



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 • *Directed by*
GIOVANNI PUOTI
Professore di *Diritto Tributario Italiano*
e *Internazionale* nell'Università
"La Sapienza" di Roma
e di *Diritto Tributario Internazionale*
nell'Università "Luiss" di Roma

ANDREA AMATUCCI
Professore di *Diritto Finanziario*
e di *Diritto Tributario Internazionale*
nell'Università "Federico II" di Napoli

2
2007
maggio/agosto

ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO



LIBRERIA DELLO STATO

Sezione I - Dottrina

Section I - Academic essays

- **Giuseppe Abbamonte**
 - Short notes on the concept of tax in the Italian Constitution* 3
 - Brevi note sul concetto di tributo nella Costituzione Italiana 7
- **Lerke Osterloh**
 - The concept of tax, the ability-to-pay principle and the economic interpretation – the fundamentals of tax law in the case law of the Federal Constitutional Court in Germany* 11
 - Il concetto di tributo, la capacità economica e l'interpretazione economica – Concetti di base del diritto fiscale nella giurisprudenza della Corte costituzionale federale tedesca 17
- **Franco Gallo**
 - Ethics and justice in taxation* 23
 - Etica e giustizia nella tassazione 29
- **Andrea Amatucci**
 - The economic rationale in the legal concept of tax* 37
 - La ratio economica del concetto giuridico di tributo 45
- **Pedro M. Herrera Molina - Gerard T.K. Meussen - Pietro Selicato**
 - The concept of tax in EU law* 55
 - Il concetto di tributo nel diritto comunitario 103

Sezione II - Documenti commentati

Section II - Commented documents

- European Court of Justice – Grand Chamber – Judgment of 6 September 2006 – Portuguese Republic / Commission of the European Communities – Case C-329/05 - President Skouris – Rapporteur Rosas
 - State aid - Action for annulment – Decision 2003/442/EC– Tax measures adopted by a regional or local authority – Reductions on the rate of income tax for natural and legal persons having their tax residence in the Azores – Classification as State aid – Territorial selectivity of the measure* 159
- **Domenico Ardolino**
 - The European Court of Justice gives the first indications on territorial selectivity in the field of state aid* 159

- Corte di Giustizia delle Comunità Europee - Grande Sezione - Sentenza 6 Settembre 2006 – Repubblica Portoghese / Commissione Ce - Causa C-88/03 - Pres. Skouris - Rel. Rosas**
Aiuti di Stato - Ricorso di annullamento - Decisione 2003/442/CE - Misure fiscali adottate da una collettività regionale o territoriale - Riduzione delle aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e giuridiche residenti nelle Azzorre - Qualificazione come aiuti di Stato - Selettività territoriale delle misure 169
- **Domenico Ardolino**
Dalla Corte di Giustizia prime indicazioni sulla questione della selettività territoriale degli aiuti di Stato 169
- European Court of Justice –First chamber – Judgement of 7 June 2007, Case C-335/05**
Thirteenth VAT Directive – Article 2(2) – GATS – Most-favoured-nation clause – Interpretation of secondary Community law in the light of international agreements concluded by the Community.
A Member State is free to decide whether it would be appropriate or not to impose a condition of reciprocity, upon which VAT refund shall be made also in respect of States that, as contracting parties to GATS, can invoke the most-favoured-nation clause included in this agreement (Article 2(1)) 179
- **Anna Rita Ciarcia**
The VAT refund for non-EU persons: condition of reciprocity and Community directives 179
- Corte di Giustizia UE, Prima Sezione, sent. del 7 giugno 2007, procedimento C-335/05**
Tredicesima direttiva IVA - Art. 2, n. 2 - GATS - Clausola della nazione più favorita - Interpretazione del diritto comunitario derivato alla luce degli accordi internazionali stipulati dalla comunità.
Lo Stato membro è libero di valutare se convenga o meno imporre una condizione di reciprocità a cui subordinare il rimborso dell'Iva anche nei confronti degli Stati che, in quanto parti contraenti del GATS, possono avvalersi della clausola della nazione più favorita prevista in tale accordo (art. 2, n. 1) 189
- **Anna Rita Ciarcia**
Il rimborso Iva per i soggetti extra UE tra il requisito della reciprocità e le direttive comunitarie 189

Sezione III - Appunti e Rassegne

Section III - Notes and surveys

- **Belén García Carretero**
The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions 201
- **Pietro Selicato**
Developing third world countries face oil crisis
(Postil to Belén García Carretero, *The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions*) 215
- **Pietro Selicato**
Sviluppo del Terzo Mondo e crisi petrolifera
(Postilla a Belén García Carretero, *The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions*) 217
- **Francesco Floris e Francesca Vitale**
The second European Commission Communication on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Brief overview and further remarks on the apportionment of the consolidated tax base 219
- **Pietro Selicato**
La seconda comunicazione della Commissione europea relativa alla base imponibile consolidata comune per le società (CCCTB). Breve sintesi ed ulteriori riflessioni sulla ripartizione della base imponibile consolidata 225
- **Pietro Selicato**
Francesco Ardito, La cooperazione internazionale in materia tributaria, International tax cooperation (Cedam, 2007) - ISBN 978-88-13-27243-2 231
- **Pietro Selicato**
Francesco Ardito, La cooperazione internazionale in materia tributaria (Cedam, 2007) 235

SEZIONE I

DOTTRINA

Academic essays

Short notes on the concept of tax in the Italian Constitution*

by Giuseppe Abbamonte**

Constitutions are not meant to give definitions; they should rather work out appropriate tools to protect freedom and effective equal treatment of all citizens against the historically necessary apparatuses of power; which means also protection of properties that have been acquired legitimately.

Particularly in its first part, the Italian Constitution is sensitive to these invocations of protection, which are the same invocations of constitutionalism in its general sense.

The triad of sovereignty of the people (Article 1), protection of inviolable human rights (Article 2) and guarantee of effective equality – namely, having regard to the substance and also to the results stemming from the application of legal commands and from management of public interest – are the hallmark of our Constitution; this should be the reference model for a correct and fair exercise of public action, obviously for taxation in the first place, which is the fundamental as revenues affect public expenditure and therefore all the political and administrative initiatives the power may take.

In our system, it is to point out that Article 2 on protection of inviolable human rights and Article 3 on effective equality are the keys to the rules concerning specifically taxation: Article 23 provides that at least the principles governing taxation of personal performance or payment are reserved to law; Article 53 adapts everyone's duty of contributing to public expenditure to relevant ability to pay; Article 81 requires to provide the means to cover any kind of expenditure; Article 119 requires to ensure that local taxation is in harmony with the Constitution and relevant principles of public finance and taxation.

It is a pluralistic organization, where the taxpayer is the same, where political assemblies only can decide upon taxation restraints, as well as expenditure restraints, so that financial autonomy of local bodies must be managed in harmony with the overall tax system, just because, let us repeat, the taxpayer is always the same and harmonization tools are necessary to comply with the ability-to-pay principle, just because taxation powers are devolved.

At this point, keeping an eye on other countries' current situation, it is necessary to clarify that I absolutely disagree with the understanding of the ability-to-pay prin-

* Introductory presentation for the Conference held in Naples on 14 May 2007 and organized by the Public Finance Section of the Department for International Law of the University Federico II of Naples, the National Union of the Tax Lawyers Chambers and the Review "Il Fisco". Translated in English by Claudia Calogero.

** Emeritus Professor of Administrative Law at the University Federico II of Naples.

ciple as an empty box, because statements of this kind may be made only by denying that Articles 2 and 3 of the Italian Constitution are a key to the interpretation of Article 53.

This connection implies that, when assessing whether or not a tax is legitimate, the very examination should concern the presuppositions of tax and its relevant results.

It is true that such an evaluation moves the decision from the legislative power to the executive and the judiciary, but constitutional guarantees do not lose their value as they are supplemented with the cooperation of the constitutional and ordinary courts and, first, of the executive.

The protection of effective equality and legitimately acquired property necessarily involves that judicial review, as implementation is essential to the legal assessment, in particular the constitutional one, where the historical examination of presuppositions and results is crucial.

In this perspective, our Constitution has basically opted for extending the guarantee of equality to the real facts and for a constitutional review, which – it is not by chance – is upon the initiative of courts. In fact, the litigation case brings into light the inadequacy of the law's command when testing conflicting interests. This is particularly true with respect to effective equality: it is not by chance that Article 3, paragraph 2 of the Constitution considers it a purpose of the Republic, which is invited to remove all the obstacles to effective equality in the social and economic treatment; I speak of social and economic treatment as Article 3, paragraph 2 refers to effective equality in synergy with the effective participation of all citizens in the country's life.

This purpose must interact with taxation, of any kind, which is never allowed where it leads to discrimination and cannot find any justifications within our system.

It is true that Article 23 refers to the law for determining what, how and how much tax is to be paid, but this very reference to the law makes constitutional principles affect the law-making.

Consequently, it is not true that the reference made by Article 53 to the ability-to-pay principles, which the duty of contributing to public expenditure is commensurate with, is an empty box.

In fact, this phrase sounds like an outmoded formalism, which cannot be referred to our Constitution at all. Here, the ability-to-pay restraint is construed as a tool for implementing an effective equal treatment. It provides a standard that is anything but painless when used to evaluate whether or not taxes are legitimate. In fact, when reviewing the constitutional legitimacy of tax laws, the Constitutional Court must verify presuppositions and results also by way of social and economic investigations. In fact, the Constitutional Court is not subject to any limitations of proof according to Article 14 of Law 11 March 1953 no. 87, even if these are provided for by the legislation in force. The Constitutional Court must attain its "*intime conviction*" on the basis of a free evaluation of any useful evidence, if it is true, as it is true, that – coming to practical things – the Constitution says what the Court makes it say. Moreover, the fact that the concept of tax has been approached specially with respect to constitutional provisions should not be criticized, as the constitutional approach to taxation concerns the counterpoint between mine and yours *tout court*, namely between what income produced and wealth accumulated must be kept by the income producer and

what must be passed on to the community for the purposes of public expenditure, as well as (it must be added expressly) for the purposes of social solidarity, which Article 2 of the Constitution refers verbatim, where it provides for the protection of inviolable human rights.

But, if we want to go further and, in a certain sense, modernize the approach to the 1948 Constitution by referring to the European Community principles, which we belong to, then we cannot disregard that the principle of proportionality has gone a long way at present; and what else is Article 53 but an anticipation of this principle, when it establishes everyone's duty of contributing to public expenditure?

And in non-fiscal finance also, if we think carefully, it can be seen somehow as a projection of the ability-to-pay principle, even though mitigated. In fact, some taxes are imposed to adjust market distortions and ultimately to guarantee an effective equal treatment.

As a matter of fact, also the very levying of taxes in return for specific services refers to the ability-to-pay principle, as the request for a service is made on the basis of relevant evaluations.

The discussion could continue for a long time and in a very fruitful way, if it were possible to verify presuppositions and effects of single categories of taxes. In fact, in our system some distortions remind of capitation rather than of proportionality based on the ability to pay; they are, however, conjunctures to be adjusted sooner or later in accordance with the fundamentals of the Constitution. These principles eventually exert a guiding influence because of their contribution to equality and justice, which are essential purposes as our history proves, even though politics do not always conform to them.

Equality and justice underlie the general willingness to enforce the laws embedding those principles, above all by way of a spontaneous compliance. Negative reactions resulting in a widespread non-compliance or appeals against certain types of taxes point out, ultimately, to the inadequacy of the rules involved in these negative phenomena. Citizens, and individuals in general, can be required to spontaneously comply with a fair taxation; the control consists in assessing the quantity of violations.

The legitimacy of a legal system must be assessed also having regard to how much it is effective as a whole. Kelsen says that a legal system is fair if it is effective as a whole: an affirmation that remains more valid than ever for the tax system.

Brevi note sul concetto di tributo nella Costituzione Italiana*

Giuseppe Abbamonte**

Non è compito delle Costituzioni approntare definizioni, perchè esse devono piuttosto predisporre gli strumenti che, in presenza della necessità storica degli apparati di potere, garantiscano la libertà e l'eguaglianza effettiva di trattamento per tutti i cittadini; il che significa anche tutela dei beni legittimamente acquisiti.

La Costituzione italiana, specialmente nella sua prima parte, è stata sensibile a queste istanze di tutela, che sono le istanze stesse del costituzionalismo come generalmente inteso.

Sovranità popolare (art. 1), tutela dei diritti inviolabili dell'uomo (art. 2), garanzia dell'eguaglianza sul piano del fatto e cioè avendo riguardo non solo ai contenuti, ma anche ai risultati dell'applicazione dei comandi giuridici e degli atti di gestione degli interessi pubblici, costituiscono una triade fortemente qualificante della nostra Costituzione che dovrebbe essere il modello fondamentale per il corretto ed equo esercizio delle funzioni pubbliche, a cominciare ovviamente dall'imposizione tributaria, che, poi, è il discorso fondamentale, in quanto le entrate condizionano la spesa pubblica e, con essa, le iniziative politiche ed amministrative che il potere può assumere.

C'è da rilevare che, nel nostro sistema, l'art. 2 sulla garanzia dei diritti inviolabili dell'uomo e l'art. 3 sulla eguaglianza di fatto sono la chiave di lettura delle norme che si riferiscono più specificamente alla imposizione tributaria e cioè dell'art. 23, che riserva alla legge almeno l'individuazione dei principi che legittimano l'imposizione delle prestazioni pecuniarie e personali, dell'art. 53, che commisura alla capacità contributiva di ciascuno il dovere di contribuzione alla spesa pubblica, dell'art. 81, che obbliga a prevedere l'entrata per far fronte a qualsiasi spesa, dell'art. 119, che prevede l'armonia con la Costituzione e con i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario dell'imposizione da parte degli enti locali.

Organizzazione pluralistica, dove il contribuente è uno, i limiti della imposizione sono riservati alle assemblee politiche ed, egualmente, i limiti della spesa, sicché l'autonomia finanziaria degli enti locali deve svolgersi in armonia con il sistema tributario nel suo complesso, appunto perché, si ripete, il contribuente è uno ed il rispetto del principio della imposizione nei limiti della capacità contributiva comporta la predisposizione di strumenti di armonizzazione, appunto perché si è decentrato il potere di imposizione tributaria.

* Relazione introduttiva presentata al Convegno organizzato a Napoli il 14 maggio 2007 dalla Sezione di Finanza Pubblica del Dipartimento di Diritto Internazionale dell'Università Federico II di Napoli, dall'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi e dalla Rivista "Il Fisco".

** Emerito di Diritto Amministrativo nell'Università Federico II di Napoli.

A questo punto, avendo riguardo alla situazione esistente anche negli ordinamenti di altri paesi, è d'obbligo chiarire che si è in assoluto dissenso con la concezione del limite della capacità contributiva come di una scatola vuota (*empty box*), perché affermazioni del genere sono possibili solo negando che la chiave di lettura dell'art. 53 sui limiti della capacità contributiva sta negli artt. 2 e 3 Cost.

Collegamento il quale comporta che, nel valutare la legittimità o meno di una imposizione di un determinato tributo, il vero accertamento da condurre sta nella valutazione dei presupposti della imposizione del tributo e dei risultati che l'imposizione produce.

È vero che una valutazione del genere sposta la conclusione dalla sede legislativa alle sedi amministrative e giudiziarie, ma le garanzie costituzionali non perdono il loro valore perché alla previsione costituzionale si aggiunge la collaborazione del giudice costituzionale ed ordinario e, prima ancora, di chi amministra.

È propria delle garanzie di eguaglianza di fatto e di conservazione dei patrimoni legittimamente acquisiti, la verifica estesa alla sede giudiziaria, perché i risultati sono una componente essenziale della valutazione giuridica ed, in particolare, della valutazione compiuta sulla base dei principi costituzionali dove la verifica storica delle premesse e dei risultati è componente essenziale.

La scelta fondamentale in tal senso da parte del nostro Costituente sta nella garanzia della eguaglianza estesa al fatto e nella previsione del sindacato di costituzionalità, dove non a caso si è prevista l'iniziativa dei giudici, perché è proprio la concreta controversia che evidenzia l'insufficienza del comando legislativo alla prova della contrapposizione degli interessi; ciò specialmente se si ha riguardo alla eguaglianza di fatto che, non a caso, nell'art. 3, comma 2, Cost. è previsto come fine della Istituzione repubblicana, che viene invitata ad eliminare tutti gli ostacoli che si oppongono alla realizzazione della eguaglianza di fatto nel trattamento socio-economico di tutti i cittadini; e si dice trattamento socio-economico perché l'art. 3, comma 2, non solo si riferisce all'eguaglianza di fatto, ma, sinergicamente, alla garanzia della effettiva partecipazione di tutti i cittadini alla vita del paese.

Finalità che non può non interagire col trattamento tributario, di qualsiasi tipo, che non è mai consentito se produce diseguaglianza di fatto, che nulla può legittimare nel nostro sistema.

Vero è che l'art. 23 rimette alla legge la determinazione dei tipi, dei modi e dei quanti della imposizione tributaria, ma è proprio il rinvio alla legge che rende operativi i principi costituzionali condizionanti l'attività del legislatore.

Non è vero, quindi, che il riferimento dell'art. 53 alla capacità contributiva, cui è proporzionato il dovere di contribuzione alle spese pubbliche di tutti, sia una scatola vuota.

In realtà, questa espressione ha sapore di vietati formalismi, assolutamente non riferibili al nostro sistema costituzionale, dove il limite della capacità contributiva, letto come strumento di realizzazione dell'eguaglianza effettiva di trattamento, fornisce un parametro tutt'altro che indolore per valutare la legittimità dei singoli tipi di imposizione, dovendo, chi giudica della relativa legittimità costituzionale, verificare premesse e risultati, anche con indagini socioeconomiche e contabili, visto che secondo l'art. 14 della l. 11 marzo 1953 n. 87, per la Corte costituzionale non vale alcun limite di prova anche se previsto dalla legislazione vigente, in quanto il convincimento del

giudice costituzionale deve formarsi disponendo di ogni elemento utile, se è vero come è vero che, scendendo sul terreno delle cose, la Costituzione dice quello che la Corte le fa dire. Né deve censurarsi il fatto che si sia condotto il discorso sul concetto di tributo, avendo riguardo specialmente alle norme costituzionali, in quanto il discorso costituzionale nella materia tributaria riguarda *tout court* la contrapposizione tra mio e tuo, cioè tra quello che del reddito prodotto e della ricchezza accumulata dal singolo deve rimanere a chi produce e quello che deve passare alla comunità per esigenze di spesa pubblica, nonché, deve espressamente aggiungersi, per il dovere di solidarietà sociale, cui si riferisce testualmente l'art. 2 Cost., proprio mentre tutela i diritti inviolabili dell'uomo.

Ma se si vuole andare oltre ed in certo senso modernizzare il discorso sulla Costituzione del 1948 riferendosi ai principi della Comunità europea, cui certamente apparteniamo, allora non si può trascurare che attualmente si è fatto larga strada il principio della proporzionalità; e cosa è altro se non una anticipazione di questo principio la norma contenuta nell'art. 53 che afferma il dovere di tutti di contribuire alla spesa pubblica secondo la capacità contributiva di ciascuno.

E per la finanza parafiscale, riflettendo attentamente, non è dato anche di vedere una proiezione seppure, in certo senso, attenuata del principio della capacità contributiva, visto che certi tributi vengono imposti per correggere distorsioni di mercato ed, in definitiva, per garantire l'eguaglianza effettiva di trattamento.

E la stessa imposizione della tassa che si paga per una determinata prestazione non è in realtà scevra di riferimenti alla capacità contributiva perché chi chiede una prestazione ha effettuato le sue valutazioni che hanno indotto a richiederla ed a fruirne.

Il discorso potrebbe continuare a lungo e fruttuosamente se fosse possibile in questa sede verificare presupposti ed effetti dei singoli tipi di tributo, anche perché nel nostro sistema non mancano distorsioni che fanno pensare piuttosto alla capitazione che al proporzionamento del tributo alla capacità contributiva; ma si tratta di situazioni congiunturali che prima o poi vanno corrette, secondo i principi fondamentali della Costituzione che, per l'apporto di eguaglianza e di giustizia di cui sono capaci, finiscono, prima o poi, per imporsi, inerenti come sono agli indirizzi fondamentali che la nostra storia ha evidenziato, anche se la politica non sempre li recepisce.

Eguaglianza e giustizia motivano la volontà generale nel senso di dare forza alle leggi che quei principi realizzano, soprattutto attraverso la spontanea osservanza delle leggi stesse.

Le reazioni negative che si traducono in diffuse inosservanze, diffusi ricorsi al giudice contro determinati tipi di imposizione, evidenziano, in definitiva, l'insufficienza delle norme implicate in questi fenomeni negativi. Al cittadino, ed al singolo in genere, può chiedersi la spontanea osservanza del tributo giusto e la verifica è proprio nell'accertamento della percentuale delle violazioni.

La legittimità di un ordinamento giuridico deve verificarsi anche avendo riguardo al grado di efficacia che esso è capace di esprimere nel suo complesso e Kelsen afferma che un ordinamento è giusto quanto è efficace nel suo complesso; affermazione più che mai valida per l'ordinamento tributario.

The concept of tax, the ability-to-pay principle and the economic interpretation - the fundamentals of tax law in the case law of the Federal Constitutional Court in Germany*

Lerke Osterloh **

I.

The case law of the *Bundesverfassungsgericht* (hereinafter, Federal Constitutional Court) is crucial to the German tax law. The Court must decide on a multitude of constitutional appeals and, more and more often, also on questions referred by lower courts for constitutionality of single tax provisions. After a first period during which the judiciary refrained from interfering in tax legislation, since the 80s the material criteria of constitutional law have been more and more important; the Constitutional Court developed the following standards to be applied in tax law: tax exemption for minimum income of taxpayers and their family, effective equality in the application of tax law and fair and realistic definition of different property values (for example, shareholdings or real properties) for the purposes of taxation on capital (for example, inheritance tax).

II.

1. The **concept of tax** is contained in the **Constitution** but it is **not defined** therein. In the interpretation of this constitutional concept, the Federal Constitutional Court has taken into consideration its historical background and has connected it to its legal definition as laid down in the tax legislation of the German Reich dating back to 1919/1931. The Court has not merely transposed that legal text but has emphasized the autonomy of the constitutional concept of tax, whose scope is to be defined making a direct reference to the Constitution. According to § 3 of 1977 German tax law, “taxes are monetary payments, which do not consist in a fee for a specific performance but are imposed by a legal public body for the purposes of achieving revenue from all persons subject to tax as identified by law; raising revenue may be a secondary purpose”. The first sentence of this definition is almost identical to the definition

* Presentation made for the Conference held in Naples on 14 May 2007 and organized by the Public Finance Section of the Department for International Law of the University Federico II of Naples, the National Union of the Tax Lawyers Chambers and the Review “Il Fisco”. Translated in English from the Italian version by Claudia Calogero.

** Judge of the Federal Constitutional Court in Germany. Professor of Tax Law at the University of Frankfurt.

contained in the tax law in force during the Reich. Conversely, the second sentence refers to the constant case law of the Federal Constitutional Court since 1954. This addition should take into account the fact that in modern industrial society taxes had been long since the main regulatory tool for economic and social policy.

2. The constitutional concept of tax has two different meanings: one is for the State organization; the other is for substantive law.

In a federal State, the differentiation between taxes and non-fiscal revenues (charges, contributions, extraordinary taxes) is important for the distribution of competences between the Federation, *Länder* and municipalities. Financial provisions contained in the Constitution rule only about taxes (Article 104 and foll. GG). They regulate, in a very detailed way, the distribution of competences between constitutional and administrative bodies, as well as the allocation of tax revenues. The tax law establishes whether the regulation of a tax and its collection fall within the competence of the Federal Government or of the *Länder* according to the type of tax. Conversely, extra-fiscal revenues are subject to general provisions on the so-called “specialized competences” (Article 70 foll. GG). These specialized competences follow different distribution criteria in respect of taxes. In this context, there are not special tax law provisions: whoever has the competence to impose extra-fiscal revenues can decide upon relevant collection. That has been a stimulus for a “flight from taxation” and often the Constitutional Court has had to do with extra-fiscal burdens. The question, for instance, whether or not the tax on the groundwater extraction set by the *Länder* was constitutionally legitimate depended on its definition as a consumption tax (the Federal Government has the power to impose taxes and to collect taxes) or as an extra-fiscal revenue (competence of *Länder*). In its *Wasser-Pfennig-Beschluss* (Water Toll Judgement), the Constitutional Court favoured the Land and held that the levy fell within its competence.

The criteria to substantially justify collection are different for taxes and extra-fiscal revenues. It is true that constitutional provisions are the same for all kinds of burden with respect to legitimacy. In particular, the principle of general equality as laid down in Article 3(1) GG and the rights of freedom (for example, property rights in Article 14 GG, freedom to perform a professional activity in Article 12 GG). Even though the constitutional provisions are the same, there are different criteria to define taxes according to their conceptual framework: extra-fiscal payments are **made against a service rendered by the State** (charges and contributions) or are based on specific burdens (extraordinary contributions). To legitimize charges and contributions, therefore, it is necessary that the relationship between service and consideration should be “equal”. Where the relationship is not equal, the payment must be imposed within the tax system. Thus, the requirement of a specific objective motivation for extra-fiscal burdens is also a limitation to a possible “flight from taxation”. As a result, only the application of taxes, namely burdens that do not require a justification and are not connected to a specific service rendered by the State, is allowed according to the rules governing competence and real objectivity. The criteria to verify the constitutionality of a tax, therefore, depend on the principle of equality, the fundamental rights of freedom and general principles of democratic and social *Rechtsstaat*.

3. The German Constitution (differently from the Weimar Constitution¹) **does not contain provisions establishing expressly the general obligation to pay taxes**. When regulating the distribution of constitutional competences for traditional taxes as listed in Article 106 GG, their constitutionality is also established. Moreover, taxation according to the ability-to-pay criterion is recognized as a general constitutional principle. This principle is inferred from the fundamental principle as laid down in Article 3(1) GG (“All persons are equal before the law”) and is considered as an implementation of the principle of fiscal justice, which is based on the equality principle as well.

III.

The **ability-to-pay principle** is very open from a constitutional point of view (1) and its applicability to different types of taxes is controversial (2). Not even in the main area of its applicability, that is direct taxation, prevails this principle over other legitimate purposes of the law (3). Conversely, an effective supplement to the quality of constitutional review on tax legislation is provided by the principle of coherence (4).

1. The Constitution does not give an exact definition of the ability-to-pay concept. And the same scarce concreteness of the rules governing the general principle of equality can be found also for the ability-to-pay principle. Consequently, it is mainly in the hands of the lawmaker to implement this principle and to establish ability-to-pay standards. In the field of direct taxation, the lawmaker basically considers the annual net income (gross income minus business expenses and some private expenses). So far the Constitutional Court has not taken any decision with respect to what extent the lawmaker can actually manage this parameter. In fact, the ability-to-pay has not played an important role in the case law of the Constitutional Court. Also the minimum living standard has not been inferred from the ability-to-pay principle but from the principle of protection of human dignity in the context of social state principles (Article 1(1) and Article 20(1) GG). Only in the light of the principle of coherence the principle of ability-to-pay has become a more effective tool.

2. The question whether the ability-to-pay principle is applicable also to other taxes, in particular VAT, is still under discussion in legal literature. So far the Constitutional Court has held – only vaguely and without indicating relevant consequences – that taxation should be generally “ability-to-pay-oriented”. As the VAT is a burden on the final user, without taking into consideration the taxpayer’s economic ability, the ability-to-pay principle has a relative scope.

3. Also in the main area of its applicability, that is direct taxation, the ability-to-pay principle is rather vague and very open to any interpretation.

On the one hand, the lawmaker is offered with a broad range of interpretation to implement this principle in single cases, as is shown in many decisions of the Consti-

¹ Article 134 of Weimar Constitution (WRV): “All citizens without discrimination contribute to the public expenditure according to their ability to pay, as provided by law”.

tutional Court. The base of taxation, that is the annual (net) income, is very variable in relation to its timing. Moreover, with respect to practical aspects, there is not a clear-cut classification of various types of income and taxable expenses of business or private nature.

On the other hand, the lawmaker must comply with a **“relative” and not “absolute” obligation** to follow the ability-to-pay principle. This principle does not prevent the law-maker from pursuing objectives of economic and social policy: for example, taxes on tobacco products and electric energy are imposed for the purposes of health and energy policies, and several exemptions from energy taxes serve a competition policy and are legitimized by the Constitutional Court. Moreover, in the field of income taxes, taxation according to the ability-to-pay principle allows numerous derogations, in particular by way of tax advantages.

4. The introduction of the coherence requirement as derived from equality clarifies also the ability-to-pay concept. In this context, the Second Chamber of Constitutional Court follows this line of reasoning: in principle, the law-maker is free to decide with respect to basic tax matters but is required to implement relevant decisions consistently. Deviations are allowed but they should be justified by way of convincing reasons. According to the Court, these reasons were missing, for instance, in a provision excluding loss offset (which was usually allowed) against various types of income, in particular stemming from the rental of movable property. To verify whether such an exception is consistent with the Constitution, the application of the equality principle follows a general formula: the reasons underlying the exception should be such to justify the unequal treatment derived from the deviation from the reference law. The Court examines the law and relevant purposes and reasons and verifies whether they are sufficiently rational and appropriate.

In specific cases, the Second Chamber applies this principle also where tax provisions pursue an economic objective. It is required also in this case that the purpose of law is legitimate and relevant application is fair. In this regard, the First Chamber of the Court has a more liberal approach, since the lawmaker justifies the deviation from the ability-to-pay principle through an economic purpose.

IV.

1. The so-called **economic interpretation** is a synonym for **teleological interpretation**, namely towards the purpose of law. When the purpose of law is to impose an equal burden to taxpayers according to their ability to pay, that law should not be subject to the teleological interpretation, which gives importance to the economic purpose and result of an economic process, and not to the fact that this process is realized within civil law. There are still some doubts about what limitations the equality-oriented teleological interpretation may have under the **principle of lawful taxation**. In literature, it is particularly controversial whether or not analogy is admissible as a sort of qualitative teleological interpretation beyond the literal sense of the rule. In the case law of the *Bundessteuergericht* (Federal Tax Court), that may be also challenged, as the “consistency of the case” should be replaced by the “consistency of the tax category”. As a result, there have been a number of decisions concerning the

concept of entrepreneurial activity in the field of income taxation, where relevant decisive elements concerned not so much single legal criteria (§ 15(2) EStG) but the “general framework of the economic situation”.

2. In principle, **the Federal Constitutional Court** does not verify whether a lower court interprets a law “appropriately” but only whether **a specific constitutional right** has been violated and the lower court has misunderstood relevant constitutional provisions, in particular the intent of fundamental rights with respect to ordinary laws. A **mere unlawfulness** does not make a decision **automatically unconstitutional**. For this reason, the economic interpretation does not imply particular problems from a constitutional point of view. In several decisions, the Federal Constitutional Court dismissed actions against decisions based on the economic interpretation.

3. Perhaps, the different trends of interpreting tax laws adopted by the various chambers of the Federal Constitutional Court – teleological interpretation or literal interpretation, namely positivistic interpretation – can be explained as a different reaction to an increasing chaotic tax law: those who resign themselves are inclined to positivism. Today, in the context of an excessively complicated and changing tax legislation, instead, the teleological approach requires a great deal of optimism.

Il concetto di tributo, la capacità economica e l'interpretazione economica - Concetti di base del diritto fiscale nella giurisprudenza della Corte costituzionale federale tedesca *

Lerke Osterloh **

I.

La giurisprudenza della Corte costituzionale federale è di fondamentale importanza per il diritto fiscale vigente in Germania. La Corte deve decidere in una moltitudine di casi di ricorso costituzionale ma sempre più spesso anche in casi di ricorsi da parte degli stessi giudici in cui viene rivendicata l'incostituzionalità di singole norme fiscali. Dopo un periodo iniziale in cui i giudici si sono astenuti da richieste nei confronti del legislatore fiscale, a partire dagli anni '80 hanno acquistato sempre più valore i criteri materiali del diritto costituzionale: gli indirizzi sviluppati dalla Corte costituzionale rispetto alla legge fiscale sono il principio dell'esenzione da imposte del minimo vitale dello stesso contribuente e della sua famiglia, il principio dell'effettiva equità nell'applicazione della legge fiscale oppure quello della definizione, secondo regole paritarie e realistiche, dei valori dei diversi tipi di beni (ad esempio, della proprietà azionaria o di quella di immobili) per la tassazione del patrimonio (ad esempio, l'imposta di successione).

II.

1. **Il concetto di tributo appare nel testo della costituzione ma non viene definito.** La Corte costituzionale federale ha interpretato questo concetto costituzionale sullo sfondo dello sviluppo storico e l'ha ricollegato alla definizione legale come la individuazione dell'ordinamento tributario del Reich risalente al 1919/1931. Non ha semplicemente recepito il testo legale ma ha sottolineato che si trattava di un concetto costituzionale autonomo del tributo, la cui misura esatta, nel caso concreto, va precisata in base al richiamo diretto alla costituzione. Secondo il § 3 dell'ordinamento tributario del 1977, le imposte sono "tributi pecuniari che non rappresentano un compenso per una

* Relazione presentata al Convegno organizzato a Napoli il 14 maggio 2007 dalla Sezione di Finanza Pubblica del Dipartimento di Diritto Internazionale dell'Università Federico II di Napoli, dall'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi e dalla Rivista "Il Fisco". Traduzione italiana a cura della dott. Christine Feindt.

** Giudice della Corte costituzionale federale tedesca. Professore ordinario di diritto tributario nell'Università di Francoforte.

prestazione particolare, ma che vengono imposti da un'istituzione pubblico-giuridica ai fini del conseguimento di entrate a tutti coloro che realizzano la fattispecie alla quale la legge lega l'obbligazione tributaria; il conseguimento di entrate può essere uno scopo secondario". La prima frase di questa definizione è quasi identica alla definizione che produce l'ordinamento tributario del Reich. Con la seconda frase invece si è fatto riferimento alla giurisprudenza abituale della Corte costituzionale federale dal 1954. Questa aggiunta doveva tenere conto della necessità che le tasse nella società industriale moderna erano, ormai da tempo, diventate lo strumento regolatore principale per un'attiva politica economica e sociale.

2. Il concetto di tributo fissato nella costituzione ha due funzioni diverse: una ha un significato per l'organizzazione dello Stato, l'altra per il diritto materiale.

