanto riguarda la locuzione "in gran parte con fondi pubblici del primo Stato" utilizzata nei paragrafi 3 e 4 dell'articolo 17, l'Agenzia chiarisce, per il quesito 4 della risoluzione n. 56/2005, che nel paragrafo 3 la predetta espressione significa che il finanziamento pubblico francese deve rappresentare la fonte principale di finanziamento dell'evento. Pertanto, in presenza di due finanziamenti, quello pubblico francese e quello dell'organizzatore (compenso), si applica il paragrafo 3 quando il finanziamento pubblico è almeno pari all'entità del compenso.

Tuttavia, la prestazione artistica può avere diversi finanziatori, tra cui,

- l'organizzatore della manifestazione che corrisponde il compenso,
- lo Stato francese che vuole promuovere la propria cultura nazionale,
- lo Stato italiano che vuole migliorare gli scambi culturali,
- gli *sponsor* che vogliono promuovere il proprio nome.

Al fine dell'applicazione del paragrafo 3, il finanziamento di cui al secondo punto deve essere, in termini quantitativi, prevalente. Dalla lettura della risoluzione sembrerebbe che tale prevalenza debba essere ritenuta relativa, nel senso che il suo ammontare deve essere maggiore di ognuna degli altri finanziamenti ricevuti per la singola prestazione.

<sup>16</sup> L'esempio delle "star companies" è riportato nel Commentario OCSE al paragrafo 11.1.

<sup>17</sup> Nell'articolato del Modello OCSE sono previsti solo due paragrafi, tuttavia il paragrafo 14 commentario all'articolo 17 prevede la possibilità di tutelare i casi di manifestazioni finanziate con fondi pubblici.

<sup>18</sup> Convenzione Italia - Francia, articolo 17, paragrafi 3 e 4:

"3. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni o gli utili, nonché gli stipendi, i salari e gli altri redditi simili che un artista dello spettacolo o uno sportivo, residente di uno Stato, ritrae dalle sue prestazioni personali svolte, in tale qualità, nell'altro Stato, sono imponibili soltanto nel primo Stato se dette prestazioni svolte nell'altro Stato sono finanziate in gran parte con fondi pubblici del primo Stato, di una delle sue suddivisioni politiche o amministrative, o di un suo ente locale (per quanto riguarda l'Italia) o di un suo ente territoriale (per quanto riguarda la Francia), ovvero di una loro persona giuridica di diritto pubblico.

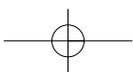
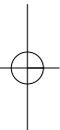
4. Nonostante le disposizioni del paragrafo 2, quando i redditi derivanti da attività che un artista dello spettacolo o uno sportivo esercita personalmente e in tale qualità in uno Stato sono attribuiti non all'artista o allo sportivo medesimo ma ad un'altra persona, detti redditi sono imponibili soltanto, nonostante le disposizioni degli articoli 7, 14 e 15, nell'altro Stato se detta altra persona è finanziata in gran parte con fondi pubblici di detto altro Stato, di una suddivisione politica o amministrativa o di un ente locale di detto Stato (per quanto riguarda l'Italia) o di un suo ente territoriale (per quanto riguarda la Francia) o da una loro persona giuridica di diritto pubblico."

In merito al funzionamento del paragrafo 4 del più volte ripetuto articolo 17 del Trattato in esame, l'Agenzia ritiene che si debba applicare lo stesso principio enunciato nel paragrafo precedente. Ne consegue che l'Ente francese che finanzia una prestazione artistica svolta in Italia deve dimostrare che i fondi pubblici rappresentano la principale fonte di finanziamento della propria attività.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce anche la natura degli atti idonei alla dimostrazione dei casi di tassazione esclusiva in Francia. Per quanto attiene il paragrafo 3 (reddito imputato in capo all'artista), occorre presentare un certificato rilasciato dalla competente Autorità pubblica francese (nella risoluzione viene fatto l'esempio del Ministero della cultura) che ha finanziato l'evento. Nelle fattispecie di cui al paragrafo 4, l'Ente che percepisce il compenso deve presentare il proprio bilancio o rendiconto dal quale deve risultare che il finanziamento pubblico è maggiore delle altre eventuali entrate.

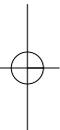
Infine, l'Agenzia delle Entrate ribadisce che il sostituto d'imposta ha la facoltà, e non l'obbligo, di applicare direttamente la disposizione convenzionale. Come più volte chiarito<sup>19</sup>, il sostituto d'imposta italiano ha la facoltà di applicare direttamente la convenzione, assumendosi la responsabilità di verificare i presupposti di applicazione. In alternativa, il sostituto d'imposta applica la disposizione interna prevista dall'articolo 25, comma 2° del D.P.R. n. 600/73. In questo ultimo caso, il soggetto non residente deve presentare istanza di rimborso al Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate, allegando la necessaria documentazione.

<sup>19</sup> Vedere le risoluzioni 24 settembre 2003, n. 183 e 24 maggio 2000, n. 68.



## SEZIONE III

### *Appunti e rassegne*



# The aprioristic limitation of the object of the agreements in fiscal subject to the only matters of fact: the value of the German experience with regard to the object of the *Tatsaechliche Verstaendigung* (abstract)\*

Giovanna Petrillo

## 1. Introduction

It is common knowledge that the public power, being ductile and adaptable to the single case in point, is carried into effect in different operative forms not necessarily authoritative, without losing those characteristics of not - release and inexhaustibility which concern its intimate essence.

Therefore, even the agreement put into effect from the public administration, like any administrative deed, cannot be dissociated from the public interest: the administration doesn't exercise a power to provide for in a private sense, but only the power to value and carry out the public interest granted to it.

It's true, in fact, that the administrative discretionary power is always bound in the legislatively predetermined aim without the administration autonomously adapting the interests involved in the fiscal drawing.

The values of the contribution ability and of the equality will be, therefore, constantly verified according to the conditions and the terms which, concretely, the relationships among the parties of the tax relation are marked on. So, the violation of the constitutional principles of legality and equality is not determined by the contractual or unilateral form of the imposition but by the concrete content of the imposing deed, since even the unilateral administrative deed can be prejudicial to the aforesaid principles.

Following this order of ideas, the introduction of procedures that allow to agree upon the content of the fiscal obligation doesn't constitute by itself a substantial alteration of the legality of the imposition, provided that the pondering included in the law is respected.

## 2. The importance of the definition of the object of the "*Tatsaechliche Verstaendigung*" with regard to the admissibility of the "agreement" on matters by law.

The use of indefinite concepts from the fiscal legislator makes nearly impossible to distinguish between matters of law and judgments relating to the fact, therefore we come to solutions of compromise in which the profiles of the judgment of fact and that

\* Abstract edited in English by the Author.

one by law, even though conceptually distinguishable, cannot be separated. Therefore, it is in the cognitive moment that understanding of the right and evaluation of the concrete case in point coexist.

After all, the justice of the agreement cannot be identified with the impossibility of the accordance of the matters by law.

So it is meaningful, considering the definition of the object of the agreement in fiscal subject, with particular respect to the distinction between matters of law and matters of fact, to refer to the contribution of the German doctrine as regards the object of the so-called "real agreement" (*Tatsaechliche Verstaendigung*) institute elaborated by the jurisprudence that concerns all the cases of investigation on particularly complex facts.

What is opportune to underline for the purpose of this treatment is that, in practice, the agreement also having as its object the only circumstances of fact, carries its influence indirectly on the whole case in point.

Assuming that the fiscal obligation is born with the taking place of the fact foreseen by the law, every change of the same fact inevitably comes to affect the an of the tax: as a consequence, it is impossible not to consider the considerable influence of the matters of fact on the matters of law.

The control must be effective under the circumstances of fact, therefore, the situation of fact which is occurred must necessarily be reconstructed as it is, so that the fiscal law pursues its own aims really, since it is applied only in the case in which the fact carried out comes to coincide with the abstract case in point.

### 3. Synthetic remarks

With regard to the connection binding - unavailability of exclusive bond, you can only discuss in relation to the obvious impossible liberty of choice between the issue or not of an imposing provision, in the presence of an affirmed violation of substantial fiscal provisions, and to the same nonexistent liberty of choice of the legal effects resulting from the issue of the same imposing provisions.

The fiscal obligation can be object of delay, reduction, of change but not every time the administration considers it opportune, but only within bounds established peremptorily by the law.

Whence we infer that the administration is always bound to the interpretation of the law, admitted that the law, on the ground of its content, can really force the Administration to have a certain behaviour; within a border of sustainability, the Administration is not forbidden to modify its own interpretation of the law, making itself be persuaded by the legal opinion of the taxpayer.

In conclusion, we have to underline that the agreement on circumstances of fact will necessarily influence the application of the law, supposing that the fiscal obligation is born with the taking place of the fact foreseen by the law, with the consequence that every change of the fact inevitably comes to affect the an of the tax.

It is substantially impossible to make a clean demarcation between the agreement on the situation of law and the agreement on the situation of fact, since any agreement on matters of fiscal importance also influences the entity of the same fiscal the mand.

## L'aprioristica limitazione dell'oggetto degli accordi in materia tributaria alle sole questioni di fatto: la valenza dell'esperienza tedesca riguardo all'oggetto della *Tatsaechliche Verstaendigung*

Giovanna Petrillo

SOMMARIO: 1. Elementi introduttivi. 2. L'importanza della definizione dell'oggetto della "*Tatsaechliche Verstaendigung*" in ordine all'ammissibilità dell'accordo su questioni di diritto. 3. Riflessioni di sintesi

### 1. Elementi introduttivi

È doveroso ed importante in via preliminare, pur considerando evidenti esigenze di sintesi, evidenziare alcuni elementi concettuali fondamentali da cui necessariamente prenderà le mosse la presente indagine.

Il potere pubblico in quanto duttile ed adattabile alle singole fattispecie si concreta in diversi moduli operativi, non necessariamente autoritativi, senza che con ciò vengano meno quei caratteri di irrinunciabilità ed inesauribilità che attengono alla sua intima essenza<sup>1</sup>. Ragionando in questi termini, la possibilità di stipulare accordi nel diritto tributario non è da collegare all'arbitrarietà nell'applicazione dei tributi; in realtà, la tecnica dell'accordo semplifica l'applicazione del tributo posto che con l'accordo si preparano le condizioni necessarie in vista dell'estinzione dell'obbligo mediante il pagamento<sup>2</sup>.

Il fatto che il sistema amministrativo utilizzi con una sostanziale fungibilità strumenti autoritativi e procedure e mezzi propri dell'azione consensuale non viene a determinare "la cessione ed il depotenziamento incondizionato dei profili autoritativi e di comando che sono impliciti e coesenziali al sistema dei pubblici poteri negli Stati contemporanei"<sup>3</sup>, in ogni caso, è pacifico che l'Amministrazione non potrà utilizzare l'autonomia negoziale allo stesso modo del soggetto privato, e ciò nella misura in cui l'opzione fra l'operare per atti amministrativi ovvero *per accordi* dovrà rispondere a specifiche regole pubblicistiche, al cui puntuale rispetto è tenuto l'Ente pubblico<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> In tal senso, v. L. FORMENTIN, voce "*Transazione nel diritto amministrativo*", in *Dig. Disc. Pubbl.*, XV, 1999, p. 315

<sup>2</sup> Si veda, sul punto, P. DE BARROS CARVALHO, *Diritto Tributario*, Padova, 2004, p. 188, il quale è dell'avviso che "attraverso il prisma della verifica logica, se la transazione prepara effettivamente il rapporto affinché si estingua in virtù del pagamento è chiaro che essa non deve essere inclusa tra i procedimenti che pongono un fine all'esistenza del vincolo obbligatorio tributario". Tuttavia, l'Autore, nella sua ricostruzione, sembra collegare l'accordo all'arbitrarietà nell'applicazione dei tributi.

<sup>3</sup> Così, R. FERRARA, voce "*Intese, convenzioni e accordi amministrativi*", in *Dig. Disc. Pubbl.*, vol. VIII, 1993, p. 546.

<sup>4</sup> In argomento si veda B. CAVALLO, *Provvedimenti e atti amministrativi* in "*Trattato di diritto amministrativo*" diretto da G. Santaniello, Vol. II., Padova 1993.

Anche l'accordo posto in essere dalla Pubblica Amministrazione, come ogni atto amministrativo, non può dissociarsi dal pubblico interesse: l'Amministrazione non esercita un potere di disporre in senso privatistico ma solo il potere di valutare e realizzare l'interesse pubblico affidatole<sup>5</sup>.

Vero è, infatti, che "atti autoritativi ed atti consensuali sono meri strumenti giuridici i quali vanno esaminati in modo oggettivo, in relazione alla loro rispondenza alle finalità che all'Amministrazione viene chiesto di raggiungere, tenendo conto dello statuto dell'azione amministrativa che trae i suoi fondamenti dalla Costituzione"<sup>6</sup>, è fuori di dubbio, pertanto, come non possa prescindere dal principio di unitarietà della azione amministrativa, azione, da considerare sempre "funzionalizzata" alla realizzazione di scopi di pubblico interesse<sup>7</sup>.

L'Amministrazione ha, dunque, la facoltà di realizzare l'interesse pubblico primario utilizzando uno strumento consensuale (l'accordo, appunto, strumento giuridico duttile ed efficiente ma sempre saldamente ancorato al principio di legalità dell'azione amministrativa) che le permetta di raggiungere lo scopo cui attende nel modo più efficiente,

<sup>5</sup> In questi termini, OPPO, *Diritto privato e interessi pubblici*, in *Riv. dir.civ.*, 1994, I, p. 29.

Si è, in definitiva, compreso che la decisione unilaterale non è quella che ottimizza più di qualsiasi altra gli interessi pubblici e che gli interessi privati non sono più costretti a nascondersi dietro gli interessi pubblici concorrendo, a pieno titolo, nell'esercizio delle funzioni amministrative. Seguendo quest'ordine di idee "la fenomenologia dell'accordo sembra nel nostro ordinamento connotata da un duplice ordine di fattori: dal fattore che si connette al depotenziamento della funzione ordinatrice svolta dalla legge formale e da un fattore -esigenza di razionalità e di modernità che risponde alla necessità di riformare in senso efficientistico la macchina burocratica" (Così si esprime M. STIPO, *Accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 6/2000, p. 1747).

Ancora, in argomento, si vedano: F. MOSCHETTI, *Le possibilità di accordo fra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *Il Fisco*, n. 22 /1995, p. 5331, il quale è dell'avviso che i principi di legalità e capacità contributiva potrebbero, concretamente, risultare compatibili con forme di accordo fra Amministrazione finanziaria e contribuente traendo vantaggio dalle stesse, pur tuttavia le parti dovrebbero tendere ad una ricerca comune della verità in modo da non alterare la correttezza dell'interpretazione e la veridicità dei fatti; F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione fra Amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 10/2001, p. 1003, il quale sottolinea che "lo stesso concorso dell'Amministrazione alle spese pubbliche per il tramite di una attività di cooperazione con il contribuente potrebbe evidenziarsi proprio nell'efficienza dell'Amministrazione al reperimento dei tributi con minori costi".

Definitiva è, pertanto, la ricerca di soluzioni alternative al modello di gestione del potere basato sul rapporto potestà -soggezione caratterizzate dall'impiego di "moduli convenzionali di Amministrazione" con cui si sposta il modello autoritario dell'agire amministrativo sul fronte concertativo, al fine del raggiungimento degli obiettivi di economicità, efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa. Sul punto, v. M.S. GIANNINI, *L'Amministrazione pubblica dello stato contemporaneo*, in *Trattato di diritto Amministrativo* diretto da G. Santaniello, Cedam, 1988, p. 126.

Per l'efficace osservazione in base alla quale l'interesse privato e l'interesse pubblico non sono due vicini ostili che possono andare d'accordo solo a condizione di rimanere ciascuno chiuso nei propri confini, si veda P. CALAMANDREI, *L'avvenire dei diritti di libertà*, (ottobre 1945) ora in "Costruire la democrazia. Premesse alla Costituente", Firenze, 1995, p. 191).

<sup>6</sup> F.G. SCOCA, *Autorità e consenso*, in *Autorità e consenso nell'attività amministrativa- Atti del XLVII convegno di Studi di scienza dell'Amministrazione*, Milano, 2002, p. 21.

<sup>7</sup> Sottolinea, significativamente, N. AICARDI, *La disciplina generale e i principi degli accordi amministrativi: fondamento e caratteri*, in *Riv. Trim.dir.pubbl.*, 1997, II, p. 59 che "il passaggio dall'atto meramente unilaterale all'accordo procedimentale proprio per il regime più oneroso che esso comporta per la P.A., sarebbe consentito solo qualora l'interesse pubblico - connesso alla gestione dell'autorità precedente -sia in grado di consentire un appagamento più adeguato (sul piano qualitativo o quantitativo) di quanto avverrebbe invece se si utilizzasse la procedura unilaterale (sia pure a conclusione di un procedimento aperto alla più ampia partecipazione)". L'Autore sul punto precisa come sia più corretto parlare di una erosione del principio di tipicità meramente tendenziale la quale diverrebbe concretamente apprezzabile soltanto qualora l'utilizzo degli accordi procedurali divenisse preponderante nella prassi amministrativa (cfr. p. 59). Doveroso è, in riferimento al mantenimento da parte dell'Amministrazione della propria sfera di esercizio funzionalizzato di potere amministrativo, il richiamo all'opera di A. AMORTH, *Osservazioni sui limiti dell'attività amministrativa di diritto privato*, in *Arch. Dir. pubbl.*, 1938, p. 455.

coinvolgendo il privato e realizzando, allo stesso tempo, anche l'interesse di questi. Dunque, l'Amministrazione dovrebbe aderire all'accordo solo nel momento in cui valuti che l'interesse pubblico possa essere meglio perseguito sulla base di un modulo consensuale piuttosto che in via autoritativa<sup>8</sup>.

Ciò dato, è opportuno innanzitutto operare alcune precisazioni sul potere di imposizione: la discrezionalità amministrativa rimane sempre vincolata nel fine predeterminato legislativamente<sup>9</sup>, l'Amministrazione, dunque, non contempera autonomamente gli interessi coinvolti nel prelievo fiscale. La legge predetermina quali interessi vadano tenuti in considerazione, in quest'ottica, la determinazione dell'imposta può essere considerata unitamente ad altri elementi.

I valori della capacità contributiva e dell'eguaglianza andranno, pertanto, verificati costantemente in base alle modalità ed ai termini cui, concretamente, risultano improntati i rapporti fra le parti del rapporto di imposta.

Dunque, la violazione dei principi costituzionali di legalità ed uguaglianza non è determinata dalla forma contrattuale o unilaterale dell'imposizione bensì dal contenuto concreto dell'atto impositivo in quanto ben può anche l'atto amministrativo unilaterale ledere i suddetti principi<sup>10</sup>.

Sempre in vista della fedele applicazione della legge tributaria, l'Amministrazione persegue il fine di individuare nella maniera quanto più esatta possibile l'imponibile di ciascun soggetto risultando in definitiva indifferente il fatto che detto obiettivo sia poi raggiunto attraverso la partecipazione volitiva del contribuente<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> In tal senso si veda G. CUGURRA, *La rilevanza della buona fede in tema di accordi ex art. 11 della L. 7 agosto 1990, n. 241*, in *Il ruolo della buona fede oggettiva nell'esperienza giuridica storica e contemporanea*, Padova, 2003, p. 401.

<sup>9</sup> Non può non rilevarsi come si vada, sempre più, a delineare un nuovo concetto di discrezionalità tributaria da intendere quale "scelta in situazioni comunque non definite né altrimenti definibili dalle sole parti della soluzione più economica e più efficiente realizzata attraverso la ponderazione degli esclusivi interessi direttamente coinvolti dalla ricerca di quel particolare livello di definitività del prelievo, riconosciuto dall'ordinamento come il migliore attuabile, *rebus sic stantibus*" (Cosi, M. VERSIGLIONI, "Prime riflessioni sul prefigurato concordato triennale preventivo", in *Riv. dir. trib.*, 4/2002, p. 391; idem, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, in specie pp. 382-385).

Per completezza, in argomento, v. F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2002, p. 430, il quale, osserva che la potestà tributaria di cui l'ufficio è investito "mal si colloca in un modello contrattuale caratterizzato dal rapporto paritario fra le parti contraenti per la semplice ragione che la funzione che essa esprime è connotata dalla nota della doverosità, o se si preferisce, tecnicamente dalla "non discrezionalità". Dà quindi luogo ad una attività non libera per definizione diversamente dall'autonomia privata nel cui ambito opera invece il contribuente".

<sup>10</sup> Così, si esprime EICH, *Die tatsaechliche verstaendigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren*, Koeln, 1992, p. 35.

In riferimento al rilievo in base al quale al legittimo utilizzo di tecniche sostanzialmente transattive potrebbe ostare il principio di uguaglianza nella misura in cui l'Amministrazione finanziaria decida di transigere, sempre che ricorrano i presupposti della transazione, a parità di condizioni, con un contribuente anziché con un altro, ciò in quanto il principio di eguaglianza esige che ad eguali presupposti di fatto siano ricondotte le medesime conseguenze giuridiche, è da evidenziare che una simile eventualità, come è palesemente desumibile, può prodursi allo stesso modo anche in relazione ad atti unilaterali della P.A. In tal senso v. A. CAYON GALIARDO, *Prologo a la obra de F. Serano Antón, La terminación convencional del procedimiento tributario y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, 1996, p. 8.

Riguardo al principio di eguaglianza in rapporto ai principi di economicità dell'attività amministrativa, v. T. PUHL, *Le procedure e i metodi di accertamento tributario alla luce dei principi costituzionali*, in A. Di Pietro, *L'accertamento tributario nella comunità europea. L'esperienza della Repubblica federale tedesca*, Milano, 1997, p. 6.

<sup>11</sup> In ordine ai vantaggi dell'operatività di un'azione amministrativa cooperativa in materia tributaria, nel senso, in particolare, che l'imposizione consensuale costringe entrambe le parti del rapporto di imposta all'esecuzione dei loro obblighi, v. TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, Koln, 2002, p. 739.

Argomentando in tal senso, l'introduzione di procedure che consentono di concordare il contenuto dell'obbligazione tributaria non costituisce di per sé una sostanziale alterazione della legalità dell'imposizione, sempre che risulti rispettata la ponderazione contenuta nella legge<sup>12</sup>.

## 2. L'importanza della definizione dell'oggetto della "Tatsaechliche Verstaendigung" in ordine all'ammissibilità dell'accordo su questioni di diritto.

È ben noto come, indipendentemente dal modello di riferimento, si sia evidenziato che dal punto di vista oggettivo l'accordo in materia fiscale può, sicuramente, investire il *quantum* dell'obbligazione tributaria, per quanto concerne l'*an* entrerebbe in gioco la problematica di fondo connessa al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria<sup>13</sup>.

Posto che le questioni che meglio si prestano ad essere definite a mezzo dell'accordo sono le stime e le valutazioni di fatto marcatamente presuntive<sup>14</sup> - sebbene, nel complesso, i dati normativi di riferimento dei vari modelli di accordo previsti inducano comunque a ritenere che l'accordo possa investire qualsiasi questione inerente il rap-

<sup>12</sup> Nel senso che "le condizioni di legittimità costituzionale della legge sul procedimento sono dettate dal fatto il quale rivendica un tipo di procedimento che sia da essa regolato e vanti i requisiti di attendibilità, persuasività e ragionevolezza, idonei a garantire la propria fedele ricostruibilità", si veda A AMATUCCI, *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 735, il quale, in particolare, sottolinea che "il principio di partecipazione presuppone anche la rappresentazione dei fatti da parte del contribuente, della quale l'Amministrazione deve tener conto" e che "la legge deve consentire la collaborazione del contribuente se essa è idonea ad agevolare la conoscenza del fatto", è dell'avviso che "è legittima la legge che stabilisca un procedimento semplificato il quale non comprometta una visione rigorosa dell'obbligazione tributaria e tende conseguentemente a soddisfare anche esigenze di perequazione, di equa ripartizione del carico fiscale, di certezza e di trasparenza che arricchiscono la motivazione del diritto sostanziale tributario".

<sup>13</sup> Dai primi dibattiti dottrinali intorno alla valenza ed alle connotazioni del cd. "principio di indisponibilità" dell'obbligazione tributaria si è posto in rilievo che quest'ultima, per la sua natura giuspubblicistica, è caratterizzata dalla inderogabilità anche nella fase dell'adempimento, imponendo, di regola, il legislatore la rigida applicazione, vincolata ed inderogabile, della legge per il raggiungimento del suo scopo ultimo che è appunto l'adempimento dell'obbligazione tributaria stessa.

Quale corollario del principio di inderogabilità dell'obbligazione tributaria si era, in pratica, considerata l'assoluta nullità d'una qualsiasi pattuizione fra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente circa l'esistenza, l'estensione e le modalità dell'obbligazione tributaria in deroga alle tassative prescrizioni della legge, tranne che, si intende, quest'ultima non autorizzi, determinandone le condizioni e le forme, un siffatto accordo.

In definitiva, si è sottolineato e che, in quanto obbligazione di diritto pubblico, l'obbligazione d'imposta rimane al margine della volontà delle parti, a differenza di quanto avviene nelle obbligazioni di diritto privato caratterizzate dall'operatività del principio di autonomia della volontà delle parti, e che la configurazione della stessa in termini di obbligazione *ex lege* impedisce all'Amministrazione di disporre come un creditore qualsiasi di modo che l'Amministrazione finanziaria deve procurare l'effettiva riscossione del suo credito conformemente alle prescrizioni legislative.

Si è, in sostanza, inteso il principio di legalità in forma rigida quale ostacolo all'incontro di volontà in materia tributaria ed all'applicazione di strumenti alternativi di risoluzione delle controversie: ragionando in questi termini la riserva di legge costituirebbe l'elemento in base al quale rifiutare soluzioni transattive in diritto tributario; il principio di legalità è stato, infatti, utilizzato come limite alla negoziazione in materia tributaria attraverso una delle sue manifestazioni la cd. "indisponibilità del credito tributario", regola, appunto, elevata a principio di carattere generale.

In tema, per una disamina delle principali riserve che hanno caratterizzato le diverse impostazioni non inclini all'ammissibilità in ambito tributario di moduli a conotazioni transattive in quanto preclusi dal principio di indisponibilità ci sia consentito il rinvio al nostro "Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria", Napoli, ESI, 2005, pp. 123 e ss.

<sup>14</sup> In argomento, v. R. LUPI, *Diritto tributario*, Parte generale, Milano, 2000, p. 87, il quale opera una precisazione sulla diffusa affermazione secondo cui le questioni di diritto essendo questioni di principio non sarebbero per loro natura definibili con adesione, nel senso che "qualche volta la questione di diritto può prestarsi ad una soluzione intermedia, come ad esempio accade quando si tratta di inerenza o di pluriennialità nella deduzione dei costi di impresa una definizione potrebbe essere effettuata anche di fronte ad una pluralità di questioni di diritto riguardanti lo stesso contribuente, che potrebbe accettare la rettifica su alcune di esse ove l'Amministrazione ne abbandonasse le altre".

porto obbligatorio di imposta, sia essa estimativa, di fatto o di diritto, dunque, questioni riguardanti sia l'an che il *quantum debeat* - è, tuttavia, di rilievo osservare che l'utilizzo da parte del legislatore tributario di concetti indeterminati rende pressoché impossibile distinguere fra questioni di diritto e giudizi attinenti al fatto addivenendosi, così, a soluzioni di compromesso in relazione a questioni in cui i profili del giudizio di fatto e di quello di diritto pur concettualmente distinguibili non possono essere separati<sup>15</sup>. Comprensione del diritto e valutazione della fattispecie concreta coesistono, dunque, nel momento cognitivo.

In sostanza, la giustizia dell'accordo non si identifica con la impossibilità della "concordabilità" delle questioni di diritto<sup>16</sup>.

Nel senso che, riguardo alla nuova disciplina dell'accertamento con adesione, l'accordo verterebbe esclusivamente sulla scelta del procedimento da rispettare per acquisire gli elementi di fatto e di diritto che consentono di dare concreta attuazione alla norma tributaria, si veda P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, pp. 548-549.

Anche l'evoluzione normativa contrassegnata dalla scomparsa di ogni limitazione espressa alla conciliazione giudiziale si traduce nella sostanziale conciliabilità delle questioni di diritto, tuttavia, sussistono rigidi orientamenti che riconoscono la conciliabilità solo delle questioni di fatto che concernono la quantificazione della base imponibile. Sottolinea, in argomento, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 514, che "la conciliazione parziale su singole questioni di diritto è praticamente irrealizzabile, essa trovando invece ampia possibilità di attuazione con riguardo a quelle di valutazione estimativa, in seno alle quali è dato alle parti di raggiungere un accordo conciliativo abbandonando le originarie e contrapposte tesi sostenute al riguardo". G. FALSITTA, *Manuale di Diritto tributario*, Parte Generale, Padova, 2003, p. 642, rileva che "la ratio dell'art. 48 sembra consentire non solo gli accordi che siano strumenti per una imposizione più vicina possibile (come tale riconosciuta dal contribuente stesso) ad una realtà non accertabile con precisione, ma pure quelli che si pongano in una logica transattiva, con riduzioni della pretesa originaria pure quando siano discusse solo questioni di diritto, o con la pura e semplice rinuncia a certi recuperi, in cambio dell'acquiescenza del ricorrente ad altri", osservando, in particolare, che "tanta libertà d'apprezzamento di dubbia compatibilità con i principi di eguaglianza, capacità contributiva ed imparzialità, sembra coerente con l'intento del legislatore di introdurre la conciliazione per favorire l'interesse dell'erario ad un'immediata e definitiva riscossione e non per una maggiore giustizia degli esiti processuali". F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2004, p. 221, evidenzia che "l'Amministrazione non può accedere ad alcuna soluzione che non appaia conforme al diritto e che non rappresenti la giusta composizione della lite", è dell'avviso che "la conciliazione trova il suo campo di naturale esplicazione nelle liti estimative ed in tutte le questioni di fatto, quando siano di incerta soluzione. Nelle questioni di diritto la giusta soluzione della lite non è data da soluzioni intermedie, sicché la conciliazione implica che una parte accolga in pieno il punto di vista dell'altra".

Anche il cosiddetto *ruling* internazionale dovrebbe tendere a definire le metodologie estimative di alcuni prezzi, corrispettivi, dividendi, tutti componenti di reddito che sono elementi costitutivi della fattispecie che rilevano ai fini della determinazione della base imponibile. P. ADONNINO, *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *Riv. dir. trib.* n. 3/2004, p. 70, osserva come "si tratta di identificare metodologie con l'accordo della parte contraente, attività quindi che riguarda aspetti qualificabili quali tecnici, e che devono essere precisati al fine di consentire la quantificazione dell'elemento in base a quanto previsto dai principi emanati dall'ordinamento internazionale: fondamentalmente il valore normale".