In uno stato federale la differenziazione tra imposte ed entrate non-fiscali (oneri, contributi, imposte straordinarie) è rilevante per la distribuzione delle competenze tra il governo federale, i governi delle regioni e quelli dei comuni. Le disposizioni sull'ordinamento finanziario presenti nella costituzione riguardano esclusivamente le imposte (Art. 104 ff. GG). Queste regolano in modo molto dettagliato sia la distribuzione delle competenze tra gli organi costituzionali e quelli amministrativi sia la destinazione del gettito delle entrate fiscali. La questione se la disciplina di una certa imposta ed il gettito che da questa deriva spetta al governo federale o alle regioni, viene risolta dall'ordinamento fiscale in base al tipo di imposta. Le entrate non-fiscali, invece, soggiacciono alle norme generali fissate dalle cosiddette "competenze specialistiche" (Art. 70 ff. GG). La distribuzione di queste competenze specialistiche segue criteri diversi rispetto a quelli che valgono per la distribuzione delle imposte. In quest'ambito non esistono norme particolari del diritto tributario: chi ha la competenza di decidere l'imposizione di un certo tipo di entrata non-fiscale, può disporre anche del relativo gettito. Questo, intanto, ha prodotto un certo stimolo per una "fuga dall'ordinamento finanziario" e la Corte costituzionale ha avuto spesso a che fare con oneri non-fiscali contestabili. Così dipendeva dalla definizione come imposta di consumo (la cui competenza legislativa ed il potere di riscossione appartengono al governo federale) oppure come contributo non-fiscale (che rientra nella competenza dei *Länder*) se l'imposta regionale sull'estrazione di acqua freatica dal sottosuolo fosse o meno legittima dal punto di vista costituzionale. La Corte nella sua cosiddetta "sentenza dell'obolo per l'acqua" (*Wasser-Pfennig-Beschluss*), favorendo la regione, l'aveva definita come competenza dei *Länder*.

I criteri per la giustificazione materiale della riscossione di oneri tributari divergono per imposte ed entrate non-fiscali. È vero che le norme costituzionali riguardo la legittimità oggettiva di un onere tributario sono uguali per tutti i tipi di oneri. In particolare, vigono, per tutti gli oneri, il principio dell'equità generale prevista dall'Art. 3, Abs. 1 GG e le norme costituzionali del diritto di libertà (ad es. della proprietà, Art. 14 GG, o di esercitare una professione, Art. 12 GG). Tuttavia, nonostante il comune riferimento a tali norme costituzionali, i criteri per la definizione di un'imposta sono diversi per la loro differenziazione concettuale: i contributi non-fiscali sono **prestazioni effettuate in cambio di una prestazione dello Stato** (oneri e contributi) o sono basati su oneri particolari (contributi straordinari). Per la legittimazione di oneri e contributi quindi bisogna puntare sul rapporto "equo" tra prestazione e controprestazione. Nel caso in cui manca un tale contesto paritario, il tributo non può essere riscosso fuori

dall'ordinamento finanziario. In questo modo la clausola della necessità di una motivazione oggettiva particolare per tributi non-fiscali, limita anche una possibile "fuga dall'ordinamento finanziario". Solo l'applicazione di imposte, viste come tributi senza necessaria giustificazione e senza collegamento ad una prestazione particolare dello stato, perciò, è ammissibile dal punto di vista delle competenze e dell'oggettività reale prescritti dalla legge. I criteri per la costituzionalità della riscossione di un'imposta dipendono, quindi, dal principio dell'equità, dai diritti fondamentali di libertà e dai principi generali dello stato democratico e sociale di diritto.

3. La costituzione tedesca **non contiene** (al contrario della costituzione del Reich di Weimar¹) **norme che stabiliscono espressamente l'obbligo generale di pagamento di imposte**. Con il regolamento della distribuzione delle competenze costituzionali per i tipi di imposte tradizionali elencate nell'Art. 106 GG, viene stabilita anche la loro ammissibilità dal punto di vista materiale. È stato altrettanto riconosciuto come principio generale costituzionale il criterio della tassazione secondo la capacità economica di ogni contribuente. Questo principio si deduce dal principio fondamentale dell'Art. 3 Abs. 1 GG ("Davanti alla legge tutti gli uomini sono uguali.") ed è considerato la concretizzazione del principio, basato altrettanto sul principio di equità, della giustizia fiscale.

III.

Il concetto del **principio di tassazione secondo la capacità economica** dal punto di vista costituzionale è molto aperto (1) e la sua applicabilità ai diversi tipi di imposte è dubbia (2). Neanche nell'ambito principale della sua applicabilità, vale a dire nell'ambito delle imposte sul reddito, questo principio prevale sopra altri cosiddetti scopi regolatori legittimi (3). Un'aggiunta efficace nella sua qualità di controllo costituzionale del Legislatore fiscale, invece, è rappresentata dal principio della coerenza (4).

1. La capacità economica non è una fattispecie descritta e delineata con esattezza in una norma costituzionale. La scarsa concretezza della disciplina del principio generale di uguaglianza si ripropone anche per il principio della capacità economica. È, perciò, principalmente nelle mani del legislatore il potere di concretare questo principio e di stabilire parametri per la capacità economica. Nelle norme che disciplinano l'imposta sui redditi, il legislatore fondamentalmente prende come base il reddito netto annuale (entrate lorde meno le spese per scopi professionali e alcuni scopi privati). In che misura questo parametro sia veramente a disposizione del legislatore, finora non è ancora stato oggetto di decisioni da parte della Corte costituzionale. La capacità economica finora non ha avuto un ruolo importante nell'interpretazione della giurisprudenza costituzionale. Anche il principio dell'esenzione da imposte del minimo vitale del contribuente è stato dedotto dalla Corte costituzionale non dal criterio della capacità economica ma come conseguenza della tutela della dignità umana in

¹ Art. 134 Costituzione del Reich di Weimar (WRV): "Tutti i cittadini senza differenziazione partecipano in base alle loro possibilità alla spesa pubblica secondo i criteri delle leggi".

collegamento con i principi dello Stato sociale (Art. 1 Abs. 1 e Art. 20 Abs. 1 GG). Solo alla luce del principio della coerenza anche il principio della tassazione in base alle capacità economiche è diventato uno strumento più efficace.

2. Nella letteratura giuridica si discute se il principio della capacità economica valga anche per altri tipi di imposte, specie per l'imposta di valore aggiunto. Finora, la Corte costituzionale ha dichiarato solo in modo molto vago, e senza indicare le conseguenze, che l'imposizione di un tributo, generalmente, debba essere "orientata" alla capacità economica. Siccome l'imposta sul valore aggiunto va a carico del consumatore finale, ma non viene presa in considerazione la capacità economica individuale, la capacità economica finisce per avere un significato relativo.

3. Anche nell'ambito principale dell'applicabilità del principio della capacità economica, vale a dire nell'ambito delle norme in materia di imposta sul reddito, questo principio si rivela come direttiva piuttosto vaga e molto aperta all'interpretazione.

Da un lato il Legislatore dispone di un vasto spazio interpretativo per la concretizzazione di questo principio nel caso singolo, come dimostrano numerose decisioni della Corte costituzionale. Così il parametro alla base della tassazione, cioè il reddito (netto) annuale, riguardo alla sua definizione temporale è molto variabile. Inoltre, riguardo all'aspetto pratico, non ci sono limiti chiari entro i quali siano definiti i vari tipi di reddito e le spese tassabili di natura professionale/imprenditoriale o privata.

D'altro canto **non c'è l'obbligo "assoluto" ma soltanto "relativo"** del Legislatore tributario di seguire il principio della capacità economica. Questo principio non impedisce al Legislatore di perseguire interessi di politica economica e sociale: le imposte sul tabacco e sull'energia elettrica, per esempio, sono nell'interesse della politica della salute e dell'energia e numerosi casi di esenzione dalle imposte sull'energia sono funzionali ad una politica di competitività e sono stati legittimati dalla Corte costituzionale. Inoltre, all'interno delle norme in materia di imposte sul reddito, sono ammissibili molte eccezioni dall'orientamento dell'onere tributario alla capacità economica, in particolare mediante agevolazioni fiscali sovvenzionate.

4. Con l'introduzione della clausola della coerenza derivante dal principio di equità, diventa più chiaro anche il principio della capacità economica. Il seguente pensiero di base caratterizza la giurisdizione della Seconda Sezione della Corte costituzionale in questo contesto: nelle decisioni principali sugli oneri fiscali il legislatore, in linea di massima, è libero, però ha l'obbligo di portare a termine, queste decisioni di base in modo coerente. Deviazioni sono ammissibili ma devono essere giustificate con motivi oggettivi convincenti. Tale motivazione mancava, per esempio, secondo la Corte in una norma che escludeva la compensazione, solitamente ammessa, di perdite derivanti da diversi tipi di redditi, in particolare, per perdite derivanti dal noleggino di beni mobili. Per verificare se una simile eccezione è conforme alle norme della costituzione, vale una formula generale per l'applicazione del principio dell'equità: le motivazioni a sostegno dell'eccezione devono essere di tale genere e di tale peso da poter giustificare l'atteggiamento iniquo causato dalla deviazione dal regolamento di base. La Corte esamina obiettivi e motivazione della disciplina legale e verifica se sono sufficientemente razionali e adeguati.

In casi particolari la Seconda Sezione procede secondo questo principio anche nell'ambito delle norme fiscali, quando queste ultime perseguono scopi regolatori sul piano economico. Anche qui, intanto, richiede sia la legittimità dello scopo regola-

tore che la realizzazione equa e giusta della norma regolatrice. Rispetto a questo, la Prima Sezione della Corte tende ad un atteggiamento più liberale dal momento in cui il Legislatore produce degli scopi regolatori per l'economia come motivazione per la divergenza dal principio della capacità economica.

IV.

1. La cosiddetta **interpretazione economica** è un sinonimo per sottintendere l'**interpretazione teleologica**, orientata allo scopo della legge. Le norme di legge che hanno come scopo il carico equo dei contribuenti alla stregua della loro capacità economica di conseguenza devono essere sottratte all'interpretazione teleologica, nella quale non ha importanza la realizzazione nell'ambito del diritto civile di un processo economico ma lo scopo ed il risultato economico di questo processo. Rimane dubbio quali sono i limiti che il **principio della legittimità della tassazione** pone all'interpretazione teleologica orientata all'equità sostanziale. Nella letteratura di diritto fiscale è particolarmente controversa la questione dell'ammissibilità dell'analogia, cioè, di un'interpretazione teleologica qualitativa al di là del senso letterale di una norma. Nella giurisprudenza della Corte federale delle finanze, è inoltre contestabile, in quanto l'"adeguatezza della fattispecie" dell'imposta dovrebbe essere sostituita dal principio dell'"adeguatezza del tipo" di imposta. Così c'è una serie di decisioni riguardanti il concetto di attività imprenditoriali nell'imposta sul reddito, in cui sono stati decisivi non tanto i singoli criteri legali della fattispecie (§ 15 Abs. 2 EStG) quanto il "quadro generale della situazione economica".

2. La **Corte federale costituzionale** per principio non controlla se un Tribunale interpreta "bene" una legge, ma **verifica** soltanto se è stato violato un **diritto costituzionale specifico** e se il tribunale ha malinteso delle norme di natura costituzionale e, particolarmente, dei diritti fondamentali nel loro significato per le norme di legge ordinaria. Anche la **semplice illegittimità** di una sentenza **non** la rende **automaticamente incostituzionale**. Per questo motivo l'interpretazione economica non crea particolari problemi dal punto di vista della costituzione. In numerose decisioni non si sono accettati ricorsi costituzionali contro sentenze basate sull'interpretazione economica.

3. Le tendenze diverse nelle interpretazioni delle leggi fiscali all'interno della giurisprudenza delle varie Sezioni della Corte federale delle finanze – la tendenza a motivare le sentenze in modo volutamente teleologico e quella di orientarsi piuttosto alla lettera e di interpretare, quindi, la legge in modo positivistico – si spiegano forse anche come reazioni diverse al carattere sempre più caotico della legislazione fiscale: chi si rassegna ha un'inclinazione al positivismo. La formazione giuridica di giudici con orientamento teleologico nel contesto di un sistema della legislazione fiscale eccessivamente complicato e soggetto a continui cambiamenti, oggi, richiede invece un grande ottimismo.

Ethics and justice in taxation*

Franco Gallo**

1. It is rather obvious that the denying of a structural identity between individuals and property rights should result in considering that fiscal levies – both those that are shaped as a tax and those having still the form of a fee – cannot be evaluated from the moral point of view having regard only to its subjective category of belonging, namely, how it impacts on property rights (which are seen as something having their own original existence and validity, regardless of the law). By contrast, as pointed out in the Italian Constitution, from the point of view of legal principles (which is parallel to ethics), the fiscal levy should be considered an inextricable part of the overall modern system (rule of law) of property rights, which tax laws help to create, limit or, according to the circumstances, to expand and protect. Thus, from the point of view of ethics, justice or injustice in taxation should only mean justice or injustice in the system of property and market rights that result (also and not only) from a particular tax regime.

In line with this approach, taxation should get rid of negative meanings of self-interest that lead to considering the individual's ability to pay an absolute protection for persons liable to taxation and for "their own property" as inherent to them. From the different teleological point of view of solidarity and equity – which is endemic to Western liberal-democratic systems moulded around participatory constitutionalism –, the fiscal levy is not virtually restrictive of individuals and their libertarian rights and is not justified by the fact that relevant revenues are directed to protect such rights and to fund basic public services. This is because liberal-democratic societies do not identify the individual with the *homo oeconomicus*, namely with property rights and, in general, with any entitlements arising before, without and even against the State and the society. Instead, they consider the individual as a political, social and moral whole integrated in an institutional context.

In this framework, indeed, taxation shall indirectly "enrich" the individual as a member of the society, where it is equally applied. In fact, it is the only tool available to the State not only to guarantee and protect the individual's property (which is the most palpable function of the tax levy in the egotistical context of protection for individual rights and of expansion of individual freedom, but cannot justify taxation on its own in a teleological context), but also to allocate public burdens according to the principle of effective equality, to pursue social policies of redistribution, allocation

* This paper was presented at the Conference held in Naples on 14 May 2007 and organized by the Public Finance Section of the Department for International Law of the University of Federico II of Naples, the National Union of the Tax Lawyers Chambers and the Review "Il Fisco". Translation by Claudia Calogero.

** Judge of the Italian Constitutional Court. Professor of Tax Law at the University LUISS Guido Carli of Rome.

and stabilization with respect to justice, as well as to promote the cultural growth and economic development with respect to stability.

In fact, functionally, the fiscal levy is not only a *premium libertatis* or the other face of the cost of rights, but – in such an unequal world we live in – it is above all the tool of distributive justice. In accordance with different polities, the State (and bodies with political and financial autonomy) can use the fiscal levy – along with other instruments of economic policy – in order to cross the market opportunities and eliminate relevant spasms and imperfections in favour to individual freedoms and social rights. It should be evaluated having regard to how it contributes to public expenditure, which is established by political representatives in terms of quality and quantity, as well as to whether or not it directly serves the purpose of an enhanced legitimate social policy and “citizenship” in harmony with redistribution policy; namely, a “fair” system of property rights and social economy.

These ethical justifications of the fiscal levy have found fertile ground in Italy since after the war and are now embedded in the current Constitution. Already during the 40s and 50s of the past century, E. Vanoni (and he was not the only one) emphasized that the “competitive market” was inadequate both to cope with accumulation and balanced development and to provide an ethically acceptable redistribution of wealth. From this double-level of inadequacy he inferred one of the moral indications he considered essential for post-war Italy in the field of economic and tax policy: a tax system that adjusts market results although in compliance with competition and economic freedoms, provides the fiscal levy with a function of social justice and governs the duty of contributing to public expenditure as a duty of solidarity. Catholic Vanoni’s considerations were recalled and developed later on, in 2000, by one of the most sensitive interpreters of social doctrine of the Church, the diocese of Milan. In fact, within relevant Justice and Peace Commission, it arrives at defining the fiscal contribution as “a fundamental step to build the conditions for a shared wealth”. In particular, the fiscal levy is meant – in the very Vanonian sense – “as an active contributor to the process of creating and redistributing resources, which helps to enhance goods and services of civil society. As a member of society – and thus in the name of his own responsibility for the common good –, each taxpayer is required to give the contribution due together with the other taxpayers and to take on the responsibility for taking into account overall collective needs and for providing relevant means to satisfy them. Suspect, isolation and hostility can and must, therefore, be replaced with agreement and cooperation. This is not only to pay tribute to the continuous repetition of moral imperatives, even though they are valid in themselves, but also in line with the experienceable features of a society aimed at achieving a larger number of more lasting advantages than those that could stem from behaviours of self-interest”.

2. In this framework, the taxing power of the lawmaker gains a functional importance, in that it is the necessary condition for the existence of the state as a organized group and, still more generally, the logical and functional (not only ideological) link between constitutional state and social state. This link is exclusively based on (and limited by) society’s organizational values, which are expressed in the constitutional principles of effective equality and solidarity. In stricter techno-legal terms, this link makes it possible also to complete and enrich the definition of fiscal levy as legal ob-

ligation (*obligatio ex lege*) with new positive meanings that emphasize its function of “distributing the burdens among members of society in correspondence to the satisfaction of the interests (works or activities) that can be referred directly to the society itself”.

In new Title V of Part II, the Italian Constitution completes this picture with its federalist design: it clearly connects taxation to both distributive and redistributive public expenditure policies, which are devolved to different decentralized levels of government, and it implements such connection for the major purpose of guaranteeing equality and solidarity. In fact, relevant Articles 118 paragraph 1 and 119, paragraphs 3, 4 and 5 assure the funding of regions and local government bodies in compliance with subsidiarity and differentiation principles; for this purpose, they provide that regions and local government bodies share in tax revenue and raise their so-called “own taxes in the general sense” (as they are different from the so-called, “own taxes in the strict sense”, in that they are established by the State and not directly by regions under Article 117, paragraph 4), which are used and earmarked upon their own independent budget decisions. Under Article 117, paragraph 2, letter *m*), these bodies are, however, subject to the binding determination by the State of “the basic standard of performance connected to civil and social rights”, which must be “guaranteed over the whole territory” by virtue of the equality and unity principles and, if it is the case, to the detriment of property rights. In fact, it is always up to the redistributive intervention of the State to identify unitary equalization criteria under Articles 117, paragraph 2, letter *e*) and 119, paragraph 3, as well as to earmark supplementary resources in favour of local government bodies “to promote economic development along with social cohesion and solidarity, to reduce economic and social imbalances, to foster the exercise of the rights of the person” (Article 119, paragraph 5). Finally, from the same perspective of equalization, the central government is vested with the power of replacing regions and local bodies whenever it is necessary “to guarantee the basic standard of performance connected to civil and social rights” (Article 120, paragraph 2).

In particular, giving the State the task of fixing equalization rules, above Articles 117 and 119 clearly intend financial redistribution as a total effort, namely, to be made by the whole national society and not only by rich regions to the advantage of the poor peoples. Even though richer regions are required to contribute to redistribution to a greater extent in the name of solidarity and equality, it appears evident that new Title V wants the equalizing distribution to be vertical and not horizontal in formal and political terms, and thus to be decided and implemented by the State as exponent of national society only. At the same time, it appears also evident that while determining the amount of financing resources and implementing equalization, the State must always guarantee that relevant resources shall enable “municipalities, provinces, metropolitan cities and regions to fully finance the public functions assigned to them” (as expressly said in Article 119, paragraph 4).

It is a long time that we point out that the indication of the “lower per-capita tax ability to pay” in Article 119, paragraph 3, as the parameter to be used in the equalization process does not imply that we should abandon the criterion of distribution according to needs, as laid down in Article 119, paragraph 4. It implies only that the use of a parameter that is virtually (but not necessarily) more restricted, yet nevertheless differentiated according to the taxable basis and ability to pay may be valid for the

funding of non-essential functions – which are therefore connected to rights that cannot be defined social – and must be supported by other criteria enhancing the ability to pay itself, such as administrative efficiency and fiscal effort. Conversely, the parameter of needs should be maintained with respect to social and civil rights and thus to the basic standard established by the State, as laid down in Article 117, paragraph 2, letter *m*). In fact, from the perspective of the Constitution (and of political common sense), the distribution of resources for the purposes of funding public expenditure for social and civil rights complies with the fundamental provision contained in Article 3, which requires the application of the same treatment to all citizens under the same circumstances, regardless of the area of residence. There should be no doubt that at least for these rights, this fundamental principle prevails over the parameter of “lower tax ability to pay”, as laid down in Article 119, paragraph 3.

The close connection, also at devolved level, between duty of contribution and social public expenditure proves that the current constitutional system requires that not only traditional public goods – as defence and security – should be funded by the State (and, to a certain extent, by other government levels) by way of the tax levy. But also those goods that the liberal progressive and egalitarian thought identifies with fundamental positive rights and any performance connected to welfare policies, which are agreed by parliamentary majority (namely, by politicians). All this is consistent with the ethical and general approach, according to which (yet nevertheless important) property rights are not a presupposition of such other (social and civil) rights and a limit to taxing power, but a product of (fiscal and social) laws, which provide for that power and guarantee those rights.

This leads to further considering that the subjective ownership criterion is not relevant for the purpose of the ability-to-pay principle and that the principle of progressivity is still topical as a tool of equalization and, in particular, as a tax factor of redistribution.

3. Once cleared the ground from ethical visions on property rights – which are based on their relevant primacy and asymmetry with respect to social rights – and once pointed out that “ownership” is not a strict restraint to taxation and an ethical requirement for it, it is not difficult to arrive at the further conclusion – partially already mentioned – that the link between fiscal levy and public social expenditure, as laid down in article 53, paragraph 1 of the Constitution becomes a true dependence of tax justice on social justice in terms of quantity, which can be implemented by way of (State and regional) expenditure laws and according to prevailing political trends over time.

In the spirit of most European constitutions, therefore, social justice – and a reasonable non-productivist welfare-mix, as defined by democratic decision-making process – is the leading value for tax policies from the perspective of solidarity and equality, as referred to by Articles 2 and 3. As any other European country, Italy still needs a modern welfare system, which can guarantee collective and individual security in the economic development and work as a modern mechanism of social investment. The very solidaristic and virtually universalistic nature of this system requires that the contents and dimensions of policy depend mostly on the level of social justice to be pursued.

In this perspective, the “tools”, namely taxes, constitute a fair social system if they are included in a consistent and reasonable system and if they comply with the principle of effective equality. And the (economic, political, social and not merely fiscal and budgetary) “objectives”, also of redistribution, which are pursued in the allocation process, make the difference, in that they satisfy the solidarity requirement, divert – if it is the case and if pursued by parliamentary majority – production and consumption from market trends and thus gauge property rights, as they can enhance or affect relevant eligibility. In this respect, property rights are an important, yet nevertheless conventional factor; in fact, as seen before, they are the product of tax policies to be evaluated according to the constitutional welfare standard of distribution and – within it – of redistribution, namely they cannot be the exclusive baseline in order to determine what taxes are fair, to define the absolute limits to the funding of public expenditure or to hinder equitable redistribution policies.

In the Italian Constitution, the ability-to-pay principle, as laid down in Article 53, paragraph 1, turns to be a mere parameter for allocating public burdens between the members of society. Actually, it identifies the different positions of single taxpayers and thus serves redistribution policies and the purpose of equity and reasonableness (*distributive justice* consists in this, eventually). The necessary corollary to this statement is that solidarity is not a structural element of the ability-to-pay concept. However, it is not in the sense of considering solidarity under Article 2 as inessential in the link between duty of contribution and public expenditure under Article 53, paragraph 1, but in the sense that the ability-to-pay concept cannot be defined as a solidaristic economic ability, as it is a mere allocation standard. In other terms, solidarity is not embedded in the structural concept of ability-to-pay, but it is relevant only for the extrinsic purpose of functionally qualifying the duty of contribution and the close link between this duty and the contribution to public expenditure, as laid down in Article 53, paragraph 1.

This confirms that the “tax instrument” is fair only where the underlying allocation options of laws (of distribution or redistribution) are coherent and rational in defining different situations. Moreover, the more solidarity is enhanced by connecting functionally this instrument with public expenditure and by satisfying (possible) objectives of (re)-distribution, the more public expenditure and relevant objectives serve the purpose of overcoming or reducing unequal situations. More generally, with respect to the protection of individual rights, the assumed ability-to-pay concept confirms that it is necessary to draw a line between freedoms, individual and inviolable rights of common use, as laid down in the first part of the Italian Constitution – which obviously include solidarity –, and the duty of contribution under Article 53, paragraph 1. Actually, the fact that the duty of contribution is included in a general compulsory duty of solidarity does not mean that there must be a necessary and functional relationship between such duty and all individual and inviolable rights and that the ability to pay itself must epitomize the values of protection for individual rights, human dignity and freedom. These general values, which are nevertheless important and mostly conform to fundamental principles, do not interfere with the allocation function given under Article 53, paragraph 1 to the ability-to-pay principle. In fact, they are guaranteed in themselves and to everybody; and they can be invoked directly without relying on that tax principle.

4. In the construing of the ability-to-pay principle, the exercise of the legislature must comply only with the equality principle in the tax field. This implies that possible tax law abuses must be constitutionally reviewed in the light of the principles of reasonableness and consistency to be applied to single discretionary options made by the lawmaker. Moreover, as a natural consequence, it implies that this review is restricted to a single taxpayer and a single tax and thus that the Constitution cannot impose explicit and predetermined higher limits to the overall tax pressure.

Such a limitation, if any, would involve an absolute and insuperable protection of property rights and economic initiative with respect to taxation, and symmetrically an absolute limitation to the legislature in the tax field; and that is disregarding completely that in our Constitution the allocation of burdens depends very closely on public expenditure. In other terms, if a general, formal and insuperable limitation were applied to tax pressure, that political operation would be obviously appreciated by public opinion because of its undoubtedly and (even too) openly “safeguarding” content. On the other hand, there would be no more link between the duty of contribution and social public expenditure, namely between tax justice and social justice.

Let me explain better. If – as already seen – in the absence of an explicit provision under Article 53, paragraph 1, public expenditure is planned and controlled only by way of political representation (that is to say, depending on the type of welfare system the majority wants to realize at political and ethical level) and if the amount of tax levy to be imposed to (and allocated between) taxpayers should depend on the amount of public expenditure thus determined, as laid down also in Article 81, paragraph 4, it goes without saying that the public expenditure standard can be controlled and that this control can be made only by the ordinary lawmaker at political level. It goes without saying also that tax burdens must be allocated according to the amount of public expenditure and thus cannot be limited by the Constitution.

I am aware that this conclusion is going to hurt taxpayers as an abstract category: actually, a general constitutional limit could be a source of comfort for them and a protection against unexpected excesses in tax pressure (which, sometimes, were symptomatic of a surreptitious tax “despotism” in less recent history of Western countries). From the foregoing we can infer that the only defence that is provided to taxpayers against those dangers is substantially the (non-legal) instrument of voting to show dissent about economic and tax policies implemented by parliamentary majority. Of course, that is on the understanding that single tax abuses coming close to confiscation could be, however, reviewed in the light of the principle of reasonableness, provided that relevant censures refer to a single tax, a single provision and a single taxpayer.

Etica e giustizia nella tassazione*

Franco Gallo**

1. Pare abbastanza evidente che la negazione dell'identità strutturale tra la persona e i diritti di proprietà dovrebbe portare a ritenere che i tributi – sia quelli che hanno la veste di imposta che quelli che rispondono ancora allo schema della tassazione “corrispettiva” – non possono più essere valutati sul piano morale avendo solo riguardo al criterio soggettivo di appartenenza, e cioè al loro impatto sulla proprietà privata (concepita, quest'ultima, come qualcosa che ha un'esistenza originaria e una validità propria, indipendente dalla legge). Come la stessa Costituzione italiana mette bene in evidenza, sul piano (parallelo a quello etico) dei principi giuridici, i tributi dovrebbero invece considerarsi parte inestricabile di un moderno sistema complessivo (*rule of law*) di diritti proprietari, che le stesse norme tributarie concorrono a creare, limitare o, a seconda dei casi, ad espandere, tutelare e proteggere: sul piano etico, giustizia o ingiustizia nella tassazione dovrebbe, dunque, solo significare giustizia o ingiustizia in quel sistema dei diritti proprietari e di mercato che risulta (anche e non soltanto) dal regime di tassazione.

Seguendo questo approccio, la tassazione andrebbe depurata da quei significati egoistici negativi che portano ad interpretare la capacità contributiva personale come garanzia assoluta della persona assoggettata a tassazione e, quindi, della “mia proprietà” in quanto connaturata alla persona medesima. Nella diversa ottica solidaristica, egualitaria e teleologica – propria dei sistemi liberal-democratici occidentali improntati al moderno costituzionalismo partecipativo – il prelievo tributario non si pone come potenzialmente repressivo della persona e dei suoi diritti individuali libertari e non è giustificato dal solo fatto che il relativo gettito è diretto a proteggere tali diritti e a remunerare i servizi pubblici essenziali resi dall'ente pubblico. E ciò perché nelle società liberal-democratiche la persona non si identifica più con l'*homo oeconomicus* – e, perciò, solo con i diritti proprietari ed, in genere, con ogni titolo legittimo di possesso, nato prima, senza e perfino contro lo stato e la società – ma va considerata nella sua complessità di essere politico, sociale e morale, inserito come individuo in un contesto istituzionale.

In questa ottica, la tassazione, se equamente distribuita, tende anzi ad “arricchire” indirettamente la persona quale componente della società. È, infatti, l'unico strumento che ha l'operatore pubblico non solo per garantire e difendere il patrimonio ad essa persona appartenente – che è la funzione del tributo più percepibile in un'ottica

* Relazione presentata al Convegno organizzato a Napoli il 14 maggio 2007 dalla Sezione di Finanza Pubblica del Dipartimento di Diritto Internazionale dell'Università Federico II di Napoli, dall'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi e dalla Rivista “Il Fisco”.

** Giudice della Corte costituzionale italiana. Ordinario di diritto tributario nell'Università LUISS Guido Carli di Roma.

egoistica di tutela dei diritti individuali e di espansione della libertà anch'essa individuale, ma che in un'ottica egualitaria non può giustificare da sola la tassazione – ma anche per realizzare il riparto dei carichi pubblici secondo il principio di uguaglianza sostanziale, perseguire nella giustizia politiche sociali redistributive, allocative e stabilizzatrici e promuovere la crescita culturale e lo sviluppo economico nella stabilità.

Sotto un profilo funzionale il tributo non è, quindi, solo un *premium libertatis* o l'altra faccia negativa del costo dei diritti, ma, in un mondo disuguale quale il nostro, è soprattutto lo strumento di giustizia distributiva che, secondo le diverse opzioni politiche, lo stato (e gli enti dotati di autonomia politica e finanziaria) ha a disposizione – insieme agli altri strumenti di politica economica – per travalicare le opportunità del mercato e per correggerne le distonie e le imperfezioni a favore delle libertà individuali e a tutela dei diritti sociali. Esso dovrebbe essere valutato in funzione non solo del concorso alle spese pubbliche, determinate qualitativamente e quantitativamente dalle rappresentanze politiche, ma anche della sua diretta efficacia nel promuovere, in armonia con le politiche redistributive della spesa, scopi sociali legittimi e di rafforzamento della “cittadinanza”; che è come dire della realizzazione di un ordine proprietario e socio-economico “giusto”.

Queste idee sulla giustificazione etica del tributo hanno trovato terreno fertile in Italia a partire dal dopoguerra e sono ormai saldamente incardinate nel testo della vigente Costituzione. Già negli anni quaranta e cinquanta del secolo scorso E. Vanoni (ma non solo lui) sottolineava l'inadeguatezza del “mercato concorrenziale” tanto ad affrontare i problemi dell'accumulazione e dello sviluppo equilibrato, quanto a produrre una redistribuzione della ricchezza eticamente accettabile. E da questo doppio grado di inadeguatezza faceva derivare quella che, a suo avviso, doveva considerarsi, nell'Italia uscita dalla seconda guerra mondiale, una delle indicazioni fondamentali d'ordine anche morale in tema di politica economica e fiscale: un ordinamento tributario che corregge gli esiti del mercato pur nel rispetto della concorrenza e delle libertà economiche, che attribuisce al tributo una funzione di giustizia sociale e che disciplina il dovere di concorrere alle spese pubbliche come dovere di solidarietà. Queste considerazioni del cattolico Vanoni sono riprese e sviluppate successivamente, nel 2000, da un interprete tra i più sensibili della dottrina sociale della Chiesa, la già citata diocesi di Milano. Attraverso la sua Commissione “Giustizia e Pace” questa arriva, infatti, a definire sul piano etico la contribuzione fiscale come “un gesto fondamentale per la creazione delle condizioni di un benessere condiviso”. Il tributo, in particolare, è inteso nel senso, autenticamente vanoniano, di “concorso attivo al processo di formazione e redistribuzione delle risorse, grazie alle quali promuovere i beni e i servizi della convivenza civile. In quanto parte della società – e, conseguentemente, in nome della propria responsabilità per il bene comune –, ogni soggetto contribuente è, quindi, chiamato a dare l'apporto da lui dovuto insieme con gli altri contribuenti, facendosi carico delle ragioni dei bisogni dell'intera collettività e dei mezzi con cui soddisfarli. Al sospetto, all'isolamento e all'ostilità possono e debbono, perciò, subentrare l'intesa e la cooperazione. E questo non soltanto in omaggio alla continua ripetizione di imperativi morali pur validi in sé, ma anche sulla base sperimentabile di una convivenza legata all'ottenimento di vantaggi maggiori e più duraturi di quelli che potrebbero derivare da comportamenti chiusi nel breve raggio dell'interesse individualistico”.

2. È in questo quadro che assume spiccato rilievo funzionale il potere legislativo di imposizione quale presupposto necessario per la sussistenza dello stato in quanto collettività organizzata e, in via ancor più generale, quale collegamento di base, logico e funzionale (e non solo ideologico), tra stato di diritto e stato sociale. Tale collegamento trova il suo fondamento e il suo limite esclusivamente nei valori organizzanti della società medesima, espressi dai principi costituzionali di uguaglianza sostanziale e di solidarietà. E consente, in termini più strettamente tecnico-giuridici, di completare e arricchire positivamente la definizione comunemente data del tributo come *obligatio ex lege*, evidenziando la sua funzione di “strumento di distribuzione, tra i soggetti che compongono la comunità, degli oneri corrispondenti alla soddisfazione (mediante attività od opere) di interessi alla comunità stessa direttamente riferibili”.

Il nuovo Titolo V della parte II della Costituzione nel suo disegno federalista chiude il cerchio, collegando chiaramente la funzione tributaria alle politiche di spesa, sia distributive che redistributive, affidate ai diversi livelli decentrati di governo; ed attuando tale collegamento, anche qui, nell’obiettivo prevalente di garanzia dei valori dell’uguaglianza e della solidarietà. Da una parte, infatti, con gli artt. 118 comma 1 e 119, commi 3, 4, 5 viene assicurato, nel rispetto dei principi di sussidiarietà e differenziazione, il finanziamento delle funzioni regionali e degli enti locali, attribuendo a tal fine ad essi la compartecipazione al gettito dei tributi erariali e i tributi denominati “propri in senso lato” (in quanto, a differenza di quelli “in senso stretto”, stabiliti dallo stato e non direttamente dalle regioni ex art. 117, comma 4) e rimettendone l’utilizzazione e la destinazione alle loro scelte autonome di bilancio. Dall’altra parte, però, rimane ferma ed ha effetto vincolante anche per tali enti la determinazione, spettante allo stato a norma dell’art. 117, comma 2, lettera m), dei “livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali” che devono essere “garantiti su tutto il territorio nazionale” in virtù, appunto, del principio di uguaglianza e di unitarietà e, se del caso, a scapito dei diritti proprietari. E, dall’altra ancora, rimane a carico dell’intervento redistributore dello stato medesimo sia l’individuazione dei criteri unitari di perequazione delle risorse finanziarie ai sensi degli artt. 117, comma 2, lettera e) e 119, comma 3, sia la destinazione di risorse aggiuntive a favore degli stessi enti per “promuovere la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l’effettivo esercizio del diritto della persona” (art. 119, comma 5). Così come, infine, nella stessa ottica egualitaria è attribuito al governo centrale il potere di sostituirsi alle regioni e agli enti locali quando lo richiede “la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali” (art. 120, comma 2, Cost.).