Per una disamina del provvedimento attuativo della disciplina del *ruling* internazionale, con particolare riferimento alle fattispecie che possono essere oggetto del medesimo istituto, v. N. SACCARDO, *Il provvedimento di attuazione della disciplina del ruling internazionale: requisiti soggettivi e oggettivi per l'accesso alla procedura*, in *Riv.dir.trib.* 9/2004, p.150. Rileva efficacemente come la composizione pattizia di ogni difficoltà esegetica sia comunque uno straordinario avanzamento per la democratizzazione del sistema tributario, G. GAFFURI, *Il ruling internazionale*, in *Rass. Trib.*, 2/2004, p. 504.

Per completezza, quanto all'oggetto della pianificazione fiscale concordata, v. D.CONTE, *Accertamento tributario ed esperimenti innovativi di pianificazione fiscale: la pianificazione fiscale concordata*, in *Riv.Dir. trib.*, n. 3/2005, pp. 280 ss.

<sup>15</sup>In tal senso, v. C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2005, p. 440.

<sup>16</sup>In questi termini si esprime E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, pp. 164-165. L'Autore, che non vede alcun impedimento ad un confronto fra Fisco e contribuente anche sul piano della normativa applicabile, salva la valutazione del risultato ottenuto, evidenzia in particolare, che "si può giungere ad un concordato ingiusto tanto attraverso l'erronea applicazione delle norme tributarie quanto attraverso l'inesatta quantificazione dei fatti correlati con il presupposto. Sotto questo profilo è irrilevante la distinzione fatto/diritto: è il risultato informativo nel suo complesso che deve rispettare parametri di giustizia".

Ciò dato, è significativo, al fine della definizione dell'oggetto dell'accordo in materia tributaria con particolare riguardo alla distinzione fra questioni di fatto e questioni di diritto, riferirsi al contributo della dottrina tedesca riguardo all'oggetto della cosiddetta "intesa effettiva" (*Tatsaechliche Verstaendigung*) istituito, elaborato dalla giurisprudenza, che riguarda tutti i casi di indagine su fatti<sup>17</sup> particolarmente complessi, che vincola le parti che sottoscrivono l'accordo il cui contenuto deve essere recepito nell'atto amministrativo di accertamento<sup>18</sup>.

Posto che è da escludere che il problema della natura giuridica e della disciplina degli accordi in materia tributaria possa essere risolto in base al principio di buona fede (*Treu und Glauben*) - principio non codificato in una norma di diritto positivo che disciplina in realtà un criterio interpretativo in virtù del quale si cerca di evitare che l'applicazione della norma alle fattispecie concrete determini un risultato non

<sup>17</sup> È bene precisare che il legislatore tedesco ha configurato, in merito ai risultati di un accesso, un momento di dialogo e di scambio di informazione fra le parti del rapporto obbligatorio di imposta a mezzo della disciplina della *Schlussbesprechung* ( cfr. paragrafo 201, comma 1 dell'*Abgabenordnung*). Generalmente, gli accordi conclusi durante una *Schlussbesprechung* non riguardano questioni giuridiche ma la stima dei presupposti, potendo, pertanto, essere considerati come transazioni il cui oggetto viene circoscritto a questioni di fatto. Sul punto, v. KRUSE, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. I- *Allgemeiner Teil*, Muenchen, 1991, p. 59.

<sup>18</sup> La possibilità di impugnare o modificare l'accordo in considerazione dello scopo e della natura dell'istituto deve essere limitata ad ipotesi eccezionali; l'impugnazione dell'atto amministrativo che ha recepito il contenuto dell'accordo è disciplinata dalle relative norme. Sia l'Amministrazione Finanziaria che il contribuente devono considerare la misura dell'efficacia dell'accordo: il contribuente ha diritto a che il contenuto dell'accordo sia trasfuso nell'atto amministrativo di accertamento (*pacta sunt servanda*). Sul punto, v. TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, Koln, 2002, p. 739.

Posto che il par. 85 AO sancisce che le autorità finanziarie devono assicurare che le imposte non siano rimosse in misura inferiore a quella prevista dalla legge o in modo comunque illegittimo e che non siano illegittimamente concessi o negati rimborsi e detrazioni, va osservato che in dottrina si è cercato di dimostrare la configurabilità della *tatsaechliche verstaendigung* come transazione (per tutti v. EICH, *Die tatsaechliche Verstaendigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren*, Koeln, 1992).

I sostenitori di questa ricostruzione sottolineano, in particolare, che il sistema normativo nel suo complesso sarebbe compatibile con la transazione, in quanto se, da un lato, va evidenziato che quando le prove non sono sufficienti a fondare un pieno convincimento la decisione va adottata secondo le regole dell'onere della prova, dall'altro, è vero che l'applicazione di tali regole è, in alcune ipotesi, esclusa, essendo prevista, con conseguente diminuzione del grado di certezza necessario per la decisione, come sufficiente una prova per indizi (sul punto, v. TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, Koln, 2002, p. 740).

Per completezza, evidenziamo come ad avviso di D. BIRK, *Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica Federale Tedesca*, in *Riv.dir.trib.*, 1995, p. 1006, il par. AO il quale recita: "le autorità finanziarie devono accertare e riscuotere le imposte secondo i principi di eguale trattamento e di legalità. In particolare devono assicurare che le imposte non siano evase, rimosse in modo illegittimo, che non vengano illegittimamente concessi o negati rimborsi o agevolazioni", si fonda sul principio di eguaglianza. Per una interpretazione del principio di legalità in stretta connessione con quello di eguaglianza, v. MOSSNER, *Steuerrecht Fundstellen*, 1996, Munchen, 1997, p. 27.

Riguardo all'efficacia della *Tatsaechliche Verstaendigung* nel caso in cui si instauri un procedimento penal-tributario nell'ambito del quale si assuma il contenuto dell'accordo nella fattispecie dell'evasione fiscale si rimanda a F. SALDITT, Neuwied, *Steuerhinterziehung durch tatsaechliche verstaendigung*, in *StuW* 3/1998, pp. 283 ss. il quale rileva che l'intesa effettiva rappresenta l'intersezione fra due mondi, l'uno che ruota intorno all'asse del dovere di cooperazione nel diritto tributario, l'altro che è sorretto dall'asse del *nemo tenetur* del procedimento penale. Ancora, in argomento, si rinvia agli atti del seminario di diritto tributario penale del Prof. Dr. Ellen Schuchter e del Prof. Dr. Roman Seer, tenutosi il 15 maggio 1998 presso l'Università di Bochum, avente ad oggetto gli accordi nel procedimento penale tributario (*Verstaendigungen in Steuerstrafverfahren*) pubblicati in *StuW* 3/1998, pp 278 ss.

conforme alla giustizia sostanziale<sup>19</sup> - è preferibile orientarsi, riguardo alla definizione dell'inquadramento sistematico della *Tatsaechliche Verstaendigung*, per un parziale riconoscimento del contratto di diritto pubblico<sup>20</sup>.

Ciò che ai fini della presente trattazione risulta opportuno evidenziare è che, in pratica, l'accordo pur avendo ad oggetto le sole circostanze di fatto esplica la sua influenza in via indiretta sull'intera fattispecie<sup>21</sup>.

Come efficacemente rilevato, posto che l'obbligazione tributaria nasce con il verificarsi del fatto previsto dalla legge, ogni modifica del fatto stesso viene inevitabilmente ad incidere sull'*an* dell'imposta<sup>22</sup> con la conseguenza che non può non considerarsi la notevole influenza delle questioni di fatto sulle questioni di diritto<sup>23</sup>.

<sup>19</sup> La dottrina tedesca distingue il principio *guter Glaube*, per cui si pone un criterio soggettivo, dall'altro *Treu und Glauben*, che inserisce un aspetto oggettivo (così PUHL, *L'accertamento tributario nella Comunità Europea. L'esperienza della RFT*, Milano 1997, 1). In base al *guter Glaube* non si deve operare sulla base di fatti errati o di ignoranza della legge; il *Treu und Glauben* concerne, invece, il concetto di buona fede, così come normalmente inteso, ossia di tutela del legittimo affidamento.

In argomento, v. TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, Koln, 2002, p. 738, i quali evidenziano con particolare riferimento ad un possibile contrasto fra i principi di certezza del diritto e di tutela della fiducia da una parte ed il principio di legalità dall'altra, l'estremo rilievo assunto dell'esigenza della prevalenza dell'interpretazione più corretta. Anche tale esigenza, tuttavia, è temperata con le altre. Per completezza, in ordine al collegamento fra il principio dello stato di diritto e la certezza giuridica, v. GROLL, *Treu und Glauben im Steuerrecht*, in *Fin. Raumd*, 1995, p. 814.

<sup>20</sup> Cfr. R. SEER, *Verstaendigungen in Steuerverfahren*, Schmidt, Koln, 1996, pp. 70 ss, il quale, in particolare, è dell'avviso che l'individuazione della differenza fra atto amministrativo e contratto di diritto pubblico si risolve in un problema di interpretazione. Ancora sul punto v. TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, Koln, 2002, p. 738, con particolare riferimento alla nota 64.

In ordine all'ammissibilità del contratto di diritto pubblico, la dottrina tedesca è approdata a punti di sistematizzazione sostanzialmente definitivi. A tale definitivizzazione ha contribuito, in particolare, l'elaborazione della teoria del doppio grado (*Zweistufenlehre*) in base alla quale vi sono delle fattispecie caratterizzate da una particolare complessità in cui si ha la presenza simultanea di un provvedimento amministrativo e di un contratto di diritto comune ognuno dei quali segue, pur considerando alcune peculiarità rispetto ai modelli fondamentali del contratto e dell'atto amministrativo, il regime tipico della propria categoria. In argomento si veda R. FERRARA, *Gli accordi tra i privati e la pubblica Amministrazione*, Milano, 1985, p. 32.

<sup>21</sup> W. SCHICK, *Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Burger im Steuerrecht*, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1967, p. 33 differenzia fra questioni giuridiche volte a considerare principalmente l'interpretazione della legge e questioni giuridiche che hanno riguardo in particolare all'accertamento dei presupposti di fatto.

T. GROSSE, *Die Schulssbesprechung ein orientalischer Bazar?*, *Die steuerliche Betriebspruefung*, 3/1986, p. 58, ritiene che l'incertezza su questioni di fatto implichi necessariamente una incertezza secondaria rispetto alle questioni giuridiche evidenziando che la transazione su circostanze di fatto influirà necessariamente sull'applicazione del diritto. In senso conforme si veda anche J.E. MILATZ, *Die tatsaechliche verstaendigung im Steuerrecht*, INF, 13/1986, pp. 303 ss..

Diversamente W. SCHICK, *Il procedimento nel diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amattucci, (Annuario), Padova, 2001, p. 945, è dell'avviso che "la legittimità dell'azione amministrativa è garantita dall'accertamento che fondamentalmente si caratterizzi in un atto unilaterale (atto amministrativo) nel rispetto delle norme giuridiche. Concordati tributari, nello stato moderno sono fondamentalmente illegittimi; essi violano in particolare il principio dell'uniformità dell'imposizione. Ciò esclude che l'Amministrazione ed il contribuente raggiungano un accordo su questioni giuridiche nell'ambito del procedimento relativo all'emanazione dell'atto amministrativo; è legittimo, invece, un accordo vincolante per le parti su aspetti controversi dei fatti".

<sup>22</sup> In tal senso, v. EICH, *Die tatsaechliche Verstaendigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren*, Koeln, 1992, p. 160.

Decisamente critico rispetto ad una aprioristica limitazione dell'oggetto dell'accordo alle sole questioni di fatto è, anche, C.G. NOVOA, *Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias su introducción en el derecho espanol*, in *Riv. dir. trib. int.* p. 162, il quale in particolare sottolinea la stessa difficoltà teorica di individuare una distinzione fra l'"interpretación", che ha ad oggetto norme, e la "calificación" che ha ad oggetto fatti.

<sup>23</sup> Tale è l'orientamento di OFFERHAUS, *Ammerkung an dem BFH-Urteil vom 5 ottobre 1990*, in *Die Steuerliche Betriebspruefung-StBp*, 1991, p. 17.

TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, Koln, 2002, p. 738, sottolineano la sostanziale impossibilità di realizzare una netta separazione fra accordo sulla situazione di diritto ed accordo sulla situazione di fatto, evidenziando, in particolare, che ogni accordo sui fatti di rilevanza fiscale influenza anche la misura della pretesa fiscale.

Il principio di proporzionalità presuppone in uno Stato di diritto un accertamento efficace in funzione delle circostanze di fatto<sup>24</sup>, ora, è evidente che la situazione di fatto che si è verificata deve essere necessariamente ricostruita così come è, di modo che la legge tributaria persegua effettivamente i propri fini in quanto è applicata solo nel caso in cui il fatto che si realizza viene a coincidere con la fattispecie astratta.

In quest'ottica, le forme di accordo dovrebbero tendenzialmente tendere a riportare l'atto illegittimo verso la legittimità.

Fondamentalmente, infatti, per garantire un effettivo equilibrio fra rapporto pubblico-inderogabilità ed efficienza dell'azione amministrativa, la partecipazione del contribuente deve sempre garantire il fedele rispetto della ponderazione contenuta nella legge.

### 3. Riflessioni di sintesi.

In ordine all'obiezione, connessa al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, limitativa dell'oggetto degli accordi al quantum dell'obbligazione tributaria è bene considerare alcuni capisaldi concettuali.

L'irrinunciabilità della pretesa va intesa nel senso di necessità che le scelte pubbliche avvengano mediante un'imparziale comparazione degli interessi<sup>25</sup>.

Più che soffermarsi sul concetto di indisponibilità dell'obbligazione tributaria appare dunque opportuno aver riguardo a quello di indisponibilità del pubblico interesse, senza con questo voler assolutamente minimizzare la portata dei fondamentali principi del nostro sistema tributario, anzi, il criterio della "compatibilità" di strumenti di "accordo" con l'azione dell'Amministrazione Finanziaria soccorre proprio nella delimitazione corretta dell'ambito di operatività degli stessi.

L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, principio non di carattere assoluto ma da conciliare con le esigenze di certezza e di pronta e sollecita riscossione erariale, discende dal principio di capacità contributiva, che impedisce di riconoscere all'Amministrazione un potere discrezionale da esercitare nei casi singoli differenziando le imposizioni<sup>26</sup>: sostanzialmente, a monte, "l'indisponibilità del credito tributario è una ovvie-

<sup>24</sup> Così, TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, III, Köln, 1993, p. 1204.

<sup>25</sup> Per quanto concerne la tesi della soggezione dell'attività di diritto privato delle Pubbliche Amministrazioni al principio di legalità, mediante l'osservanza di una sorta di vincolo di scopo, si rimanda alle osservazioni di MARZUOLI, *Principio di legalità e attività di diritto privato della pubblica Amministrazione*, Milano, 1982.

In argomento si vedano, inoltre, GRECO, *I contratti dell'Amministrazione fra diritto pubblico e diritto privato. I contratti ad evidenza pubblica*, Milano, 1986; PASTORI, *Accordo e organizzazione amministrativa*, in *L'accordo nell'azione amministrativa*, Atti del convegno Forze in Roma, 1988. Per una compiuta e puntuale analisi in merito al dibattito dottrinale relativo al contratto di diritto pubblico si vedano: FALCON, *Le convenzioni pubblicistiche. Ammissibilità e caratteri*, Milano, 1984, pp. 71-203; LEDDA, *Il Problema del contratto nel diritto amministrativo*, Torino, 1965, pp. 25 ss; MASUCCI, *Trasformazione dell'Amministrazione e moduli convenzionali. Il contratto di diritto pubblico*, Napoli, 1988.

<sup>26</sup> Tale è l'orientamento di F. BATISTONI FERRARA, "L'evoluzione del quadro normativo", in *Atti del convegno "Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?"*, Mestre, 25 gennaio 2002, il quale in particolare osserva: "il fatto quindi che in funzione di un diverso interesse costituzionalmente protetto, nell'ambito di procedimenti specifici, in funzione di prevenire o definire controversie il legislatore consenta all'Amministrazione di disporre del credito tributario, non costituisce negazione della regola dell'indisponibilità". Ancora dello stesso Autore, v. *L'accertamento con adesione e l'interpello*, in *Riv. dir. trib. int.*, n. 2/2002, p. 11, per ulteriori precisazioni sul punto, nel senso che "ancorché in contrasto con una lunga tradizione alle cui radici credo stia piuttosto un pregiudizio ideologico che dati normativi non equivoci, io non credo ci si debba scandalizzare se il legislatore conferisce all'Amministrazione il potere di disporre del credito in funzione dell'interesse fiscale e, in particolare dell'interesse ad evitare l'insorgere di un contenzioso e di conseguire il sollecito adempimento dell'obbligazione".

tà se la si intende come il divieto di rinunciare, in nome di interessi estranei, ad un credito per altri versi non controverso”<sup>27</sup>, non sussistendo una biunivoca correlazione fra disponibilità della pretesa e forme di accordo<sup>28</sup>.

In questo modo, in particolare in ordine al rapporto vincolatività-indisponibilità, riconoscere che la vincolatezza caratterizza l'attività dell'Amministrazione finanziaria solo per quanto attiene all'inconfigurabile potere di rinunciare a priori all'azione impositiva determina il venir meno del rifiuto al riconoscimento di ambiti di discrezionalità nell'esercizio dell'attività impositiva, potendosi, di esclusiva vincolatezza, argomentare solo in relazione e alla ovvia impossibile libertà di scelta fra l'emissione o meno di un provvedimento impositivo, in presenza di una asserita violazione di disposizioni tributarie sostanziali, ed alla altrettanto inesistente libertà di scelta degli effetti giuridici derivanti dall'emissione dei provvedimenti impositivi stessi.

Sulla scorta di quanto osservato dal Berliri<sup>29</sup>, l'indisponibilità è caratteristica della potestà tributaria e non dei poteri d'accertamento e dell'obbligazione tributaria ed il problema della disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria in riferimento all'idoneità di tale obbligazione ad essere oggetto di negozi giuridici non va confuso con la problematica della discrezionalità o meno della Amministrazione Pubblica dinanzi all'obbligazione tributaria. L'obbligazione tributaria può essere oggetto di dilazione, di riduzione, di modifica ma ciò non ogni qualvolta l'Amministrazione lo ritenga opportuno ma solo nei limiti tassativamente stabiliti dalla legge.

<sup>27</sup> Così, R. LUPI, *Diritto tributario, Parte Generale*, 2000, p. 86, il quale rileva che “la cosiddetta indisponibilità del credito tributario è un indebito e affrettato corollario ricavato dalla mancanza di discrezionalità nella determinazione dell'imposta”, sottolinea che non è corretto ritenere che la normativa che regola l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale “consenta all'Amministrazione finanziaria di compiere atti dispositivi sul credito tributario che invece per sua natura sarebbe indisponibile: il fatto è che, quando intervengono dette procedure, il credito tributario è ancora *sub iudice* con la prospettiva di un contenzioso di dubbio esito”.

Ancora, in argomento, v. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, p., 352, il quale fa notare che “non è la rinuncia al credito a costituire un presupposto della transazione ma la rinuncia alla pretesa”: anzi sarebbe proprio questo profilo che distinguerebbe i due differenti schemi negoziali. In definitiva, entrambi i modi, opposti, di guardare all'accezione che vede nel dogma dell'indisponibilità l'“irrinunciabilità” al credito tributario non risultano coerenti con i piani accertativi e processuale in cui sono posti rispettivamente l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, attenendo essi al differente e qui inconferente livello della riscossione delle imposte”.

Ancora, sul punto, v. TIPKE/LANG, *Steuerecht*, Köln, 2002, p. 737, nel senso che “l'ufficio finanziario non può rinunciare alla riscossione dell'imposta totale o parziale dovuta per legge, attraverso la strada del concordato fiscale”.

<sup>28</sup> In tal senso, v. C. GARBARINO, *La tutela giustiziale tributaria tra procedimento e processo*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2/2002, p. 23, il quale è dell'avviso che “l'indisponibilità della pretesa tributaria integri un aspetto del principio di legalità ma non il contenuto dei poteri degli uffici”. Secondo l'Autore, ha senso parlare di indisponibilità della pretesa da parte dell'Amministrazione finanziaria solo per l'intrusione di quest'ultima nell'area riservata al legislatore.

<sup>29</sup> Si veda, A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, volume II, tomo, I, Milano, 1957, pp. 78 ss, in modo specifico in relazione alla considerazione in base alla quale è fuori di dubbio che “la potestà tributaria cioè quella speciale esplicazione della capacità giuridica del soggetto attivo che riguarda l'istituzione e la regolamentazione dei tributi sia indisponibile, vale a dire non possa formare oggetto di negozi giuridici...e la ragione di tale indisponibilità è ovvia: la potestà tributaria non essendo che un'esplicazione della capacità giuridica dell'ente pubblico, deriva da leggi di tipico contenuto pubblicistico come quelle che attengono all'ordinamento costituzionale dello Stato le quali pertanto non possono essere modificate che dal potere legislativo e mai dal potere esecutivo con un atto negoziale”. Ancora, in tema, significativamente, T. ROSEMBUJ, *La transaccion tributaria*, Barcellona, 2000, p. 45, rileva che la potestà di imposizione è indisponibile, irrinunciabile, imprescrittibile, mentre, l'esercizio di detta potestà può essere disponibile, rinunciabile e prescrivibile ciò posto, l'Amministrazione può disporre liberamente degli strumenti a sua disposizione, nell'ambito della sua potestà sempre che la sua azione sia finalizzata alla lotta contro la frode fiscale. In particolare, evidenzia l'Autore, l'obbligazione di imposta è di diritto pubblico nel senso che i contribuenti non possono essere dispensati dal pagamento della stessa: in virtù della transazione il debitore sarà considerato tale solo nella misura determinata a suo carico a mezzo della transazione tributaria stessa.

In definitiva, a prescindere dal lessico impiegato (inderogabilità delle norme tributarie, indisponibilità dell'obbligazione tributaria<sup>30</sup>) il principio cardine è quello della irrinunciabilità della potestà di imposizione: non è, pertanto, opportuno parlare di rinuncia al credito o di atti di disposizione dello stesso in riferimento ad istituti quali il concordato tributario e la conciliazione giudiziale, posto che si è in una fase del rapporto in cui il credito tributario è incerto sia nella sua esistenza sia nel suo ammontare ed è sottoposto alla eventualità di un contenzioso dall'esito dubbio<sup>31</sup>.

È ben noto che l'attività procedimentale è strumentale rispetto alla legge sostanziale, pertanto, l'Amministrazione finanziaria deve necessariamente individuare il fatto così come è. Altrimenti si correrebbe il rischio evidente di applicare una norma tributaria, la quale prevede un presupposto di imposta al cui verificarsi collega la nascita dell'obbligazione tributaria, ad una situazione di fatto diversa da quella del presupposto stesso.

In quest'ottica, pur considerando gli indubbi vantaggi dell'operatività di una azione cooperativa in materia tributaria fondamentale è l'importanza rivestita dalla fedele ricostruzione del fatto al fine di garantire il rispetto dell'applicazione della legge istitutiva del tributo al caso che è previsto con conseguente garanzia di realizzazione degli obiettivi che la legge stessa persegue.

Tuttavia, come è noto, il legislatore da qualche decennio ha previsto sistemi (indicatori, studi di settore, concordati preventivi) che inducono il contribuente ad aderire se il risultato gli è conveniente, anche se la convenienza si limita ad evitare fastidi deter-

<sup>30</sup> In realtà indisponibile non è la norma ma il rapporto (la situazione di interesse protetto) costituito dalla norma; la condizione di indisponibilità può essere posta come qualificazione della norma oppure come qualificazione del rapporto giuridico costituito dalla norma. Per una ampia disamina dei significati ascrivibili alla coppia norma indisponibile - norma inderogabile rispetto alla coppia norma imperativa - norma cogente, v. E. RUSSO, *Norma imperativa, norma cogente, norma inderogabile, norma indisponibile, norma dispositiva, norma suppletiva*, in *Riv.dir.civ.*, Anno XLVII-2001, I, p. 578, il quale evidenzia che "con le espressioni norma indisponibile - norma inderogabile si guarda la situazione, dipendente dalla legge, dal versante del modo di essere dell'interesse protetto dalla norma; e quindi dal versante della descrizione dei poteri della autonomia privata rispetto ai precetti legislativi...invece con le espressioni norma imperativa - norma cogente, la situazione è vista sotto il profilo della descrizione (o della qualificazione) del precetto che viene posto dalla norma indipendentemente dal riferimento al modo di essere dell'interesse protetto dalla norma". L'Autore precisa che, mentre l'espressione norma cogente designa il modo di essere del precetto legislativo, l'espressione norma inderogabile indica la condizione dei poteri dell'autonomia privata rispetto ad un precetto legislativo che non può essere violato, evidenziando, secondo il versante significativo costituito dal modo di essere dell'interesse protetto, che "le nozioni di norma indisponibile e di norma inderogabile innegabilmente si sovrappongono pur conservando una certa autonomia. La nozione di norma inderogabile ha contenuto più ampio ed è di portata più generale in quanto indica la condizione di inviolabilità dell'interesse protetto. La nozione di norma indisponibile indica che l'interesse protetto non può essere oggetto di atti di disposizione".

Invero, la nozione di indisponibilità e il suo contenuto specifico sono tutt'altro che unitari, questa tematica attiene alla analisi delle nozioni di norma imperativa e cogente, per cui si rinvia, ancora, diffusamente, ad E. RUSSO, *op. ult. cit.*, pp. 580 e ss.

<sup>31</sup> Tale è l'orientamento di G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario.*, cit. p. 365.

Un ulteriore spunto di riflessione sul tema, è offerto della Suprema Corte di Cassazione (v. Cass. sez. trib., 16 marzo 2001, n. 12314, annotata da M. FANNI "L'indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale salvo tassative deroghe", in DPT, 4/2001, p. 725) nel senso dell'ammissibilità di deroghe al principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria, deroghe, tuttavia, legislativamente previste e di stretta interpretazione: in quest'ottica la indisponibilità della pretesa tributaria intesa quale obiezione alla ammissibilità di istituti sostanzialmente transattivi nel nostro settore di indagine, è, in ogni caso, destinata a venir meno in presenza di una normativa *ad hoc* che preveda una definizione transattiva in deroga all'indisponibilità suddetta. Può, tuttavia, rilevarsi il limite della suddetta ricostruzione dogmatica: ritenere, infatti, sulla scorta di quanto si verificava in passato, che siano proprio le norme recenti a costituire una deroga espressa, implicitamente, viene a confermare sul piano dell'effettività la forte inerenza alla tematica oggetto di indagine dello stesso principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria.

minati da verifiche ed accertamenti: non può, in ogni caso, escludersi che tali strumenti possano diventare di fatto l'espressione di una predeterminazione normativa vincolante dell'elemento oggettivo del presupposto e dunque non garantire la fedele applicazione della legge tributaria.

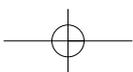
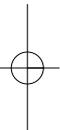
Da quanto sin qui osservato può desumersi che l'Amministrazione è vincolata all'interpretazione della legge sempre che la legge, in base al suo contenuto, riesca effettivamente ad obbligare l'Amministrazione a tenere un dato comportamento; nell'ambito di "un margine di sostenibilità" non si vieta all'Amministrazione di modificare la propria interpretazione della legge lasciandosi persuadere dall'opinione giuridica del contribuente.

Ammissibilità, pertanto, degli accordi (anche di natura transattiva) su questioni giuridiche nel senso che l'Amministrazione può aderire all'opinione giuridica del contribuente anche sulla base di una reciproca concessione in vista del conseguimento della "pace giuridica"<sup>32</sup>.

In definitiva, è da evidenziarsi che l'accordo su circostanze di fatto influirà necessariamente sull'applicazione del diritto, posto che l'obbligazione tributaria nasce con il verificarsi del fatto previsto dalla legge con la conseguenza che ogni modifica del fatto viene inevitabilmente ad incidere sull'*an* dell'imposta.

È, dunque, sostanzialmente impossibile operare una netta demarcazione fra accordo sulla situazione di diritto ed accordo sulla situazione di fatto in quanto ogni accordo sui fatti di rilevanza fiscale viene ad influenzare anche l'entità della pretesa fiscale stessa.

<sup>32</sup> In tal senso si esprime K. VOGEL, *L'interpretazione delle leggi tributarie da parte dell'Amministrazione*, in *L'accertamento tributario nella Comunità Europea*, cit., p. 52, il quale ritiene che "vincolatività della legge per le autorità amministrative significa solo che nell'interpretare la legge esse si devono attenere alle tradizionali metodologie interpretative e che i risultati della loro interpretazione devono essere sostenibili devono cioè riscuotere consenso. Nell'ambito di questo margine di sostenibilità non si vieta all'Amministrazione di modificare la propria interpretazione della legge e di lasciarsi convincere dall'opinione giuridica del contribuente".



## The Council of Europe and OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: the ratifications of Italy and France (abstract)\*

Roberto Antonio Capostagno

By Law 10<sup>th</sup> February 2005 No. 19 also Italy ratified the joint OECD and Council of Europe Convention on Mutual Assistance in Tax Matters (known as MAAT - Mutual Administrative Assistance in Tax Matters - or CMA) signed at Strasbourg on 25<sup>th</sup> January 1988.

This new piece of law represents a further instrument within the Italian legal system to be added to the previous ones concerning the administrative cooperation in tax matters between States.

On 1<sup>st</sup> March 2005 the Convention was also ratified by France. After the deposit of their instruments of ratification, Italy and France will join the other Parties to the Convention, i.e. Azerbaijan, Belgium, Denmark, Finland, Iceland, the Netherlands, Norway, Poland, Sweden and United States. Canada and Ukraine signed the Convention in 2004 but have not yet ratified it.

After a slow process of signature and a weak practical impact due, *inter alia*, to the fact that at the beginning only a few Countries signed it, the Convention in hand seems to have made significant progress.

Indeed, it represents but one of the numerous international instruments related to the international cooperation tax matters. In particular, at European level EEC Directive No. 77/799 of 19 December 1977 provides for Mutual Administrative Assistance between members of the Community and Regulation No 1798/2003 of 7 October 2003 concerns the exchange of information in connection with VAT.

As to international conventions against double taxation, an important role importance is played by Article 26 of the OECD Model, which is devoted to the exchange of information between tax authorities of the two contracting States concerned.

Furthermore, on April 2002, the OECD Global Forum Working Group on effective Exchange of Information elaborated an Agreement aimed at facilitating international cooperation in tax matters by the exchange of information: it shares some common points with the Convention at issue (see, for example, the multilateral structure).

From the beginning the Convention was strongly criticised, in particular by International Institutions like the International Chamber of Commerce, the Bundessteuerberaterkammer (Bonn), the Kammer der Wirtschaftstreuhänder (Vienna), the Schweizerischen Trenhand und Revisionkammer (Zurich) just to mention the most representative ones.

\* Abstract edited in English by the Author.

One of the most important remark made concerns the principle set out under the premises according to which “... *the development of international movement of persons, capital, goods and services, although highly beneficial in itself, has increased the possibilities of tax avoidance and evasion and therefore requires increasing co-operation among tax authorities*”.

Hence, the Convention has appeared quite problematic since its premises to the extent that some International Institutions and experts regret that no distinction was made between the terms “tax avoidance” and “tax evasion”.

Since an important aspect for business is certainty in the results of the transactions which are being undertaken, the need itself for any new Convention was questioned. In this regard, it was mainly thought that it could make the situations of taxpayers heavier, also taking into account the large amount of legal provisions against double taxation already in force at International level.