Assegnando, in particolare, allo stato il compito di fissare le regole della perequazione, i richiamati articoli 117 e 119 hanno voluto evidentemente dare il senso che lo sforzo finanziario redistributivo è complessivo: è, cioè, di tutta la collettività nazionale e non delle regioni più ricche a favore di quelle più povere. Anche se nella sostanza sono le prime ad essere chiamate a concorrere maggiormente al processi di redistribuzione in nome dei principi di solidarietà ed uguaglianza, appare infatti evidente che ciò che il nuovo Titolo V vuole è che, in termini formali e politici, il riparto perequativo non sia orizzontale ma verticale e sia, perciò, deciso ed operato dallo stato quale ente esponenziale della collettività nazionale e solo da esso. Nel contempo appare evidente che, nel determinare l’entità delle fonti di finanziamento e nel realizzare la perequazio-

ne, è sempre lo stato che deve garantire che le relative risorse consentano “ai Comuni, alle Province, alle Città Metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni loro attribuite” (così espressamente recita il comma 4 dell’art. 119).

Da tempo sottolineiamo che il fatto che l’art. 119, nel suo comma 3, indichi quale parametro di perequazione “la minore capacità fiscale per abitante” non vuol dire che si debba abbandonare del tutto il criterio redistributivo del fabbisogno presente nel precedente testo dello stesso art. 119 e ribadito nell’appena richiamato quarto comma. Vuol dire soltanto che la parametrizzazione ad un’entità tendenzialmente (ma non necessariamente) più ristretta e comunque differenziata, basata sulle basi imponibili e sulle capacità fiscali, può valere per il finanziamento delle funzioni non essenziali – collegate, perciò, a diritti che non possono definirsi sociali – e va accompagnata con altri criteri incentivanti la capacità fiscale medesima, come l’efficienza amministrativa e lo sforzo fiscale. La parametrizzazione al fabbisogno, invece, dovrebbe permanere per quanto riguarda i diritti sociali e civili e, quindi, anche i livelli essenziali fissati dallo stato ai sensi del citato art. 117, comma 2, lettera *m*). E ciò perché, dal punto di vista costituzionale (ma anche del buon senso politico) la distribuzione delle risorse per finanziare la spesa per i suddetti diritti sociali e civili risponde alla norma fondamentale dell’art. 3 Cost., che impone di assicurare, a parità di condizioni, uguale trattamento a tutti i cittadini della Repubblica, in qualunque zona del paese risiedano. Non dovrebbe esservi dubbio che, almeno per questi diritti, tale principio fondamentale prevale su quello della “minore capacità fiscale” previsto dal richiamato art. 119, comma 3, Cost.

La sottolineata stretta correlazione, anche a livello decentrato, tra dovere contributivo e spesa sociale conferma che, nel sistema costituzionale vigente, non sono solo i beni pubblici classici, come la difesa e la sicurezza, a dover essere finanziati dallo stato (e, in una certa misura, dagli altri livelli di governo) attraverso il prelievo tributario. Lo sono anche quei beni che secondo il pensiero liberale progressista ed egualitario sono rappresentati dai diritti positivi fondamentali e da ogni prestazione connessa alle politiche welfaristiche legislativamente e democraticamente definite dalle maggioranze parlamentari (e cioè dalla politica). Il tutto coerentemente ad una impostazione, d’ordine etico e generale, che considera i pur rilevanti diritti proprietari non un presupposto di tali altri diritti (sociali e civili) e un limite alla stessa potestà di imposizione, ma essi stessi il prodotto delle leggi (fiscali e sociali) che tale potestà prevedono e questi stessi diritti garantiscono.

Ciò comporta delle ulteriori conseguenze, in ordine sia alla irrilevanza del criterio soggettivo di appartenenza proprietaria ai fini della definizione del principio di capacità contributiva, sia alla perdurante attualità del principio di progressività inteso quale strumento di equità distributiva e, in particolare, quale fattore fiscale di redistribuzione.

3. Una volta sgombrato il campo da visioni deontologiche della proprietà fondate sulla sua primazia e dissimmetria rispetto ai diritti sociali e una volta sottolineato che il principio di appartenenza non si pone come uno stringente limite alla tassazione e come requisito etico della stessa, non è difficile giungere all’ulteriore conseguenza – in parte già accennata – che la correlazione tra prelievo tributario e spese pubbliche e sociali, istituita dall’art. 53, comma 1, Cost., si tramuta in una vera e propria dipen-

denza in termini quantitativi della giustizia fiscale dalla giustizia sociale perseguibile, in concreto, con lo strumento delle leggi di spesa (statali o regionali) e secondo gli orientamenti politici via via prevalenti.

Nello spirito della maggior parte delle Costituzioni degli stati europei è, dunque, la giustizia sociale – e, perciò, le dimensioni ragionevoli di un *welfare mix* non produttivistico, quale definito dai processi democratici decisionali del momento – il valore che guida la politica fiscale nell’ottica solidaristica ed egualitaria richiamata dagli artt. 2 e 3, Cost. La società italiana, come quella di qualunque altro paese europeo, ha infatti ancora bisogno di un moderno sistema di *welfare* che garantisca sicurezza collettiva e individuale nello sviluppo economico e operi come un moderno meccanismo di investimento sociale. Ed è proprio la natura solidaristica e tendenzialmente universalistica di tale sistema che impone di far dipendere i contenuti e le dimensioni delle istituzioni in gran parte dal grado di giustizia sociale che si intende perseguire.

In questa ottica, i “mezzi”, e cioè i tributi, concorrono ad integrare un giusto ordine sociale se sono inseriti in un sistema coerente e ragionevole e se rispondono al principio di uguaglianza sostanziale. E sono i “fini” (economici, politici, sociali e non meramente fiscali e di bilancio), anche redistributivi, perseguiti in sede di riparto a fare la differenza, a soddisfare gli obiettivi di solidarietà, a deviare – se del caso e se voluto dalle maggioranze politiche – la produzione e il consumo dagli indirizzi impressi dal mercato e a calibrare, di conseguenza, i diritti proprietari potenziandoli o intaccandoli. Al riguardo, questi ultimi sono rilevanti, ma sono pur sempre un dato convenzionale, essendo essi, come si è visto, in larga misura il prodotto anche di politiche fiscali da valutare secondo lo *standard* costituzionale della giustizia sociale distributiva e, all’interno di essa, anche redistributiva. Non possono, cioè, essere assunti come *baseline* esclusiva per determinare quali tasse siano giuste e, perciò, per definire i limiti assoluti di finanziamento delle spese o per ostacolare coerenti ed eque politiche redistributive.

Se quindi, con riguardo alla Costituzione italiana, la capacità contributiva di cui all’art. 53, comma 1 si risolve in un mero criterio di riparto dei carichi pubblici tra i consociati che, nella individuazione delle posizioni differenziate dei singoli contribuenti, si presta anche a politiche redistributive ed ubbidisce alle regole dell’equità e della ragionevolezza (in ciò consiste, in ultima analisi, la *giustizia distributiva*), da ciò non può non conseguire l’ulteriore corollario della esclusione della componente solidaristica quale elemento strutturale della capacità contributiva stessa. Ciò, non nel senso che la solidarietà di cui all’art. 2 Cost. non sia affatto rilevante nella correlazione che l’art. 53, comma 1 istituisce fra dovere contributivo e spesa pubblica, ma nel senso che la capacità contributiva, in quanto mero criterio di riparto, non può definirsi come capacità economica solidaristica. La solidarietà, in altri termini, resta fuori dalla nozione strutturale di capacità contributiva, ma rileva solo ai fini estrinseci della qualificazione funzionale del dovere contributivo e, perciò, della stretta correlazione di esso al concorso alle pubbliche spese ai sensi dell’art. 53, comma 1, Cost.

Il che conferma che la giustizia del “mezzo” tributo in sé è data esclusivamente dalla coerenza e dalla razionalità delle scelte legislative di riparto (distributive e redistributive) volte a definire situazioni differenziate, e che sono la funzionalità-correlatività di tale mezzo alle pubbliche spese e la soddisfazione degli (eventuali) obiettivi di (re)distribuzione a mettere tanto più in risalto l’elemento solidaristico quanto più

tali spese e il raggiungimento di tali obiettivi costituiscono garanzia dei diritti sociali e concorrono a superare o ridurre le disuguaglianze. In via ancora più generale e con riferimento alla tutela della persona, l'assunta nozione di capacità contributiva conferma anche che va tracciato un solco tra le libertà, i diritti individuali e inviolabili di comune fruizione di cui alla prima parte della Costituzione – tra i quali, ovviamente, rientra il principio di solidarietà – e la doverosità *ex art. 53, comma 1, Cost.* Il fatto che il dovere contributivo si inquadri tra i doveri inderogabili di solidarietà non significa, infatti, che si debba instaurare una relazione necessaria e funzionale tra tale dovere e tutti i diritti individuali e inviolabili e che la capacità contributiva debba essere essa stessa, per tale via, espressione dei valori di tutela della persona, della sua dignità, della sua individualità e libertà. Questi generali valori, pur essendo rilevanti e per la maggior parte rispondenti a principi fondamentali, non interferiscono con la funzione di riparto assegnata dall'art. 53, comma 1 al principio di capacità contributiva, ma sono garantiti in sé e a tutti; e sono invocabili distintamente senza passare necessariamente, sul piano fiscale, attraverso la mediazione di questo principio.

4. Il fatto che nella ricostruzione del principio di capacità contributiva l'esercizio della potestà normativa di imposizione sia nella sostanza condizionato esclusivamente dal rispetto del principio di uguaglianza non solo comporta che il sindacato costituzionale circa eventuali abusi del legislatore fiscale deve essere svolto alla luce dei principi di ragionevolezza e congruità delle singole scelte discrezionali da esso operate. Comporta anche, come naturale conseguenza, la limitazione di tale sindacato al singolo contribuente e al singolo tributo e, quindi, l'impossibilità per lo stesso legislatore di imporre, a livello costituzionale, limiti superiori espliciti e predeterminati alla pressione tributaria complessiva.

Una tale previsione, se esistesse, si risolverebbe in una tutela assoluta e legislativamente insuperabile dei diritti di proprietà e di libera iniziativa economica rispetto alla funzione tributaria e, simmetricamente, in un limite, altrettanto assoluto, allo svolgimento del solo potere normativo di imposizione; il tutto senza alcuna considerazione del fatto che nel nostro ordinamento costituzionale il versante del riparto dei carichi pubblici dipende strettamente da quello della spesa. In altri termini, se si ammettesse un siffatto – generale, formale e insuperabile – limite alla pressione tributaria, da una parte, si farebbe una operazione politica sicuramente gradita all'opinione pubblica e di contenuto indubbiamente e (fin troppo) scopertamente garantista, ma, dall'altra, si spezzerebbe indebitamente la sottolineata necessaria correlazione tra il dovere contributivo solidaristico e il finanziamento delle spese pubbliche e sociali, e cioè tra giustizia fiscale e giustizia sociale.

Ci spieghiamo meglio. Se – come si è visto – nel silenzio dell'art. 53, comma 1, Cost., la delimitazione oggettiva e il controllo delle spese pubbliche sono rimessi esclusivamente al meccanismo della rappresentanza politica (che è come dire al tipo di *welfare* che le maggioranze intendono, sul piano politico e dell'etica sociale, realizzare) e se l'importo del prelievo da richiedere ai (e ripartire tra i) contribuenti deve dipendere, ai sensi anche dell'art. 81, comma 4, Cost., dall'ammontare della spesa pubblica così determinata, va da sé che è solo il parametro della spesa che può essere controllato e contrastato e che tale controllo può essere svolto solo dal legislatore ordinario in sede di scelta politica. E va da sé anche che, una volta fatta questa scelta, il

riparto dei carichi pubblici deve seguire l'importo della spesa e non può essere, perciò, limitato autonomamente con apposita norma costituzionale.

Comprendiamo che questa conclusione può urtare la sensibilità dei contribuenti considerati come categoria astratta, i quali dalla fissazione di un limite costituzionale complessivo potrebbero, invece, trarre ragione di conforto e protezione contro imprevedibili eccessi di pressione (che nella meno recente storia del mondo occidentale sono stati, a volte, anche sintomatici di surrettizie forme di "dispotismo" fiscale). Le esposte ragioni ci inducono, peraltro, a ritenere che nella sostanza l'unico strumento di difesa dei contribuenti contro questi pericoli non può che essere quello – non giuridico – del voto inteso come espressione del dissenso circa le politiche economiche e fiscali realizzate dalle maggioranze governative. Fermo restando, beninteso, che singoli eccessi di tassazione che dovessero eventualmente rasentare la confisca potrebbero essere comunque sindacati sotto il profilo dell'irragionevolezza; alla condizione, però, che le relative censure si riferiscano ad uno specifico prelievo, alla disposizione che lo prevede e al singolo contribuente che vi è assoggettato.

The economic rationale in the legal concept of tax*

Andrea Amatucci**

1. In German-speaking countries, the first book on financial law, *Grundriss des Finanzrechts*, was written in Austria by von Myrbach-Rheinfeld and published in 1905 and, in its second edition, in 1916.

In Germany, studies in financial law – fundamental area of tax law – started in the following 20s, the golden years for German scholarship.

In Germany, in those years studies in tax law were spurred by the issue of 1919 *Reichsabgabenordnung*, a general tax law, in which Article 4 established that any special tax law should be interpreted “having regard to the economic content, purpose and evolution of the underlying case”, namely from an economic point of view (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*).

Therefore, fiscal sciences were born in Germany and developed very intensely in their first phase, when a principle of law required the analysis of its economic content and implicitly prodded into referring to a broader context, that is financial law.

According to Klaus Tipke (*Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, 321), if during the 30s there had not been the exodus of scholars from Germany because of racial reasons, financial law would have reached a certainly higher scientific level than that obtained.

In 1956, as Professor Osterloh observed, the case law of the German Constitutional Court pointed out a constitutional concept of tax where the function of economic policy is fundamental and accordingly directed the lawmaker. Actually, the new *Abgabenordnung* – still in force – was issued in 1977 and contains the principle under which taxation pursues the tax objective of raising revenue, as laid down in § 3 (1), a principle that “may be secondary”. This means that the main purpose can usually be found also in a purpose of economic policy, namely of extra-fiscal nature.

This concept of tax is implicitly referred to in the German Constitution and explicitly in § 1 of 1977 *Abgabenordnung*, which traces back to § 4 of 1919 *Reichsabgabenordnung*: this provided for an interpretation method based on this concept. The *Abgabenordnung* does not provide for this interpretation, because relevant provision was considered superfluous by then, according to Enno Becker, the inspirer of this law.

* The conclusions contained in this paper were presented at the Conference held in Naples on 14 May 2007 and organized by the Public Finance Section of the Department for International Law of the University Federico II of Naples, the National Union of the Tax Lawyers Chambers and the Review “Il Fisco”. Translation by Claudia Calogero.

** Professor of Financial Law and of International Tax Law in the University Federico II of Naples.

2. In order to define the function of tax in Italy, it is proper to trace back to first scientific contributions on the matter. In 1898, in the Review "*Municipio Italiano*", Oreste Ranalletti wrote an article concerning the legal nature of tax, whereas in Italy the rising science of financial law had provided only an article and an encyclopaedia article, respectively, by Vitagliano and Tangorra.

As from 1914, the year of his inaugural lecture at the University of Catania and with several articles later on, Benvenuto Griziotti dealt with the methodology to be applied in the investigation of the economic, legal, technical and social aspects of financial phenomena. It is his great merit of having developed this issue constantly and in-depth, as financial law started as a scientific study. Griziotti, however, has worked out an integralist methodology of a hybrid kind, as it should serve not the economist or the jurist, but only the "the financier" to study all the aspects in financial phenomena, by way of a research that is not either legal or economic.

Conversely, Ranalletti's work did not deal with methodology but directly with financial law, to which he applied his own study approach. He published the first Italian volume on financial law (*Diritto finanziario*, edition III, 1928), where the method used guarantees contemporaneously a research of legal and economic kind.

The great Italian masters of tax law, like Achille Donato Giannini, started as scholars of financial law.

The economic interpretation has never been taken into account directly by the Italian Constitutional Court, which has, however, worked out the concept of tax indirectly. In Judgements no. 111 of 22 April 1997 and no. 156 of 21 May 2001, the Italian Constitutional Court inferred from the ability-to-pay principle a general prohibition against arbitrariness and irrationality and a specific constraint of contribution to public expenditure. In Judgement no. 41 of 25 February 1999, the Court held that the ability-to-pay principle is grounded on reasonableness. Corollaries are solidarity and necessity (tax and extra fiscal purposes), which refer to the principles of equality, proportionality and non-arbitrariness, as well as of minimum damage (flexibility). The Italian Constitutional Court held that reasonableness in taxation is realized along with the protection of tax revenue and, in general, of State economic policy. Rationality is coordinated with simplification and certainty in the tax relationship.

3. In the volume "*Trattato di diritto tributario*" [Tax law treatise], (1994, p. 113, *Annuario*, 2001, p. 71) edited by me, Professor Osterloh clarified that the issue of the relationship between private law and tax law is sorted out by way of an economic interpretation.

In fact, the analysis of the interpretation methodology to be used in tax law involves the issue of categorization, namely how to determine the criteria for understanding the meaning of a private law institution that is contained in tax law.

The German Constitutional Court held that the economic interpretation allows to understand whether a private law institution has been transposed integrally by tax law, as it is understood in private law, or it has been modified, even if within precise limits.

At the beginning of the years 60s, having regard to German scientific heritage on the matter, the German Constitutional Court ruled that tax law prevails over private law. After few years, precisely in 1963, the German Constitutional Court changed

its opinion and opted for the primacy of private law, so that private law institutions must always be transposed integrally, in order to avoid a clash within the general legal system.

Afterwards, the German Constitutional Court established the primacy of the Constitution, which requires private law institutions to be analyzed according to the economic interpretation. The economic interpretation is subject to the rule of law and enables to understand when tax law prevails over private law on a case-by-case basis. The German Constitutional Court, therefore, considers that the rule of law affects the economic interpretation of private law institutions as transposed into tax law, which is grounded in its turn on the fundamental of constitutional primacy.

4. In Judgement no. 92 of 10 May 1972 and no. 115 of 24 April 1986, the Italian Constitutional Court clarified that private law principles cannot be transplanted integrally into tax law, to which they give rise. Relevant underlying legal relationships are generally a fact for the purposes of tax relationship, which scope and implementation is based on taxation. Tax, therefore, affects the economic reality by way of rules that can deviate from it or extend it because of interests involved in the body of common rules. The actual connection between tax and economic presupposition is a limit to the change of private law institutions, as it affects the classification of the tax obligation according to the case. Also the Italian Constitutional Court, therefore, recognizes the primacy of the Constitution.

As a consequence, taxation must be consistent with the underlying economic reality, with the economic rationale of tax and therefore with the concept of tax. The economic presupposition is the fundamental justification and limit for taxation.

The Italian Constitutional Court examined various private law institutions. Judgements no. 226 of 13 July 1984, no. 67 and no. 68 of 19 March 1985 addressed solidarity. Judgement no. 65 of 19 March 1986 dealt with property rights and usufruct. Judgement no. 332 of 9 July 2002 considered tax shifting.

It is evident that the concept of tax was inferred from the Italian Constitution with different motivations and construed as a tool of economic policy in the same way as in the German Constitution.

However, in the Italian tax law, such as in the Taxpayer's Bill of Rights, there is no reference to extra-fiscal purposes, namely the purpose of economic and social policy in taxation.

5. With respect to the concept of tax as laid down in the Italian Constitution, Professor Abbamonte and Professor Gallo grounded their observations on the same presuppositions as inferred from the principle of financial law unity and the principle of validity of economic teleological method. Professor Abbamonte clarified that the constitutional definitions are not changed and that it is necessary to define tax criteria with respect to equal treatment, individual freedoms and other fundamental principles, which are binding for the lawmaker.

Article 3, paragraph 2 of the Italian Constitution provides that it is necessary to remove the obstacles to effective equality in the social and economic treatment of all citizens.

In fact, this constitutional provision refers to the guarantee of actual participation for all citizens. The economic interpretation is not pointed out only with respect to the application of tax law, in order to establish if any tax liability has arisen and its relevant features. The economic purpose is essential to the constitutional review of tax law. The economic interpretation helps to identify the lawmaker's choice and thus the economic effect of law with respect to constitutional guarantees in the industry concerned. Therefore, the constitutional review, as Professor Abbamonte concluded, is based on the examination of premises and results, also through socio-economic and accounting investigations.

Professor Gallo emphasized the inseparable link between the concept of tax and the ideological dominant in relevant legal system. As the underlying ideology changes in a new Constitution, there is a change in the purposes of tax, but not in the concept of tax as a tool of economic policy.

In fact, during Nazism, § 4 of *Reichsabgabenordnung* was supplemented with the principle according to which taxation should conform to the national socialist ideology, but the principle of economic interpretation was maintained.

Also Professor Gallo held that, in Western liberal and democratic systems, taxation tends to guarantee the principle of effective equality and social policies of redistribution, allocation and equalization, while promoting cultural growth and economic development in the stability. He observed that taxation must pursue social and legitimate objectives in harmony with public expenditure laws of redistribution, namely a fair system of property rights and social economic rights, that there is a close link between the duty of contribution and social public expenditure also at devolved level and that the "purposes" (not merely in the tax or budgetary context, but from an economic, political and social point of view), even of redistribution, can satisfy solidarity needs.

6. Formalists deem that the jurist should not take into account any economic aspect; consequently, tax law should not be connected to financial law in the sense of its economic content of finance sciences.

In their opinion, reference to economy would violate the principle of certainty and vest the tax administration with a broad discretionary power.

These critics acquire value where they are referred specifically to Griziotti's integralist theory, because the fusion of economic investigation and legal investigation may lead also to creating new rules and thus to violating the certainty of law, as well as to giving the tax administration broad discretionary powers.

But these perplexities are not noticeable in Professor Osterloh's presentation: in fact, it is an established fact in German doctrine and case law that any tax law has economic effects and that the lawmaker steers the law towards the desired effect, which must be known by the interpreter.

Professor Osterloh concludes that the use of this method could be frustrated because of the tax law complexity. In any country and thus also in Germany, tax laws are issued very frequently and are continuously amended, also yearly by way of budget laws. In the other branches of law, there does not exist a fundamental law, such as the budget law, which modifies legislation in force, and there does not exist a law, such as the annual forecast budget law, which yearly authorizes the application of all other connected laws, making them effective and operational.

It is really difficult to identify the purposes of budget laws, if they are so complex as the Italian one for the year 2007 (Law no. 926 of 27 December 2006) to include in one single article one thousand three hundred paragraphs for the purposes of streamlining the parliamentary approval, without distinguishing matters in different articles.

According to Professor Osterloh, it is optimistic to indicate the identification of political and economic purposes as a necessary path to go. But it should be avoided being pessimistic and giving up the identification of these objectives.

7. Local autonomy implies the power of assigning administrative and political objectives. Autonomy is not autonomy if it does not cover financial autonomy, as taxes and expenses are considered tools of economic policy in German and Italian Constitutions.

The German Federal system identifies local financial autonomy, as it establishes which taxes are within the competence of the Federation and which taxes are within the competence of *Länder*.

The German Constitutional Court has provided useful indications for the purposes of interpreting relevant constitutional principles.

Article 105, paragraph 1, of the German Constitution establishes that the Federation has the exclusive competence in the area of customs duties and fiscal monopolies, thus excluding *Länder* from relevant lawmaking and revenue. Conversely, Article 105, paragraph 2 provides that the federation has a concurrent competence for other taxes and shall accrue relevant revenue totally or partially. According to Article 105, *Länder* have an exclusive competence in the area of consumption and luxury taxes, provided that these are different from federal taxes with respect to the scope, taxable basis, collection and economic effects. Within these bounds, *Länder* exercise their autonomy by pursuing economic objectives through local taxation.

To sum up, there are taxes whose revenue shall accrue to the Federation totally or partially and taxes whose revenue shall accrue to *Länder* totally but are established by federal laws.

Moreover, under Article 106 of the German Constitution, first, revenue is allocated to the Federation, *Länder* and municipalities (primary vertical financial equalization), and second, under Article 107 of the German Constitution, revenue within the competence of *Länder* is allocated according to local revenue and number of inhabitants (primary horizontal financial equalization). In the third phase, the financial power of *Länder* is balanced. In the fourth phase, finally, weaker *Länder* are allocated with supplementary means.

The public expenditure autonomy of *Länder* is established in accordance with these competences and procedures, which is connected to taxation in the context of a local policy of economic and social development.

8. The Italian Constitution contains different principles of local financial autonomy.

During the forty years preceding the reform of Title V, introduced by Constitutional Law no. 3 of 18 October 2001, the Italian Constitutional Court constantly held that, by virtue of relative legal reservation under Article 23 of the Constitution, local

representative assemblies can participate in defining the *quantum debeat* of taxation, that is the rate, or the *an debeat*, that is whether or not a tax is to be applied, where this is allowed by national law and within relevant bounds. Establishing the *quantum* implies less autonomy than the option whether or not to apply taxation, in that this decision has broader effects with respect to the application of a rate instead of another within the limits of the law.

In new Title V of Italian Constitution, Article 119, paragraph 2 provides that regions, metropolitan cities, provinces and municipalities have the power to establish “own taxes”. If this phrase were considered separately, the tax autonomy, as identified in the determination of the *an* and *quantum debeat* of taxation, would seem significantly extended to cover the setting of own taxes without any national law constraints. Conversely, if this literal meaning were adopted as an interpretation result, there would be inconsistency in the general tax system and underlying national economic policy, which would be compromised by these local and independent interventions in taxation. The principle of equal treatment would be infringed.

The Italian Constitutional Court realized that the literal meaning of “setting own taxes” could not correspond with relevant logical meaning. Therefore, in its Judgment no. 37 of 26 January 2004, the Court pointed out that regions can set own taxes only after the issue of a national law establishing general principles, to which local tax autonomy should be bound.

The debate on the contents of such general State law is intense, as it has been difficult so far to reach an agreement by parliamentary majority in the field of local taxation.

Consequently, while waiting for a State law establishing the scope of tax autonomy as defined in the new Title V, the principle of relative legal reservation applies under Article 23 of Constitution, as it is interpreted by the Constitutional Court before the reform.

State legislation, therefore, must define local autonomy of setting own taxes not only with respect to the *an* and *quantum debeat*, but in order to guarantee a consistent financial legal system, a coherent economic policy and formal and substantial equality of treatment. Moreover, the new Title V establishes the general criteria, under which revenues stemming from some State taxes, local taxes and State equalization funds are partially allocated to regions, metropolitan cities, provinces and municipalities.

The German model of financial autonomy could be a valid reference in drafting such legislation.

9. German *Länder* accrue fixed tax revenues, which the Federation guarantees, but if they want to increase their own revenue, they can organize services for citizens and accrue private revenues as a consideration. This “flight from taxation”, as defined by Professor Osterloh, enables the *Länder* to couple their financial autonomy with a private law system for the purpose of raising higher revenues.

It is not simple to distinguish between private law revenues and taxes, because both payments are due by citizens against services rendered by the Federation or *Länder*.

For this purpose, according to the German Constitutional Court, it is necessary to examine the relationship between the payment due by the citizen and the cost

for the service rendered by the Federation or *Länder*. If there is an economic balance between payment and consideration, in the sense that the amount paid by the citizen corresponds with the cost for the service plus a reasonable profit, namely at the market price, the relationship is governed by private law. The Federation and *Länder* establish the amount of consideration due by the citizen according to business logic: the German Constitutional Court, therefore, defines it an “extra-fiscal payment”, that is private revenue.

Conversely, if there is not that balance, the Federation and *Länder* render a service in the exercise of their own authority, as the consideration due by the citizen may be higher or lower than the market price. If the consideration against the service rendered gives rise to a higher amount of profits than the market price, it is to be considered a tax aimed at raising revenues (tax purpose).

Taxes, however, may generate lower revenues than the cost of the service. In fact, university fees generally do not cover the cost of the service rendered by the State, which exercises a taxation power, in the welfare logic. In this case, revenues consist in a fee that is established in order to serve a social purpose (of extra-fiscal kind) and thus cover relevant cost only partially.

Actually, differently from private revenues, taxes sometimes pursue objectives of economic policy, while they are subject to all constitutional principles concerning taxation.

10. Conversely, according to the Italian Constitutional Court, where national legislation establishes a monopoly in the rendering of a fundamental service, so that the citizen is obliged (heteronomy) to apply to the public body that is the only provider of that service, the consideration is a tax.

This is what the Italian Constitutional Court held in Judgements no. 55 of 3 May 1963 and no. 72 of 9 April 1969.

Conversely, a public body receives private revenues when the latter is the consideration paid against a service requested by an individual while exercising his autonomy, as he could refer also to other competitors.

The concept adopted by the Italian Constitutional Court, therefore, emphasizes the evolution in legislation, because the same revenue can be labelled as a tax or private revenue depending on the historical conjuncture.

In some countries, especially in Latin America, monopoly is not a tax. In the Italian tradition, monopoly allows to establish an indirect tax, as the State vests in itself a monopoly in providing supplies, in that it fixes a higher price than the arm's length price. Profits derived by the State are revenues from indirect taxation, which does not pursue objectives of social policy (extra-fiscal purposes).

From a comparison between the two systems it follows that a monopoly should be established, where the amount of tax is higher than the market price, according to the German logic; otherwise, in the Italian logic, citizens would apply for the same service to competitors, as the price would be lower than the tax applied. By contrast, where the tax is lower than the market price, in the German logic monopoly would be useless, as citizens would always apply for the service to the public body, according to the Italian logic, being the tax lower than the price.

11. Liberal state and social state are, therefore, closely connected.

The fundamental in German and Italian Constitutions is redistribution, which can be realized through taxation and social expenditure planning. The unity of financial system, grounded on economics, is reflected in the logic according to which, in order to pursue redistribution and, however, any objective of economic policy, it is necessary to rule over the tax, as well as over public expenditure with a solidaristic view to guaranteeing a stable economic development.

To apply faithfully a tax law, it is necessary to understand relevant economic purposes by way of the economic and teleological method, which guarantees a legal approach in the research. It is necessary to apply this method, even though by way of adjustments referred to finance sciences, because the law has been drafted on the basis of this economic subject. It is essential to trace the logical, legal, economic and political line of reasoning followed by the lawmaker, in order to understand the objectives pursued. This path is unavoidable to construe the rationale underlying the law.

The legal investigation into these economic purposes enables the tax administration and tax courts to understand whether or not those purposes can be achieved by the application of the law in each particular case.

Finally, by way of the teleological and economic method, constitutional courts are to verify whether or not the tax law aims at those objectives, which is subject to from a constitutional point of view.

The comparing between case law standards adopted by German and Italian Constitutional Courts on the concept of tax, and thus on the method of interpretation and judicial review of the tax law, opens up new horizons to scholars in the study of common aspects between this method and the *economic analysis of law*, which arouses so much interest within the scientific community in the United States.

La ratio economica del concetto giuridico di tributo*

Andrea Amatucci

1. Tra i Paesi di lingua tedesca, il primo libro di diritto finanziario, *Grundriss des Finanzrechts*, è stato scritto in Austria da von Myrbach-Rheinfeld e pubblicato nel 1905 ed, in seconda edizione, nel 1916.

In Germania lo studio del diritto tributario, settore fondamentale del diritto finanziario, è iniziato nel corso dei successivi anni '20, che costituiscono gli anni d'oro della dottrina tedesca.

In Germania gli studi di diritto tributario hanno ricevuto l'impulso in quegli anni dall'emanazione nel 1919 della *Reichsabgabenordnung*, legge sulle imposte di carattere generale, la quale all'art. 4 stabiliva che ciascuna legge particolare tributaria dovesse essere interpretata "tenendo presente il significato economico, lo scopo e l'evoluzione della fattispecie", cioè adottando il modo di considerazione economica (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*).

La scienza del diritto tributario è perciò sorta in Germania, sviluppandosi per una prima fase con particolare intensità, in occasione dell'emanazione di un principio legislativo che imponeva l'analisi del suo contenuto economico e che implicitamente sollecitava il conseguente riferimento al suo contesto più ampio, quale è il diritto finanziario.

Secondo Klaus Tipke (*Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, 321), se non si fosse verificato negli anni '30 in Germania l'esodo di professori per motivi razziali, il diritto finanziario sarebbe pervenuto ad uno sviluppo scientifico certamente più intenso di quello che invece è stato attualmente raggiunto.

Nel 1956, come ha osservato la prof. Osterloh, si è sviluppata una giurisprudenza della Corte costituzionale tedesca, la quale ha colto nella Costituzione un concetto di tributo, in cui è fondamentale la funzione di strumento di politica economica, e di conseguenza ha orientato l'intervento del legislatore. Questi infatti nel 1977 ha emanato il nuovo *Abgabenordnung* che opera attualmente, inserendo con l'art. 3, nell'art. 1, il principio secondo cui il tributo persegue il fine fiscale della realizzazione delle entrate, un principio in base al quale "tale fine può essere secondario". Ciò significa che lo scopo principale può essere normalmente rinvenuto anche in un fine di politica economica, cioè in un fine extrafiscale.

Questo concetto di tributo, pertanto, si coglie implicitamente nella costituzione tedesca ed esplicitamente nell'art. 1 dell'*Abgabenordnung* del 1977, che in tal modo si collega all'abrogato art. 4 del *Reichsabgabenordnung* del 1919, il quale prescriveva una metodologia interpretativa ispirata a tale concetto. L'imposizione di tale metodo non

* Conclusioni presentate al Convegno organizzato a Napoli il 14 maggio 2007 dalla Sezione di Finanza Pubblica del Dipartimento di Diritto Internazionale dell'Università Federico II di Napoli, dall'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi e dalla Rivista "Il Fisco".

fu reiterata nell'*Abgabenordnung* perché, secondo Enno Becker, ispiratore di tale legge, era ormai divenuta superflua l'enunciazione legislativa.