In particular, it was deemed that the Convention (and the information flows which will result when it is implemented) will generate additional uncertainty over a considerable period of time since the taxation results of transactions may not be clear for many years.

This is particularly likely if no distinction is made between what constitutes avoidance and what constitutes evasion.

With specific regard to the negative remarks addressed to the Convention the following have to be mentioned:

- a misappropriate disclosure of information, which cannot be completely excluded in the case of all the contracting states;
- the fact that the exchange of information (as provided under chapter III, section I) far exceeds the necessary requirements;
- the lack of adequate legal protection against measures taken by national administrative authorities (in this regard, International mutual administrative assistance is conceived as a purely administrative procedure);
- criticism towards the multilateral structure *per se*.

Summing up, the Convention under analysis still remains a controversial instruments. Some elements are in its favour such as the fact that the contracting parties are slowly but constantly growing and that some of the main remarks made in the past are at present overcome by the radical change of the International scenario and the consequent evolution of the debate about the subject matter.

On the other hand, although being a sort of precursor of the OECD Agreement of 2002, the Convention seems to be penalised in its effectiveness by the traditional approach which tends to privilege the protection of the Member States' interests more than the concrete and actual satisfaction of the need of information denounced by the applicant States.

## L'Italia e la Francia ratificano la convenzione congiunta dell'OCSE e del Consiglio d'Europa relativa all'assistenza amministrativa reciproca in materia fiscale.

Roberto Antonio Capostagno

**SOMMARIO:** 1. *L'adesione dell'Italia alla Convenzione relativa alla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i paesi dell'OCSE.* - 2. *Portata di applicazione della Convenzione.* - 3. *Controlli fiscali contestuali e all'estero* - 4. *Limiti degli obblighi di assistenza.* - 5. *Obblighi di segretezza delle informazioni.*

### 1. L'adesione dell'Italia alla Convenzione relativa alla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i paesi dell'OCSE

Con la recente legge 10 febbraio 2005, n. 19 recante "Adesione della Repubblica italiana alla Convenzione concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa ed i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico - OCSE, con Allegati, fatta a Strasburgo il 25 gennaio 1988, e sua esecuzione"<sup>1</sup> si rende operativo anche per l'Italia un ulteriore strumento giuridico, ennesimo tassello il quale si aggiunge all'articolato mosaico che ormai compone la materia, tra quelli che, a vario titolo ed in varia misura, attengono al tema della cooperazione amministrativa interstatale in materia fiscale.

Quasi contestualmente all'Italia anche la Francia, in data 1° marzo 2005, ha ratificato questa convenzione, portando così a dieci i Paesi firmatari, i quali hanno anche già attuato gli adempimenti normativi di formale ratifica, mentre il Canada<sup>2</sup> e l'Ucraina, pur avendo già firmato la convenzione, nel 2004, non l'hanno ancora, al momento, formalmente ratificata.

<sup>1</sup> Pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 48 del 28 febbraio 2005 - Supplemento Ordinario n. 25, ed entrata in vigore, nell'ordinamento interno, il giorno successivo a quello della sua pubblicazione per espressa statuizione della norma di chiusura di cui all'art. 3 della stessa legge di ratifica.

<sup>2</sup> Il Canada con la firma della Convenzione - avvenuta alla fine di aprile del 2004 e applicabile alle imposte e tasse riscosse in applicazione della legge d'imposta sul reddito, della legge sulla tassa d'accisa, che include la tassa sui prodotti e sui servizi, nonché di quella sulle accise, con esclusione, invece, dei dazi doganali - si è, tuttavia, impegnato limitatamente allo scambio d'informazioni di natura fiscale, mancando di sottoscrivere la parte riguardante l'assistenza nella riscossione delle imposte, con la motivazione espressa di privilegiare, *in subiecta materia* gli accordi su base bilaterale.

Sebbene la Convenzione garantisca in via di principio la protezione dei dati, per così dire, "sensibili" dei contribuenti, il Canada si è comunque riservato di valutare tutte le informazioni personali dei contribuenti, prima di eventualmente trasmetterle agli altri Paesi aderenti al trattato.

Al di là delle affermazioni di prammatica dei Governi di maggioranza dei Paesi aderenti, fautori dei disegni di legge di ratifica che, come quello italiano, considerano la Convenzione in analisi come uno degli strumenti più completi ed efficaci di cui possono disporre le Amministrazioni fiscali nel contrasto dell'evasione a livello interno ed internazionale<sup>3</sup>: notazioni che sembrano più apprezzabili per la loro valenza politica piuttosto che tecnico-scientifica, è tuttavia fuor di dubbio che la Convenzione in argomento, dopo una lenta adesione ed uno scarso impatto pratico, anche a causa dei non numerosi Paesi ad essa aderenti, sembra aver avuto recentemente un nuovo impulso.

In effetti, quello in analisi, non rappresenta, notoriamente, che uno degli strumenti internazionali in cui si dispiega il tutt'altro che lineare quadro di riferimento normativo ascrivibile in vario modo al tema della cooperazione internazionale in materia fiscale.

Se limitatamente ai Paesi membri dell'Unione europea, con particolare riguardo allo scambio d'informazioni, rilevano la direttiva n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977, applicabile attualmente, e di recente, alle sole imposte dirette<sup>4</sup>, nonché il regolamento n. 1798/2003 del 7 ottobre 2003 in materia di IVA interna e intra-comunitaria, in una prospettiva ultraeuropea e nell'ambito delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, assunte da tempo speciale rilevanza l'articolo 26 del modello OCSE, dedicato allo scambio d'informazioni fra le autorità fiscali dei due Stati contraenti, mentre in tempi più recenti, aprile 2002, nell'ambito dello stesso OCSE<sup>5</sup> è stato elaborato un paradigma di Accordo, che ha visto l'adesione delle rappresentanze di ben undici Stati non membri, diretto a favorire la cooperazione internazionale in materia fiscale attraverso lo scambio di informazioni. Proprio tale fonte ultimamente apparsa nel panorama internazionale presenta alcuni elementi, di natura essenzialmente strutturale, che potrebbero anche consentirne l'assimilazione alla Convenzione in argomento<sup>6</sup>, la quale pur si pone in

<sup>3</sup> Nella seduta della Camera dei deputati n. 576 del 27/01/2005, in sede deliberante sul progetto di legge di ratifica, con riferimento alla Convenzione si è affermato che «essa consente una vasta cooperazione amministrativa – va sottolineato – nel rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti, quindi una vasta cooperazione amministrativa che copre tutte le imposte, con l'eccezione dei diritti doganali. Ogni Stato può attuare i suoi impegni con un sistema di riserve previste espressamente dal testo. Vi è anche da dire, in linea con l'osservazione di prima, che esistono precise regole che assicurano la riservatezza delle informazioni ottenute in applicazione del testo convenzionale. Per quanto riguarda più da vicino il nostro paese, si tratta di materie relative allo scambio di informazioni, verifiche simultanee, assistenza alla riscossione e ratifica dei documenti. Quindi, è una cooperazione che, se da una parte mette in campo le tecniche più avanzate – in questo senso la cooperazione e la collaborazione incentivano il rigore e, probabilmente, la rapidità e la trasparenza – dall'altro tiene conto della salvaguardia dei diritti della persona, in questo caso tradotti nel rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti». (dichiarazione di voto dell'on. Giovanni Bianchi).

Nei rapporti parlamentari del Senato francese in vista della ratifica può leggersi che la Convenzione risulta utile per la Francia per tre principali ordini di ragioni: «son caractère multilatéral élargit en effet les possibilités et l'efficacité de la coopération entre les états; elle régleme et renforce les garanties des contribuables et elle permet l'assistance au recouvrement qui n'est que rarement visée par les convention de documents à l'étranger, vient mettre de l'ordre dans une pratique administrative internationale aux frontières mal définies». (riportato in [www.oecd.org](http://www.oecd.org))

<sup>4</sup> È, infatti, per effetto di espressa statuizione della recente direttiva n. 2003/93/Ce del 7 ottobre 2003, che ne ha limitato l'ambito di applicazione alle sole imposte dirette (oltre, invero, alle imposte sui premi assicurativi), se dalla direttiva di cui in narrativa è stata espunta l'applicabilità in materia di IVA.

<sup>5</sup> Ci si riferisce al *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information* dell'OCSE.

<sup>6</sup> Nota come *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, nella letteratura specialistica internazionale si ritrova spesso indicata con l'acronimo di MAAT (p.e. in WISSELINK, *International Exchange of information Between European and other countries*, in "EC Tax Review", 1997, p. 108) ma anche, più raramente, con quello di CMA (p.e. in MALENAARS, *Exchange of information under the Netherlands-US treaty*, in "Tax Notes International", 1999, p. 1713).

modo del tutto peculiare, tanto che, prima ancora di essere formalmente aperta alla firma<sup>7</sup>, è stata bersaglio di aperte critiche da parte di istituzioni di rilievo<sup>8</sup>, non mancando le censure in ambito dottrinario<sup>9</sup>.

Uno dei rilievi sicuramente degno di nota, sia perché colpisce la Convenzione nelle motivazioni di fondo che ne giustificano l'esistenza, sia perché si inserisce in un dibattito che vede la propria ampiezza ed importanza viepiù destinate ad accrescersi, riguarda il considerando espresso nel secondo alinea del Preambolo, mercé il quale lo sviluppo di movimenti internazionali di persone, di capitali, di beni e di servizi, riconosciuto di per sé positivo, avrebbe, testualmente, «*augmentato le possibilità di evasione e di frode fiscali necessitando in tal modo una crescente cooperazione fra le autorità fiscali*».

Già dalle premesse, dunque, il testo in esame appare problematico, sembrando ignorare l'esistenza della linea di confine, pur mobile, tra elusione ed evasione fiscale, operando *tout court* l'ingiustificata identità tra integrazione dei mercati e fraudolenta sottrazione d'imponibile o d'imposta da parte dei contribuenti<sup>10</sup>.

La Convenzione è stata, inoltre, considerata uno strumento il quale, per aggiungersi, senza integrarsi, agli altri analoghi<sup>11</sup>, avrebbe addirittura potuto aggravare la situazione dei contribuenti, con effetti di sinergia negativa in combinazione con la sovrapposizione delle sue disposizioni con la congerie di quelle che, nell'ambito internazionale, sono finalizzate ad evitare le doppie imposizioni<sup>12</sup>.

<sup>7</sup> Il testo della bozza di Convenzione è apparso in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.", 1987, I, *Draft convention on mutual administrative assistance in tax matters*, p. 168 e ss., dove pure può leggersi il relativo ampio commento elaborato dalle stesse organizzazioni proponenti OCSE e Consiglio d'Europa, II, Appendix 1, *Commentary on the provisions of the convention*, p. 339 ss.

<sup>8</sup> Significativi i commenti critici operati a caldo direttamente sulla base del testo in bozza da soggetti istituzionali di non scarsa rilevanza quali la Camera di Commercio Internazionale e le Camere di Commercio di Bonn, Vienna e Zurigo, pubblicati in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.", 1987, II, Appendix 2, *Opinion statement of International Chamber of Commerce on draft convention on mutual administrative assistance in tax matters*, p. 394 ss. e Appendix 3, *Opinion statement of the Bundessteuerberaterkammer (Bonn) of the Kammer der Wirtschaftstreuhänder (Vienna) of the Schweizerischen treuhand und revisionskammer (Zurich) on draft convention on mutual administrative assistance in tax matters*, p. 397 ss.

<sup>9</sup> V. SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, in *Boll. Trib. d'inf.*, n. 7, Parte I, p. 499.

<sup>10</sup> Radicale, in proposito, la critica dell'INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, la quale in *Opinion statement...*, cit., par. 2, p. 394, dopo una petizione di principio avverso le azioni fraudolente finalizzate all'evasione, tuttavia obietta che: «*The ICC regrets that no distinction has been made between the terms "tax avoidance" and "tax evasion". The ICC is of the opinion that the taxpayer has the right to minimize his tax burden by all legitimate means, and this should be recognized*». Identico tenore per le riflessioni di SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione...*, cit., p. 500, il quale, inoltre, lamentando l'illegittimità di ogni strategia delle Amministrazioni statali rivolta ad impedire alle imprese di esercitare il buon diritto di organizzare le attività economiche al fine di minimizzare, nel rispetto degli ordinamenti vigenti, il proprio carico fiscale, evidenzia altresì il pericolo che: «*Il perseguimento di questa finalità potrebbe produrre una contesa fra Stati, desiderosi di avocare - grazie anche allo scambio di informazioni - la maggiore quantità possibile di reddito prodotto da imprese multinazionali*».

<sup>11</sup> Al riguardo, l'INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, che in *Opinion statement...*, cit., par. 3.1., p. 395, afferma: «*There exists already an elaborate network of tax treaties between OECD countries. In addition, in Europe the EEC Directive No 77/799 of 19 December 1977 provides for Mutual Administrative Assistance between members of the Community. We question the need therefore for any new Convention*».

<sup>12</sup> Così SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione...*, cit., p. 500, secondo il quale, inoltre: «*Il cumulo non certo armonico di tali regolamenti è destinato ad accrescere le formalità e a creare incertezze nel diritto delle imprese anche per lunghi periodi*». Del resto, sempre sul punto e più compiutamente, l'INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, in *Opinion statement...*, cit., par. 3.2., p. 395: «*An important aspect for business is certainty in the results of the transactions which are being undertaken. The Convention and the information flows which will result when it is implemented will generate additional uncertainty over a considerable period of time since the taxation results of transactions may not be clear for many years. This is particularly likely if no distinction is made between what constitutes avoidance and what constitutes evasion*».

Nel nutrito *cahier de doléances* relativo alla Convenzione si trovano, altresì, rilievi afferenti la presunta scarsa protezione offerta alle informazioni segrete, come pure l'affermata superfetazione delle misure previste per lo scambio d'informazioni, fino all'assenza di adeguate tutele legali avverso i poteri delle Amministrazioni statali, o critiche che ravvisano elementi di negatività persino nella struttura multilaterale<sup>13</sup>.

## 2. Portata di applicazione della Convenzione

Relativamente alla struttura, il testo normativo della Convenzione, concepito, appunto, come accordo multilaterale<sup>14</sup>, si connota per una paradigmatica oltremodo dettagliata circa lo scambio di informazioni, i limiti e le procedure cui lo stesso è subordinato<sup>15</sup>.

Nella G.U. della Repubblica italiana di pubblicazione della legge di adesione la Convenzione è riportata nella sua versione in lingua francese, seguita, tuttavia, da una versione in lingua italiana<sup>16</sup>.

Circa la portata di applicazione, la Convenzione prevede l'assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati aderenti, inclusiva di scambio di informazioni, compresi controlli fiscali contestuali nonché la partecipazione a controlli fiscali svolti all'estero, il recupero di crediti d'imposta, comprese le misure conservatorie, fino alla notifica di documenti<sup>17</sup>.

<sup>13</sup> BUNDESSTEUERBERATERKAMMER (BONN) OF THE KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHANDER (VIENNA) OF THE SCHWEIZERISCHEN TREUHAND UND REVISIONSKAMMER (ZURICH), in *Opinion statement...*, cit., Appendix 3, p. 398 ss., in cui si trovano prospettate in maniera ben articolata le critiche accennate in narrativa, circa il segreto sottolinea che: «A misappropriate disclosure of information cannot for the moment be completely excluded in the case of all the contracting states», mentre in tema di eccesso di misure di scambio informativo: «The exchange of information as provided under chapter III, section I far exceeds the necessary requirements»; come pure, circa lo scarso livello di protezione legale: «International mutual administrative assistance is conceived as a purely administrative procedure»; così in merito alla struttura multilaterale: «A multilateral convention presupposes an extensive legal harmonisation at least in three of the areas mentioned (data protection, tax secrecy and national legal protection) and is therefore in view of the present situation of legal development still premature and should be rejected».