2. Al fine di stabilire la funzione del tributo in Italia è opportuno risalire ai primi contributi scientifici in materia. Oreste Ranalletti scrisse nel 1898 sulla Rivista "*Municipio Italiano*" un articolo relativo alla natura giuridica dell'imposta, allorché erano stati pubblicati in Italia sulla nascente scienza del diritto finanziario soltanto un articolo ed una voce di enciclopedia rispettivamente da Vitagliano e Tangorra.

Benvenuto Griziotti aveva affrontato, sin dalla propria prolusione del 1914 nell'Università di Catania e con numerosi successivi articoli, il problema del metodo dell'indagine relativa agli aspetti economico, giuridico, tecnico e sociale del fenomeno finanziario. Egli ha il grande merito di aver approfondito con costante impegno la questione metodologica, allorché iniziava lo sviluppo scientifico del diritto finanziario. Griziotti ha però elaborato un metodo integralista di per sé ibrido, perché in base ad esso dovevano essere studiati insieme tutti quegli aspetti del fenomeno finanziario non dall'economista né dal giurista, bensì da un unico soggetto il "finanziere", perciò con una ricerca che non è giuridica né economica.

Ranalletti, invece, ha pubblicato lavori non di metodologia, bensì direttamente sul diritto finanziario, svolgendo ricerche però con un proprio metodo. Infatti, egli ha pubblicato il primo volume italiano di "*Diritto finanziario*" (III ed., 1928), dal quale si desume il metodo che garantisce la natura giuridica della ricerca e che ad un tempo ha come base e presupposto le scienze economiche.

I grandi Maestri italiani di diritto tributario, come Achille Donato Giannini, si sono preliminarmente formati quali studiosi di Diritto finanziario.

L'interpretazione economica non è mai considerata esplicitamente dalla Corte costituzionale italiana, la quale però ha indirettamente elaborato il concetto di tributo. La Corte costituzionale italiana, con le sentenze n. 111 del 22 aprile 1997 e n. 156 del 21 maggio 2001, ha colto nel concetto di capacità contributiva il divieto di arbitrarietà ed irrazionalità ed il vincolo specifico alla contribuzione. Con la sentenza n. 41 del 25 febbraio 1999, ha affermato che il principio di capacità contributiva si fonda sulla ragionevolezza. Ne conseguono i principi di solidarietà e di imprescindibilità (fini fiscali ed extrafiscali), ai quali si riferiscono i principi di eguaglianza, proporzionalità e non arbitrarietà e quello della lesione minima (flessibilità). La Corte costituzionale italiana ha stabilito che la razionalità del diritto tributario è realizzata insieme alla tutela dell'erario ed in generale della politica economica dello Stato. La razionalità è coordinata con la semplificazione e la certezza del rapporto tributario.

3. La prof. Osterloh nel capitolo da lei scritto del "*Trattato di diritto tributario*", (1994, p. 113, *Annuario*, 2001, p. 71) da me diretto, ha chiarito che il problema, relativo al rapporto tra diritto privato e diritto tributario è risolto attraverso il modo di considerazione economica.

Infatti, nell'ambito dell'analisi del metodo di interpretazione della legge tributaria si pone il problema delle qualificazioni, cioè della determinazione dei criteri che assistono la comprensione del significato dell'espressione che indica un istituto privatistico e che è contenuta nel testo della legge tributaria.

La Corte costituzionale tedesca ha indicato il modo di considerazione economica come metodo che consente di comprendere se un istituto privatistico è stato qualificato dalla legge tributaria integralmente, così com'è disciplinato nel diritto privato, o è stato da essa modificato, ma comunque entro limiti precisi.

La Corte costituzionale tedesca, all'inizio degli anni '60, ha sancito il primato del diritto tributario, sul diritto privato proprio in considerazione del patrimonio scientifico che si era formato in Germania.

Dopo pochi anni, precisamente nel 1963, la Corte costituzionale tedesca ha mutato orientamento, sostenendo il primato del diritto privato, per cui gli istituti privatistici devono essere sempre considerati come recepiti integralmente per evitare che si determini una frattura all'interno del sistema giuridico generale.

Successivamente la Corte costituzionale tedesca ha affermato il primato della Costituzione, il quale esige che la modifica dell'istituto privatistico sia analizzata attraverso il modo di considerazione economica, che incontra il limite rappresentato dal principio dello Stato di diritto e che consente di comprendere relativamente a ciascun caso se prevalga il diritto tributario o il diritto privato. Quindi, secondo la Corte costituzionale tedesca, tale principio limita il modo di considerazione economica nell'interpretazione degli istituti privatistici recepiti dalla legge tributaria, il quale a sua volta si fonda sul principio fondamentale che è il primato della costituzione.

4. La Corte costituzionale italiana, con le sentenze n. 92 del 10 maggio 1972 e n. 115 del 24 aprile 1986, ha precisato che i principi regolanti i rapporti privati in genere non si trapiantano integralmente nella normativa tributaria cui essi danno origine. I rapporti giuridici che la presuppongono costituiscono generalmente un dato di fatto ai fini del successivo rapporto di imposta, la cui finalità ed il cui svolgimento essi attingono alla potestà tributaria. Il tributo incide perciò sulla realtà economica con disciplina che può divergere e finanche ampliarsi per gli interessi che sono coinvolti nel *corpus* delle regole comuni. Il collegamento effettivo tra prestazione imposta e presupposto economico è limite alla modifica dell'istituto privatistico, in quanto condiziona il riconoscimento nel caso concreto dell'obbligazione tributaria. Anche per la Corte costituzionale italiana, pertanto, il primato spetta alla costituzione.

L'imposizione, perciò, deve essere coerente con il presupposto economico, con la *ratio* economica del tributo e quindi con il concetto di tributo. Pertanto, il presupposto è la giustificazione fondamentale ed il limite dell'imposizione tributaria.

Diversi sono gli istituti di diritto privato esaminati dalla Corte costituzionale italiana. Le sentenze n. 226 del 13 luglio 1984, n. 67 e n. 68 del 19 marzo 1985 si soffermano sulla solidarietà. La sentenza n. 65 del 19.3.1986 si occupa dell'usufruttuario e del diritto di proprietà. La sentenza n. 332 del 1-9 luglio 2002 si interessa della traslazione.

È evidente che sono stati enucleate dalla costituzione italiana con diverse motivazioni le componenti del concetto di tributo quale strumento di politica economica identico a quello contenuto nella costituzione tedesca.

Però nella legislazione generale italiana, quale lo statuto del contribuente, non vi è un riferimento al fine extrafiscale, cioè al fine di politica economica e sociale della legge tributaria.

5. Le osservazioni del prof. Abbamonte e del prof. Gallo, in relazione al concetto di tributo contenuto nella Costituzione italiana, si fondano sui medesimi presupposti che si informano ai principi dell'unità del diritto finanziario e della validità del metodo teleologico economico. Il prof. Abbamonte ha chiarito che le definizioni della costituzione non sono mutate e che bisogna definire i criteri in materia tributaria relativi all'eguaglianza di trattamento, alla libertà ed agli altri principi fondamentali che vincolano il legislatore.

L'art. 3, comma 2, Cost. impone la rimozione degli ostacoli che si oppongono alla realizzazione dell'eguaglianza di fatto nel trattamento socio-economico di tutti i cittadini.

Difatti la norma costituzionale si riferisce anche alla garanzia dell'effettiva partecipazione di tutti alla vita del Paese. Il problema dell'interpretazione economica non viene in rilievo con riferimento solo all'applicazione della legge tributaria, affinché si stabilisca se l'obbligazione tributaria è sorta e quali sono i suoi elementi costitutivi. La ricerca del fine economico è fondamentale, in funzione del sindacato di legittimità costituzionale della legge tributaria. L'interpretazione economica del diritto permette alla Corte costituzionale di individuare la scelta del legislatore e perciò dell'effetto economico che la legge produce e come esso si pone nei confronti delle garanzie costituzionali relative al settore dell'economia su cui incide. Perciò il sindacato costituzionale, ha concluso il prof. Abbamonte, presuppone la verifica delle premesse e dei risultati, anche con indagini socio-economiche e contabili.

Il prof. Gallo ha evidenziato il collegamento inscindibile tra il concetto di tributo e l'ideologia dominante nell'ordinamento che lo disciplina. Con la modifica dell'ideologia, alla quale si informi una nuova costituzione, mutano le finalità che attraverso il tributo sono perseguite, ma non cambia il concetto di tributo inteso come strumento di politica economica.

Infatti, nell'art. 4 del *Reichsabgabenordnung*, durante il periodo nazista, fu inserito il principio in base al quale il tributo doveva ispirarsi alla logica nazional-socialista, ma non fu modificato il modo di considerazione economica.

Anche il prof. Gallo ha sostenuto che il tributo nei sistemi liberal-democratici occidentali tende a garantire il principio di eguaglianza sostanziale, le politiche sociali redistributive, allocative e stabilizzatrici, promuovendo la crescita culturale e lo sviluppo economico nella stabilità. Egli ha osservato che il tributo deve, in armonia con le politiche redistributive della spesa, perseguire scopi sociali e legittimi, cioè un ordine proprietario e socio-economico giusto, che pure a livello decentrato esiste una stretta correlazione tra dovere contributivo e spese sociali e che i "fini" (economici, politici, sociali e non meramente fiscali e di bilancio), anche redistributivi, sono capaci di soddisfare esigenze di solidarietà.

6. I formalisti, ritengono che non debba essere considerato alcun aspetto economico da parte del giurista e che, pertanto, il diritto tributario debba essere studiato senza alcun collegamento con il diritto finanziario, inteso nel suo contenuto economico attraverso la scienza delle finanze.

A loro avviso, il riferimento all'economia violerebbe il principio di certezza di diritto ed attribuirebbe all'Amministrazione finanziaria un'ampia discrezionalità.

Sono critiche che assumono pregio se riferite specificamente alla teoria integralista di Griziotti, perché dalla fusione dell'indagine economica con l'indagine giuridica

può derivare anche la creazione del diritto con la conseguenza della violazione della certezza del diritto e dell'esercizio di ampia discrezionalità da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ma queste perplessità nella relazione della prof. Osterloh non si avvertono, perché è ormai acquisito dalla dottrina e dalla giurisprudenza tedesca il principio in base al quale qualsiasi legge tributaria produce effetti economici ed il legislatore orienta la legge verso l'effetto voluto, che l'interprete deve conoscere.

La relatrice conclude affermando che l'utilizzazione di questo metodo può essere scoraggiato dalla complessità del sistema tributario. In qualsiasi Paese e quindi anche in Germania le leggi tributarie sono emanate con notevole frequenza e sono continuamente modificate, anche annualmente attraverso la legge finanziaria. In nessuna altra disciplina esiste una legge fondamentale, come la finanziaria, che modifica il sistema legislativo, e non esiste una legge, come quella di bilancio, che autorizza annualmente l'applicazione di tutte le altre leggi dello stesso ramo, attribuendo ad esse la condizione di efficacia e di operatività.

È realmente difficile l'individuazione degli obiettivi della legge finanziaria, se, come quella italiana (27 dicembre 2006 n. 296) per il 2007, è così complessa da contenere, solo per semplificarne l'approvazione legislativa, in un articolo unico milletrecentosessantaquattro commi e perciò senza una distinzione per argomenti che avviene attraverso gli articoli.

Secondo la prof. Osterloh si è ottimisti indicando come percorso obbligatorio la strada dell'individuazione del fine politico ed economico. Non bisogna però rassegnarsi al pessimismo, rinunciando all'individuazione di tali obiettivi.

7. L'autonomia locale è il potere di darsi un indirizzo, oltre che amministrativo anche politico. L'autonomia non è tale se non comprende anche l'autonomia finanziaria, in quanto tributi e spese sono considerati strumenti di politica economica dalle Costituzioni tedesca ed italiana.

L'ordinamento federale tedesco ha individuato lo spazio di autonomia finanziaria locale, stabilendo quali sono i tributi di competenza della Repubblica federale e quali i tributi che spettano ai *Länder*.

La Corte costituzionale tedesca ha fornito utili indicazioni ai fini dell'interpretazione dei relativi principi stabiliti dalla costituzione.

L'art. 105, comma 1, della costituzione tedesca sancisce che la Repubblica federale ha la competenza esclusiva in materia di dazi doganali e di monopoli fiscali, alla disciplina ed al gettito dei quali i *Länder* conseguentemente non partecipano. Al comma 2 l'art. 105 prevede invece una competenza legislativa concorrente della Repubblica federale per le altre imposte e sancisce che le relative entrate competono ad essa per intero o parzialmente. La competenza esclusiva dei *Länder*, ai sensi dell'art. 105, concerne, invece, le imposte locali sui consumi e sul lusso, purchè esse siano differenti dai tributi federali per quanto concerne l'oggetto, la base imponibile, la tecnica di riscossione e l'effetto economico. Nell'ambito di questi limiti i *Länder* esercitano l'autonomia perseguendo attraverso i tributi locali anche finalità economiche.

Pertanto sono previste imposte i cui gettiti spettano in tutto o in parte alla Repubblica federale ed imposte il cui gettito è tutto riservato ai *Länder* e la cui disciplina però compete alla legislazione federale.

L'art. 106 della Costituzione tedesca inoltre attribuisce in una prima fase il gettito di determinate imposte alla Repubblica federale, ai *Länder* ed ai Comuni (perequazione finanziaria primaria verticale). In una seconda fase il gettito dei tributi assegnati ai *Länder* dall'art. 107 della costituzione sono suddivise secondo il principio del gettito locale e del numero di abitanti (perequazione finanziaria primaria orizzontale). Con la terza fase si equilibra la forza finanziaria dei *Länder*. Con la quarta fase infine avviene l'assegnazione supplementare a favore dei *Länder* più deboli.

Sulla base di queste competenze e di tali procedimenti è stabilita l'autonomia dei *Länder* in materia di spesa, la quale si collega al tributo nel contesto di una politica locale di sviluppo economico e sociale.

8. Diversi sono i principi posti dalla Costituzione italiana in materia di autonomia finanziaria locale.

Nel corso dei quaranta anni anteriori alla riforma, introdotta con la legge costituzionale n. 3 del 18.10.2001, del titolo V, la Corte costituzionale italiana ha costantemente affermato che, in virtù del principio di riserva di legge relativa posto dall'art. 23 Cost., l'assemblea rappresentativa locale interviene, allorché lo consente la legge nazionale e nei limiti da questa stabiliti, nella disciplina degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, per quanto riguarda la definizione del *quantum*, cioè dell'aliquota, oppure per stabilire l'*an*, cioè se un tributo per ciascun esercizio va applicato o meno. La determinazione del *quantum*, rispetto alla scelta relativa all'*an* esprime un'autonomia più limitata, perché la decisione avente ad oggetto l'imposizione o meno di un tributo spiega un effetto maggiore rispetto all'applicazione di un'aliquota piuttosto che di un'altra entro i limiti fissati dalla legge.

Il riformato titolo V della costituzione, all'art. 119, 2° comma, attribuisce alle Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni il potere di stabilire "tributi propri". Se si considerasse isolatamente questa espressione, quell'autonomia tributaria, che si identificava nella scelta dell'*an* e del *quantum* del tributo, sembrerebbe notevolmente ampliata sino a consentire l'istituzione di un tributo locale proprio senza alcun condizionamento da parte della legge nazionale. Se però fosse accolto come risultato interpretativo questo significato letterale si creerebbe una disorganicità del sistema tributario generale e della politica economica nazionale da esso espressa, la quale sarebbe compromessa da interventi sul territorio di tali soggetti attivi, i quali stabilirebbero nuovi tributi in piena autonomia. Sarebbe violato anche il principio di eguaglianza di trattamento.

La Corte costituzionale ha avvertito che il significato letterale del potere di stabilire tributi propri non può coincidere con il significato logico. Pertanto la Corte, con sentenza n. 37 del 26 gennaio 2004, ha precisato che le Regioni non possono stabilire tributi propri senza una preventiva legge nazionale che fissi i principi generali i quali vincolino l'esercizio di tale autonomia tributaria.

Il dibattito sul contenuto di questa legge statale generale è intenso per la confermata difficoltà di raggiungere un risultato condiviso dall'intera maggioranza in materia di finanza locale.

Di conseguenza, in attesa della legge dello Stato che tracci i confini dell'autonomia tributaria definita con la riforma del titolo V, si applica il principio stabilito

dall'art. 23 Cost., cioè della riserva di legge relativa, così come interpretato dalla Corte costituzionale anteriormente a tale riforma.

La legge statale, perciò, deve assumersi questo onere di definire l'autonomia tributaria locale, attraverso la quale sono stabiliti tributi propri, non più con riferimento solo all'*an* e al *quantum*, però in modo da garantire l'organicità dell'ordinamento giuridico finanziario, la coerenza della politica economica e l'eguaglianza formale e sostanziale di trattamento. Il nuovo titolo V stabilisce inoltre i criteri generali in base ai quali parte del gettito di alcuni tributi statali, il gettito dei tributi locali ed i fondi statali di perequazione sono assegnati alle Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni.

Il modello tedesco di autonomia finanziaria potrebbe costituire un valido punto di riferimento nell'elaborazione di tale legge.

9. I *Länder* realizzano un gettito sicuro del tributo, che l'ordinamento federale ad essi garantisce, ma, se intendono incrementare i loro introiti, possono organizzare un servizio stabilendo un rapporto privatistico con il cittadino al fine di percepire come corrispettivo un'entrata di diritto privato. Questa "fuga dall'ordinamento finanziario", così definita dalla prof. Osterloh, consente ai *Länder* di affiancare all'esercizio della loro autonomia finanziaria un sistema di rapporti privatistici per procurarsi ulteriori entrate.

Non è semplice distinguere le entrate di diritto privato dalle tasse, perché ambedue devono essere corrisposte dal cittadino in seguito ad una sua domanda diretta ad ottenere un servizio prestato dalla Repubblica federale o dai *Länder*.

La Corte costituzionale tedesca ritiene che a tal fine debba essere esaminato il rapporto esistente tra la prestazione patrimoniale richiesta al cittadino ed il costo del servizio a lui reso dalla Repubblica federale o dai *Länder*. Se c'è un equilibrio economico tra prestazione e controprestazione, nel senso che la somma versata dal cittadino corrisponde al costo del servizio oltre un utile ragionevole, cioè al prezzo di mercato, s'instaura un rapporto privatistico. Il corrispettivo che il cittadino versa è perciò stabilito con una logica imprenditoriale dalla Repubblica federale o dai *Länder* ed è di conseguenza definito dalla Corte costituzionale tedesca una "prestazione non tributaria", cioè un'entrata di diritto privato.

Se invece non si stabilisce questo equilibrio, lo Stato federale ed i *Länder* prestano un servizio nell'esercizio di un potere, chiedendo al cittadino un corrispettivo superiore o anche inferiore al prezzo di mercato. L'entrata, ottenuta come corrispettivo del servizio, se produce un utile in misura superiore alle regole di mercato, costituisce una tassa volta a produrre un gettito (fine fiscale).

La tassa però può anche rendere un gettito inferiore al costo del servizio. Le tasse universitarie generalmente non coprono, infatti, le spese del servizio offerto da uno Stato, il quale esercita una potestà tributaria, nella logica agevolativa. L'entrata è costituita da una tassa elaborata in funzione di un fine sociale (extrafiscale) e pertanto è destinata a coprire solo parzialmente la spesa.

La tassa, infatti, diversamente dalle entrate di diritto privato, oltre ad essere sottoposta a tutti i principi che la costituzione pone in materia tributaria, persegue talvolta anche fini di politica socio-economica.

10. Ad avviso invece della Corte costituzionale italiana, allorché la legislazione nazionale determina una situazione di monopolio della prestazione di un servizio fondamentale, per cui il cittadino per ottenerlo è costretto, come manifestazione di eteronomia, a chiederlo all'Ente pubblico che è l'unico a prestarlo, il corrispettivo costituisce una tassa.

In tal senso si è pronunciata la Corte costituzionale italiana con le sentenze n. 55 del 3 maggio 1963 e n. 72 del 9 aprile 1969.

Invece, l'Ente pubblico percepisce un'entrata di diritto privato allorché questa costituisce il corrispettivo della prestazione di un servizio richiesto dal privato nell'esercizio della propria autonomia, potendo egli rivolgersi anche ad altri soggetti che in regime di concorrenza lo prestano.

La concezione accolta dalla Corte costituzionale italiana, conseguentemente, esalta l'evoluzione della legislazione, perché ad una stessa entrata può essere conferita dalla legislazione la natura di tassa o di entrata di diritto privato, in un momento storico rispetto ad un altro.

In alcuni Paesi, specie in America Latina, il monopolio non è considerato un tributo. Secondo la tradizione italiana, il monopolio costituisce, invece, un sistema che consente di istituire un'imposta indiretta, perché lo Stato riserva a sé stesso la privativa della cessione di un bene, stabilendo un prezzo superiore a quello che avrebbe dovuto fissare in regime di libera concorrenza. L'utile che realizza lo Stato è il gettito di un'imposta indiretta, la quale pertanto non persegue fini di politica sociale (extra-fiscali).

Da un'analisi comparativa dei due sistemi risulta che, nel caso in cui la tassa, secondo la logica tedesca, fosse superiore al prezzo di mercato, dovrebbe essere istituito anche il monopolio di quel servizio; altrimenti, nella logica italiana, i cittadini chiederebbero lo stesso servizio alle imprese concorrenti perché il prezzo sarebbe inferiore alla tassa. Se invece la tassa è inferiore al prezzo di mercato, nella logica tedesca, il monopolio di quel servizio sarebbe inutile perché, nella logica italiana, anche se ci fosse, i cittadini chiederebbero sempre il servizio all'Ente pubblico, perché la tassa sarebbe inferiore al prezzo.

11. Lo Stato di diritto e lo Stato sociale sono, quindi, strettamente collegati.

Il principio fondamentale nelle Costituzioni tedesca ed italiana è la redistribuzione, che è realizzabile attraverso il tributo e la spesa sociale. L'unità del sistema finanziario, fondato su basi e presupposti economici, è espressa dalla logica in base alla quale, per perseguire il fine redistributivo e comunque obiettivi di politica economica, è necessario disciplinare non solo il tributo, ma anche la spesa in una logica solidale, che garantisca uno sviluppo economico stabile.

Per applicare fedelmente una legge tributaria, bisogna capire quali sono i fini economici attraverso il metodo teleologico-economico, che garantisce la natura giuridica della ricerca. Necessita perciò interpretare la legge tributaria con tale metodo, sia pur corretto attraverso il riferimento alla scienza delle finanze, perché la legge è elaborata in virtù delle indicazioni offerte da tale disciplina economica. È indispensabile ripercorrere il procedimento logico, giuridico, economico e politico del legislatore per comprendere quali fini egli intendeva perseguire. È irrinunciabile questo percorso che permette la costruzione della *ratio* della legge.

Attraverso un'indagine giuridica che pervenga alla conoscenza di questi fini economici, l'Amministrazione finanziaria ed il Giudice tributario sono in grado di comprendere se, applicando la legge al caso concreto, quei fini si realizzano.

Spetta, infine, alle Corti costituzionali, attraverso il metodo teleologico-economico, verificare se la legge tributaria è orientata verso questi obiettivi ai quali è costituzionalmente vincolato.

L'analisi comparativa dei contributi, apportati dalle Corti costituzionali tedesca ed italiana sull'elaborazione del concetto di tributo e, di conseguenza, del metodo di interpretazione e di verifica della legittimità costituzionale della legge tributaria, schiude un interessante orizzonte per la ricerca diretta a stabilire gli aspetti comuni tra tale metodo e *l'analisi economica del diritto*, che suscita tanto interesse nella comunità scientifica degli Stati Uniti.

The concept of tax in EU law*

Pedro M. Herrera Molina** - Gerard T.K. Meussen*** - Pietro Selicato****

This paper also includes ideas and comments (some quoted literally) provided by the following members of the EATLP (European Association of Tax Law Professors):

John Avery Jones (London School of Economics, UK)
William B. Barker (Penn State Dickinson School of Law, USA)
Lorenzo del Federico (University of Chieti-Pescara, Italy)
Ramón Falcón (Complutense University of Madrid, Spain)
Amparo Grau (Complutense University of Madrid, Spain)
Sigrid Hemels (University of Leiden, the Netherlands)
Adolfo Martín Jiménez (University of Cadiz, Spain)
Bruno Peeters (University of Antwerp, Belgium)
Jesús Rodríguez Márquez (University of Vigo, Spain)
Claudio Sacchetto (University of Turin, Italy)
John Snape (University of Warwick, UK)
Claudia Soares (Portuguese Catholic University, Portugal)

CONTENTS

1. Methodological premises
2. The restrictive impact of the principles of EU law on tax sovereignty and the concept of tax in the EU Member States
 - a. *Could the general EC rules on taxation be used as a guideline for a common concept of tax for all the Member States?*
 - b. *The ability to pay principle in the EC Treaty and in the failed European Constitution and balancing tax with the economic freedoms (with particular attention to ECJ case law on tax matters)*
3. The concept of tax in the EC Treaty and in the failed European Constitution: (1) fiscal and tax provisions
 - a. *Common rules on competition and liberalisation of public services: their impact on how public services are financed*

* This essay is the final version of the paper, edited in English by the authors, that was presented at the Annual Conference of the European Association of Tax Law Professor, held in Caserta on 26-28 May 2005. It is published in this Review with the kind permission of Kluwer Law International, that is going to publish the book of the Conference.

** Professor of Tax Law, Complutense University of Madrid, Spain. Research Advisor, Institute for Fiscal Studies, Spanish Ministry of Economy and Finance. Coordinator of the sub-group and author of "1. Methodological premises", "2. The restrictive impact of the principles of EU law on tax sovereignty and the concept of tax in the EU Member States", "3. The concept of tax in the EC Treaty and in the failed European Constitution (1): fiscal and tax provisions" and "6. Executive summary and practical consequences".

*** Professor of Tax Law, Radboud University Nijmegen, the Netherlands. Author of "4. The concept of tax in the EC Treaty and in the failed European Constitution (2): State aid".

**** Professor of Tax Law, University of Rome "La Sapienza", Italy. Author of "5. The concept of tax in the Directives".

- b. *Fiscal provisions (Article 95.2 ECT) and “provisions primarily of a fiscal nature” (Article 175 ECT), with particular reference to some “fees, charges or duties” established by the Member States (link with Part 1)*
- c. *“Internal taxation” (Article 90 ECT) (link with Part 1) and “charges having equivalent effect to customs duties” (Article 25 ECT)*
- d. *Avoidance of double taxation within the Community (Article 293 ECT) (link with Part 3)*
- e. *Green taxes and levies and the polluter-pays principle*

4. The concept of tax in the EC Treaty and in the failed European Constitution: (2) State aid

- a. *Introduction*
- b. *Concept of advantage*
- c. *State resources involved*
- d. *Taxation versus State aid*
- e. *The concept of tax with regard to State aid*

5. The concept of tax in the Directives

- a. *General approach: the interpretative method in the ECJ case law*
- b. *The influence of the unanimity rule on the EU concept of tax*
- c. *The concept of tax in VAT Directives*
 - c.1) *Taxes, duties or charges which cannot be characterized as turnover taxes*
 - c.2) *Dues, fees, contributions or payments collected by a Public Authority*
- d. *The “tax obstacles” to the free movement of capital in the Directive on capital duties*
 - d.1) *Registration charges on capital contributions*
 - d.2) *Administrative charges on the inscription of companies in the public registers*
 - d.3) *The Italian extraordinary tax on company’s net assets as a capital duty*
- e. *The concept of double taxation in the Directives*
 - e.1) *The cross-border “withholding taxes”*
 - e.2) *The concept of double taxation in the Interest-Royalty Directive*
- f. *Tax evasion and tax avoidance in the Directives*
 - f.1) *Tax evasion and tax avoidance in the cross-border restructuring operations*
 - f.2) *Tax evasion and tax avoidance in the Interest-Royalty Directive*
- g. *Other charges or fees ruled by EC Directives*
 - g.1) *Fees or charges imposed for the authorisations in the telecommunication services*
 - g.2) *Tax evasion and tax avoidance in the Interest-Royalty Directive*
 - g.3) *Payments related to the emission permits*
 - g.4) *Road pricing (Eurovignette)*

6. Executive summary and practical consequences

1. Methodological premises

From a historical point of view, the concept of tax in EU law has its origin in the concept of tax found in the legal traditions of the individual Member States, especially in the initial Member States that were signatories to the Treaty of Rome. Nevertheless, the concept has been adapted to the scope and objectives of EU law.

There are at least two major schools of thought regarding the concept of tax in the EU Member States. In some countries there is a formal tradition that draws a clear distinction between taxes, charges and “special contributions.” These are three sub-categories of the main concept of “fiscal levy” (*Abgabe, tributo, tribute*). In other countries, “tax” is the central concept, and charges and other levies are considered minor relatives. In some cases the difference between taxes and charges is not clear, while in others there is a historical progression from charges to taxes (like customs duties) or from taxes to charges (like advertisement charges in Spain).

For instance, “according to the ancient English position, tolls did not have to be created by statute, which of course left open the possibility that they were somehow conceptually different from a tax (which, under the 1688 Bill of Rights did require statutory authorisation). In order to avoid such technical arguments, the 2002 UK legislation, which enables the creation of the UK lorry road-user charge, straightforwardly characterises the user charge as a ‘tax’ (see Finance Act 2002, section 137(1))”¹.

The EU concept of tax is not immune to this problem, but the EU concept is independent of the concept of tax in the legal systems of the individual Member States. The EU concept is not the result of academic discussion or an effort to codify and systematise former legislation, but it aims to provide answers to real problems, that is the distribution of taxing powers between the Member States and the European institutions.

The national concepts of tax may illuminate the EU concept, but they do not determine it. The two methodological questions that should lead us to a correct interpretation of the EU concept of tax are;

- what is its aim, and
- what is the point of view of the European Court of Justice (ECJ)?

Moreover, there is no unequivocal concept of “tax” in EU law. Rather, the concept is one of “fiscal provisions” and of “taxes, charges and duties” present in primary and secondary legislation with different scopes and aims. In theory, the concepts established in primary legislation should prevail. However, an EC Directive may include the term “tax” in order to deal with a problem that is not foreseen in the EC Treaty, thus using the word in a different sense without contradicting the Treaty.

An important idea common to both primary and secondary legislation is that: “the boundaries of the concept of tax vary depending on the law in question. Accordingly, the EC concept of tax is a functional one: the ECJ’s interpretation of the concept of tax depends on the goals that the primary or secondary legislation aims to achieve. The function of this concept in EC law, therefore, is completely different from its function under national law. The concept of tax is basically a tool that the ECJ uses to meet two major objectives: ensure that EC law is applied in a uniform manner and reinforce its effectiveness. The main consequence is that *contributions* [levies] that cannot be properly regarded as taxes under national law may be regarded as such under EC law (see, for example, the Modelo SGPS judgment, C-56/98)”².

¹ Comment by J. SNAPE.

² Comment by A. MARTÍN JIMÉNEZ.

2. The restrictive impact of the principles of EU law on tax sovereignty and the concept of tax in the EU Member States

a. Can the general EC rules on taxation be used as a guideline for a common concept of tax for all the Member States?

Can the EC concept of tax be used as a model on which to base a common concept of tax for all the Member States? Alternatively should the Member States be obliged to design their domestic taxes in accordance with the general EC concept of tax?

The best answer is “no, but...”. First, there is no general concept of tax in EC law (as there is in some domestic legislations), and second, although the Member States are bound by the provisions of the EU Directives, they are not obliged to “adapt” their legal terms to the concept of tax contemplated in the Directives, provided they comply with the requirements of EC law.

For instance, “apart from capital duty, Member States shall not charge, with regard to companies, firms, associations or legal persons operating for profit, any taxes” in respect of the transactions, contributions and formalities referred to in Article 10 of the Directive 69/355/EEC, but they are allowed to charge “duties paid by way of fees or dues” (Article 12.1 (e)). This does not mean that Member States must apply the general concept of tax contemplated in the Directive (in the sense of duties which are neither fees nor dues), but simply that no taxes other than those considered to be “fees or dues” under EC law may be applied to the aforesaid transactions.

This specific provision contains an implicit understanding of taxes and charges (“fees or dues”). The ECJ has developed this concept and it could be followed to establish general provisions defining taxes and charges in the individual Member States. Nevertheless, we see no particular advantage to this approach. The important point is that the transactions contemplated are not subject to other taxes within the meaning of the Directive as interpreted by the ECJ.

Furthermore, neither the concept of tax in the EC Treaty nor the concept of “fiscal provisions” is intended to influence domestic legislation, but rather it is intended to determine when the European institutions should apply the unanimity rule for approval of certain Directives. Accordingly, they are of little use for individual Member States’ domestic legislation.

b. The ability to pay principle in the EC Treaty and in the failed European Constitution and balancing tax with the economic freedoms (with particular attention to ECJ case law on tax matters)

The classical approach to EC law made a clear distinction between harmonised and non-harmonised taxes. In the case of harmonised taxes, EC legislation can overrule Member State sovereignty on tax matters and can interfere with domestic rules and principles, including the ability to pay principle (like the law on tax exemptions under Value Added Tax). By contrast, in the case of non-harmonised taxes (particularly income taxes), the Member States have autonomous and complete taxing powers³. Nevertheless, when it comes to drafting tax laws, the fundamental freedoms place important limits on domestic legislators. In theory, the economic freedoms granted by the EC Treaty have nothing to do with the ability to pay principle, but some ECJ judgments establish a curious link between tax fairness and fundamental freedoms.

³ Comment by P. SELICATO.

According to F.A. García Prats⁴, in *Schumacker*⁵ the ECJ indicates that the ability to pay principle may be invoked by citizens exercising economic freedoms in order to adapt charges on income to the taxpayer's individual and family position. We note that in some constitutional systems (like Germany, Spain, Italy, and Portugal), the ability to pay principle is embodied in the principle of tax equality. Does this mean that the Court has introduced ability to pay as an EC constitutional principle which would be binding on all Member States in the field of taxation?

An affirmative answer appears to be supported by several ECJ judgments, mainly on the free movement of frontier workers⁶, but also on the freedom to provide services⁷, the freedom of establishment⁸ and the free movement of capital⁹. Although Article 293 ECT has no direct effect¹⁰, the avoidance of both juridical¹¹ and economic¹² double taxation has also been taken into account, both by the ECJ and the EFTA Court¹³. This might also be considered an expression of the ability to pay principle. Accordingly, we might ask, where is the basis of the ability to pay principle in the EC Treaty, if in fact such a basis exists?

According to García Prats (based on German literature), the ability to pay principle is a logical consequence of the non-discrimination principle (understood as the equality principle), applicable insofar as taxpayers are involved in the exercise of the economic freedoms.

In *Schumacker*, the ECJ views the individual and family circumstances of frontier workers as a factor that modifies their ability to pay. The Court emphasises that tax deductions designed to “grant the ability to pay principle must be applied *once* (that is by a Member State) *but only once*¹⁴. The principle should primarily be applied by the country of residence, but if the taxpayer and his or her partner or spouse have no or hardly any taxable income in that country, then the source country is obliged to apply this principle by taking family and personal circumstances into account. *De Groot*¹⁵ makes it clear that personal deductions such as alimony payments have to be fully taken into consideration by the country of residence, by deducting them de facto from the domestic income¹⁶ unless they are considered by the source country.

Nevertheless it should be understood that at an EU level there is no ability to pay principle regarding aspects such as: a) tax rates; b) personal deductions; c) basic

⁴ F.A. GARCÍA PRATS, *La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)* in *Revista Española de Derecho Financiero*, 117-2003, p. 75.

⁵ ECJ judgment, *Schumacker*, C-279/93.

⁶ ECJ judgments *Gschwind* C-391/97, *Zurstrassen* C-87/99, *De Groot* C-385/00, *Wallentin* C-169/03, *Ritter-Coulais* C-152/03.

⁷ ECJ judgment *Gerritse* C-234/01.

⁸ ECJ judgment *Conijn* C-346-04.

⁹ Opinion of A-G. D. Ruiz-Jarabo Colomer in the *D-case* C-376/03 as observed by G.T.K. MEUSSEN.

¹⁰ ECJ judgment *Gilly*, C-336/96.

¹¹ ECJ judgment *N-case* C-470/04.

¹² ECJ judgment *Manninen* C-319/02.

¹³ ECJ judgment *Focus Bank* E-1/04.

¹⁴ ECJ judgment *Gerritse* C-234/01.

¹⁵ ECJ judgment *De Groot* C 385/00.

¹⁶ Comment by G.T.K. MEUSSEN.

tax-free allowances; d) progression in tax rates; and e) the appropriateness of taking into consideration family and personal matters. Each Member State has complete autonomy in all these matters¹⁷. Thus, the classical approach is still in force¹⁸.

The ECJ's reasoning on personal deductions could be transposed to *taxation of net income* of nonresidents as a requirement of the ability to pay principle, a logical consequence of the non-discrimination principle in connection with the economic freedoms. In *Gerritse*¹⁹ the Court considers discriminatory and impermissible the fact that a nonresident artist subject to limited liability is not allowed to deduct his or her professional expenses (which residents may do). But this rule is only applicable in cases in which resident taxpayers are able to deduct these expenses.

According to another opinion "in *Schumacker* (and its aftermath), the EC Court simply concluded that the taxpayer's country of residence is in the best position to take into account all the taxpayer's income and personal circumstances. This implies no more than attributing to the country of residence the function it has in international tax law (eg. OECD Model Convenhor), but it is a long way from giving any binding effect to the ability to pay principle (or at least any binding effect similar to that it enjoys in some national constitutions)"²⁰.

We do not think that the ECJ views the ability to pay principle as a logical consequence of the non-discrimination principle²¹, even if the EC non-discrimination principle (together with the other EC fundamental principles) could be influenced by the ability to pay principle of the individual Member States²². "If national tax law established general rules on the non-deductibility of certain professional expenses (applying to both residents and nonresidents), then there would be no violation of the EC Treaty and no violation of a European ability to pay principle"²³. This explanation may be extended to the avoidance of juridical double taxation in the *D-case*²⁴ and in *Focus Bank*²⁵.

Moreover, ability to pay is not a common constitutional tradition of the Member States protected by Article 6 of the consolidated version of the Treaty establishing the European Union. For example, there is no constitutional basis for the ability to pay principle in the UK or the Scandinavian countries. In our opinion, the point is that most Member States recognise *some* aspects of the ability to pay principle (deductibility of some individual and family expenses, non-deductibility of business-related expenses) for their resident taxpayers in *ordinary* (that is not constitutional) legislation. Accordingly, to deny these aspects to *residents of other Member States* would clash with the economic freedoms. The same problem arises with economic double taxation when it is addressed only in a domestic context.

¹⁷ Comment by G.T.K. MEUSSEN.

¹⁸ Comment by P. SELICATO.

¹⁹ ECJ judgment *Gerritse* C-234/01.

²⁰ Comment by A. MARTÍN JIMÉNEZ.

²¹ C. GARCÍA-HERRERA and P.M. HERRERA, *Is tax fairness in Europe under siege? Spanish law and anti-avoidance provisions*, *EC Tax Review* 2004-2 p. 59 ff.

²² Comment by P. SELICATO.

²³ Comment by G.T.K. MEUSSEN.

²⁴ ECJ judgment *D-case*, C-373/03.

²⁵ ECJ judgment *Focus Bank*, E-1/04.

In addition, the ECJ approach has its limits, as shown by the *Gilly* case²⁶ or the Opinion of Advocate-General Geelhoed in the *Schempp* case²⁷. “Schempp is paying alimony to his former wife who is living in Austria. The payments are not tax deductible in Germany because Austria does not levy income tax on received alimony payments. In the view of the Advocate General and the Court, this is a disparity for which the EC Treaty provides no cure. It should also be noted that the whole reasoning of the ECJ in *Schumacker*, *De Groot*, etc. has been heavily criticised”²⁸.

What makes this more problematical is that the discrimination could be eliminated by applying the same rules to both residents and nonresidents, even if these rules would not comply with the ability to pay principle. (For instance, the discrimination caused by the income tax credit for dividends from resident companies could be eliminated by abolishing all tax credits for dividends.) This was the reaction of the Spanish legislator to *Manninen*²⁹.

The ill-fated Treaty establishing a Constitution for Europe declares that “everyone is equal before the law” (Article II (80) EC). This statement could simply be interpreted as “equal protection by law”, but the same wording in the German Constitution (*Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich*, Article 3 (1)) is interpreted by the German Constitutional Court as the foundation of the ability to pay principle. It is possible, therefore, that the bold theory advanced by García Prats could be assumed by the ECJ in the future.

This radical approach could be questioned in light of the importance of national sovereignty in tax matters at the EU level, since it could be interpreted as a form of legislating in disguise (via the ECJ) on a matter that Member States expressly reserved for themselves in the EU Constitution³⁰. Nevertheless, it would be coherent with the ECJ’s actual (radical) approach to the fundamental freedoms. It is true that *Schempp* (C-403/03), the *D-case* (C-376/03), *Marks & Spencer* (C-446/03) and, perhaps, *Cadbury-Schweppes* (C-196/04) could be seen as a turning point, but other case law shows that the Court has not given up yet (*CLT-UFA*, C-253/03, *Keller Holding* C-471/04).

The failed European Constitution also states that “any discrimination based on any ground such as ... property ... shall be prohibited” (Article II (81.1) EC). The prohibition of discrimination based on property is quite a controversial issue; property and wealth are good reasons for *different* treatment in many aspects of life. Does this prohibition mean that the wealthy should be granted subsidies and that the poor should be allowed to enjoy the same standard of living as the rich? On tax matters, no discrimination on the grounds of property only makes sense if it refers to the ability to pay principle. Nevertheless, this prohibition is taken from the European Convention of Human Rights where it has not been related to the ability to pay principle.

The European Court of Human Rights (ECtHR) has not developed the ability to pay principle from the prohibition of discrimination contained in Article 14 of

²⁶ ECJ judgment *Gilly*, C-336/96.

²⁷ ECJ judgment *Schempp*, C-403/03.

²⁸ Comment by G.T.K. MEUSSEN. See also the sharp criticisms by M. LANG, *Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende?* RIW, 2005-5.

²⁹ ECJ judgment *Manninen* C-319/02.

³⁰ Comment by C. SOARES.

the European Convention³¹. As P. Baker has written, “in *Galeotti Ottieri della Ciaja v. Italy*, the applicants complained that Italian inheritance tax fell disproportionately more heavily on larger estates rather than smaller ones”. According to the ECtHR, “in the field of taxation, the Contracting States enjoy a wide margin of appreciation in assessing whether and to what extent differences in otherwise similar situations justify a different treatment [references omitted]. In particular, it is not sufficient for the applicants to complain merely that they have been taxed more than others, but they must show that the tax in question operates to distinguish between similar taxpayers on discriminatory grounds”³².

Nevertheless the recent stance assumed by the ECtHR on alimony deductibility is analogous to ECJ case law. In *P.M. v. United Kingdom* (Application No. 6638/03) the applicant complained that he was unable to deduct for tax purposes maintenance payments made in respect of his daughter, given that he was an unmarried father. As a father the applicant was compelled by statute to provide maintenance for children irrespective of his married status. According to the Court, “given that [the applicant] has financial obligations towards his daughter, which he has duly fulfilled, the Court perceives no reason for treating him differently from a married father, now divorced and separated from the mother, as regards the tax deductibility of those payments. The purpose of the tax deductions was purportedly to render it easier for married fathers to support a new family; it is not readily apparent why unmarried fathers, who undertook similar new relationships, would not have similar financial commitments equally requiring relief” (par. 28). The Court concludes that there has been a violation of Article 14 of the Convention in conjunction with Article 1 of Protocol No. 1 (par. 29). The Court had taken a similar stance regarding tax discrimination on grounds of sex³³ and even on grounds of residence^{34 35}.

The deductibility of alimony payments helps to support the ability to pay principle, but that has nothing to do with the Court’s decision. The problem was that deductibility was only possible for married parents, although both married and unmarried parents were under the same legal obligation. This is the same rule as that applied by the ECJ in the case of deductibility granted only to resident taxpayers. For instance, in *Conijin* (C-346-04), the ECJ considers that “the right to deduct, which seeks to compensate for expenses incurred in obtaining tax advice and is granted to taxable persons who are resident, must also be available to non-resident taxable persons who are faced with the same complexity of the national tax system” (par. 23). Reading between the lines, it is easy to see that there would be no infringement of

³¹ “The enjoyment of the rights and freedoms set forth in this Convention shall be secured without discrimination on any ground such as sex, race, colour, language, religion, political or other opinion, national or social origin, association with a national minority, property, birth or other status”.

³² See P. BAKER, *Taxation and the European Convention of Human Rights*, in *European Taxation*, August 2000, p. 317.

³³ ECtHR judgments *Schmidt v. Germany*, Application No. 13580/88; *Van Raalte v. Netherlands*, Application No. 20060/92; *Crossland v. United Kingdom*, Application No. 36120/97; *Fielding v. United Kingdom*, Application No. 36940/97; *MacGregor v. United Kingdom*, Application No. 30548/96.

³⁴ *Darby v. Sweden*, Application No 11581/85.

³⁵ All those cases are quoted by P. BAKER, *Taxation and the European Convention of Human Rights*, in *European Taxation*, August 2000, p. 319, who qualifies the *Darby* case as “somewhat unusual” because “nonresidents would not normally be in an objectively comparable position to residents”.

EC law if the cost of obtaining tax advice was not deductible for either residents or nonresidents.

The difficulty is that the EC Treaty contains no general principle of equality, but only a prohibition of discrimination on grounds of nationality (extended through the doctrine of covert discrimination to a prohibition of discrimination on grounds of residence). Article 14 of the European Convention could be interpreted as a general principle of equality (discrimination on grounds of “status” is forbidden), but the ECtHR has not gone as far as the German Constitutional Court and the ECJ has, *as yet*, no legal basis on which to do so.

3. The concept of tax in the EC Treaty and in the failed European Constitution: (1) fiscal and tax provisions

a. Common rules on competition and liberalisation of public services: their impact on how public services are financed

The liberalisation of critical industries (like telecommunications and energy) and the avoidance of excessive government deficits (particularly within the diluted stability and growth pact) have led the Member States to search for new ways of financing works and services that are of public interest, even if they are provided by the private sector³⁶. One of the simplest formulas is the “shadow toll” (per vehicle amounts paid to a facility operator by a third party such as a sponsoring government agency rather than by facility users). In the future, it will become increasingly common for the public sector to work together with the private sector³⁷.

In addition, in some cases businesses may be financed via payments made by other private parties due to a legal requirement. In this case, we are close to a concealed tax or charge, as we shall see later.

b. Fiscal provisions (Article 95.2 ECT) and “provisions primarily of a fiscal nature” (Article 175 ECT), with particular reference to some “fees, charges or duties” established by the Member States

According to Article 95.2 ECT (approximation of domestic legislations):

“1. By way of derogation from Article 94 and save where otherwise provided in this Treaty, the following provisions shall apply for the achievement of the objectives set out in Article 14. The Council shall, acting in accordance with the procedure referred to in Article 251 and after consulting the Economic and Social Committee, adopt the measures for the approximation of the provisions laid down by law, regulation or administrative action in Member States which have as their object the establishment and functioning of the internal market.

2. Paragraph 1 shall not apply to *fiscal provisions*...”

Article III-172 of the failed European Constitution reads as follows:

“1. Save where otherwise provided in the Constitution, this Article shall apply for the achievement of the objectives set out in Article III-130. European laws or

³⁶ See ECJ judgment, *Commission v. Council*, C-27/04.

³⁷ Comment by A. GRAU.

framework laws shall establish measures for the approximation of the provisions laid down by law, regulation or administrative action in Member States which have as their object the establishment and functioning of the internal market. Such laws shall be adopted after consultation of the Economic and Social Committee.

2. Paragraph 1 shall not apply to *fiscal provisions...*".

Article 175 (protection of the environment) contains a similar rule:

"1. The Council, acting in accordance with the procedure referred to in Article 251 and after consulting the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, shall decide what action is to be taken by the Community in order to achieve the objectives referred to in Article 174.

2. By way of derogation from the decision-making procedure provided for in paragraph 1 and without prejudice to Article 95, the Council, acting unanimously on a proposal from the Commission and after consulting the European Parliament, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, shall adopt:

(a) provisions *primarily of a fiscal nature*".

Article III-234 of the failed European Constitution states that:

"1. European laws or framework laws shall establish what action is to be taken in order to achieve the objectives referred to in Article III-233. They shall be adopted after consultation of the Committee of the Regions and the Economic and Social Committee.

2. By way of derogation from paragraph 1 and without prejudice to Article III-172, the Council shall unanimously adopt European laws or framework laws establishing:

(a) *provisions primarily of a fiscal nature*".

Accordingly, the unanimity rule only applies to harmonising *fiscal provisions* or *provisions primarily of a fiscal nature* if they are aimed at protecting the environment. In line with some of the German literature, "fiscal provisions" refer only to "taxes", not to charges and other levies³⁸. In other words, fiscal provisions do not include levies which are a consideration for a service or other kind of benefit rendered by a public body.

In consequence, certain EC Directives have not been adopted by the unanimity rule (or at least this has been the intention of the Commission), even if they oblige Member States to increase their charges on water supply and sewage (Directive 2000/60/EC of the European Parliament and of the Council of 23 October 2000, establishing a framework for Community action in the field of water policy)³⁹ or on the use of roads by heavy vehicles (Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 1999/62/EC on the charging of heavy goods vehicles for the use of certain infrastructures)⁴⁰.

This trend must be criticised. The content of EC-Directives should determine the legal procedure; otherwise the legal procedure could end up distorting the content of European legislation⁴¹.

³⁸ M. SCHRÖEDER, *Zusammenwirken von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht auf dem Gebiet der Umweltabgaben*, in P. Kirchhof, Ed., *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht*, DStJG, Band 15, Verlag Dr. Otto Schmidt, Cologne, 1993, p. 97; M. WASSMEIER, *Umweltabgaben und Europarecht. Schranken des staatlichen Handlungsspielraumes bei der Erhebung öffentlicher Abgaben im Interesse des Umweltschutzes*, C.H. Beck, Munich, 1995, p. 229.

³⁹ Official Journal L 327, 22.12.2001.

⁴⁰ COM/2003/0448 final.

⁴¹ Comment by A. GRAU.

We note that the concept of fiscal provisions also covers tax procedures and mutual assistance on tax matters⁴².

c. “Internal taxation” (Article 90 ECT) (link with Part 1) and “charges having equivalent effect to customs duties” (Article 25 ECT)

According to Article 90 ECT: “No Member State shall impose, directly or indirectly, on the products of 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”.

Article III-170 (1) of the failed European Constitution states as follows: “No Member State shall impose, directly or indirectly, on the products of 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”.

ECJ case law has focused its attention on the concept of “similar domestic products” (for instance, oranges and bananas).

The concept of “internal taxation” may include some domestic “charges”. In fact a tax may easily be disguised as a charge, for instance by introducing certain administrative controls on a certain kind of goods. The point is that the tax or charge may not be intended to afford direct or indirect protection to domestic products.

According to Article 25 ECT: “Customs duties on imports and exports and charges having equivalent effect shall be prohibited between Member States. This prohibition shall also apply to customs duties of a fiscal nature”.

According to Article III-151 (1) of the failed European Constitution, “The Union shall comprise a customs union which shall cover all trade in goods and which shall involve the prohibition between Member States of customs duties on imports and exports and of all charges having equivalent effect, and the adoption of a common customs tariff in their relations with third countries”.

The Court draws a distinction between the prohibition of “charges having equivalent effect to customs duties” and “internal discriminating taxes”. The first admits no exceptions.

Customs duties are generally considered “taxes” and not “charges”. To make it clear that the concept includes charges, the provision also refers to “duties of a fiscal nature”. Charges having equivalent effect are also prohibited. Nevertheless, certain charges may be permitted if they are connected with the economic advantage of a service rendered upon import of some goods, since, in this case, they would not have an effect equivalent to customs duties. For instance, according to the International Convention of 6 December 1951, the fees charged for phytosanitary inspections “cannot be regarded as charges having an effect equivalent to customs duties, *provided that their amount does not exceed the actual cost of the operations in respect of which they are charged*”⁴³.

⁴² Comment by A. GRAU.

⁴³ ECJ judgment, *Commission of the European Communities v. Kingdom of the Netherlands*, C- 89/76; see also ECJ judgment, *Rewe-Zentralfinanz*, C-39/73; ECJ judgment, *Commission of the European Communities v. Kingdom of Belgium*, 132/82.

In summation, “it may be inferred from ECJ case law that the prohibitions contained in Articles 25 and 90 ECT include not only *taxes* but also other levies or charges which, for the Court, have a similar effect to taxes (for example, Case C-34/01-C-38/01)”⁴⁴.

d. Avoidance of double taxation within the Community (Article 293 ECT)

In accordance with Article 293, Member States shall, to the extent necessary, enter into negotiations with each other with a view to securing for the benefit of their nationals:

- the protection of persons and the enjoyment and protection of rights under the same conditions as those accorded by each State to its own nationals;
- the abolition of double taxation within the Community.

There is some ambiguity in this provision, but it would appear to refer to a multilateral treaty (“within the Community”) and not to the usual bilateral treaties. According to the ECJ, this Article does not require that double taxation be abolished within the Community⁴⁵. Moreover, it appears to cover both economic and juridical double taxation⁴⁶. Accordingly, it goes further than the concept of double taxation that is usually understood in tax treaties.

This Article was to be eliminated in the European Constitution. According to M. Lehner, “the deletion of Article 293 of the EC Treaty constitutes a severe regression as far as the abolishment of double taxation within the Community is concerned”⁴⁷. Nevertheless, according to P. Pistone, “since the foundation of the European Economic Community, the existence of this provision, as well as its wording, has represented the most relevant hindrance to the development of supranational rules with respect to direct taxes”⁴⁸. The history of the Arbitration convention and the failure of a similar proposal for a Directive may illustrate this. Moreover, the Court would *appear* to refer to Article 293 in *Gilly* when it argues that double taxation is not incompatible with the Treaty. Nevertheless, juridical double taxation should be considered a clear discrimination against the economic freedoms⁴⁹. Eliminating Article 293 could help to clarify the situation and to recognise the Community’s powers in the field of double taxation.

e. Green taxes and levies and the polluter-pays principle

According to article 174.2 ECT:

“Community policy on the environment shall aim at a high level of protection taking into account the diversity of situations in the various regions of the Community. It shall be based on the precautionary principle and on the principles that

⁴⁴ Comment by A. MARTÍN JIMÉNEZ.

⁴⁵ ECJ judgments, *Mutsch* C-137/84, *Mund & Fester* C-398/92, *Gilly* C-336/96.

⁴⁶ I. SCHWARTZ, W. MÖLLS, *Art. 293 EG Subsidiäre Übereinkommen*, in: H. von der GROEBEN, J. SCHWÄRZE, *Kommentar zum EU-/EG-Vertrag*, 6th, Nomos, Baden-Baden, 2004.

⁴⁷ M. LEHNER, *A significant omission in the Constitution of Europe*, in *British Tax Review*, 2005-4.

⁴⁸ P. PISTONE, *The Impact of Community Law on Tax Treaties. Issues and Solutions*, Kluwer Law International, London, 2002.

⁴⁹ See G. KOFLER, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Habilschrift, University of Linz, 2006.

preventive action should be taken, that environmental damage should as a priority be rectified at source and that the *polluter should pay*".

Article III-233 (2) of the failed European Constitution states that "Union policy on the environment shall aim at a high level of protection taking into account the diversity of situations in the various regions of the Union. It shall be based on the precautionary principle and on the principles that preventive action should be taken, that environmental damage should as a priority be rectified at source and that the *polluter should pay*".

The polluter-pays principle may be implemented by means of environmental taxes and by other "economic instruments", but there is an important difference. M. Lehner The unanimity rule applies to green taxes, but not to other economic instruments unless they are primarily of a fiscal nature (for instance, the Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003 establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community and amending Council Directive 96/61/EC). This may explain why the Commission has abandoned the old proposal of a carbon tax in order to confront the challenge of climate change and has turned to the allowance trading scheme.

Nevertheless, if the trading scheme has similar consequences to a harmonised green tax, there may be an issue concerning whether it is not actually a "fiscal" measure (in the sense of Article 175.2 ECT) and thus subject to the unanimity rule. According to a comment by J. SNAPE, not only the auctioned allowances, but also the need, in appropriate cases, to purchase additional allowances or to pay the excess emissions penalty might be considered to be measures primarily of a fiscal nature.

It is true that the key Council decision on the EU ETS Directive (10 December 2002, see IP/02/1832) was unanimous⁵⁰, but we are not sure that the *result* of a voting procedure can remedy the use of the wrong procedure. Perhaps not every Member State would have backed the Directive had the unanimity rule been applied.

4. The concept of tax in the EC Treaty and in the failed European Constitution: (2) State aids

a. Introduction

According to article 87(1) EC Treaty:

"Save as otherwise provided in this Treaty, any aid granted by a Member State or through State resources in any form whatsoever which distorts or threatens to distort competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods shall, in so far as it affects trade between Member States, be incompatible with the common market".

According to Article III-167 of the failed European Constitution:

"1. Save as otherwise provided in the Constitution, any aid granted by a Member State or through State resources in any form whatsoever which distorts or threatens to distort competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods shall, insofar as it affects trade between Member States, be incompatible with the internal market".

⁵⁰ Comment by J. SNAPE.

State aid covers not only direct funding of private enterprises but also tax incentives in their broadest sense (irrespective of whether they apply to taxes, charges or other duties). In the *Commission notice on the application of the State Aid rules to measures relating to direct business taxation*,⁵¹ it is stated that the advantage may be provided through a reduction in the firm's tax burden in various ways, including:

- a reduction in the tax base (such as special deductions, special or accelerated depreciation arrangements or the entering of reserves on the balance sheet);
- a total or partial reduction in the amount of tax (such as exemption or a tax credit); and
- deferment, cancellation or even rescheduling of tax debt: In other words anything that could be described as a 'tax incentive'⁵².

The possible appearance of tax expenditures is likely to be almost inexhaustible. In the *Report on the implementation of the Commission notice on the application of the state aid rules to measures relating to direct business taxation*,⁵³ it is rightly stated that the forms in which *tax aid* may be granted depend on developments in methods of taxation and tax engineering.

The general rules in applying whether a tax measure constitutes state aid deal with the following.

- Does a selective advantage exist?
- Are state resources involved?
- Is Community trade affected?
- Is the measure justified by the nature of the tax system?

For the purpose of this brief report on the concept of tax, I shall concentrate on the first two criteria.

b. Concept of advantage

As mentioned before, an advantage may take an almost unlimited number of forms including reduction in the tax base, reduction in the amount of tax, tax exemption, a fixed annual tax irrespective of the actual profit, and deferment of tax debt⁵⁴.

⁵¹ OJ C 2, 6 January 1998, p. 1.

⁵² W. SCHÖN, *Taxation and state aid law in the European Union*, CMLR 36, 1999, p. 920 speaks of "reduced tax rates, tax holidays, investment allowances, investment credits, accelerated depreciation and so on".

⁵³ Commission of the European Communities, C(2004)434, Brussels, 9 February 2004.

⁵⁴ *Regarding the reduction in the tax base*: see a decision of the Commission of 16 December 2004 (IP/04/1494) concerning a special tax incentive for companies taking part in trade fairs abroad (available under the 2004 Italian budget law). The scheme allows participants in trade fairs to exclude from their taxable income in Italy an amount corresponding to the costs involved with participation in trade exhibitions on top of the ordinary deduction from their taxable income. The objective of this tax advantage is to improve the trading conditions of Italian companies overseas. The scheme is regarded as state aid because it distorts competition, it is limited to exporting undertakings, and has the effect of improving the trading conditions of Italian companies in foreign markets, including other Member States. *Reduction in the amount of tax*: on 16 March 2005 the Commission decided (IP/05/304) that an Italian scheme reducing the nominal and effective corporate tax rates of companies listed for the first time on a regulated EU stock exchange in 2004 violates EC Treaty state aid rules. Although formally available to all undertakings listed for the first time on any EU stock exchange, the scheme appeared to the Commission as a potential hidden subsidy favouring the companies capable of being listed in the narrow timeframe permitted. *Tax exemption*: On 2 March 2005 the Commission has adopted a recommendation (IP/05/243) calling on France to abolish, by 1 January 2006, the exemption from tax on insurance contracts enjoyed by mutual and provident societies in the case of non-health insurance risks. The Commission considers that the exemption constitutes state aid incompatible with the EU rules on the subject. *Fixed annual tax irrespective of the actual profit*: see the request of the Commission of 21 January 2005 to phase out the last offshore tax regime in Gibraltar (IP/05/80)].

State aid in the form of a tax expenditure can also result in a negative governmental approach by failing to create tax liability or failing to collect tax debts once a liability is created⁵⁵. As the Court put it: “The concept of State aid within the meaning of that provision is wider than that of a subsidy because it embraces not only positive benefits, such as subsidies themselves, but also measures which, in various forms, mitigate the normal burdens on the budget of an undertaking”⁵⁶.

In the Commission notice of 2004 other examples are given like the application of the *cost plus method*. Although the method as such is not caught by Article 87(1) of the EC Treaty, it can create an advantage where the tax arrangements applied do not take proper account of the economic reality of the transactions, thereby resulting in a lower rate of taxation than if the standard tax method had been applied. Since the adoption of the 1998 notice, the Commission⁵⁷ has examined seven schemes of this type and has identified various forms of advantage.

Even a mere postponement of taxation may constitute State aid⁵⁸. See also in this respect the Dutch tax regime for group financing companies (art. 15b Dutch CITA) that were allowed to put 80% of their profit in a special risk reserve. Under certain conditions a tax free withdraw from this reserve was possible. When this regime was introduced on 1 January 1997 the nominal corporate income tax rate in the Netherlands was 35%, but the Commission argued that these group financing companies effectively only paid a corporate income tax rate of 7% (20% profit taxed against a nominal rate of 35%). In a decision of 17 February 2003, the Commission decided (nr. C(2203) 568 def.) that this special tax regime should be regarded as state aid. Although the Dutch government did not agree with that decision, ultimately it did not take the case before the ECJ and has now agreed to abolish the regime as of 11 July 2001 with a transition period ending 1 January 2011.

State aid in the form of preferential tax treatment is sometimes difficult to determine. Schön⁵⁹ points out that basically two diverging approaches are worth considering. “On the one hand it is possible to take into account the aims and motives of a change in the tax system. This would force the Commission and the Court to take a close look at the genesis of a specific tax rule; the applicability of Article 87 et seq. EC would depend on the *subjective* motives of government and parliament in the respective Member State. On the other hand, one can try to make use of a strictly *objective* criterion and look at the effects of a tax rule. The Court and the Commission have strongly supported the latter approach and scrutinize the “effects” of a tax rule rather than its aims and causes”.

⁵⁵ ECJ judgements, *Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. High Authority of the ECSC*, C-30/59, ECR 1961, 1 in which the Court declared tax-free grants to coal miners to be State aid favouring the coal industry; C-387/92, *Banco Exterior de Espana*, ECR 1994, I-877, paragraph 14; C-53/00, *Ferring v. ACOSS*, ECR 2001, I-9067, paragraph 15.

⁵⁶ ECJ judgments, *Joined Cases C-128/03 and C-129/03, AEM SpA and AEM Torino SpA*, paragraph 38. Situation February 2004.

⁵⁷ Situation February 2004.

⁵⁸ The schemes for Belgian coordination centres, for the control and coordination centres of foreign companies in Germany, for coordination centres in Luxembourg, for Luxembourg finance companies, for coordination centres in Vizcaya (Spain), for headquarters and logistic centres in France and for US foreign sales corporations in Belgium.

⁵⁹ W. SCHÖN, *Taxation and state aid law in the European Union*, CMLR 36, 1999, p. 922-923.

The Judgement of the Spanish Supreme Court of 9 December 2004 declared void several general provisions of the Basque (Guipúzcoa and Vizcaya) corporation income tax because the Court qualifies them as state aids which were not notified to the Commission. This controversial judgement considers that regional preferential treatments (e.g. a general tax rate lower than the one applicable elsewhere in Spain) are State aids. The judgement has been criticized by R. Falcón who considers that regional beneficial treatments should only be qualified as state aids if they have a general scope within the region⁶⁰. The ECJ Judgement “Azores” *Commission v. Portugal* (C-88/03), of 6 September 2006 has come to a very different result:

“In the third situation described, a regional or local authority adopts, in the exercise of sufficiently autonomous powers in relation to the central power, a tax rate lower than the national rate and which is applicable only to undertakings present in the territory within its competence” (65). “In the latter situation, the legal framework appropriate to determine the selectivity of a tax measure may be limited to the geographical area concerned where the infra-State body, in particular on account of its status and powers, occupies a fundamental role in the definition of the political and economic environment in which the undertakings present on the territory within its competence operate” (66) “As the Advocate General pointed out in paragraph 54 of his Opinion, in order that a decision taken in such circumstances can be regarded as having been adopted in the exercise of sufficiently autonomous powers, that decision must, first of all, have been taken by a regional or local authority which has, from a constitutional point of view, a political and administrative status separate from that of the central government. Next, it must have been adopted without the central government being able to directly intervene as regards its content. Finally, the financial consequences of a reduction of the national tax rate for undertakings in the region must not be offset by aid or subsidies from other regions or central government” (67).

c. State resources involved

This criterion is met if the tax normally payable by the beneficiary is reduced. Granting a tax concession entails a loss of resources for the State because it forgoes revenue. In accordance with consistent case law of the ECJ, this reasoning also applies to regional and public bodies below central state level.

For an example concerning a regional tax in relation to state aid, one can look at the decision of the ECJ in the Ramondin-case⁶¹. This case concerns the establishment of a tax credit of 45% of certain investment costs and a tax holiday applied by the Basque province of Alava (Territorio Histórico de Álava) to Ramondin SA, a company incorporated under Spanish law that specialises in the manufacture of capsules for sealing bottles of still and sparkling wines and other quality beverages. As a result of these tax incentives, Ramondin decided to transfer its industrial plant from Logroño in the Autonomous Community of La Rioja to Laguardia, a town in the

⁶⁰ R. FALCÓN, *En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado, Quincena Fiscal, 2-2005, p. 7*). Comment by P. HERRERA.

⁶¹ ECJ judgment, joined cases C-186/02 and C-188/02 P following the judgment of the Court of First Instance of the European Communities of 6 March 2002 in Joined Cases T-92/00 and T-103/00, [2002] ECR II-1385.

Territorio Histórico de Álava in the Basque Country. Both measures were regarded as state aid because they met the selectivity test. Conditions to be eligible for these tax investments were so specific that only very large investors were able to meet them. Aid is selective because it favours certain undertakings or the production of certain goods, and therefore is not available to all economic agents of an economy.

In the Heiser case⁶² the ECJ ruled that certain deductions for VAT purposes constitute an advantage granted using State resources. This strengthens the position of the undertakings on which it is conferred compared with other competing undertakings that cannot make such deductions. In the Court's view, it was State aid.

In PreussenElektra⁶³ the Court considered the question as to "whether legislation of a Member State which, first, requires private electricity supply undertakings to purchase electricity produced in their area of supply from renewable energy sources at minimum prices higher than the real economic value of that type of electricity, and, second, allocates the financial burden arising from that obligation amongst those electricity supply undertakings and upstream private electricity network operators, constitutes State aid within the meaning of Article 92(1) of the Treaty". The economic effect of this rule would be very similar to a tax (charged on the purchaser) combined with a State aid (paid to the vendor).

In a decision that might be considered a surprise, the Court answered negatively. The situation was a matter between private companies and therefore obviously fell outside the scope of the State aid provisions because no transfer of State resources was involved.

"In this case, the obligation imposed on private electricity supply undertakings to purchase electricity produced from renewable energy sources at fixed minimum prices does not involve any direct or indirect transfer of State resources to undertakings which produce that type of electricity (59). Therefore, the allocation of the financial burden arising from that obligation for those private electricity supply undertakings as between them and other private undertakings cannot constitute a direct or indirect transfer of State resources either (60). In those circumstances, the fact that the purchase obligation is imposed by statute and confers an undeniable advantage on certain undertakings is not capable of conferring upon it the character of State aid within the meaning of Article 92(1) of the Treaty" (61).

d. Taxation versus state aid

As Luja rightfully states, government subsidisation through taxes has nothing to do with taxation as such. He writes: "The tax system is merely used as a method to implement subsidisation, which could often also be implemented by other means. Even though regimes that regulate (trade) subsidisation reflect on the area of tax incentives, they are not guided by fiscal principles for the most part. The competitive framework in which subsidy regulation is embedded has the effect of turning the fiscal world upside down by scrutinising certain aspects of fiscal systems in the area of tax expenditure, anti-avoidance legislation and tax collection procedure."⁶⁴

⁶² ECJ judgment, 3 March 2005, Heiser, C-172/03].

⁶³ ECJ judgment 13 March 2001, *PreussenElektra AG v Sleswag*, C-379/98, 2001, I-2099.

⁶⁴ RAYMOND H.C. LUJA, *Assessment and Recovery of Tax Incentives in the EC and the WTO: A View on State Aids, Trade Subsidies and Direct Taxation*, PhD thesis, Intersentia, Maastricht, The Netherlands, 2002, p. 22-23.

e. The concept of tax with regard to state aid

From the previous paragraphs it may be clear that, concerning state aid, the ECJ (and the Commission) do not take a formal approach but rather an economic (substantial) one. This is apparent because state aid rules are aimed at preventing distortion of competition between Member States. Any specific tax scheme that deviates from the nature or general scheme of a tax is likely to be considered state aid if it concerns only certain situations or taxpayers who are subject to this specific tax⁶⁵. State aid and taxes are instruments of tax competition that violate community law. This economic approach has a clear legal background in the text of the EC Treaty. The aim and purpose of the state aid provisions in the EC Treaty make application of an economic approach vital.