<sup>14</sup> Proprio la struttura multilaterale della Convenzione, così duramente stigmatizzata nell'opinione riportata alla fine della nota precedente, ed a prescindere comunque dagli aspetti contenutistici, costituisce, comunque, un carattere d'attualità nella pratica internazionale odierna, in cui sempre di più, per l'esigenza in atto di una crescente integrazione interstatale nella dinamica della produzione e negli scambi, lo strumento dei trattati bilaterali evidenzia alcuni limiti strutturali relativi sia all'efficacia quale mezzo per evitare reali fenomeni di doppia imposizione, scongiurando contemporaneamente modalità abusive dello stesso, sia alla connaturata tendenza a distribuire i vantaggi, che dai singoli accordi inevitabilmente derivano, in misura sperequata tra le parti a causa del diverso peso "politico" dei singoli Stati contraenti. In quest'ottica gli accordi a struttura multilaterale paiono invece caratterizzarsi per una intrinseca maggior efficacia e forza vincolante dispiegando i propri effetti su ambiti territoriali più ampi ed uniformi, anche, e soprattutto, proprio in materia di cooperazione amministrativa interstatale (in proposito, *ex multis*, ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, in UCKMAR (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, p. 894.)

<sup>15</sup> Proprio la notevole articolazione del testo normativo in esame ne costituisce una delle prerogative peculiari che, contrapponendosi alla più parte della normativa convenzionale e comunitaria in materia, in termini prettamente strutturali, ne consente l'assimilazione, insieme al connotato della multilateralità, al Modello di Accordo OCSE del 2002 in materia di scambio d'informazioni (il quale, tuttavia, è previsto anche in versione bilaterale).

<sup>16</sup> Il testo definitivo della Convenzione era stato siglato a Strasburgo il 25 gennaio 1988, sia in lingua inglese che in lingua francese, con la specifica esplicitazione della medesima fede rivestita dai testi in entrambe le versioni. La traduzione in lingua italiana che compare in G.U. di seguito alla versione francese reca la specificazione, in epigrafe, di "Traduzione non ufficiale".

<sup>17</sup> Capitolo I, "Portata di applicazione della Convenzione", art. 1, rubricato "Oggetto della Convenzione e persone interessate".

Lo scambio di informazioni, in particolare, quale forma privilegiata di assistenza, si articola in tre diversi paradigmi: accanto allo scambio d'informazioni su richiesta (art. 5), troviamo, infatti, anche la previsione dello scambio automatico (art. 6) e di quello spontaneo<sup>18</sup> (art. 7).

In merito alle imposte oggetto della possibile collaborazione interamministrativa la previsione è di notevole ampiezza, con esplicita esclusione unicamente dei diritti doganali.

L'art. 4 della Convenzione recepisce il principio che consente, quando non impone, lo scambio di informazioni tra Stati ove queste si connotino come prevedibilmente rilevanti<sup>19</sup>.

Le informazioni così ottenute, sulla base cioè di tale presumibile rilevanza, potranno essere utilizzate in sede di accertamento, riscossione, attività istruttorie e procedimenti giurisdizionali in materia fiscale: tuttavia il paragrafo 2 dello stesso art. 4 subordina l'utilizzo dello scambio in argomento per finalità collegate all'espletamento di procedimenti giurisdizionali in ambito penale tributario, nella fattispecie in cui le informazioni così ottenute vogliono essere utilizzate come mezzo di prova, alla preliminare autorizzazione della Parte che le abbia fornite<sup>20</sup>: tale limite risulta tuttavia mitigato dalla previsione della possibile esplicita rinuncia di comune accordo di due o più Parti, a tale preventiva autorizzazione<sup>21</sup>.

### 3. Controlli fiscali contestuali e all'estero

La Convenzione prevede, accanto ai controlli fiscali contestuali (art.8), anche la fattispecie dei controlli fiscali all'estero (art. 9).

Il controllo fiscale contestuale consiste in una verifica simultanea mercé la quale ognuno degli Stati contraenti, nello stesso momento, effettua attraverso i

<sup>18</sup> In merito ai rilievi critici sollevati dallo scambio automatico e da quello spontaneo appaiono significativi i termini usati da BUNDESSTEUERBERATERKAMMER (BONN) OF THE KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHANDER (VIENNA) OF THE SCHWEIZERISCHEN TREUHAND UND REVISIONSKAMMER (ZURICH), in *Opinion statement...*, cit., Appendix 3, p. 398 «In particular the spontaneous exchange of information as set out under Article 7 of the draft obliges areas and for all taxable persons. This leads to such a vast exchange of data that it gives rise to an excess of State measures. Furthermore an automatic exchange as provided under article 6 of the draft will no doubt include information irrelevant for tax purposes and lead consequently to a leakage of information which, for example in Germany is opposed to the fundamental right to refuse to grant information. In particular in the case of an exchange of information, it cannot be assured that the information transmitted is not used misappropriately».

<sup>19</sup> Nella versione francese pubblicata in G.U. si legge nell'art. citato in narrativa, al primo paragrafo che: «Les Parties échangent, [...], les renseignements qui paraîtront pertinents [...]», come pure di seguito al primo capoverso dello stesso paragrafo, in forma negativa si ribadisce che: «Les renseignements qui, selon toute vraisemblance, seraient dénués de pertinence [...] ne peuvent faire l'objet d'échange en application de la présente convention»: tali espressioni sono sostanzialmente coincidenti col noto parametro della "foreseeable relevance", esplicito nella versione inglese e ripreso anche dal nuovo modello di Accordo OCSE del 2002 in tema di scambio d'informazioni; in proposito nel *Commentary on the provisions of the Convention* elaborato dalle stesse organizzazioni internazionali proponenti la Convenzione del 1988, al par. 48, in "Riv.Dir.Fin.Sc.Fin.", 1987, II, p. 347, si legge che: «This Article embodies the general obligation for the Contracting States to exchange any information that is foreseeably relevant to the correct assessment and recovery of taxes which are due under domestic tax laws insofar as they are covered by this Convention».

<sup>20</sup> In merito, tuttavia, alla prassi, invalsa nell'ambito delle relazioni internazionali in Europa, di preferire comunque il ricorso, per evidenti ragioni di cautela processuale, alle commissioni rogatorie, rispetto alla possibilità dell'impiego in ambito penale di informazioni acquisite in sede di collaborazione amministrativa, può vedersi, *inter alia*, PEZZUTO, *Paradisi fiscali e finanziari*, Milano, 2001, p. 338-346.

<sup>21</sup> Mentre, in *subjecta materia*, l'Accordo OCSE del 2002 è esplicito nel consentire *tout court* l'utilizzabilità anche in materia criminale delle informazioni ricevute da altro Stato sulla base dell'Accordo stesso.

propri organi una verifica nel proprio territorio sulla situazione fiscale di uno o più soggetti, al precipuo scopo di scambiarsi i risultati emersi da tale attività d'indagine<sup>22</sup>.

Il controllo fiscale all'estero previsto dalla Convenzione in esame<sup>23</sup> si caratterizza come uno strumento abbastanza avanzato in tema di cooperazione interstatale<sup>24</sup> e consiste nella possibilità che uno Stato autorizzi, su richiesta, la presenza sul proprio territorio di rappresentanti dell'autorità competente dello Stato richiedente, al fine di assistere alla fase pertinente di un controllo fiscale.

La facoltà di consentire tale forma di controllo rimane comunque nella piena discrezionalità dello Stato richiesto, il quale determinerà, altresì, le procedure e le condizioni che dovranno essere osservate dai soggetti autorizzati per la conduzione del controllo stesso (art. 9, par. 2).

Da notare, inoltre, che mentre nell'ipotesi in cui la domanda venga accettata, l'autorità competente dello Stato richiesto "fa sapere al più presto" all'autorità competente dello Stato richiedente giorni, luoghi, soggetti incaricati e, come detto, le modalità pro-

<sup>22</sup> Così statuisce sostanzialmente l'art. 8, par. 2, della Convenzione. Lo strumento del controllo fiscale contestuale quale modalità di collaborazione interstatale risponde a più d'una esigenza, come sottolinea efficacemente BAVILA, *Some issues on exchange of information between revenue authorities*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, vol. I, n. 2, 2001, p. 288, riportando una partizione attribuita a COLE e GORDON, *Exchange of Information and Assistance in Tax collection*, in "Tax Management International Journal", 1994, p. 600: «This form of cooperation can be used to achieve several goals: to determine taxpayers' correct tax liabilities; to find out international transactions which include arrangements involving tax havens entities or tax avoidance schemes; to study transfer pricing procedures; and so forth». Lo stesso Autore cit., prosegue rilevando giustamente che: «Neither the commentary to Art. 26, nor the EC Directive mention this form of cooperation, whereas Art. 8 of the MAAT provides that at the request of one of them, countries shall consult to decide cases and procedures for simultaneous tax examination. It appears that a considerable number of countries have undertaken these agreements with treaty partners, despite the fact that Art. 26 does not provide for it».

<sup>23</sup> Tale forma di controllo, pur non essendo prevista nelle statuizioni espresse dell'art. 26 del Modello OCSE e trovando, al contrario, specifica regolamentazione nell'Accordo OCSE del 2002 (art. 6), il quale prevede la presenza nel territorio di uno Stato contraente di rappresentanti dell'Autorità fiscale dell'altro Stato sia per audizioni di contribuenti o visure di documenti (par. 1), sia per assistere ad una verifica fiscale condotta dall'Autorità fiscale dello Stato ospitante (par. 2), è tuttavia richiamata nel Commentario all'art. 26 del Modello, dove al par. 9.1 può leggersi che l'articolo in parola non limita lo scambio di informazioni a quello su domanda, automatico e spontaneo, bensì include: «[...] Other techniques to obtain information which may be relevant to both Contracting States such as simultaneous examinations, tax examinations abroad and industry-wide exchange of information. These techniques are fully described in the publication Tax Information Exchange between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices (OECD, 1994) and can be summarised as follows: [...] - a tax examination abroad allows for the possibility to obtain information through the presence of representatives of the competent authority of the requesting Contracting State». In questo punto, sempre in argomento, il Commentario è stato ulteriormente integrato dalla recente novella, esplicitando ora in dettaglio che: «To the extent allowed by its domestic law, a Contracting State may permit authorised representatives of the other Contracting State to enter the first Contracting State to interview individuals or examine a person's books and records, or to be present at such interviews or examinations carried out by the tax authorities of the first Contracting State - in accordance with procedures mutually agreed upon by the competent authorities. Such a request might arise, for example, where the taxpayer in a Contracting State is permitted to keep records in the other Contracting State». Da tali specificazioni emerge abbastanza chiaramente una sorta di ispirazione alla Convenzione in analisi, la quale infatti viene addirittura citata esplicitamente, nello stesso paragrafo, alcune righe successive: «[...] The Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters specifically addresses tax examinations abroad in its Article 9».

<sup>24</sup> Disposizioni analoghe si rinvennero comunque, oltre che nell'Accordo OCSE del 2002, di cui sopra alla nota precedente, anche nell'art. 6 della Direttiva n. 77/799/CEE, sia pure subordinatamente ad ulteriori accordi tra le Amministrazioni interessate, come anche nell'ordinamento interno italiano, nel quale, a mente del 3° co. (aggiunto dall'art. 1 del DPR 5 giugno 1982, n. 506, a decorrere dal 7 agosto 1982) dell'art. 31 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 in materia di accertamento delle imposte sui redditi, si dispone che: «L'Amministrazione finanziaria provvede allo scambio, con le altre autorità competenti degli Stati membri della Comunità economica europea, delle informazioni necessarie per assicurare il corretto funzionamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio. Essa, a tale fine, può autorizzare la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle Amministrazioni fiscali degli Stati membri».

cedurali fissate, viceversa nell'ipotesi nella quale lo Stato richiesto intenda invece declinare detta domanda, la Convenzione non impone uno specifico obbligo di comunicazione, né di motivazione, nei confronti dello Stato richiedente<sup>25</sup>.

#### 4. Limiti degli obblighi di assistenza

La Convenzione prevede espressamente il diritto dello Stato richiesto di opporre, al ricorrere di una serie articolata ed analitica di fattispecie, un diniego discrezionale nei confronti di una domanda di assistenza.

L'art. 20, par. 2, della Convenzione dispone, tuttavia, nel caso in cui una domanda di assistenza venga respinta, che lo Stato richiesto ne informi al più presto lo Stato richiedente, indicandogli i motivi del rigetto<sup>26</sup>.

Accanto alla generica statuizione che consente allo Stato richiesto di declinare una domanda nel caso che lo Stato richiedente non abbia esaurito tutti i mezzi di cui dispone sul suo territorio e sempre che ciò non integri per quest'ultimo gli estremi di una sproporzionata difficoltà (art. 19), si possono collocare, in termini sistematici, le norme di cui ai paragrafi ed ai sottoparagrafi dell'art. 21, il quale integra l'analitica previsione dei paradigmi *ad excludendum* circa l'obbligo di assistenza.

*In primis*, si rinviene la previsione che impedisce di interpretare alcuna norma della Convenzione medesima in ogni senso che possa avere l'effetto di limitare i diritti e le garanzie concesse alle persone dalla legislazione o dalla prassi amministrativa dello Stato richiesto (art. 21, par. 1).

Il par. 2 della stessa norma prevede altresì la possibilità di declinare una domanda di assistenza al ricorrere di tutte quelle fattispecie nelle quali il dare ad essa seguito dovesse comportare: il contrasto con gli ordinamenti giuridici interni, tanto dello Stato richiesto quanto del richiedente (lett. a), il contrasto con l'ordine pubblico o con i suoi interessi essenziali<sup>27</sup> (lett. b), la fornitura di informazioni che o non potrebbero essere ottenute in base all'ordinamento giuridico interno (lett. c) oppure rivelanti segreti nazionali a rilevanza economica e comunque in violazione dell'ordine pubblico o di interes-

<sup>25</sup> Il *Commentary...*, cit., al par. 94, p. 357, si limita a precisare che «*The fact that the requested State has the decisive power in this respect does not, however, in any way restrict the obligation on that State to furnish information which may be asked for under article 5. It is therefore normal that a Contracting State declining a request should indicate the reasons by invoking, for instance, Article 19 or 21, or giving other reasons on which its decision is based.*»

<sup>26</sup> Analogo obbligo di motivazione dell'eventuale diniego a fornire le richieste informazioni si ritrova, del resto, anche nell'Accordo OCSE del 2002, nel quale, al ricorrere delle fattispecie di cui all'art. 7, mentre da un lato si sottolinea l'opportunità che l'eventualità di un rifiuto sia oggetto di attenta ponderazione da parte dello Stato richiesto, dall'altro, viene ribadita, appunto, la necessità di comunicarne i motivi al richiedente. Relativamente la Convenzione in analisi occorre sottolineare che l'obbligo di motivare l'eventuale diniego, oltre che a regole di correttezza istituzionale nei rapporti interstatuali, costituisce per le parti un vero e proprio obbligo giuridico internazionale nella sistematica dell'articolato normativo convenzionale. In proposito, appare molto significativo quanto può leggersi nel relativo *Commentary*, cit., all'art. 20, par. 2, p. 374, (sottolineato anche da BAVILA, in *Some issues...*, cit., p. 289): «*It is important for the applicant state to be informed of the reasons for a refusal not only as a matter of courtesy but also to give it the opportunity to correct or elaborate its request with a view to resubmitting it if that is appropriate.*»

<sup>27</sup> Tale sintagma, che troviamo reiterato, poco sotto, anche alla lett. d) dello stesso paragrafo, non riceve una definizione precisa, nemmeno nel *Commentary...*, cit., nel quale, infatti, può leggersi sub art. 21, par. 191, p. 375, che: «*Subparagraph b) defines neither the concept of public policy, well known in the legal system of member States, nor that of "essential interests". It will be for the two States concerned to interpret the latter concept in each particular case. It should be noted where this expression refers to the interests of the State, it includes those of persons when the latter have a "national" dimension. Public security and economic interests may accordingly be included in this concept.*» In proposito v. comunque ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, in UCKMAR (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, cit. p. 910-911.

si essenziali dello Stato stesso (lett. d), l'applicazione di principi di tassazione generalmente non ammessi nello Stato richiesto o comunque contrari a norme internazionali pattizie in essere con lo Stato richiedente<sup>28</sup> (lett. e), nonché l'eventuale integrazione di fattispecie discriminatorie per disparità di trattamento tra i cittadini degli Stati richiesto e richiedente (lett. f).