Because state resources must be involved, it is clear that, whether a certain advantage is named a tax incentive or a tax expenditure or given another name, is not a relevant issue with regard to the application of state aid rules. Thus, labelling a measure a tax, charge, or duty does not prevent the Commission (nor at times the ECJ) from carrying out an in depth research into the economic consequences of a specific government regulation to establish whether or not certain elements constitute unlawful state aid⁶⁶. In this respect one cannot derive a formal 'concept of tax' from the application of state aid rules regarding tax incentives.

5. The concept of tax in the Directives

a. General approach: the interpretative method in the ECJ case law on tax Directives

Article 3, par. 1 of the EC Treaty (ECT) states that "the activities of the Community shall include ... (h) the approximation of the laws of Member States to the extent required for the functioning of the common market ...". In Community law there is a significant difference between the concepts of "unification", "approximation" and "harmonisation". In some circumstances the different words "approximation" and "harmonisation" (but sometimes also "coordination") are given a generic meaning. Nevertheless, the juridical meaning of these notions is quite clear and precise⁶⁷.

First of all, it has to be pointed out that the process of unification of the national legislations of the Member States is mostly realized by mean of Regulations. Accord-

⁶⁵ As W. SCHÖN (*o.c.* p. 912) puts it rightly, the special relationship between taxation and State aid law culminates in the delicate distinction between general tax measures which are covered by the Member State's unquestioned sovereignty in tax matters, and selective tax incentives which give rise to infringement proceedings under Article 87 et seq. EC Treaty].

⁶⁶ See as an example regarding charges ECJ 14 April 2005, Joined Cases C-128/03 and C-129/03, *AEM SpA and AEM Torino SpA*, concerning charges for access to and use of the electricity transmission system. The Court also makes a statement concerning 'the nature and general scheme of the system of charges.'

⁶⁷ This is not the place where the juridical meaning of these notions can be deepened. In this regard see ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale* (Padova, 2005), p. 1203 ff., especially p. 1229, where it has been noticed on this regard that "harmonisation" is placed at half way between "unification" and "approximation". In the same work, see also at p. 1249 ff., it is pointed out that the concept of fiscal coordination was stated in the "Monti Package" of 1996, where in the absence of any substantial modifications, the Commission asked the Member States for a bigger understanding in the national fiscal policies. On this specific regard, see also ROCCATAGLIATA, *European Community concept of permanent establishment: tax harmonization or coordination?*, in *Riv.dir. trib. int.*, 2002, no. 2, p. 37].

ing to article 249, par. 2, of the ECT, these acts of the secondary Community law are binding and directly applicable to the individuals in all the Member States. They replace national laws with the same value and effectiveness. In this way the same rules come into force at the same time in all the Member States of the Community. For this reason, no adjustment of the national laws is needed.

The notion of harmonisation is commonly and implicitly considered in article 3 (h) as a particular expression of the concept of approximation of national laws mentioned in this rule⁶⁸. Indeed, the two concepts are similar in more than one respect. First of all, it must be noted that neither of these concepts represent the need to re-a-lize identical rules in each Member State, being oriented only to promote the convergence of these rules in a common system⁶⁹.

Fiscal harmonisation is expressly ruled by article 93 of the Treaty only for VAT and other indirect taxes. With more detail, article 93 states that the Council “adopts provisions for the harmonisation of legislation concerning turnover taxes, excise duties and other forms of indirect taxation”. It is intended with this term that the legislation adopted by every single Member State has to define the structure of the tax in terms of the model defined in the “provision” adopted by the Council⁷⁰.

With reference to the distribution of powers between the Community and the Member States, recall that, both in tax harmonisation (ruled by article 93 of the Treaty) and in the approximation of national provisions, ruled by article 94⁷¹, Directives are considered the main instrument to realize the purposes of the Treaty⁷². Basically, the Community legislator used Directives both where the EC Treaty expressly provides, and also in all kinds of situations where a non-binding provision (as opposed to a Regulation) is needed to leave the single Member States free to decide the form and methods of their action⁷³. This function of the Directive is clearly enhanced by the wording of article 249, par. 3, of the ECT. In this provision it is stated that “a directive shall be binding, as to the result to be achieved, upon each Member State to which it is addressed, but shall leave the national authorities the choice of form and methods”.

⁶⁸ CASADO OLLERO, *The Community legal system and the internal tax system*, in AMATUCCI A., *International tax law* (Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2006), p. 337 ff., esp. 367.

⁶⁹ This idea has been followed for a long time by the Italian doctrine. On this point see AA.VV., *L'armonizzazione fiscale nel mercato comune europeo*, book of the Conference of Venice, 2-3 May 1964, Napoli, 1964, particularly the paper of FORTE, at pages 35 and 54, and the interventions of MICHELI, at page 111, and MAFFEZZONI, at page 116.

⁷⁰ For this definition of the concept of tax harmonisation see COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958. On the same subject see also FORTE, *L'armonizzazione tributaria della CEE*, in AA.VV., *La riforma fiscale in Italia*, Angeli, Roma, 1967, p.424-442. For more updated references see: SACCHETTO, *Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in Enc. giur., Vol. II, agg. 1994; ADONNINO, *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, in Enc. Dir., Agg. Vol. III (Milano, 1999), p. 276; ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, cited, p. 1229. For interesting thoughts about the more recent debate, see PEDONE, *Tax harmonization policy in a changing European Union*, in Riv. pol. econ., 2004, VII-VIII, 141.

⁷¹ For more details and other references see ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, cited, p. 1228-1233.

⁷² In this sense see ADONNINO, *Armonizzazione fiscale ...*, cited, particularly on this point p. 277.

⁷³ In this regard see TESAURO G., *Diritto comunitario* (Padova, 2003), p. 143-144. The Author points out that by using Directives, the Community is more respectful of the principle of subsidiarity codified by Maastricht Treaty in article 5 of the EC Treaty and allows better realization of the mutual recognition of different juridical systems, made compatible from a global Community viewpoint.

To be precise, the wording of article 93 does not expressly require (as article 94 clearly does) the use of the Directive as the only tool capable of realizing the process of harmonisation. In fact, a wider set of choices is permitted for this purpose. Moreover, it has been pointed out that the Commission has the discretionary power to choose and propose to the Council the kind of “provision” to use in the harmonization process⁷⁴. Nevertheless, Directives are normally employed for the harmonisation of the tax systems of the Member States.

It is useful to emphasize in this regard that, while article 93 provides that the tax harmonisation has to be realized if it is necessary to ensure the establishment and the functioning of the “internal market”, the approximation of national rules is realized when some laws, regulations or administrative provisions of the Member States directly affect the establishment or the functioning of the “common market”. Because of this different wording, some authors have justified the Community’s more intensive action in the harmonisation of the indirect taxation⁷⁵. In this case the Treaty asks the states to realize in the entire European Union a free trade area with no tax frontiers, while the consensus of the national rules is a more limited aim of removing the obstacles that can prevent the common market to function correctly.⁷⁶

In the EC Treaty there are no rules that impose explicit harmonisation in direct taxation, but it is common opinion that the same principles for indirect taxation can also be applied to this subject⁷⁷. Moreover, the Community Institutions (the Commission and the ECJ in particular) have been trying for quite a long time to reconcile the objectives of tax neutrality and non-discrimination under a global vision of tax harmonisation. This reconciliation includes direct and indirect taxation and carries out a global vision of the fiscal harmonisation policy based on a positive approach that overcomes the negative and widespread conception in the initial phases of the process.

The legal basis for this more expansive interpretative process has been found in article 94, where it is stated that the Council shall “issue directives for the approximation of such laws, regulations or administrative provisions of Member States as directly affect the establishment or functioning of the common market”. In reference to this provision, it has been noted that approximation rules in article 94 eliminate

⁷⁴ ADONNINO, *Armonizzazione fiscale ...*, cited, p. 277-279, points out that the Directives used in the fiscal harmonization process are so detailed to be similar to Regulations. That is why they often have been considered as directly applicable in the Member States. For additional thoughts about this point, see SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1990, n. 3, I, p. 66; ID., *L'adattamento del diritto interno al diritto comunitario quale fattore discriminante nella politica aziendale*, in Riv. dir. trib. int., 1999, n. 1, p. 212.

⁷⁵ Again ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, cited, p. 1230.

⁷⁶ The change of perspective is due to the Single European Act of 1986. On this point see F. TESAURO, *Profili della fiscalità comunitaria*, in Boll. trib. inf., 1988, 1751; STEFANI, *L'adeguamento del sistema tributario italiano al Mercato unico comunitario*, in Boll. trib. inf., 1989, p. 5; A. AMATUCCI, *Aspetti fiscali dell'Atto Unico Europeo*, in Rass. trib., 1989, I, p. 141. To clarify the notion of “common market” as a free trade area where freedom of circulation of the economic factors is provided see G. TESAURO, *Diritto comunitario*, p. 367 and ff.

⁷⁷ FANTOZZI, *Non discriminazione e non restrizione: la “negative integration” nell'epoca dell'allargamento*, paper presented at the meeting on *I modelli impositivi comunitari nell'Europa allargata*, Bologna, 24-25 settembre 2004, in <http://giuri.unibo.it>; MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in Rass. trib., 2000, 1151.

the most relevant differences of specific national rules, while harmonisation rules in article 93 realize a uniform discipline for the entire set of rules within a certain sector of the tax system⁷⁸.

Article 94 has been also connected with article 293 of the ECT, where the Member States are asked to do what is necessary to secure for their nationals the abolition of double taxation within the Community. From another point of view, the need for Community competence in the approximation of tax laws is stated in article 308. It provides that the Council can take the appropriate measures to realize the objectives of the Community “if action of the Community should prove necessary” and the Treaty “has not provided the necessary powers”.

The reconstruction of the legal basis of such a complex set of rules is due to long and consolidated ECJ case law that has analysed the compatibility of the single national laws with the Directives⁷⁹. In this work, the Court faced the situation where for both indirect and direct taxation, the language used by the Directives was necessarily broad. As previously discussed, article 249, paragraph 3, of the Treaty states that a Directive shall be binding as to the result to be achieved, but it leaves to the national authorities “the choice of form and methods”. Nevertheless, from this point of view, the national Courts are obliged to give to their internal law an interpretation in accordance with the EC law, as it is interpreted by the ECJ⁸⁰.

From a general point of view, notice that the main purpose of all the EC Directives (including those Directives with fiscal content) is to realize a single market, ensuring freedom for the movement of goods, persons, services and capital in a competitive environment (EC Treaty, article 14). For this reason, the ECJ has interpreted the whole EC Law (both primary and secondary) in light of the economic background of the Treaty as it appears in the preamble of each Directive. The Court usually adopts this criterion according to the principles of the “useful effect” and the “necessary effect”⁸¹.

In several cases the ECJ has affirmed its competence to ensure the uniform interpretation of the EC law in all the Member States⁸². The legal basis of this statement

⁷⁸ In the Italian literature, a general analysis on the approximation of national rules can be found in SAULLE, *Ravvicinamento delle legislazioni (diritto comunitario)*, in Enc. dir., Agg., Vol. II, 1998, 899.

⁷⁹ For an overview of the guidelines of the ECJ's case law, see, separately for direct and indirect taxation, MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in Rass trib., 2000, 1151; MICELI - MELIS, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia delle Comunità Europee nel diritto tributario: spunti sulla giurisprudenza relativa alle direttive sull' "imposta sui conferimenti" e sull'Iva*, in Riv. dir. trib., 2003, I, 111.

⁸⁰ ECJ Judgment, 13 November 1990, C-106/89, *Mareleasing*.

⁸¹ In this direction, with reference to taxes and charges having equivalent effect of customs duties, see ECJ, judgement 13 February 1996, joined cases C-197/94 and C-252/94, *Société Bautiaa vs. Directeur des Services Fiscaux des Landes and Société Française Maritime vs. Directeur des Services Fiscaux du Finistère*. In the Italian Doctrine see on this regard SCORRANO, *Il principio dell'effetto utile*, in MANGIAMELI (edited by), *L'ordinamento Europeo – Vol II L'esercizio delle competenze*, Milano, 2006.

⁸² See: ECJ, 27 March 1980, C-61/79, *Denkavit Italiana*; 8 November 1990, C-231/89, *Gmurzynska-Bscher*; 17 July 1997, C-28/95, *Leur Bloem*. In this sense see also: CAPOTORTI, *Corte di giustizia della Comunità Europea*, in Enc. giur., Vol. IX, Roma, 1989, where it is pointed out that the unity and the authority of the whole EC juridical system are due for the most part to the ECJ's case law (p. 7); BRIGUGLIO, *Pregiudizialità comunitaria*, in Enc. giur., Vol. XXIII, Roma, 1997. In the specific field of taxation see COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria unitaria dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, p. 205.

can be found in article 220 of the ECT, where it is provided that the Court of Justice and the Court of First Instance “shall ensure that in the interpretation and application of this Treaty the law is observed”. It can also be found in article 234, par. 1 of the ECT, where the “jurisdiction to give preliminary rulings to decide: (a) the interpretation of this Treaty” is assigned to the ECJ.

Moreover, it must be emphasized that, according to the aforementioned article 234, the ECJ has the competence to interpret the EC Law with respect to both direct and indirect taxes. We can distinguish, on one hand, taxes of EC origin that are completely shaped on a model defined in EC rules (in this group are included taxes that are harmonised on the base of article 93 of the EC Treaty, like VAT), and on the other the special EC rules that are provided to modify specific parts of the structure of single domestic taxes (for example parent-subsidiary Directive n. 90/435/EEC).

The ECJ’s interpretation deeply differs in respect of these two groups of rules, being that the approach of Community law to the indirect taxes is really different from that used for direct taxation. In the field of the indirect harmonised taxes, the Directives give a discipline that concerns the whole structure of the tax, while in the field of the direct taxation, the Directives provide measures that modify single national laws or rules in contrast with the scope of the realization of the internal market.

In this area, the Court has followed the path of “negative integration”, warranting the progressive elimination of tax obstacles and examining the national tax rules in the light of the fundamental principles of the Treaty⁸³. Moreover, the case law of the Court, in the absence of a specific regulation at a Community level, has produced a spontaneous adjustment of the national tax systems. In its action the Court has adopted the principle of “non-restriction”⁸⁴. According to this principle, all obstacles to cross-border operations must be removed, irrespective of the residence or nationality of the taxpayer. This principle has, from this viewpoint, a broader reach than the non-discrimination principle, which requires only that the same rules be applied to residents and nonresidents.

Another important aspect must be highlighted. The jurisdictional function of the ECJ is not perfectly analogous to the function of a national Court⁸⁵. Due to the particular structure of the Community law, especially of the Directives, the ECJ is also in a position to exercise a certain “creative” function⁸⁶. The author notes that the Court has also found “*un autentico contributo creativo*” in the decisions where the direct application of the Directives is stated with respect to the national law, when it declares that, under specific conditions, the secondary EC law has a direct effect on the national legal system of a single Member State. As it will be apparent in the following pages, the Court has developed its creative approach also in many important aspects of taxation⁸⁷.

⁸³ On this subject see FANTOZZI, *Non discriminazione e non restrizione: la “negative integration”* ..., cited, p. 3-4, note 4. In the same sense, with a certain criticism about the practical effects of the action of the Court, see M. WATHELET, *Direct taxation in the EU law: integration or disintegration?*, in *EC Tax Review*, 2004, no. 1, p. 2.

⁸⁴ FANTOZZI, *Non discriminazione e non restrizione: la “negative integration”* ..., cited, p. 8.

⁸⁵ As already noted, the ECJ’s judgements “have very similar effectiveness to that of judgements of our Constitutional Court”. In this sense see SELICATO, *The adapting of domestic law to Community law as discriminating factor in company policy*, in *Riv. dir. trib. int.*, 1999, no. 1, p. 197, particularly at pages 208-9.

⁸⁶ In this regard see again CAPOTORTI, *Corte di giustizia della Comunità Europea*, cited, p. 7.

⁸⁷ In this regard see SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l’ordinamento italiano*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2001, p. 3 that uses the wording “incidenza-integrazione” to represent this function.

Somehow, the decisions given by the ECJ in a preliminary ruling under article 234 of the ECT can modify the national legal system while it imposes on the national judges (and to the national administrations) an obligation not to apply the national rule that falls in conflict with the EC law⁸⁸. Within these limits, when the Court interprets the EC law, it replaces the national rule with the prevailing EC rule. Moreover, under particular conditions, the ECJ has gone beyond the sole implementation of Community law, also invading the sphere of the interpretative principles of the national legal systems. Following this line, the last judgements of the ECJ, to protect the final scope of the EC rules (in the area of the VAT at least), seem to introduce a general Community anti-abuse clause that has no legal basis in the EC tax system⁸⁹. Based on this decision, the Court leans more towards an economic view of the EC law, adopting a method that has been already highlighted in several decisions.

Finally, realize that, in its consolidated case law, the Court noted that the domestic time limits must not compromise the effectiveness of a Directive. According to the Court's opinion, for the purpose of applying the principle of effectiveness, each case which raises the question whether a national procedural provision renders application of Community law impossible or excessively difficult must be analysed by particular reference to the role of that provision in the procedure, its application and its special features, viewed as a whole⁹⁰. In these circumstances, any Directive "must be interpreted as imposing on the competent national courts an obligation to allow as admissible pleas in law alleging that the notice of invitation to tender is incompatible with Community law, which are put forward in support of an application for review of that decision, by availing itself, where appropriate, of the possibility afforded by national law of disapplying national rules on limitation periods, under which, when the period prescribed for bringing proceedings for review of the notice of invitation to tender has expired, it is no longer possible to plead such incompatibility"⁹¹.

In accordance with these premises, in its decisions on tax Directives the ECJ has not adopted a general concept of tax. Each decision considers that every single Directive has its own objectives and uses the wording "taxes", "charges", "dues" or "fees" in different contexts (double taxation, tax avoidance, withholding taxes, and turnover taxes, for example) and with different meanings.

Once these preliminary remarks have been made, we may come to the following three main considerations on the topic for analysis.

First, in some provisions the word "tax" has a very broad meaning (any public levy). On such occasions the Court has made no particular effort to define what a tax is, but has concentrated itself on the clarification of more practical questions connected to the economic structure of the payments (for example, the concept of "turnover taxes", the concept of "withholding tax", the concept of "valid economic grounds" and so on).

⁸⁸ For some thoughts about the obligation of the national administrations to apply the EC law also if it is in conflict with a national rule see again SELICATO, *The adapting of domestic law...*, cited, p. 209-211.

⁸⁹ See, in this sense, ECJ judgements 22 February 2006, Case C-255/02, *Halifax*; 12 September 2006, Case C-196/04, *Cadbury Schweppes*, where the Court has stated that "The Sixth Directive must be interpreted as precluding any right of a taxable person to deduct input VAT where the transactions from which that right derives constitute an abusive practice".

⁹⁰ See ECJ judgment, C-312/93 *Peterbroeck and Others* [1995] ECR I-4599, paragraph 14.

⁹¹ See in this sense ECJ judgement 27 February 2003, Case C-327/00, *Santex*.

Second, in other cases, Directives make a clear distinction between “contributive” taxes and “retributive” charges and fees to emphasize that both kinds of levies are compatible. It is not the wording of the Directive but its objective that is important.

Third, national legal categories and names of taxes and charges are normally irrelevant. It is the objective pursued by the Directives that is important.

b. The influence of the unanimity rule on the EU concept of tax

Article 93 of the ECT states that the Council shall adopt, “acting unanimously”, provisions for the harmonisation of legislation concerning “turnover taxes, excises duties and other form of indirect taxation”. Similarly article 94 provides that the Council shall unanimously issue directives for the approximation of “such laws, regulations or administrative provisions of Member States as directly affect the establishment or functioning of the common market”. Article 175, par. 2 (a), also states that “provisions primarily of a fiscal nature” that are necessary to achieve the objectives of environmental protection referred to in article 174 must be adopted unanimously by the Council.

Indeed, the Single European Act (1986) has introduced the qualified majority vote (QMV) for most of the decisions concerning political subjects, but it did not modify the unanimity rule in tax matters⁹². In addition the new article 95 permits a qualified majority to achieve the objectives set out in article 14, but paragraph 2 expressly excludes fiscal provisions. Therefore, the EC prefers to favour negotiation between the Member States in spite of a centralised process of harmonisation⁹³.

The EC unanimity rule, particularly in tax matters, has long been the centre of the attention for politicians and scholars and has been considered the most important limitation to the concrete realization of an effective European integration. For a single Member State, it is in fact possible to prevent the Community from approving a Regulation or a Directive in tax matters by voting against its approval.

For this reason, after the Rome Treaty, many agreements between the Member States have uniquely stated the change from the unanimity vote to the qualified majority vote⁹⁴. Many official documents have also expressed this need in tax matters. In the communication dated march 2000⁹⁵, the Commission proposed to approve new versions of articles 93 and 94 of the ECT. Under these new versions, the QMV should be introduced for those decisions that are needed for the approval of: (1) the legal instruments necessary to allow the co-ordination of national rules or (2) the introduction of minimal requirements in taxation and social securities. The scope would be to

⁹² In this regard see CEPR - CENTRE FOR ECONOMIC POLICY RESEARCH, *Making sense of subsidiarity: how much centralization for Europe*, London, 1993; Italian translation of G. DOGNINI, *La distribuzione dei poteri nell'Unione Europea. Un'analisi delle implicazioni del principio di sussidiarietà nel processo di integrazione europea*, Bologna, 1995, pages 28-30. In the same work, it is also pointed out (at pages 35 ff.) that the EC was born as a confederation of States where a rule was applied to the unanimity in the decisional process. Only after the introduction of the QMV, due to the Single European Act, has the EC reached the features of a federal structure.

⁹³ For these conclusions see again CERP, cited, p. 35.

⁹⁴ See in this sense: Treaty of Rome, article 38; Single European Act, article 12; Maastricht, article 30; Treaty of Amsterdam, article 24; Treaty of Nice, article 46; European Constitution, article 63.

⁹⁵ EUROPEAN COMMISSION, *Supplementary contribution of the Commission to the Intergovernmental Conference on institutional reforms. Qualified majority voting for Single Market aspects in the taxation and social security fields*, COM(2000) 114 def. of 14 march 2000.

remove the obstacles that inhibit the exercise of the four fundamental freedoms of the Treaty (freedom of movement of goods, persons, services and capital).

To support its proposal, the Commission explained that there would be an increasing need for an improved co-ordination of fiscal and structural policies in the European Union. This was due to the enlargement (up to 28 Member States), that doubles the number of players in the single market. In addition, there is deep diversity between the national economies and legal systems of the single Member States (especially those who joined the Community with the enlargement), that will increase the diversity in the single market. In the Commission's opinion, the European Union can only cope with this challenge by enhancing the efficiency of its decision-making process.

The proposal was rejected by the Intergovernmental Conference on institutional reforms⁹⁶. The decision was preceded by the 70th report of the European Scrutiny Committee of 15 May 2000. It included articles 93 and 94 of the ECT in the list of the 66 subjects where unanimity is requested. In addition, the Nice Treaty of December 2000 affirmed that it is necessary that the unanimity rule be maintained in the same 66 subjects.

However, before the approval of the new Constitutional Treaty, some Member States have again asked for an extension of the QMV in tax matters⁹⁷. They expressed their disappointment because the proposal for the extension was not approved, remarking that in an enlarged European Union, asking for unanimity would paralyze decision-making. A minority of Member States believes it is necessary to maintain the unanimity rule in order to ensure harmony in decisions concerning such delicate subjects. However, many others, following the same line as the Commission, consider mediation to extend the QMV except when there is a link between fiscal matters and internal market needs.

Between 2003 and 2004 the Intergovernmental Conference, answering to a parliamentary survey, carried out a consultation on this subject. The opinions that have been collected are very different: some delegations continue to ask for the extension of CMV on some specific tax issues connected with the internal market; others want the extension for all the tax issues; the Commission asks for it in precise ambits only, or in other words for the fight against fiscal evasion and elusion, and the measures on the tax base of the companies, excluding the tax rate.

However, the White Paper published by the Intergovernmental Conference in September 2003 insists that the unanimity be requested in "all the areas of vital national interest", like defence and taxation. The same conclusion can be found in the document "Treaty establishing a Constitution for Europe", where the articles of the European Constitution are listed that still state the unanimity rule. These articles include articles 93 and 94⁹⁸.

The Constitutional Treaty has preserved the unanimity rules in all matters of tax policy, except when it comes to administrative issues having to do with the prevention of tax fraud. In particular, article III-63 states that, "where the Council of Min-

⁹⁶ See documents no. 4770/00 e no. 4808/00 of November 2000 and no. 4815/00 of December of the same year.

⁹⁷ See documents Conv 162/02, CIG 38/03 and SN 2702/03.

⁹⁸ See document CIG 86/04.

isters, acting unanimously, on a proposal of the Commission, find that measures on company taxation related to administrative co-operation or combating tax fraud and tax evasion, it shall adopt, by a qualified majority, a European law or framework law laying down these measures, provided that they are necessary for the functioning of the internal market and to avoid distortion of competition”.

This rule, that is in line with the Commission’s proposal, has a much narrower reach. First of all, it is limited to the proceeding narrow aspects and it is not involved in the substantial aspects of taxation. Also these aspects imply obstacles to the exercise of the four fundamental freedoms. Secondly, with specific regard to the decision-making procedures, it realizes a thin compromise between the unanimity and the qualified majority, being strongly oriented to the former much more than the latter. In fact, the decision to adopt “a European law or a framework law” by a qualified majority could only be the consequence of a unanimous decision of the Council.

The Italian literature has expressed different opinions about the wording used in article III-63 of the European Constitution. Someone has supported the official position, remarking that the power of the Council to decide unanimously which subject could be approved with the QMV must be considered an opening towards a new path in the decision-making rules⁹⁹. Other authors have expressed their criticism under different points of view. They have noticed that the preservation of the unanimity rule in all matters of tax policy (except when it comes to administrative issues having to do with combating tax fraud) “goes too far in retaining veto rights, and decisions under majority rule would have been preferable at least in achieving a common and standardized definition of tax base”¹⁰⁰.

Often before the approval by the Convention of the European Constitutional Treaty, an authoritative position has noted that at the origins of the European Community there was no federalist conception, but there was a need for a new political balance among the National States of Europe after World War II¹⁰¹. As a natural consequence of this situation, the Member States have chosen an order that, at least initially, had an exclusively cooperative base, in which the majority rule has been seen as a *vulnus* of the system for the total absence of a real democratic base requiring the European peoples’ consent¹⁰².

In our opinion, apart from the provision of article III-63, the unanimity rule also preserves its effectiveness in the European Constitutional Treaty (that has never come

⁹⁹ CASSESE, *Law as instrument of integration. New balance of powers and legitimacy of the European Union*, paper from the Conference on *The outcomes of the European Convention: economic, legal, and political perspectives*, Milano, 7 July 2003, page 5 of the draft.

¹⁰⁰ In this sense see G. TABELLINI, *Will it last? An economic perspective on the European Constitutional Treaty*, paper from the Conference on *The outcomes of the European Convention: economic, legal, and political perspectives*, Milano, 7 July 2003, in *EuropEos*, 2003, no. 33, par. 3.2, page 7 of the draft). From another perspective, it has been pointed out that the QMV could increase the power of the Commission due to the so-called “first mover advantage”, raising from the fact that is the same Commission to propose the EC legislation (This opinion has been expressed by PEDONE, *Tax harmonization policy ...*, cited, p. 154.

¹⁰¹ AMATO, *Effetti perversi del federalismo europeo*, in G. DA EMPOLI – M. MUNGARI, *Un’Europa possibile*, Roma, 1995, p. 87 ff.

¹⁰² For this opinion see again AMATO, *Effetti perversi del federalismo europeo*, cited, p. 92, where the Author emphasises that an European people didn’t exist yet and that the majority rule has its base only in the agreement between the interests of the stronger National Member States.

into force). The consequences of this situation are apparent daily. A concrete example can be found in the long path of the “Monti Package” approved in December 1997 and, particularly, of the Savings Directive no. 2003/48/EC, approved in June 2003 after six years from its first proposal and after exhausting discussions on the different draft versions, caused only by the resistance of a few Member States. In this situation, the “negative integration” of the ECJ’s case law is the only alternative to the bad functioning of the internal market due to a paralysis in the unanimity decision-making process¹⁰³.

For the purposes of this report, it is important to note that the wording used in the definition of some public levies is often influenced by the unanimity rule imposed for decisions in tax matters by articles 93, 94 and 175 of the Treaty. In fact, a public levy could also be named as a due or a fee if it has a fiscal nature from a substantial point of view. The legal basis of the new rule could be found in a non-fiscal subject, where unanimity is not required. In this way the Council could succeed in adopting a Directive with the qualified majority vote, eluding the unanimity rule.

c. *The concept of tax in VAT Directives*

The Sixth VAT Directive indicates a specific concept of tax in two different situations at least: (a) the first one is considered in article 33(1), where the application of “taxes, duties or charges which cannot be characterized as turnover taxes” is admitted; and (b) the second in article 4(5), where there are excluded from the field of application of VAT “dues, fees, contributions or payments” when collected by a Public Authority.

c.1) taxes, duties or charges which cannot be characterized as turnover taxes:

Article 93 of the Treaty imposes full harmonisation of “turnover taxes, excise duties and other forms of indirect taxation”. The Treaty moves from the idea that “such harmonisation is necessary to ensure the establishment and the functioning of the internal market”.

The Directive 17 May 1977, no. 77/388/EEC (Sixth VAT Directive) moves from a particular concept of tax. As stated in the preamble of the Directive, VAT is a turnover tax based on the fundamental characteristic of neutrality. Before that, the Directive 11 April 1967 no. 67/227/EEC (First VAT Directive), in its first preamble stated that the essential objective of the Treaty is the realization of “a common market that implies a healthy competition”. In substance, the common system of value added tax is based on real competition between enterprises “in a single market that offers conditions similar to those offered in a domestic market”¹⁰⁴.

Article 2 of First VAT Directive stated that the common system of the European VAT “consists in applying to goods and services a general consumption tax”. This was confirmed several times by the Court.¹⁰⁵ On these bases, VAT must be considered an indirect tax subject to harmonisation by the provisions of article 93 of the EC Treaty.

¹⁰³ FANTOZZI, *Non discriminazione e non restrizione: la “negative integration” ...*, cited, p. 15.

¹⁰⁴ ECJ judgment 25 October 1977, C-26/76, *Metro*; 3 March 1988, C-252/86, *Bergandi*.

¹⁰⁵ For all, see ECJ, judgment 1 April 1982, C-89/81, *Hong Kong Trade*.

In Italian literature the nature of VAT as a consumption tax has not been completely admitted. In this regard, it must be noted that article 1 of presidential decree 26 October 1972 no. 633 that introduced VAT in Italy does not expressly state its taxable fact¹⁰⁶. The absence of such provision (of great importance in the Italian fiscal system), provides the chance to analyse the legal nature of VAT according to the ability to pay principle¹⁰⁷.

On this line, different solutions were proposed. Some authors, looking at the economic effects of the tax, have noted that it often cannot completely reach the final consumer. This happens when the price is influenced by the market performances and consumers can succeed to reduce the price, in this way removing a part of or the whole tax¹⁰⁸. From another point of view, VAT has been viewed as a tax on the economic activities, according to the fact that entrepreneurs and self-employed persons are subject to the tax, at least in a formal way¹⁰⁹. Someone else also taught that the taxable facts of VAT are the operations described in article 1 of the decree no. 633/72, singularly considered as trading acts¹¹⁰.

Notwithstanding these different positions, the theory that considers VAT a consumption tax is also by now the more accepted in Italy¹¹¹. There still remains the idea that IVA is a tax on the value added on the production, in the light of the statements of the Directives, as interpreted by a consolidated case law of the ECJ that has pointed out the principles considered implicit in this position¹¹².

Neutrality is the essential requirement of a consumption tax. On this base, the amount of the tax must be charged only on the final consumer¹¹³. According to the neutrality principle, article 33(1) of the Sixth Directive states that “Without prejudice to other Community provisions, in particular those laid down in the Community provisions in force relating to the general arrangements for the holding, movement and monitoring of products subject to excise duty, this Directive shall not prevent a Member State from maintaining or introducing taxes on insurance contracts, taxes on betting and gambling, excise duties, stamp duties and, more generally, any taxes, duties or charges which cannot be characterized as turnover taxes, provided however that those taxes, duties or charges do not, in trade between Member States, give rise to formalities connected with the crossing of frontiers”.

¹⁰⁶ On this regard see FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in Enc. dir., Vol. XLVI, Milano, 1993, 125, esp. 130.

¹⁰⁷ FILIPPI, cited, 130.

¹⁰⁸ LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in Enc. giur., Vol. XVI, TRECCANI, Roma, 1989, 3.

¹⁰⁹ FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'IVA*, in Dir. prat. trib., 1972, I, 725.

¹¹⁰ This was the opinion of BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in RDE, 1978, I, 420, followed by LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, cited, 5.

¹¹¹ GIORGI, *Detrazione e soggettività passive nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, p. 32-35. In Italy there were Authors as well who immediately joined in the theory of the consumption tax. See in this sense: BERLIRI *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, 214; GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, 17.

¹¹² For a recent analysis where VAT is considered a consumption tax and this solution is put into the context of the Community law see COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale ...*, cited, p. 943 and ff. (the VAT as a Community consumption tax), p. 287 ff. (general principles of VAT in the case law of the ECJ).

¹¹³ ECJ judgments 6 April 1995, C-4/94, *BPL Group*; 4 February 1988, C-391/85, *Commission vs. Belgian Kingdom*; 18 December 1997, C-384/95, *Landboden-Agrardiensten*; Joined Cases C-338/97, C-344/97 and C-390/97 *Pelzl and Others*.

The evident aim on the prohibition of introducing every kind of national tax, duty or charge similar to VAT provided in article 33(1) is to ensure the correct functioning of the common market according to the principle of neutrality and to the nature of the consumption tax of VAT¹¹⁴. On the base of this provision it is not important to define the concept of “tax” but the concept of “turnover tax” which, of course, is understood in a narrower sense by the ECJ¹¹⁵.

From another point of view, the ECJ gives a wide interpretation of the concept of “turnover tax” mentioned in article 33(1). Indeed, according to article 33(1) Member States cannot maintain or introduce taxes, duties and charges that “exhibit the essential characteristics of VAT”, even if they are not identical to VAT in all points¹¹⁶.

In the past years, notwithstanding certain differences of wording, the Court’s case law has found the following four “essential characteristics” of VAT, in the presence of which the considered tax has to be defined as a turnover tax forbidden by article 33(1)¹¹⁷:

general application by the taxable persons to all the transactions made regarding goods or services;

proportionality to the price charged by the taxable person in return for the goods and services which he has supplied, whatever the number of transactions carried on;

charge at each stage of the production and distribution process, including that of retail sale, irrespective of the number of transactions which have previously taken place; and

application exactly on the added value of goods or services: the amounts paid during the preceding stages of the process are deducted from the tax payable by a taxable person, with the result that the tax applies, at any given stage, only to the value added at that stage and the final burden of the tax rests ultimately on the consumer.

The Court has decided in this regard that taxes, duties and charges must be regarded as being imposed on the movement of goods and services in a way comparable to VAT if they exhibit the said essential characteristics of VAT, “even if they are not identical to it in every way”¹¹⁸.

In its more recent judgments on this topic, the Court has stated that, in addition to the said characteristics, to be considered as a turnover tax, “the tax considered must be transferable to the consumer”¹¹⁹. With this specification, the ECJ pointed out that,

¹¹⁴ In this regard see clearly *FARMER - LYAL*, EC tax law, Oxford, 1994, 134; *COMELLI, IVA comunitaria e IVA nazionale ...*, cited, p. 943 ff.

¹¹⁵ ECJ judgment 26 June 1997, joint cases C-370/90, C-371/95 and C-372/95, *Careda*; in the same direction, see also ECJ judgment 29 April 2004, *GIL Insurance* C-308/01.

¹¹⁶ ECJ Opinion of the Advocate General, *Banca Popolare di Cremona*, C-475-03, pending case; see also ECJ judgements: 31 March 1992, *Dansk Denkvit*, C-200/90; 9 March 2000, *EKW*, C-437/97.

¹¹⁷ The first judgement in this field was given on 27 November 1985, C-295/84, *Wilmot*. In addition, see the already cited judgements *GIL Insurance* and *EKW*; see also: 1 April 1982, C-89/81, *Hong Kong Trade*; 3 March 1988, C-252/86, *Bergandi*; 4 December 1990, C-186/89, *Van Tiem*; 17 September 1997, C-130/96, *Solisnor Estaleiros Navais SA*; 17 September 1997, C-347/95, *UCAR*.

¹¹⁸ See in this sense ECJ judgment 31 March 1992, case C-200/90, *Dansk Denkvit and Poulsen Trading*, paragraphs 11 and 14, and Case C-308/01, *GIL Insurance and Others*, cited, paragraph 32). Article 33 of the Sixth Directive does not, however, preclude the maintenance or introduction of a tax “which does not display one of the essential characteristics of VAT” (ECJ, 17 September 1997, C-130/96 *Solisnor-Estaleiros Navais*, paragraphs 19 and 20, and Case *GIL Insurance and Others*, cited above, paragraph 34.

¹¹⁹ ECJ, judgement 26 June 1997, *Careda*, joint cases C-370/90, C-371/95 and C-372/95.

to be in contravention of article 33(1) of the Sixth Directive, a national tax, duty or charge must be construed as a consumption tax. In the same way, the Court¹²⁰ has also stated that “it is not needed that its transfer to the consumer results from an invoice or other equivalent document”. This statement conforms to other decisions of the Court, which explained that Member States cannot subordinate the refund of a tax to a taxpayer’s evidence that the tax has not been charged on other subjects¹²¹. Moreover, the Court has clearly stated in several decisions¹²² that article 33(1) gives the taxpayers the right to ask the national Courts for its full and immediate application.

An interesting test of the extent of article 33(1) is provided in the recent judgement of the Court that concerns the case of the Italian IRAP¹²³. In this decision the Court stated that article 33 of the Sixth Directive does not preclude the maintenance of a charge to tax with the characteristics of the IRAP. Synthetically, the ECJ has found reason for this statement in the fact that (a) IRAP is different from VAT because it is not proportioned to the price of the goods and services.¹²⁴ Unlike VAT, it is not structured to ensure that the cost of the tax would be charged to the consumer¹²⁵.

To resolve the question whether article 33 of the Sixth Directive must be interpreted to mean that it does not preclude the maintenance of a charge to tax with the characteristics of the Italian IRAP, the Court pointed out an important specification with respect to the preceding case law. In the judgement on Case C-475/03 regarding the fourth essential characteristic of VAT, the Court stated that differences in the calculation method for the tax deduction already paid cannot exclude a tax from the prohibition in article 33 of the Sixth Directive if such differences “are really technical in nature” and do not prevent that tax from operating in essentially the same way as VAT. In contrast, a tax levied on production so that it is not certain to be borne by the final consumer, like a tax on consumption such as VAT, is likely to fall outside the scope of Article 33 of the Sixth Directive.

Europe waited a long time for the decision on Case C-475/03, involving substantial financial interests of a large number of Member States¹²⁶. Actually, the opinions delivered by different Advocates General¹²⁷ were different in the way they declared the non-compatibility of IRAP with article 33 of the Sixth VAT Directive. For this reason the result was unexpected¹²⁸. Indeed, the synthetic motivation does not resolve the numerous arguments expressed by both Advocates General in their opinions.

¹²⁰ See again judgement *Careda*, already cited.

¹²¹ ECJ judgements 9 February 1999, C-343/96, *Dilexport* and 9 December 2003, C-129/00, *Commission vs. Italy*.

¹²² ECJ judgments C-200/90, *Dansk Denkavit and Poulsen Trading*, cited; 7 May 1992, C-347/90, *Bozzi*; 16 December 1992, C-208/91, *Beaulande*.

¹²³ ECJ judgment 3 October 2006, C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*.

¹²⁴ ECJ judgment, C-475/03, cited, paragraph 30) and (b).

¹²⁵ ECJ judgment, C-475/03, cited, paragraphs 31 to 35.

¹²⁶ In the proceeding against Italy, not only did France, Hungary, Denmark and Spain (who have in their domestic tax systems taxes less or more similar to IRAP) intervene, but Belgium, Czech Republic, Germany, Ireland, the Netherlands, Austria, Portugal, Finland, Sweden and the United Kingdom also intervened, to inquire concerning the temporal limitation of the effects of the preliminary ruling delivered by the Court.

¹²⁷ Advocate Jacobs on 17 March 2005 and Advocate Stix-Hackl on 14 March 2006.

¹²⁸ See on this regard PERRONE CAPANO, *Una bussola nel labirinto dell'IRAP, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1231, (where a complete bibliography) that expresses his convinced opinion favourable to the non-compatibility of IRAP.

Disregarding the matters related to the compatibility of IRAP with VAT, it is difficult to understand the ECJ's apparent change in its interpretative method, which in this case used a criterion mostly based on the legal form instead of the economic effects of the tax. This impression is due to paragraph 32 of the decision, where the Court recognizes that, according to articles 17 to 20 of the Sixth Directive, VAT taxes only the final consumer and is completely neutral regarding the taxable persons involved in the production and distribution process prior to the stage of final taxation, regardless of the number of transactions involved.

This statement is absolutely correct with reference to VAT¹²⁹, but it does not recognize that the shifting mechanism can lead to the same results also with respect to IRAP. That is why, in the opinion of an Italian authoritative scholar, the decision was strongly motivated by political reasons¹³⁰.

As expressed by Advocate Stix-Hakl¹³¹, the purpose of the prohibition of other turnover taxes is, as stated in many judgments, to prevent the functioning of the common system of VAT to be "jeopardised". It is specified that such a result would ensue from the imposition of taxes, duties or charges levied on the movement of goods and services "in a way comparable to VAT"¹³². The problem is, therefore, to determine the way in which this comparison must be made.

In our opinion, the *Dansk Denkavit* and the *GIL Insurance* Cases teach us that to be in conflict with VAT a tax must have all the characteristics described in the ECJ's case law, though the tax does not need to have the same structure as VAT. As noted by an attentive observer, if the prohibition of article 33(1) would refer only to taxes having a structure identical to VAT "it would be useless and with no sense"¹³³; really, why a Member State which wants to avoid the said prohibition does not introduce a tax having a structure identical to VAT, when it is free to increase the rate of VAT?

According to the provision of article 33(1), any tax "characterised as a turnover tax" is prohibited. VAT and IRAP are both taxes on the added value; the tax base of VAT is the consumption and that of IRAP is the production. In the light of this, both these taxes are applied on the turnover of the same economic activities, but in different aspects.

If this is true (and we cannot doubt that it is so), the structure of IRAP is not identical to the structure of VAT, but its effects are "comparable" with the effects of VAT. So, IRAP does not have a structure identical to the structure of VAT, but, surely, it creates interferences with the functioning of the common system of VAT. In *Banca Popolare di Cremona* the Court chose a quite formalistic interpretation of article 33(1),

¹²⁹ See on this regard ECJ judgments C-317/94 *Elida Gibbs* [1996] ECR I-5339, paragraphs 19, 22 and 23, and C-427/98 *Commission v Germany* [2002] ECR I-8315, paragraph 29.

¹³⁰ See the article of BARISONI - MILANO, *Visco plaude alla sentenza ma per Fantozzi è "politica"*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 October 2006, p. 2, that reports the declarations of Augusto Fantozzi according to which it was "legittimo aspettarsi una pronuncia nel merito che fosse coerente con le conclusioni dei due avvocati generali della Corte lussemburghese che avevano bocciato l'IRAP".

¹³¹ Opinion in Case C-475/03, paragraph 20.

¹³² ECJ judgments: *Wilmot*, paragraph 16; *Bergandi*, paragraph 14; *Wisselink*, paragraphs 17 and 19; *Dansk Denkavit*, paragraph 11; *Bozzi*, paragraph 9; *Beaulande*, paragraph 12; *Careda*, paragraphs 13 and 24; *UCAL*, paragraph 33; *Solismor*, paragraph 13; *EKW*, paragraph 20.

¹³³ Again PERRONE CAPANO, *Una bussola ...*, cited above, especially p. 1239.

analyzing the “essential characteristics” of VAT and deciding that, disregarding its economic effects, IRAP is different from VAT in several ways, enough to leave IRAP out of the application of article 33.

c.2) dues, fees, contributions or payments collected by a Public Authority:

Article 4(5) of the Sixth VAT Directive considers the concept of tax in an indirect way. This article provides that “States, regional and local government authorities and other bodies governed by public law shall not be considered taxable persons in respect of the activities or transactions in which they engage as public authorities, even where they collect dues, fees, contributions or payments in connection with these activities or transactions”.

This provision contains a broad concept of retributive levies: “dues, fees, contributions or payments” connected with the supply of goods or services by a Public Authority. In this sense, the collection of such payments is not subject to VAT when it consists in an operation or in an activity that does not have the characteristics of a business. Therefore, this provision establishes an exclusion from the application of VAT and not an exemption in a technical sense¹³⁴. Moreover, the last part of article 4(5) provides that Member States can also choose to consider, as activities which they engage in as a public authority, the activities or transactions having the characteristics of a business, even though by doing so they would be exempt from VAT under articles 13 and 28 of the Sixth Directive¹³⁵.

According to the criteria by which the exclusion must be assessed, the ECJ adopted a formal reference. In the ECJ’s opinion it is, in fact, “the manner in which the activities are carried out that determines the scope of the treatment of public bodies as non-taxable persons. In so far as that provision makes such treatment of bodies governed by public law conditional upon their acting ‘as public authorities’, it excludes therefore activities engaged in by them as bodies governed not by public law but by private law. Consequently, the only criterion making it possible to distinguish with certainty between those two categories of activity is the legal regime applicable under national law”¹³⁶.

In this approach, what is relevant is the “legal regime applicable” in the Member State to the activity and not the kind of levy that is charged¹³⁷. The reference to the domestic legislation of the Member State is an aid to easily resolve the practical question whether a public subject acts in the exercise of its public functions or as a normal

¹³⁴ On this subject, see SELICATO, *Esclusioni ed esenzioni tributarie nelle nuove forme dell'imposizione immobiliare*, in Riv. dir. trib., 1994, I, p. 379.

¹³⁵ The scope of this opportunity is evident. From a substantive point of view, there is no difference between the regimes of exclusion and exemption; in both cases VAT paid on the purchase of goods and services is not deductible by the public entity. So there is no valid reason, even according to the proportionality principle stated in article 5(2) of the EC Treaty.

¹³⁶ ECJ judgement 15 May 1990, C-4/89, *Comune di Carpaneto Piacentino*, paragraph 10; see also judgement 17 October 1989, Joined Cases 231/87, *Ufficio Distrettuale delle II.DD. di Fiorenzuola d'Arda – Comune di Carpaneto Piacentino*, and 129/88, *Comune di Rivergaro and others – Ufficio Provinciale IVA di Piacenza*.

¹³⁷ In the same sense of the already cited case law see also judgements 11 July 1985, C-107/84; 26 March 1987, C-235/85; 25 July 1991, C-202/90; 12 September 2000, Joined Cases C-276/97, *Commission vs. France*, C-358/97 *Commission vs. Ireland*, C-359/97 *Commission vs. United Kingdom*, C-408/97 *Commission vs. Netherlands*, and C-260/98, *Commission vs. Greece*.

entrepreneur subject to the tax. This concept, of course, could be different in the various Member States, but the ECJ has determined that when a public power is used in the transactions, there is no interference with fair competition. The opinion of the Court in this regard is shared. In fact, the different meanings of the notion of “public power” in the single Member States can form the object of a Directive for the approximation of this specific aspect, but it is not relevant for the harmonization of VAT.

Therefore, the Directive takes into consideration the substance of the transactions realized by the public entities, not considering the name of dues, fees, contributions or payments asked for the supplies or services. The second paragraph of article 4(5) confirms this approach, which states that public entities that act as a public authority are subject to tax where treatment as a non-taxable person “would lead to significant distortions of competition”. The Court stated that paragraph 2 of article 4(5) provides an exception to this rule for those cases where the exclusion would assume the nature of a favour for the public entities that could offer their services to the consumer at prices lower than those applied by private undertakings¹³⁸.

The ECJ has also clarified that to exclude an activity from application of VAT two concurrent conditions must be met. First, the activity must be carried out by a public entity. Second, the public entity must act as a public authority. According to this principle, the Court stated that the activities carried out by a private subject by appointment of the public authority must remain subject to the tax¹³⁹. In this case, the activity is carried out for a public purpose, but the private person charged to carry it out is already subject to VAT.

The ECJ provided a unitary interpretation of these two parts of the rule, clarifying that it must be interpreted in light of the neutrality principle¹⁴⁰. In fact, this essential characteristic of VAT (realized by means of the right to deduct the tax) must be recognised only by the subject that carries out an independent economic activity; the principle of neutrality cannot be applied to the final consumer. That, as has already been stated, must support the charge of the tax.

For this reason, the activity is subject to VAT when the payment is due for a supply or a service rendered for a fee. To the contrary, when the transaction is realized by a public authority that is acting under the public law, the Directive presumes that the transaction has been realized outside the application of the VAT, irrespective of the name used to define the payment due. According to the Directive, it is important to qualify a payment to a public authority as a tax, focusing not on its formal definition but on the legal framework in which the transaction is realized.

The conclusion that can be taken from the foregoing considerations is that neither article 33(1) nor 4(5) of the Sixth VAT Directive is influenced either by national legal categories or names of taxes and other charges mentioned. The only thing relevant is the economic effect of the payments due.

d. The “tax obstacles” to the free movement of capital in the Directive on capital duties

The free movement of capital is one of the fundamental freedoms guaranteed by the Treaty. On the basis of the Community law, the Member States have adopted

¹³⁸ On this point see again ECJ, judgement 17 October 1989, Joined Cases 231/87 and 129/88.

¹³⁹ ECJ judgement 26 March 1987, C-235/85, *Commission vs. The Netherlands*.

¹⁴⁰ ECJ judgement 17 October 1989, Joined Cases 231/87 and 129/88, cited.

a progressive deregulation of all the legal obstacles to the free circulation of capital inside and outside the EU. See in this regard the Directive 24 June 1988 no. 88/361/EEC, adopted in execution of article 67 TCE, that raised at “obiettivo storico” – so it is defined¹⁴¹ – the suppression of all the restrictions on the free movement of capital within the Member States. See also the successive Maastricht Treaty of 7 February 1992, according to which the movement of capital has been completely free starting on 1 January 1994, which includes the movements from and towards third States article 73B inserted in the EC Treaty by the Maastricht Treaty – now article 58.

Directive 17 July 1969 no. 69/335/EEC was promulgated to make this freedom economically effective. In fact, in the opinion of the Court, the Directive is particularly aimed at achieving harmonisation of the factors involved in the fixing and levying of capital duty in the Community, by means of the elimination of tax obstacles which interfere with the free movement of capital¹⁴².

Article 4(1) of the Directive specifies the transactions that must be subject to capital duty and fixes the amount of the tax; Article 4(2) lists other transactions that may be subject to that duty. Article 10 of the Directive specifies the transactions in respect to which no taxes may be charged apart from capital duty. These include the transactions referred to in Article 4.

In accordance with the final recital in its preamble, the Directive provides at Article 10 that Member States cannot apply to capital contributions “any tax or charge of every form or nature” in addition to the taxes mentioned in the Directive; nevertheless, article 12 provides that they are allowed to apply “duties, transfer duties, duties paid in the form of fees or dues”. So the difference is between “any tax or charge”, prohibited by article 10, and “duties paid in the form of fees or dues”, admitted by article 12.

According to the Court’s opinion, “as regards the duty to which those transactions are subject, it is settled case law that the nature of a tax, duty or charge must be determined by the Court, under Community law, according to the characteristics by which it is levied, irrespective of its classification under national law”¹⁴³. Once more, the Directive uses language that offers the Court the opportunity to adopt an interpretation based on the economic effect of the payment.

In the ECJ case law the idea of “retribution” for a service and coverage of costs is involved in the specific concept of tax utilized by the Directive for the realisation of a harmonised duty on capital contribution in the EC, as stated in article 1 of the Directive.

The ECJ has been involved in the interpretation of this particular concept of tax in several cases regarding the violation of the provisions of the Directive no. 69/335/EEC with reference to some national taxes whose nature of “duties, transfer duties, duties paid in the form of fees or dues” was discussed.

¹⁴¹ ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, cited, 1247.

¹⁴² See ECJ, judgement 27 October 1998, Case C-4/97, *Manifattura italiana nonwoven*, paragraph 3.

¹⁴³ ECJ judgment 13 February 1996, joint cases C-197/94 and C-252/94 *Société Bautiaa vs. Directeur des Services Fiscaux des Landes and Société Française Maritime vs. Directeur des Services Fiscaux du Finistère*, paragraph 39 and ECJ judgments in C-295/84, *Rousseau Wilmot vs. Organic* [1985] ECR 3759 and C-200/90 *Dansk Denkavit and Poulsen Trading vs. Skatteministeriet* [1992] ECR I-2217.

d.1) registration charges on capital contributions:

The Court examined different problems of compatibility of the registration charge with the Directive no. 69/335/EEC. Always present in judgements given on this subject is the need to ensure that Member States do not impose duties on capital contributions that do not comply with the provisions of the Directive.

According to Article 1 of the Directive, Member States shall charge on contributions of capital to capital companies a harmonised duty called a “capital duty”. The Directive gives very strict rules both about the cases where the duty must be applied and about its amount (tax base and tax rate). In this respect, the Court has ruled that national laws that require the payment of any form of taxation on contributions of capital of capital companies must be ruled to comply with the Directive in those cases where the tax rate is higher than the limit provided by the Directive or in others where there is not even an effective capital contribution to tax.

Following this line of decisions, the Court has stated that the Directive no. 69/335/EEC applies to the registration charge, the mortgage registration fee and the Land Register fee due under the Italian law on contributions of immovable property in company capital, since article 10 expressly states that, “apart from capital duty”, Member States shall not charge any taxes with respect to transactions referred to in article 4¹⁴⁴. In this regard the Court also observed that the specific event giving rise to those charges and fees is not the contribution of immovable property to a capital company, nor the fact that they are imposed on all transfers of ownership of immovable property, irrespective of the person who affects the transfer or the form it takes (sale, contribution to a company, donation, inheritance or adjudication)¹⁴⁵.

However, the Court explained that the application of those three charges following a contribution of immovable property to a capital company is equivalent, in terms of its effects, to charging them on the contribution. Consequently, they constitute “indirect taxes with the same characteristics as capital duty” which, according to the final recital in the preamble to the Directive, might frustrate the purpose of the measures provided for therein and which Article 10 accordingly prohibits¹⁴⁶.

But Article 12 of the Directive authorizes Member States, notwithstanding Articles 10 and 11, to charge inter alia “transfer duties, including land registration taxes, on the transfer, to a company, firm, association or legal person operating for profit, of businesses or immovable property situated within their territory” (article 12(1)(b)), provided that such duties and taxes do not exceed those which are applicable to like transactions in the Member State charging them (article 12(2)).

In the opinion of the Court¹⁴⁷, the transfer duties referred to in Article 12(1)(b) of the Directive must be regarded as registration charges levied in connection with certain transactions involving the transfer of businesses or immovable property,

¹⁴⁴ ECJ judgement 11 December 1997, C-42/96, *Società immobiliare SIF*.

¹⁴⁵ ECJ judgment 11 december 1997, C-42/96, *Società immobiliare SIF*, paragraph 30.

¹⁴⁶ ECJ judgment C-42/96, *SIF*, paragraph 31. In this sense see also ECJ, judgement, joined cases C-197/94 and C-252/94, *Société Bautiaa* and *Société Française Maritime*, paragraph 40, where the Court has observed that “Since the registration duty at issue applies to capital contribution transactions falling within the scope of Directive no. 69/335/EEC, it constitutes a capital duty within the meaning of that directive”.

¹⁴⁷ ECJ judgment, C-42/96, *SIF*, paragraph 34-35.

on the basis of general and objective criteria. That provision draws no distinction between the kinds of transfer duties which may be charged by the Member States. It permits Member States, in general terms, to charge — separately from capital duty, but in relation to a contribution to a capital company — duties where the operative event is objectively linked to the transfer of businesses or immovable property.

It follows that Article 12(1)(b) of the Directive permits Member States to levy, by way of duty on the transfer of immovable property, registration charges at a rate higher than the maximum rate of 1% laid down in Article 7(2) of the Directive, subject to the limit laid down in Article 12(2), second sentence¹⁴⁸.

Therefore, it is clear also in this case law of the Court, that the definition of the concept of tax under the EC law depends on the specific aims of the single Directive but must always be deduced on the basis of the common method of the economic analysis of the effects of the tax considered.

d.2) administrative charges on the inscription of companies in the public registers:

In 1993, the Court stated that the Italian administrative charge on the inscription of companies in the public registers settled by law-decree no. 69/89, as converted in law no. 154/89, conflicted with the Directive no. 69/335/EEC¹⁴⁹. In this decision, the Court interpreted the notion of “duties paid by way of fees or dues” as “a charge which is the consideration for a transaction required by law for an object of public interest”. The distinction drawn between taxes prohibited by Article 10 of the Directive and duties paid by way of fees or dues implies that the latter comprise only remuneration, the amount of which is calculated on the basis of the cost of the service rendered. Where the amount payable is wholly unrelated to the cost of the service in question or is calculated, not by reference to the costs of the transaction for which it constitutes the consideration, but to all the operational and capital costs incurred by the department responsible for that transaction, it would have to be regarded as a tax falling exclusively within the prohibition laid down in Article 10 of the Directive¹⁵⁰.

In the same decision, the Court also explained that the payment at issue is not a tax prohibited by article 10 of the Directive when it is calculated solely on the basis of the cost of the formalities in question, and that in the case of the inscription of a company in a public register, it may be difficult to precisely calculate the costs of the transaction [Judgement *Ponente carni*, paragraph 41]. According to the Court’s opinion, in these cases the cost can be fixed at a flat rate and must answer to reasonable criteria, taking into consideration the number and the profession of the responsible personnel, the time that they spend and the single material costs that are necessary to realize the service¹⁵¹.

In a more recent judgment on the same tax, the Court has also ruled that duties paid by way of fees or dues permitted by Article 12(1)(e) of the Directive require that their amounts “may also cover the costs of minor operations carried out free of charge,

¹⁴⁸ ECJ judgment C-42/96, *SIF*, paragraph 36.

¹⁴⁹ ECJ judgement 20 April 1993, joined Cases C-71/91 and C-178/91, *Ponente carni and Cispadana costruzioni*.

¹⁵⁰ ECJ, judgement 26 September 2000, case C-134/99, *IGI – Inverimentos inmobiliarios SA*, paragraph 26.

¹⁵¹ ECJ judgment, *Ponente carni*, paragraph 43].

and must take account of any other charges paid in parallel which are also intended to pay for the same service rendered. In calculating those amounts, a Member State is entitled to take into account all the costs linked with the registration operations, including the share of overhead attributable to them¹⁵².

In the same decision, the Court also stated that a Member State has the option of introducing flat-rate charges and setting their amounts for an indeterminate period, as long as it ensures at regular intervals that those amounts still do not exceed the average cost of the operations concerned¹⁵³. In this regard, the Court ruled that the amount of duties paid by way of fees or dues does not necessarily have to vary in accordance with the costs actually incurred by the authority in effecting each registration and a Member State is entitled to prescribe in advance, on the basis of the projected average registration costs, standard charges for carrying out registration formalities in relation to capital companies¹⁵⁴.

However, charges with no upper limit which increase directly in proportion to the nominal value of the capital raised cannot, by their very nature, amount to duties paid by way of fees or dues within the meaning of the Directive. Even if there may be a link in some cases between the complexity of a registration and the amount of capital raised, the amount of such charges will generally bear no relation to the costs actually incurred by the authority on the registration formalities¹⁵⁵.

Moreover, the case law of the Court has also highlighted that a tax in the form of a charge collected for drawing up a notarially attested act recording a change in a company's name and registered office must be regarded as having the same characteristics as capital duty in so far as it is calculated by reference to the company's share capital. Otherwise, it would be possible for Member States, while refraining from imposing taxes on the raising of capital as such, to tax that capital whenever the company amended its articles of association. That would enable the objective pursued by the Directive to be circumvented¹⁵⁶.

In conclusion, it seems that these decisions of the Court highlights the wide characteristics of the concept of "fee or due" provided by the Directive. Nevertheless, it leaves to the national Courts the evaluation of the concrete amount of the costs in the single cases.

With particular reference to the Italian administrative charge on the inscription of companies in the public registers, it must be emphasized that its relevant amount (strongly increased by the law-decree no. 69/89) was clearly out of proportion with respect to the costs of the services rendered. In addition, it was considerably different for the different kinds of companies, irrespective of the quantity of the said services. Finally, the tax was applied on the same company multiple times, for example. at the moment of the first inscription, on the inscription of each modification, and annually.

¹⁵² ECJ judgment, 10 September 2002, joint cases *Riccardo Prisco* (C-216/99) and *CASER* (C-222/99), paragraph 58.

¹⁵³ ECJ judgment, C-216/99, *Riccardo Prisco*, paragraph 58.

¹⁵⁴ ECJ judgment, C-134/99, *IGI*, paragraph 30, where it is also stated that "there is nothing to prevent those charges from being set for an indefinite period, provided that the Member State checks at regular intervals, for example once a year, that they continue not to exceed the registration costs".

¹⁵⁵ ECJ judgment C-134/99, *IGI*, paragraph 31.

¹⁵⁶ ECJ judgement 29 September 1999, C-56/98, *Modelo SGPS*, paragraph 27.

According to the Court's opinion, these repeated applications of the tax result in a charge, disproportionate to the costs of the service rendered, that represents a tax obstacle to the freedom of circulation of capital. This prohibition stated by article 10 of the Directive is justified by the fact that, "although the taxes in question are not imposed on capital contributions as such, they are nevertheless imposed on account of formalities connected with the company's legal form, in other words on account of the instrument employed for raising capital, so that their continued existence would similarly risk frustrating the aims of the Directive"¹⁵⁷.

d.3) the Italian extraordinary tax on company's net assets as a capital duty:

The Court rejected the requests for declaring non-compatible with the Directive no. 69/335/EEC the extraordinary tax on company's net assets ruled by law-decree no. 394/92, as converted in law no. 461/92¹⁵⁸. The national Courts posed to the ECJ the question whether it is compatible with the Directive at issue to tax over a period of years at the rate of 0.75% per annum that part of the net assets consisting of a company's capital disclosed annually by the balance sheet which has already borne capital duty at the rate of 1%¹⁵⁹. The Court declared the compatibility of such a tax with the Directive, considering that the Italian tax on company capital is neither a capital duty nor a tax having the same characteristics as such a duty.

To reach these conclusions, the Court first of all observed¹⁶⁰ that, if the tax on companies' net assets is unanimously classified as a direct tax, for the aims of Community law, the nature of a tax, duty or charge must be determined by the Court according to the objective characteristics by which it is levied, irrespective of its classification under national law¹⁶¹.

In the light of this premise, the Court observed that a tax on assets such as that at issue is levied annually, at the end of the financial year, on the net assets of companies as set out in their balance sheets¹⁶². For this reason "it does not presuppose any transaction involving the movement of capital or assets and thus does not correspond to any of the taxable transactions mentioned in Article 4 of the Directive, to which Article 10(a) and (b) refers".

Moreover, while it is true that the base of the tax at issue takes into account the amount of capital subscribed, which must or may be subject to capital duty, that capital is only one component of a company's net assets. The tax base consists of the sum of several accounting items, including reserves or funds as well as profits carried over from previous years and losses, both those of the present financial year and those of previous financial years. Thus, such a tax, unlike capital duty on capital-raising trans-

¹⁵⁷ ECJ judgment, C-216/99, *Riccardo Prisco*, paragraph 48.

¹⁵⁸ See ECJ judgement 27 October 1998, C-4/97, *Manifattura italiana Nonwoven*; ECJ order 15 March 2001, joined Cases C-279/99, *Petrolvilla and Bortolotti*, C-293/99, *Energy Services*, C-296/99, *Pavarini Components*, C-330/99, *Hotel Bellavista and others*, C-336/99, *Tumedei*.

¹⁵⁹ ECJ order 15 March 2001, joined C-279/99, *Petrolvilla and Bortolotti*, C-293/99, *Energy Services*, C-296/99, *Pavarini Components*, C-330/99, *Hotel Bellavista and others*, C-336/99, *Tumedei*.

¹⁶⁰ ECJ judgement C-4/97, *Nonwoven*, cited, paragraph 19.

¹⁶¹ In the same sense, see ECJ judgement 13 February 1996, joined Cases C-197/94 and C-252/94 *Bautiaa and Société Française Maritime*, paragraph 39, and the case law there cited.

¹⁶² ECJ judgement C-4/97, *Nonwoven*, cited, paragraph 21.

actions, is levied on the net assets of capital companies. That is to say, it is levied on the total assets and liabilities of those companies, as defined by national legislation. Consequently, the tax at issue does not involve an increase in the rate of capital duty or a fresh levying of such duty¹⁶³.

e. The concept of double taxation in the Directives

The problem of double taxation falls in the interest of the Community due to its potential to create distortions in competition in the internal market¹⁶⁴. On 23 July 1990 three different measures were approved according to this line of reasoning:

- the Directive no. 90/434/EEC (the so-called “Mergers Directive”);
 - the Directive no. 90/435/EEC (the so-called “Parent-subsidiary Directive”);
- and
- the Convention no. 90/436/EEC (the so-called “Arbitration Convention”).

All three measures were intended to remove the most important tax obstacles to fair competition in the single market, among which is the double taxation on company incomes, particularly “withholding taxes on *bona fide* intra-group payment of dividends, interests and royalties”¹⁶⁵.

e.1) the cross-border “withholding taxes”:

According to article 5(1) of the Parent-Subsidiary Directive, “Profits which a subsidiary distributed to its parent company shall, at least where the latter holds a minimum of 25% of the capital of the subsidiary, be exempt from *withholding tax*” (The threshold of 25% will be lowered in the coming years to 10%).

The judgement of the Court on the Case *Epson Europe BV*¹⁶⁶ considers that: “The term *withholding tax* ... is not limited to certain specific types of national taxation. In particular, Article 2(c) of the Directive enumerates, for the purpose of identifying those companies in the Member States which are regarded as falling within the scope of the Directive, the national taxes to which those companies are normally subject, and the Portuguese tax referred to is the ‘*imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas*’, that is to say IRC. However, it cannot be inferred from this that other taxes having the same effect are authorised, particularly since the final part of Article 2 refers expressly to ‘any other tax which may be substituted for any of the above taxes’”¹⁶⁷.

Therefore, the Portuguese Inheritance and Gift Tax (ISD) “is a withholding tax for which the chargeable event is the payment of dividends or of any other income from shares, that the taxable amount is the income from the shares and that the taxable person is the holder of the shares. ISD thus has the same effect as a tax on income. It is immaterial in that respect that it is called *succession and donation tax* and

¹⁶³ ECJ judgement C-4/97, *Nonwoven*, cited, paragraphs 22-23.

¹⁶⁴ In this sense see EUROPEAN COMMISSION, *Orientations on the taxation of companies*, SEC(90)601 of 20 April 1990.

¹⁶⁵ EUROPEAN COMMISSION, *Towards an internal market without tax obstacles*, COM(2001)582 final of 20 April 1990.

¹⁶⁶ ECJ judgement 8 June 2000, case C-375/98, *Epson Europe BV*.

¹⁶⁷ ECJ judgement C-375/98, *Epson Europe BV*, paragraph 22.

that it is levied in parallel with IRC”¹⁶⁸. “Consequently, ISD, in so far as it involves the taxation of dividends distributed by subsidiaries established in Portugal to parent companies in other Member States, falls within the scope of the Directive”¹⁶⁹.

A similar doctrine is stated by the Court in a more recent judgment¹⁷⁰. In the opinion of the Court, “there is a withholding tax, within the meaning of Article 5(1) of Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, where national legislation provides that, in the event of distribution of profits by a subsidiary (a public limited company or equivalent company) to its parent company, in order to determine the taxable profits of the subsidiary its total net profits, including income which has been subject to special taxation entailing extinction of tax liability and non-taxable income, must be reincorporated into the basic taxable amount, when income falling within those two categories would not be taxable on the basis of the national legislation if they remained with the subsidiary and were not distributed to the parent company”¹⁷¹. The Court also observed that a “withholding tax” according to the meaning of the Directive is applied when the chargeable event is the payment of dividends and the amount of the tax is directly related to the size of the distribution.

We must stress that the Court interprets the terms “withholding tax” according to the economic effects of the national tax measure and to the objective of the Directive and does not take into account its form or name. Indeed, the Directive’s main purpose is to remove cross-border tax obstacles, avoiding the international double taxation of dividends within the EC. The premises of the Directive considerably strengthen this interpretation, placing the accent on the need to remove all the tax obstacles on the intra-community groups of companies, regardless of their nature¹⁷². Therefore, the name and the form of taxation are irrelevant if the double taxation prohibited by the Directive is realized. That is surely the reason why the Directive does not contain any formal definition of “withholding tax,” neither from a general point of view nor in reference to the domestic law of the single Member States.

Nevertheless, it must be emphasized that, according to article 7(1) of the Directive, the term withholding tax “doesn’t include any advanced payment of the corporate tax of the member state in which the parent company is resident, made at the

¹⁶⁸ ECJ, judgment C-375/98, *Epson Europe BV*, paragraph 23.

¹⁶⁹ ECJ judgment C-375/98, *Epson Europe BV*, paragraph 25.