Dalle suestipite statuizioni normative, non solo e non tanto dalle specifiche fattispecie bensì con riguardo alla complessiva sistematica di esse, sembra emergere abbastanza chiaramente come la Convenzione in argomento sia pervasa da quel principio di reciprocità<sup>29</sup> che ben distintamente si ritrova in altri strumenti di collaborazione internazionale tra pubbliche Amministrazioni.

## 5. Obblighi di segretezza delle informazioni

Il timore della fuga di notizie d'importanza strategica, scientifica, industriale e comunque a vario titolo riconducibili ad interessi nazionali ritenuti essenziali è sempre stato, nell'ambito della dialettica relativa ai contenuti e alle forme che più opportunamente dovessero assumere gli strumenti giuridici della cooperazione fiscale internazionale, uno degli elementi critici di maggior freno alla diffusione degli stessi.

Proprio in relazione a detta problematica la Convenzione in analisi appare discostarsi dagli altri strumenti giuridici analoghi a disposizione della comunità internazionale<sup>30</sup>.

<sup>28</sup> Sul punto il *Commentary...*, cit., art. 21, par. 200, pag. 377, opera non meglio articolati riferimenti a sistemi fiscali caratterizzati da modalità di riscossione del tributo che in termini quali-quantitativi assumano i caratteri della confisca, o siano, manifestamente, eccessivamente punitivi; al par. 201, p. 377, con riferimento alla contrarietà ad eventuali norme convenzionali internazionali specifica che «*It is understood that such a phrase refers to taxation contrary to such convention rules as rates of withholding, the definition of permanent establishment and the determination of their taxable profits and so on. The phrase is not intended to refer to all cases of double taxation. Since income tax conventions do not eliminate all cases of double taxation assistance should be provided even though it may result in double taxation not contrary to a Convention*».

<sup>29</sup> Con tale espressione intendendosi, in materia di cooperazione fiscale internazionale, l'obbligo di uno Stato di prestare assistenza ad un altro Stato a condizione che il primo possa esigere dal secondo analoga assistenza nella stessa materia: la nozione così essenzialmente sintetizzata, appena sufficiente per le finalità eminentemente descrittive e punto ricostruttive di questo scritto, è stata, tuttavia, oggetto di articolate analisi da parte della migliore dottrina: per gli aspetti ricostruttivi e definitivi cfr., *ex multis*, UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, in FEDOZZI-ROMANO, *Trattato di diritto internazionale*, Padova, 1949, p. 428; BISCOTTINI, *Diritto amministrativo internazionale*, Milano, 1966, Vol. I, p. 153 e Vol. II, p. 433; SACCHETTO, *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978, p. 209; mentre per una approfondita indagine comparativa del concetto di reciprocità nel diritto internazionale e nell'ambito della cooperazione fiscale internazionale v. SELICATO, *Il Modello di convenzione OCSE del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2004, n. 1, p. 20-27, con ampio corredo dottrinario.

<sup>30</sup> L'evoluzione che ha interessato l'art. 26 del Modello OCSE, nelle sue successive formulazioni appare, al riguardo, paradigmatica: in effetti mentre nell'originaria versione del 1963 la norma prevedeva una tutela molto rigorosa assicurando, grazie al più totale obbligo di reciprocità, dovendo cioè lo Stato ricevente rispettare gli stessi vincoli di segretezza vigenti nell'ordinamento del richiesto, una garanzia molto elevata di protezione del segreto, con la novella del 1977, dovendo le informazioni essere trattate come segrete unicamente secondo le leggi dello Stato ricevente, si è verificato un forte ridimensionamento del grado di sicurezza del segreto. In proposito argomenta BAVILA, *Some issues...*, cit., p. 301. «*The fact that the protection of the information is a matter of the domestic law of the requiring state rises an interesting issue. In the hypothesis in which, in fact, the details of the rules on secrecy in tax matters are significantly different in the two states involved in the exchange, the intensity of the protection can vary considerably depending on which of the two countries is receiving the information*». Circa la Direttiva n. 77/799/CEE, il suo art. 7, pur prevedendo disposizioni analoghe al precedente, garantisce, tuttavia, lo Stato richiesto il cui ordinamento giuridico fosse eventualmente caratterizzato da limiti di maggior severità rispetto al richiedente, consentendo espressamente il diritto di diniego alla collaborazione ove lo Stato destinatario delle informazioni non si impegni a rispettare tali più severi limiti (par. 2).

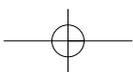
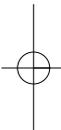
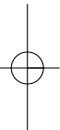
In effetti, l'inferiore livello di protezione della segretezza delle informazioni garantito dalle statuizioni paragrafate nella norma di cui all'art. 22 della Convenzione in argomento, rispetto alle tutele offerte dagli altri mezzi pattizi di collaborazione interstatale in materia fiscale, se per un verso potrebbe anche essere interpretato come l'antesignano primo e concreto passo nella direzione evolutiva affermatasi più recentemente di una maggior attenzione agli interessi degli Stati richiedenti anche a costo dell'affievolimento di alcune tutele a discapito degli Stati richiesti<sup>31</sup>, è stato, per altro verso, proprio uno dei principali aspetti oggetto di maggior critica da parte di soggetti istituzionali e dottrina, nei confronti della Convenzione stessa<sup>32</sup>.

In definitiva, se pare di poter affermare che uno degli espliciti motivi più ricorrenti di sottovalutazione, da parte della comunità scientifica, dello strumento che ci occupa, cioè lo scarso numero di paesi aderenti, si rivela progressivamente elemento sempre meno significativo man mano che si aggiungono alla firma vieppiù soggetti, parimenti alcune delle principali critiche formulate appaiono al presente, per certi versi o in certa misura, sbiadite dal tempo, perché magari superate dal radicale mutamento degli stessi scenari internazionali, col conseguente ed inevitabile evolversi del dibattito dottrinario relativo alle problematiche che tali critiche avevano favorito e magari con l'abbandono o l'affievolimento di certe pregiudiziali "ideologiche" in merito ai rapporti interstatuali.

Per converso, lo strumento in analisi, che pur potrebbe, per certi versi, essere considerato una sorta di "precursore" dell'Accordo OCSE del 2002, appare, tuttavia, ancora scontare un'impostazione tradizionale che per tendere a privilegiare soprattutto la tutela degli interessi degli Stati richiesti, a discapito del concreto e fattivo soddisfacimento delle esigenze informative degli Stati richiedenti, finisce per risultare arma spuntata, spesso inefficace, a volte pericolosa.

<sup>31</sup> Significativa appare, al riguardo, oltre all'evoluzione subita dall'art. 26 del Modello OCSE di cui s'è detto alla nota precedente, anche la formulazione del più recente strumento di cooperazione tra quelli in argomento, cioè l'Accordo OCSE del 2002, il quale, pur nel rispetto pieno del principio di reciprocità "formale" cui appare ispirato, considerando le informazioni ricevute da uno degli Stati contraenti soltanto come "confidenziali" (art. 8), anziché come "segrete", di cui, con ben maggiore, evidente, rigore alla lettera dell'art. 26 del Modello OCSE, (cfr., tuttavia, il Commentario all'Accordo, al par. 94, in merito all'eventuale uso alternativo proprio del tradizionale termine "segreto") e senza operare alcun riferimento agli ordinamenti giuridici dei singoli Stati contraenti, appare in tutta evidenza caratterizzarsi per la riduzione del livello di protezione delle informazioni, collocandosi nel solco dell'accresciuta attenzione agli interessi degli Stati richiedenti.

<sup>32</sup> Per tutti, BUNDESSTEUERBERATERKAMMER (BONN) OF THE KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHANDER (VIENNA) OF THE SCHWEIZERISCHEN TREUHAND UND REVISIONSKAMMER (ZURICH), in *Opinion statement...*, cit., Appendix 3, p. 398 ss. che sul punto specifico sottolineano: «The disclosure of personal and company facts beyond frontiers to other national tax authorities without any guarantee that their principles assure the protection of tax secrets and other information in the countries represented by the Chambers must be strictly rejected»; affermando inoltre decisamente, in tema generale di protezione legale, che: «Art. 23 of the draft is not sufficient to assure a sufficient legal protection as announced in the preamble».



## EATLP – European Association of Tax Law Professors, annual meeting on the issue “The concept of tax” (Caserta, 27-28 May 2005)\*

Giovanna Petrillo - Rita Raucci

The European Association of Tax Law Professors (EATPL) held its annual meeting on 27-28 May 2005 very successfully, for the first time in Italy, at the Royal Palace in Caserta and the Jean Monnet School of the Second University of Naples. The meeting was organized by Professors Gaetano Liccardo and Fabrizio Amatucci of the Second University of Naples, in collaboration with University Federico II of Naples, University of Salerno, University Suor Orsola Benincasa of Napoli and CERTI of University Bocconi.

In a historic moment of complex and sophisticated scientific works it was a surprising and sharp decision that this authoritative debate, involving most eminent experts in the field of international taxation from almost all of European countries, focused on one of the fundamentals of legal civilization: the concept of tax.

Far from being a purely academic discussion, significant contributions were developed on the basis of national and European Community law as well as treaty law in three working sessions (the first one concerning the concept of tax in Europe, chaired by Prof. B. Peeters and Prof. M. Bourgeois, the second one concerning the concept of tax in Community law, chaired by Prof. P.M. Herrera Molina and the third one concerning the concept of tax in treaty law, chaired by Prof. K. Van Raad). All the contributions pointed out that it was necessary to recast “notions” which, consistent with their function, cannot be considered static at all.

The teleological aspect was therefore emphasized and consequently the link between the taxation phenomenon and legal and economic changes which it is instrumental to in current democracies, as indicated in the presentations by Prof. W. Barker e H. Vording.

Positive data in various systems – found first in answers to the questionnaire prepared by Prof. M. Bourgeois – were used as a starting point of work the aim of which clearly could not be only the analysis of an old concept to rebuild. Indeed, it was meant to be a contribution, in an evolutionary perspective, to elaborate new “definitional” lines of interpretation which could lead - along with the traditional ones - to a concept of tax approximating to that of European States, being considered not as separate entities but in their transnational dimension.

The path of analysis was characterized therefore by a cross evaluation of developments in legislation, case-law and doctrine with regard to institutions and principles

\* Translation by Claudia Calogero.

endemic to tax liability, in order to identify common or isolated features in a comparative analysis of national data (in this regard, among others, contributions by G. Suchy, G. Frasoni, S. Hemels, A. Steichen, M. Dahlberg, M.A. Greco).

In this framework, the authoritative contributions by Prof. W. Barker, H. Vording, G. Suchy, M. Barassi, M. Bourgeois, B. Peeters scrutinized the existence of the traditional limits to taxing power in substance and procedure, such as those embedded in the principle of legality, non retroactivity of law, ability-to-pay, progressivity, non discrimination, equality.

Not less significant to the debate was the accent on the traditional function of taxation as means of financing public expenditure in view of the public interest, which would be the clue, from a teleological perspective, to identify a compulsory levy as tax.

The aspect of public expenditure financed with taxes did not escape from retrospective considerations of an ideological kind aimed at defining, in such a context, the role and function of the State when providing public goods within a mutual relationship, or conversely at identifying the origin of tax liability in the fact of belonging to a State.

However, an element seems to be consistent: the coercion in tax levy is rooted in the State sovereignty.

This is an authoritative absolute character but not exhaustive for modern scholars, who refer to the theory of fiscal intervention and point out taxation has changed forms and functions in XX century, where principles such as progressivity and solidarity play a fundamental role in the apportionment of public expenditure; justice, equality, efficiency appear therefore as necessary concepts to be added to the traditional authoritative character, which is now insufficient in giving a legal basis to tax levy.

Of particular importance, following this line of reasoning, is the reading of the concept of tax as expression of the principle of cohesion, as indicated in the clear presentation of Prof. Claudio Sacchetto, which goes beyond utilitarianism and gives less centrality to the aspect of coercion (stemming from the law as result of parliamentary will and therefore from people's sovereignty)

These considerations build a useful definition of tax as compliance with a civic duty of cohesion through contributions to public expenditure on the basis of the ability-to-pay principle. This duty is inviolable, derives from the belonging to the community and aims at social, political and economic goals.

Notwithstanding the above considerations all being seen as valid at the meeting, a major observation came to be dominant: the common notion of tax was far from being defined. Presentations, debates, conclusions deny a valid definition of tax in absolute terms for all regimes where this concept is significant and for all legal systems under comparison.

The difficulty of an objective *definitional qualification* for all categories of taxing phenomenon was observed not only with regard to contents, unable to determine final classifications for each system, but also to terminology, which can bring about significant overlapping and asymmetry when shifting from one language to another.

Consequently, *taxes, levies, fees, charges, duties, customs, rates* are only some of the terms used by the English language to try and translate the variety of tax categories and contributions, or better to try and adapt – with flawed results – complex domestic situations to legal denominations without universal character.

The analysis of relevant Community law was contributed to positively and significantly by the presentations of Prof. P.M. Herrera, G.T.K. Meussen and P. Selicato. This analysis could not avoid considering that there was no univocal Community concept of tax, although it was recognized that in this context it was not decisive to elaborate a notion of tax or even of a broader concept of taxation for different States.

In the same way and conversely, it was considered that national systems are bound to Community law but they are not obliged to conform their legal definitions to those of Community law and case-law of the European Court of Justice.

However, it would not be correct to make a definite separation between Community and national level: in fact, although there is no European Community rule connected to ability-to-pay principle, Member States must not discriminate on the basis of residence on the basis of this principle.

Useful to the debate, references made to Community law - thoroughly analysed in various provisions of the Treaty (articles 95(2), 175, 90, 25, 293) and relevant directives (77/388/EEC, 69/335/EEC, 90/435/EEC, 90/434/EEC, 2003/49/CE, 97/13/EC) - have a common denominator with regard to the purpose of the Treaty.

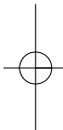
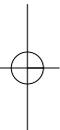
The concept of tax, therefore, is a *functional* instrument that the European Court of Justice has used mainly, on the one hand, to the purpose of a uniform application of Community law in European tax systems and to enhance its effectiveness and, on the other hand, to identify - with regard to contents - applicable principles by European Institutions, first of all the rule of unanimity.

Moreover, as Prof. M. Lang expressly admitted in his survey, more questions than answers result from an analysis - at international level - of provisions contained in the OECD Tax Convention (in particular articles 2 and 3), which are relevant in identifying the concept under examination and consequently the precise field of application of conventions for treaty partners.

In conclusion, all presentations revealed a high level of quality and thorough analysis in identifying the nature, criteria and categories of the concept of tax. This is not only because of the essential role the concept of tax plays in tax law (mainly in terms of limitation to tax sovereignty and to tax law itself) but also because it is a concept of Constitutional relevance, on which Constitutional Courts often rule, in particular to evaluate if tax legislations comply with fundamental principles of legality and ability-to-pay.

In this perspective, the debate, in all sessions, was undoubtedly filled with significant motivations leading to a broader consideration of the fundamentals of the concept of economic and social State in the framework of European Community integration, and about the consequent unavoidable rethinking of how the taxing power should be "distributed" among the various levels of *governance* in Europe.

To sum up, there are not univocal positive data in national law and treaties that could serve as common element or as a solid *trait d'union* for a concept of tax to be shared at more levels. This time more than ever scholars were led to significant elaborations that, in overcoming difficulties of legal contexts, catch the fundamentals of the phenomenon of tax in the evolution of legal and economic systems.



## **EATLP – European Association of Tax Law Professors, Convegno annuale sul tema “Il concetto di tributo” (Caserta, 27-28 maggio 2005)**

Giovanna Petrillo - Rita Raucci

Organizzato dai Professori Gaetano Liccardo e Fabrizio Amatucci della Seconda Università di Napoli, in collaborazione con l'Università Federico II di Napoli, l'Università di Salerno, l'Università Suor Orsola Benincasa di Napoli ed il CERTI dell'Università Bocconi, nei giorni 27 e 28 maggio 2005 si è svolto, con notevole successo, per la prima volta in Italia, presso la Reggia di Caserta e la Scuola di Ateneo Jean Monnet della Seconda Università di Napoli, l'annuale Convegno Internazionale dell'Associazione Europea dei Professori di Diritto Tributario (EATLP).

In un momento storico di complesse e raffinate realizzazioni scientifiche si è sorprendentemente ed acutamente deciso di incentrare questo autorevole dibattito, che ha coinvolto i maggiori esperti di fiscalità internazionale di quasi tutti i Paesi europei, su uno dei concetti base della civiltà giuridica: il concetto di tributo.

Lungi dal trattarsi di un mero esercizio accademico, le significative riflessioni - sviluppate in ordine alle prospettive nazionali, comunitaria e convenzionale ed articolate in tre Sessioni di lavoro (di cui la prima sul concetto di tributo in Europa coordinata dai Prof. B. Peeters e M. Bourgeois, la seconda, sul concetto di tributo nel diritto Comunitario, coordinata dal Prof. P.M. Herrera Molina e, la terza, sul concetto di tributo nel diritto convenzionale coordinata dal Prof. K. Van Raad) - hanno evidenziato la necessità di rimodellare “nozioni” che, coerentemente alla loro funzionalità, non possono essere in alcun modo considerate statiche.

Si è reso evidente pertanto l'aspetto teleologico e dunque, il collegamento tra il fenomeno impositivo e la relativa strumentalità rispetto agli ampi mutamenti giuridico-economici degli odierni sistemi democratici, così come coerentemente sottolineato nelle relazioni dei Prof. W. Barker e H. Vording.

Sulla base dei dati positivi dei vari ordinamenti - rinvenibili in primo luogo nelle risposte al questionario predisposto dal Prof. M. Bourgeois - si è costruito il punto d'esordio di un lavoro che evidentemente non poteva avere come obiettivo la ricerca di un concetto già presente e solo da ricostruire, quanto piuttosto di contribuire, attraverso una prospettiva evolutiva, all'elaborazione di nuove coordinate “definitorie” che insieme a quelle tradizionali comuni, conducessero a un concetto di tributo il più vicino possibile a descrivere quello appartenente agli Stati europei, non più solo considerati nella loro singolarità quanto piuttosto nella loro dimensione transnazionale.

Il percorso d'indagine sull'oggetto di studio si è dunque caratterizzato per una valutazione trasversale delle evoluzioni normative, giurisprudenziali e dottrinali di istituti e principi tipici dell'obbligazione tributaria che, partendo dal livello nazionale (in tal

senso si citano tra gli altri i contributi di G. Suchy, G. Fransoni, S. Hemels, A. Steichen, M. Dahlberg, M.A. Greco), potessero essere considerati elementi comuni o al contrario isolati in una prospettiva comparativistica.

Vengono passati al vaglio in quest'ottica - attraverso le autorevoli riflessioni dei Prof. W. Barker, H. Vording, G. Suchy, M. Barassi, M. Bourgeois, B. Peeters - i tradizionali limiti sostanziali e procedurali che si accompagnano tipicamente al potere impositivo, quali quelli espressi nei principi di legalità, irretroattività della legge, capacità contributiva, progressività, non discriminazione, equità.

Non meno rilevante sul piano della produttività del dibattito, l'accento posto sulla tradizionale funzione della tassazione di finanziamento della spesa pubblica, in vista della realizzazione dell'interesse generale, che fornirebbe proprio dalla prospettiva dello scopo, il criterio per qualificare come tributario un prelevamento coattivo.

Il dato oggettivo della spesa pubblica finanziata con i tributi non ha mancato di offrire il fianco a riflessioni retrospettive di carattere ideologico finalizzate ad esprimere, in tale contesto, il ruolo e la funzione dello Stato nel fornire beni pubblici in un rapporto commutativo, ovvero al contrario individuando nella semplice appartenenza ad un Stato il sorgere dell'obbligazione tributaria.

Un dato tuttavia, sembra costante: la coazione del prelievo fiscale radicata nel potere sovrano dello stato.

Carattere autoritativo incontrovertibile ma non esaustivo per la dottrina moderna che sottolinea con la teoria dell'interventismo fiscale la trasformazione di forme e funzioni della tassazione nel ventesimo secolo, laddove nella divisione della spesa pubblica acquistano rilevanza fondamentali principi come quello della progressività e della solidarietà; giustizia, equità, efficienza fiscale sembrano pertanto concetti necessari da aggiungere al tradizionale carattere autoritativo, oramai non più sufficiente a fornire la giustificazione legale dell'obbligazione tributaria.

Di particolare rilievo, seguendo quest'ordine di idee, è la lettura del concetto di tributo che - superando il pensiero utilitarista, e rendendo meno centrale l'aspetto della coazione (che ritrova le sue origini nella legge come espressione della volontà parlamentare e perciò in definitiva nella sovranità popolare)- si propone come espressione del principio di coesione, così come limpidamente messo in luce nella relazione del Prof. C. Sacchetto.

Tali considerazioni inducono a ricavare un'utile definizione di tributo quale adempimento di un dovere civico di coesione espresso attraverso il concorso alle spese pubbliche sulla base della capacità contributiva. Dovere inviolabile generato dall'appartenenza ad una comunità e finalizzato al raggiungimento di obiettivi sociali, politici ed economici.

Malgrado la condivisione in seno al convegno della validità delle riflessioni appena riportate, è risultata dominante una maggiore diffusa osservazione: la lontananza da una nozione comune di tributo. Relazioni, dibattiti, riflessioni conclusive negano di quest'ultimo una definizione valida in termini assoluti per tutti i campi disciplinari nei quali rileva il concetto medesimo e per tutti gli ordinamenti oggetto della comparazione.

La difficoltà di un'oggettiva *precisazione definitiva* delle categorie rappresentative del fenomeno impositivo si è osservata non solo in merito ai contenuti che possono deter-

minare classificazioni non definitive per ciascun ordinamento, ma anche in considerazione dei discussi aspetti terminologici che, nel passaggio da una lingua all'altra, creano rilevanti sovrapposizioni e asimmetrie.

Così *taxes, levies, fees, charges, duties, customs, rates* sono solo alcuni dei termini con cui in lingua inglese si cerca di tradurre la varietà di specie tributarie e di prestazioni patrimoniali nazionali, o meglio si tenta di adattare, con esiti infelici, le complesse fattispecie interne a denominazioni giuridiche prive di carattere universale.

Anche l'analisi sviluppata nella dimensione comunitaria, che ha trovato sicuri e significativi apporti nei contributi dei Prof. P.M. Herrera, G.T.K. Meussen e P. Selicato, non ha potuto prescindere dalla considerazione dell'assenza di un concetto comunitario univoco di tributo, sebbene si riconoscesse come non determinante, in siffatto contesto, l'elaborazione di una nozione di *tax* o persino del più vasto concetto di imposizione riconducibile ai diversi Stati nazionali.

Allo stesso modo e in senso inverso si è ritenuto che i sistemi nazionali, vincolati certamente al rispetto del diritto comunitario, non siano obbligati a conformare le loro definizioni giuridiche di tributo a quelle presenti nel diritto comunitario e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia europea.

Tuttavia, nette separazioni tra il livello comunitario e nazionale non renderebbero un quadro corretto: in tal senso si osserva per esempio che sebbene non esista una previsione comunitaria ricollegabile alla capacità contributiva, agli stati membri è di regola vietato operare trattamenti discriminatori in base alla residenza anche attraverso l'applicazione di questo principio.

I riferimenti utili al dibattito, presenti nel diritto comunitario e approfonditamente vagliati con una disamina delle varie disposizioni fiscali del trattato (artt. 95.2, 175, 90, 25, 293) e delle direttive in tal senso rilevanti (77/388/EEC, 69/335EEC, 90/435/EEC, 90/434/EEC, 2003/49/CE, 97/13/EC) esprimono un comune denominatore rispetto al fine che il Trattato di Roma si propone di raggiungere.

Il concetto di tributo quindi, risulta essere uno strumento *funzionale* così utilizzato dalla Corte di Giustizia europea principalmente per cercare di uniformare l'applicazione del diritto comunitario negli ordinamenti fiscali europei e per rafforzare l'efficacia dello stesso da un lato, e per individuare - in relazione ai contenuti sostanziali - i principi applicabili dall'altro, primo fra tutti quello dell'adozione della regola dell'unanimità da parte delle Istituzioni europee.

Altresi, così come espressamente ammesso dal Prof. M. Lang nella sua indagine, genera più interrogativi che risposte un esame -a livello sovranazionale- delle disposizioni del Modello OCSE (in particolare dell'art 2 e 3) rilevanti nella individuazione dei concetti considerati e conseguentemente del preciso campo di applicazione delle previsioni convenzionali per gli stati contraenti.

In sintesi, gli interventi tutti hanno dedicato impegno considerevole per qualità ed approfondimento alla individuazione della natura, dei criteri e delle categorie del concetto di tributo e ciò non solo in considerazione del ruolo essenziale che la nozione di tributo assolve nell'ambito del diritto tributario (in termini principalmente di limitazione della sovranità tributaria e dello stesso diritto tributario) ma anche in quanto il tributo rappresenta un concetto di rilevanza Costituzionale sul quale frequentemente si pronunciano le Corti Costituzionali in particolare per valutare il rispetto da parte delle leggi tributarie dei fondamentali principi di legalità e di capacità contributiva.

In quest'ottica, il dibattito, in tutte le sue articolazioni, è stato indubbiamente denso di significative motivazioni che hanno indotto ad una più ampia riflessione sui fondamenti del concetto stesso di Stato economico e sociale nel contesto dell'integrazione europea, e sulla conseguente imprescindibile riconsiderazione del ruolo dei vari livelli di *governance* in Europa in termini di "distribuzione" del potere impositivo.

In definitiva, la mancanza di univoci dati positivi nazionali e convenzionali in cui ritrovare elementi comuni o comunque un solido *trait-d'union* idoneo a rendere il tributo un concetto condiviso a più livelli, ha indotto la dottrina - qui più che mai - a fondamentali elaborazioni che, proprio superando le difficoltà collegate ai contesti normativi, colgono la profonda essenza del fenomeno impositivo nell'evoluzione dei moderni sistemi giuridico-economici.

**F. Amatucci, *The effect of tax rule over time*,  
Giuffrè Editore, Milano, 2005\***

Giovanni Puoti

For *Giuffrè Editore*, in the series “*L’ordinamento tributario italiano*”, Fabrizio Amatucci has concluded this monograph and delineated a complete and articulate picture of the issues concerning the effect of law and other sources of tax rules over time.

The author, after distinguishing effectively mere interpretative rules (so-called authentic interpretation) from true retroactive rules, analyzes the actual restrictions to retroactivity of tax legislation consisting in general principles, such as legal certainty, reasonableness, protection of legitimate expectation. The analysis emphasizes the close connection between substantial rules establishing or amending the tax and the principle of actual and effective ability-to-pay, moving on to the legitimacy of procedural rules operating in the past and to the consequent analysis of possible limits to their operation.

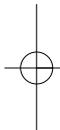
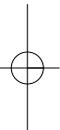
Amatucci offers to the reader an interesting survey of the issues relevant to timing effects of penalties in tax, administrative and criminal matters, as well as of events relevant to the entering into force of tax rules and to the different cases when they are no more in force. Then, he expatiates on the effect of international and Community tax law over time.

The author refers to the principles of legal certainty and, in particular, to the protection of legitimate expectation, as limits to the retroactive tax legislation, placing value to the fact that also Community law should give a balanced application to the principle of non retroactivity which is binding for the law-maker.

With regard to the case of non compatibility of national rule with Community law, the analysis considers, with an abundance of argument, the issue of the timing effects of directives, which - because of their direct effect - give rise to rights that the taxpayer can exercise before the Member State transposes them and imply the repayment of undue payment of tax.

In conclusion, it is a book that offers a solid contribution to undoubtedly delicate matters on the basis of a well-argued theory and in a sound and complete manner.

\* Translation by Claudia Calogero.



## Fabrizio Amatucci, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria* Giuffrè Editore, Milano, 2005

Giovanni Puoti

Per i tipi dell'Editore Giuffrè, nella collana " L'ordinamento tributario italiano", Fabrizio Amatucci ha portato a termine questo lavoro monografico delineando un completo ed articolato quadro delle problematiche relative all'efficacia nel tempo della legge e delle altre fonti del diritto tributario.

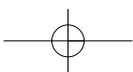
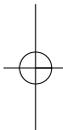
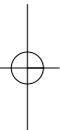
L'Autore, dopo aver distinto in maniera efficace la mera interpretazione autentica dalla vera e propria retroattività, analizza i reali limiti alla retroattività delle norme tributarie riconducibili a principi generali quali la certezza del diritto la ragionevolezza e la tutela dell'affidamento. L'analisi pone in luce la stretta connessione delle norme sostanziali che stabiliscono o modificano elementi fondamentali del tributo con i principi di attualità ed effettività della capacità contributiva, passando poi alla verifica della legittimità delle norme procedurali e processuali operanti nel passato ed alla conseguente ricerca dei limiti a tale operatività.

Amatucci, dopo aver offerto al lettore una interessante ricostruzione delle problematiche relative agli effetti temporali della norma tributaria sanzionatoria, amministrativa e penale, nonché delle vicende relative alla nascita delle norme tributarie e di quelle inerenti le diverse fattispecie di cessazione di efficacia delle stesse, sofferma la sua attenzione sull'efficacia nel tempo delle norme tributarie internazionali e comunitarie.

L'Autore fa riferimento, quali limiti alla norma tributaria comunitaria retroattiva, al principio di certezza del diritto e, in particolare, a quello della tutela dell'affidamento, valorizzando anche nel diritto comunitario la necessità di un'applicazione ponderata del principio dell'irretroattività che vincola il legislatore.

Nel caso di incompatibilità della norma interna con quella comunitaria, lo studio, con dovizia di argomentazioni, affronta la problematica dell'efficacia temporale della direttiva la quale, a causa della sua efficacia diretta, genera nei confronti del contribuente diritti che possono essere esercitati prima del corretto recepimento da parte dello Stato membro e che comportano, sul piano dell'effettività, la restituzione dell'indebito versamento dell'imposta.

In conclusione, si tratta di un volume che offre, in una prospettiva teorica molto bene argomentata, un sicuro apporto su questioni indubbiamente delicate dando all'intera materia trattata solidità di espressione e completezza espositiva.





*Finito di stampare nel mese di dicembre 2005*