¹⁷⁰ ECJ judgement 4 October 2001, case C-294/01, where, according to the consolidated case law of the Court, it is stated that “the nature of a tax, duty or charge must be determined by the Court, under Community law, according to the objective characteristics by which it is levied, irrespective of its classification under national law” (ECJ, case C-294/01 *Athinaiki Zythopoiia AE vs. Elleniko Dimosio*, paragraph 27, that makes reference to the statements in the *Bautiaa* case [The Judgement is published in *Rass. trib.*, 2002, no. 4, p. 1459, with note of ROLLE, *Autonomia del diritto comunitario e nozione di ritenuta alla fonte*, p. 1468 ff.

¹⁷¹ For the same conclusions, see also Judgement of 25 September 2003, case C-58/01, *Océ van der Grinten NV*), and (ECJ, Judgement *Athinaiki Zythopoiia AE vs. Elleniko Dimosio*, paragraph 28.

¹⁷² See, in this sense, the first point of the premises of the Directive, where it is stated that its aim is to create, with particular regard to the grouping together of companies of different Member States, “conditions analogous of those of an internal market” and, within this scope, to remove “restrictions, disadvantages or distortions arising in particular from the tax provisions of the Member States”.

moment of the distribution of profits”¹⁷³. The provision of article 7(1) was directed to exclude from the benefits of the directive the cases where the distribution of dividends raises the obligation to pay in advance the income tax due to the payer of the dividends, like the Advanced Corporate Tax (ACT) that was applied in the United Kingdom and in Ireland. The British ACT was found incompatible with the EC Treaty by the ECJ¹⁷⁴. This provision excludes from the concept of withholding tax every kind of taxation on the income of the parent company and limits the purpose of the Directive solely to juridical double taxation.

The economic approach used by the ECJ in its case law concerning the concept of withholding tax in the Parent-Subsidiary Directive is perfectly understandable if one examines the aim of the Directive, also considering that the Court, in the judgement on the case *Athinaiki Zythopoiia* of 2001 has modified the statements contained in the judgement on the *Case Epson Europe* of 2000. In fact, in the more recent decision, the Court decided a case where, under the Greek legislation, the tax at issue was due by the subsidiary company that had paid the dividends.

Nevertheless, the Court found the Greek tax law incompatible with article 5(1) of the Directive on the basis of the economic effects of the tax, according to the fact that the taxation cannot be treated like an advance payment or prepayment (*pré-compte*) of corporation tax to the Member State of the subsidiary which is made in connection with a distribution of profits to its parent company, within the meaning of Article 7(1) of the Directive¹⁷⁵. That is shown by the fact that the increase in the basic taxable amount generated by the distribution of profits, in accordance with Article 106(2) and (3) of the Greek Income Tax Code, cannot be offset by the subsidiary using negative income from previous tax years, contrary to the fiscal principle enabling losses to be carried forward which is nevertheless laid down in Greek law¹⁷⁶.

In other words, the Court has applied in the field of the direct taxation an interpretive method that has already been utilized in the field of indirect taxation; in the light of these judgments, some reasonable doubts can be raised about the judgement of the Court on the IRAP Case (in this regard see our thoughts about the concept of turnover taxes in the previous paragraph c.1). Consequently, once more in EC law, the aim of the EC provisions should be the touchstone for the correct interpretation of the European concept(s) of tax.

e.2) the concept of double taxation in the Interest-Royalty Directive:

According to article 1(1) of the Directive at issue, “Interest or royalty payments arising in a Member State shall be exempt from any taxes imposed on those payments in that State, whether by deduction at source or by assessment, provided that the beneficial owner of the interest or royalties is a company of another Member State or a permanent establishment situated in another Member State of a company of a Member State”.

¹⁷³ ECJ judgement *Athinaiki Zythopoiia AE vs. Elleniko Dimosio*, paragraph 29.

¹⁷⁴ ECJ judgement 8 March 2001, joined cases C-397/98 and C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd. and Hoechst (UK) Ltd.*

¹⁷⁵ ECJ judgement *Athinaiki Zythopoiia AE vs. Elleniko Dimosio*, paragraph 29.

¹⁷⁶ Again ECJ judgement *Athinaiki Zythopoiia AE vs. Elleniko Dimosio*, paragraph 29. As a consequence of the situation explained in the text, the subsidiary can transfer the economic effect of the tax to the parent company.

According to the identity in the definitions used and in the aims of the Directives, we think that the fundamentals of the case law regarding the Directive on Capital Duties and the Parent-Subsidiary Directive can be applied to article 1 of the Interest-Royalty directive: any public levy charged on the payments of interest or royalties is forbidden (provided that the requirements of the Directive are met). It is irrelevant whether the domestic legislation considers such levy a “tax”, a “charge” or any other kind of fee. The objective of the Directive must prevail.

f. Tax evasion and tax avoidance in the Directives

In the secondary EC Law, the elements necessary to obtain a common definition of “tax evasion and tax avoidance” arise for the first time inside the Directive 19 December 1966 no. 77/799/CEE concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation. (The field of the Directive was extended to the indirect taxes by Directive of 6 December 1979, no. 79/1070/EEC). In this Directive it is clearly pointed out that the scope of mutual assistance between the tax administration of the Member States is to effect a correct assessment of taxes covered by the Directive and not to avoid the double taxation in the EC¹⁷⁷.

In the first recital of this Directive it is stated that “practices of tax evasion and tax avoidance extending across the frontiers of Member States lead to budget losses and violation of the principle of fair taxation and are liable to bring about distortion of capital movements and of conditions of competition”. The above transcribed wording emphasizes that the Community notion of “tax evasion and avoidance” is limited to cross-border practices that are liable to create distortions in competition.

Moreover, article 1 of the Directive no. 77/799/EEC requires that the Member States shall exchange any information regarding “taxes on income and on capital”. It also emphasises that there shall be regarded as the said taxes, irrespective of the manner in which they are levied, “all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the disposal of movable or immovable property, taxes on the amount of wages or salaries paid by enterprises, and taxes on capital appreciation”. With this broad definition (to be considered, in our opinion, as an explanation of the different cases and not as a closed list), the Directive seems to include in its provisions all kinds of taxes that, from an economic point of view, are attributable to the notion of “direct taxes”.

After the Directive no. 77/799/EEC, EC legislation mentioned the notion of tax avoidance and evasion in other cases. In the following lines, some thoughts will be developed with specific regard to the Directive of 23 July 1990, no. 90/434/EEC (the so called “Mergers Directive”) and to the Directive of 3 June 2003, no. 2003/49/EC (the so called “Interest-Royalty Directive”).

¹⁷⁷ In this sense see SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA e imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche incrociate internazionali*, Part I, in *Boll. Trib. Inf.*, 1990, 487; Part II, in *Boll. Trib. Inf.*, 1990, 563; GARCIA PRATS, *Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 1999, n. 2, I, 65 TANZI - ZEE, *Taxation in a borderless world: the role of information exchange*, in *Intertax*, 2000, 58; GRAU RUIZ, *Exchange of information between Spain and other EU Member States*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2003, p. 91.

f.1) tax evasion and tax avoidance in the cross-border restructuring operations:

According to article 11(1.a) of the “Mergers Directive” (as amended by the Directive of 17 February 2005, no. 2005/19/EC), “A Member State may refuse to apply or withdraw the benefit of all or any article of the provisions of Titles II, III and IV where it appears that the merger, division, transfer of assets or exchange of shares: (a) has as its principal objective or as one of its principal objectives tax evasion or tax avoidance; the fact that one of the operations referred to in Article 1 is not carried out for valid commercial reasons such as the restructuring or rationalization of the activities of the companies participating in the operation may constitute a presumption that the operation has tax evasion or tax avoidance as its principal objective or as one of its principal objectives”.

In our opinion, article 11(1.a) of the Directive drafts a very broad concept of tax which is not really very relevant to the aim of the Directive. The significant issues are the interpretation of the terms “evasion” or “avoidance” and the question whether the operation is carried out for “valid commercial reasons”. These involve the principal objective of the Directive.

First, we must clarify what the Directive intends for “tax evasion and avoidance”. It seems that the better solution is to start from the meaning that these terms have in the Directive no. 77/799/CEE concerning mutual assistance. Nevertheless, the Directive on mutual assistance is limited only to a particular group of taxes (the “direct taxes”) while the concept of tax used in the Merger Directive must be completed by the reference to the “valid economic reasons” of the restructuring operation.

In fact, in the light of this particular provision, it is clear that the aim of the general scheme of the Directive “covers different tax advantages”, with no limitations about the nature of the taxes included in the anti-avoidance rule settled in article 11(1.a)¹⁷⁸.

With regard to the concept of “valid economic reasons”, the ECJ has found that the Member States “cannot confine themselves to applying predetermined general criteria but must subject each particular case to a general examination”¹⁷⁹.

As stated in its preamble, the aim of this Directive is to remove the fiscal obstacles in order to realize the neutrality of the cross-border restructuring operations. This implies that, on one hand, the Directive intends to avoid taxation of non-effectively realized appreciations. On the other hand, article 11 of the Directive rules against tax evasion and avoidance. In both cases, the Directive has the aim to realize the neutrality. For this reason, it seems that the concept of tax considered in article 11(1) includes every kind of public levy, not only income taxes.

f.2) tax evasion and tax avoidance in the Interest-Royalty Directive:

According to article 5(2):

“1. This Directive shall not preclude the application of domestic or agreement-based provisions required for the prevention of fraud or abuse.

¹⁷⁸ ECJ judgement, 19 February 1998, C-8/97, *Commission vs. Greece*; Judgement of 15 January 2002, case C-43/00, *Andersen og Jensen ApS*. See on this regard ECJ judgement of 17 July 1997, case C-28/95, *Leur-Bloem*, esp. paragraphs 36 and 38.

¹⁷⁹ ECJ judgement C-28/95, *Leur-Bloem*, esp. paragraph 41]. The court has also pointed out that “in the absence of more detailed Community provisions concerning the application of the presumption mentioned in article 11(1.a), it is for the Member States, observing the principle of proportionality, to determine the provisions needed for the purposes of applying this provision” [ECJ], case C-28/95, *Leur-Bloem*, esp. paragraph 43.

2. Member States may, in the case of transactions for which the principal motive or one of the principal motives is tax evasion, tax avoidance or abuse, withdraw the benefits of this Directive or refuse to apply this Directive”.

Once again the concept of tax is not particularly relevant; at least it is not as relevant as the concepts of “fraud”, “abuse”, “evasion” and “avoidance”.

g. Other charges or fees ruled by EC Directives

The following paragraphs contain brief comments about some measures included in EC Directives that do not have a direct fiscal nature but that involve tax matters from different points of view. Also these measures provide some elements useful to reconstruct the concept of tax at an EC level.

g.1) fees or charges imposed for the authorisations in the telecommunication services:

In a recent judgement, the ECJ deals with a question that was raised in the context of two actions brought by Albacom SpA and Infostrada SpA, holders of licences to operate public telecommunications networks in Italy, against an interministerial decree imposing on enterprises which hold such licences a charge calculated on the basis of a percentage of their turnover¹⁸⁰.

The third recital in the preamble to the Directive no. 97/13/EC of 10 April 1997 on a common framework for general authorizations and individual licences in the field of telecommunications services states that “market entry should be restricted on the basis only of objective, non-discriminatory, proportionate and transparent selection criteria relating to the availability of scarce resources or on the basis of the implementation by national regulatory authorities of objective, non-discriminatory and transparent award procedures”; the twelfth recital in the preamble states that “... any fees or charges imposed on enterprises as part of authorisation procedures must be based on objective, non-discriminatory and transparent criteria”.

Article 6 of Directive no. 97/13/EC, relating to fees and charges for general authorisation procedures, provides that: “without prejudice to financial contributions to the provision of universal service in accordance with the Annex, Member States shall ensure that any fees imposed on enterprises as part of the authorisation procedures seek only to cover the administrative costs incurred in the issue, management, control and enforcement of the applicable general authorisation scheme. Such fees shall be published in an appropriate and sufficiently detailed manner, so as to be readily accessible”.

Concerning individual licenses, article 11 (1) of the Directive in the same sense states that: “Member States shall ensure that any fees imposed on enterprises as part of authorisation procedures seek only to cover the administrative costs incurred in the issue, management, control and enforcement of the applicable individual licences. The fees for an individual licence shall be proportionate to the work involved and be published in an appropriate and sufficiently detailed manner, so as to be readily accessible”. Moreover, article 11 (2) states that: “Notwithstanding paragraph 1, Member

¹⁸⁰ ECJ judgment 18 September 2003, joint cases C- 291/01 and C- 293/01, *Albacom*.

States may, where scarce resources are to be used, allow their national regulatory authorities to impose charges which reflect the need to ensure the optimal use of these resources. Those charges shall be non-discriminatory and take into particular account the need to foster the development of innovative services and competition”.

Nevertheless, the Italian legislator established a charge “calculated as a percentage of turnovers of all telecommunications services provided in the previous year”. The Court stated that “the contested charge does not seek to cover the administrative costs relating to an authorisation procedure or to ensure optimal use of a scarce resource... Moreover, no claim has been made to the effect that the purpose of the contested charge is to finance the provision of universal service”¹⁸¹. In the opinion of the court, “The inevitable conclusion is that a charge such as the contested charge does not come under one of the cases expressly mentioned in Articles 6 and 11 of Directive 97/13”¹⁸².

“The contested charge – so the Court – constitutes a contribution to the investment made by the State in order to liberalise telecommunications and to allow innovative services to develop. Moreover, it applies only for a limited period and complies with the criteria of objectivity, non-discrimination and transparency referred to in the 12th recital in the preamble to the directive”¹⁸³. However, Article 11(1) of Directive 97/13 expressly provides that Member States are to ensure that any fees imposed on enterprises as part of authorisation procedures seek only to cover the administrative costs incurred by the licensing system. “In relation to that general provision set out in Article 11(1), Article 11(2) inserts a reservation limited to the case of scarce resources”¹⁸⁴.

Therefore, “Such a charge considerably increases the fees and charges which Member States are expressly authorised to impose under Directive 97/13 and creates a significant obstacle to the freedom to provide telecommunications services”¹⁸⁵. It follows that, in the opinion of the Court, “such a charge is contrary to the objectives sought by the Community legislature and goes beyond the common framework established by Directive 97/13”¹⁸⁶.

It is easy to note that the cited judgement, apart from the different legal source, follows the same line as the consolidated case law of the Court on the subject of the capital duties. The EC Law seeks to counteract all national measures that enable the Member States to charge, on the undertakings that ask permission to perform an act, a fee or any other kind of payment which hides its true nature of a tax.

g.2) recovery of the costs of water services:

Article 9 (1) of the Directive 2000/60/EC of 23 October 2000, establishing a framework for Community action in the field of water policy, foresees that “Member States shall take account of the principle of *recovery of the costs of water services, inclu-*

¹⁸¹ ECJ judgment, 18 September 2003, joint cases C-291/01 and C-293/01, *Albacom*, paragraph 27.

¹⁸² ECJ judgment, 18 September 2003, joint cases C-291/01 and C-293/01, *Albacom*, paragraph 28.

¹⁸³ ECJ judgment, 18 September 2003, joint cases C-291/01 and C-293/01, *Albacom*, paragraph 32.

¹⁸⁴ ECJ judgment, 18 September 2003, joint cases C-291/01 and C-293/01, *Albacom*, paragraph 33.

¹⁸⁵ ECJ judgment, 18 September 2003, joint cases C-291/01 and C-293/01, *Albacom*, paragraph 40.

¹⁸⁶ ECJ judgment, 18 September 2003, joint cases C-291/01 and C-293/01, *Albacom*, paragraph 41.

ding environmental and resource costs, having regard to the economic analysis conducted according to Annex III, and in accordance in particular with the polluter pays principle”.

The Directive establishes no new tax or charge, but its implementation will compel some member States (like Spain) to increase dramatically the charges on water supply and sewage. In this sense we are close to a Directive on fiscal harmonisation, that would have required unanimity to have been approved. Nevertheless, the Directive passed on the basis of “acting in accordance with the procedure laid down in Article 251 of the Treaty” (co-decision procedure).

Indeed, the provision of article 9(1) could be utilized to fix the external limit of the concept of tax, that is to state what is not a tax according to the EC law.

g.3) payments related to the emission permits:

The ECJ considered that payments between public parties are not State aid because they have no budgetary consequences even if they are imposed by a legal obligation¹⁸⁷. Taking advantage of this judgement, it will be easy for the Commission to argue that they are not “fiscal provisions” and therefore, they do not follow the unanimity rule. Nevertheless, we must not forget that a legal payment between private parties may have the same economic consequences that a tax has when combined with a subvention. Therefore, this “back door” could be used as a loophole to introduce tax-equivalent measures avoiding the unanimity rule (On this aspect see the preceding paragraph b)¹⁸⁸.

That could be the case of the Directive 2003/87/EC of 13 October 2003, which establishes a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community and amends Council Directive 96/61/EC. The economic global effect would be very similar to a tax on greenhouse gas emissions.

Furthermore, according to article 10, “for the three-year period beginning 1 January 2005 Member States shall allocate at least 95 % of the allowances free of charge. For the five-year period beginning 1 January 2008, Member States shall allocate at least 90 % of the allowances free of charge”. We might ask ourselves if the “charges” for the allocation of the allowances should be considered ‘provisions primarily of a fiscal nature’ in the sense of article 175 ETC. Indeed, article 175 provides that the polluter-pays principle can be realized with different economic instruments, also of a fiscal nature¹⁸⁹.

g.4) road pricing (Eurovignette)

The Directive no. 1999/62/EC of 17 June 1999 on the charging of heavy goods vehicles for the use of certain infrastructures sets common rules on “vehicle taxation” (article 3), distance-related tolls and time-based user charges for heavy goods vehi-

¹⁸⁷ ECJ judgement 13 March 2001, C-379/98, *PreussenElektra*.

¹⁸⁸ On this regard see before, paragraph b).

¹⁸⁹ On this subject see HERRERA MOLINA, *El principio “quien contamina paga desde la perspectiva jurídica”*, in CISS – Notitias de la Union Europea, n. 122, mar. 1995, 81; SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell’ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, n. 2-3, p. 257, especially paragraph 3.c.

cles. The Directive was approved through the co-decision procedure (art. 251 of the ECT). Therefore, it was not treated as a “fiscal provision”.

The paradox is that the original Directive (93/89/EEC of 25 October 1993) was approved by the Council through the unanimity rule (articles 75 and 99 of the EC Treaty) and was annulled by the Court because the Proposal had been amended without consulting the Parliament for a second time: “Proper consultation of the Parliament in the cases provided for by the Treaty constitutes one of the means enabling it to play an effective role in the legislative process of the Community¹⁹⁰; to accept the Council’s argument would result in seriously undermining that essential participation in the maintenance of the institutional balance intended by the Treaty and would amount to disregarding the influence that due consultation of the Parliament can have on adoption of the measure in question”¹⁹¹.

The Directive fixes a minimum level of taxation for each category of vehicles and maximum annual rates and structural rules for user charges if Member States opt for levying such charges.

The Directives define “toll” as: “payment of a specified amount for a vehicle travelling the distance between two points on the infrastructures referred to in Article 7(2). The amount shall be based on the distance travelled and the type of the vehicle”. In contrast, a “user charge” means a payment of a specified amount conferring the right for a vehicle to use for a given period the infrastructures referred to in Article 7(2)” (article 2 b-c).

The proposal of a new Directive amending Directive 1999/62/EC on the charging of heavy goods vehicles for the use of certain infrastructures intends to implement a broad system of road charges in order to finance transportation infrastructures and to protect the environment. This proposal intends to “offset the financial burden involved as a result of introducing an infrastructure charging system. “The proposed directive would allow Member States to compensate for the introduction of tolls and/or user charges by reducing the annual vehicle tax”. The Commission intends to pass it according to the procedure of Article 251 of the Treaty (avoiding the unanimity rule).

6. Executive summary and practical consequences

The concept (or rather concepts) of tax in EC law is functional and varies according to the law in question.

In some EC Member States, the concept of tax (or even the broader concept of levy) is related to the ability to pay principle. There is no such principle in either primary or secondary EC legislation; accordingly, it is not part of the EC concept of tax. Nevertheless, Member States cannot apply some aspects of the ability to pay principle only to residents if nonresidents are in a comparable position. In this case they may either extend the ability to pay treatment to nonresidents, or withdraw it from

¹⁹⁰ See, in particular, ECJ judgment, C-316/91, *European Parliament v Council* [1994] ECR I-625, paragraph 17.

¹⁹¹ ECJ judgment, 5 July 1995, *European Parliament v Council*, C-21/94 (26).

resident taxpayers (provided that this would not be unconstitutional from a domestic point of view). We note, however, that the ability to pay principle may be hidden in the equality principle and the prohibition of discrimination on grounds of property in the failed European Constitution.

The concepts of “fiscal provisions” (Article 95.2 ECT) and “provisions primarily of a fiscal nature” (Article 175 ECT) are extremely important in primary EC legislation, because they determine whether or not a harmonising rule must be approved by the unanimity rule.

There is a tendency to avoid the unanimity rule by means of provisions with limited or indirect fiscal relevance, even in cases in which they may have a significant impact on some economic operators (toll or water charges for example). In some cases “fiscal” provisions are concealed through indirect techniques used to finance private parties with public funds (legal mandatory payments between private parties). These techniques have also been successfully applied to avoid the prohibition of State aid (which is otherwise very broad and covers all kinds of tax incentives among other types of public subsidies).

The terms taxes, charges, and duties are used in secondary legislation with various different meanings and cannot, therefore, be used as a model on which to base general domestic tax concepts. A distinction is drawn between “contributive” taxes and “retributive” charges, which makes both categories compatible without causing double taxation, but this distinction is not always clear. For instance, where scarce resources are to be used, Member States may allow their national regulatory authorities to impose charges which reflect the *need to ensure the optimal use of these resources*. In other words, in the presence of a non-fiscal objective (like environmental protection), the distinction between taxes and charges fades.

Il concetto di tributo nel diritto comunitario*

Pedro M. Herrera Molina** - Gerard T.K. Meussen*** - Pietro Selicato****

La relazione contiene anche idee e commenti (alcuni citati testualmente) dei seguenti membri dell'EATLP (European Association of Tax Law Professors):

John Avery Jones (London School of Economics, Regno Unito)

William B. Barker (Penn State Dickinson School of Law, USA)

Lorenzo del Federico (Università di Chieti-Pescara, Italia)

Ramón Falcón (Università Complutense di Madrid, Spagna)

Amparo Grau (Università Complutense di Madrid, Spagna)

Sigrid Hemels (Università di Leiden, Paesi Bassi)

Adolfo Martín Jiménez (Università di Cadice, Spagna)

Bruno Peeters (Università di Anversa, Belgio)

Jesús Rodríguez Márquez (Università di Vigo, Spagna)

Claudio Sacchetto (Università di Torino, Italia)

John Snape (Università di Warwick, Regno Unito)

Claudia Soares (Università Cattolica Portoghese, Portogallo)

SOMMARIO

1. Premesse metodologiche

2. L'impatto restrittivo dei principi di diritto comunitario sulla sovranità fiscale e il concetto di tributo negli Stati membri dell'Unione Europea

a. Le norme generali della Comunità Europea in materia di imposizione tributaria potrebbero essere utilizzate come linee guida per un concetto comune di tributo per tutti gli Stati membri?

b. Il principio di capacità contributiva contenuto nel Trattato CE e nella fallita Costituzione Europea: trovare un equilibrio tra l'imposizione del tributo e le libertà economiche (con particolare attenzione alla giurisprudenza della Corte di giustizia europea in materia fiscale)

* Il presente saggio è la versione finale della relazione redatta in inglese dagli Autori e presentata alla Conferenza Annuale dell'EATLP (European Association of Tax Law Professors), tenutasi a Caserta nei giorni 26-28 maggio 2005. Il saggio è pubblicato su cortese autorizzazione della casa editrice Kluwer Law International, che è in procinto di pubblicare gli atti della Conferenza. La traduzione in italiano è stata curata da Claudia Calogero e riveduta da Pietro Selicato.

** Professore di diritto tributario nell'Università Complutense di Madrid, Spagna. Consulente di ricerca presso l'Istituto di Studi Fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze spagnolo. Coordinatore del sottogruppo e autore di "1. Premesse metodologiche", "2. L'impatto restrittivo dei principi di diritto comunitario sulla sovranità fiscale e il concetto di tributo negli Stati membri dell'Unione Europea", "3. Il concetto di tributo nel Trattato CE e nella fallita Costituzione Europea (1): disposizioni fiscali e tributarie" e "6. Sintesi e conseguenze pratiche".

*** Professore di diritto tributario nell'Università Radboud Nijmegen, Paesi Bassi. Autore di "4. Il concetto di tributo nel Trattato CE e nella fallita Costituzione europea (2): aiuti di Stato".

**** Professore di diritto tributario nell'Università di Roma "La Sapienza", Italia. Autore di "5. Il concetto di tributo nelle direttive comunitarie".

3. Il concetto di tributo nel Trattato CE e nella fallita Costituzione Europea (1): disposizioni fiscali e tributarie

- a. Regole comuni in materia di competizione e liberalizzazione dei pubblici servizi: impatto sulle modalità di finanziamento dei servizi pubblici
- b. Disposizioni fiscali (Articolo 95, paragrafo 2 TCE) e “disposizioni aventi principalmente natura fiscale” (Articolo 175 TCE), con particolare riferimento ad alcune “tasse, diritti o canoni” istituiti dagli Stati membri
- c. “Imposizioni interne” (Articolo 90 TCE) e “tasse di effetto equivalente ai dazi doganali” (Articolo 25 TCE)
- d. L’eliminazione della doppia imposizione fiscale all’interno della Comunità, (Articolo 293 TCE)
- e. Fiscalità “verde” e principio “chi inquina paga”

4. Il concetto di tributo nel Trattato CE e nella fallita Costituzione Europea: (2) aiuti di Stato

- a. Introduzione
- b. Il concetto di vantaggio fiscale
- c. L’utilizzazione di risorse statali
- d. Imposizione e aiuti di Stato
- e. Il concetto di tributo in relazione agli aiuti di Stato

5. Il concetto di tributo nelle direttive comunitarie

- a. Approccio generale: il metodo interpretativo utilizzato dalla Corte di giustizia europea
- b. Gli effetti della regola dell’unanimità sul concetto comunitario di tributo
- c. Il concetto di tributo nelle direttive in materia di IVA
 - c.1) imposte, diritti e tasse che non hanno il carattere di imposta sulla cifra d’affari
 - c.2) diritti, canoni, contributi o retribuzioni riscossi da pubbliche autorità
- d. Gli “ostacoli fiscali” alla libera circolazione dei capitali nella Direttiva concernente le imposte sulla raccolta di capitali
 - d.1) le imposte di registro sui conferimenti di capitale
 - d.2) le tasse di concessione governativa sull’iscrizione delle società
 - d.3) l’imposta italiana straordinaria sul patrimonio netto delle imprese come imposta sui conferimenti
- e. Il concetto di doppia imposizione
 - e.1) le “ritenute alla fonte” sui pagamenti transfrontalieri
 - e.2) il concetto di doppia imposizione nella Direttiva interessi e canoni
- f. Evasione ed elusione fiscale
 - f.1) evasione ed elusione fiscale nelle ristrutturazioni transfrontaliere
 - f.2) evasione ed elusione fiscale nella Direttiva interessi e canoni
- g. Altri oneri o diritti disciplinati dalle direttive comunitarie
 - g.1) diritti e oneri per le procedure di autorizzazione nei servizi di telecomunicazione
 - g.2) recupero dei costi dei servizi idrici
 - g.3) contributi dovuti per il rilascio dei permessi di emissione
 - g.4) pedaggi stradali (Eurovignette)

6. Sintesi e conseguenze pratiche

1. Premesse metodologiche

Dal punto di vista storico, il concetto di tributo nel diritto comunitario trae origine dal concetto di tributo adottato tradizionalmente dai sistemi giuridici dei singoli Stati membri, specialmente degli Stati membri firmatari del Trattato di Roma. Nonostante, il concetto si è conformato agli obiettivi comunitari.

Esistono almeno due principali scuole di pensiero sul concetto di tributo adottato negli Stati membri dell'Unione Europea. In alcuni Paesi, esiste una tradizione formale che distingue chiaramente tra imposte, tasse e "contributi speciali". Queste sono le tre sotto-categorie del concetto principale di "prelievo fiscale" (*Abgabe, tributo, tribute*). In altri Paesi, il concetto centrale è costituito dall'"imposta", mentre tasse e altre imposizioni sono considerate delle nozioni minori. In alcuni casi, la differenza tra imposte e tasse non è chiara, in altri esiste una progressione storica dalle tasse alle imposte (come i dazi doganali) o dalle imposte alle tasse (come le tasse pubblicitarie in Spagna).

Ad esempio, "secondo l'antica posizione inglese, non è una legge a istituire le tasse, il che naturalmente lascia aperta la possibilità che esse siano in qualche modo diverse dalle imposte (per le quali è obbligatoria un'autorizzazione di legge ai sensi del *Bill of Rights* del 1688). Al fine di evitare discussioni tecniche di questo tipo, la normativa del Regno Unito del 2002, che consente la creazione di una tassa nazionale sul traffico pesante (*Lorry Road User Charge -LRUC*), ha classificato detto pedaggio come 'imposta' (si veda Legge Finanziaria del 2002, sezione 137(1))¹.

Il concetto comunitario di tributo non è immune da questa problematica, è tuttavia indipendente dal concetto di imposta nei sistemi giuridici dei singoli Stati membri. Il concetto comunitario non deriva da discussioni accademiche o da uno sforzo di codificazione e sistematizzazione della precedente normativa, ma mira a rispondere a problemi reali, ossia la distribuzione delle potestà impositive tra Stati membri e le istituzioni europee.

I concetti nazionali di tributo possono servire a illuminare il concetto comunitario; tuttavia, non lo determinano. Le due questioni metodologiche che dovrebbero condurci a una corretta interpretazione del concetto europeo di tributo sono:

- a quale scopo serve e
- qual è il punto di vista della Corte di giustizia delle Comunità Europee (CGCE)?

Inoltre, non esiste un concetto inequivocabile di "tributo" nell'ambito del diritto comunitario. Piuttosto, si parla di un concetto di "disposizioni fiscali" e di un concetto di "imposte, tasse e dazi" con scopi e obiettivi differenti. In teoria, dovrebbero essere i concetti stabiliti nella legislazione primaria a prevalere. Tuttavia, una direttiva comunitaria può inserire al suo interno il termine "imposta", al fine di risolvere una questione non prevista dal Trattato CE, utilizzando così la parola in un senso differente, senza contraddire il Trattato.

Un concetto importante comune sia alla legislazione primaria che derivata consiste nel ritenere che: "i confini del concetto di tributo variano a seconda della nor-

¹ Commento di J. SNAPE.

mativa in questione. Di conseguenza, il concetto comunitario di tributo è funzionale: l'interpretazione della CGCE del concetto di tributo dipende dagli obiettivi che la legislazione primaria e secondaria intendono raggiungere. La funzione di tale concetto nell'ambito del diritto comunitario, quindi, è completamente differente dalla funzione che riveste nell'ambito del diritto nazionale. Il concetto di tributo è essenzialmente uno strumento che la CGCE utilizza in vista di due obiettivi: assicurare che il diritto comunitario sia applicato in modo uniforme e rinforzare la sua efficacia. La principale conseguenza è che i *contributi* [prelievi] che non possono essere considerati imposte in senso proprio possono, invece, esserlo nell'ambito del diritto comunitario (si veda, ad esempio, la sentenza *Modelo SGPS, C-56/98*)².

2. L'impatto restrittivo dei principi di diritto comunitario sulla sovranità fiscale e il concetto di tributo negli Stati membri dell'Unione Europea

a. Le norme generali della Comunità Europea in materia di imposizione tributaria potrebbero essere utilizzate come linee guida per un concetto comune di tributo per tutti gli Stati membri?

Può il concetto comunitario di tributo essere utilizzato come un modello sul quale basare un concetto comune di tributo per tutti gli Stati membri? In alternativa, occorre obbligare gli Stati membri a utilizzare il concetto comunitario generale di tributo nell'elaborazione dei propri tributi?

La risposta migliore a questa domanda è “no, ma...”. In primo luogo, non esiste un concetto generale di tributo nel diritto comunitario (come invece esiste in qualche normativa nazionale); in secondo luogo, sebbene gli Stati membri siano vincolati alle disposizioni delle direttive comunitarie, essi non sono obbligati ad “adattare” le loro espressioni giuridiche al concetto di tributo contemplato nelle direttive, purché rispettino i principi del diritto comunitario.

Ad esempio, “oltre all'imposta sui conferimenti, gli Stati membri non applicano, per quanto concerne le società, associazioni o persone giuridiche che perseguono scopi di lucro nessuna altra *imposizione*” rispetto alle transazioni, ai conferimenti e alle formalità di cui all'articolo 10 della Direttiva 69/355/CEE; possono tuttavia applicare “diritti di carattere remunerativo” (Articolo 12, paragrafo 1, lettera (e)). Ciò non significa che gli Stati membri debbano applicare il concetto generale di tributo contemplato nella Direttiva (nel senso di diritti che non hanno carattere remunerativo), ma semplicemente che nessuna altra imposizione, oltre a quelli che sono considerati “diritti di carattere remunerativo” ai sensi del diritto comunitario, può essere applicata alle operazioni menzionate.

Questa particolare disposizione comprende un concetto implicito di imposte e tasse (“diritti di carattere remunerativo”). La CGCE ha sviluppato questo concetto, il quale potrebbe essere seguito per stabilire una norma generale che definisca le imposte e le tasse nel singolo Stato membro. Ciò nonostante, non si rileva alcun particolare

² Commento di A. MARTÍN JIMÉNEZ.

vantaggio nell'adozione di questo approccio. Il punto cruciale è che le operazioni previste non sono soggette ad altra imposizione nell'ambito del significato attribuito dalla Direttiva, così come interpretato dalla CGCE.

Inoltre, né il concetto di tributo previsto nel Trattato CE, né il concetto di "disposizione fiscale" è inteso a influenzare la normativa nazionale; è piuttosto inteso a determinare quando le istituzioni europee debbano applicare la regola dell'unanimità ai fini dell'approvazione di determinate direttive. Di conseguenza, non sono di grande aiuto per la normativa nazionale del singolo Stato membro.

b. Il principio di capacità contributiva contenuto nel Trattato CE e nella fallita Costituzione Europea: trovare un equilibrio tra l'imposizione del tributo e le libertà economiche (con particolare attenzione alla giurisprudenza della Corte di giustizia europea in materia fiscale)

L'approccio classico del diritto comunitario enuclea una chiara distinzione tra imposte armonizzate e imposte non armonizzate. Nel caso delle imposte armonizzate, la normativa comunitaria può prevalere sulla sovranità dello Stato membro in materia fiscale e interferire con le norme e i principi interni, incluso il principio di capacità contributiva (come nel caso delle norme di esenzione fiscale previste dalla normativa IVA). Al contrario, nel caso delle imposte non armonizzate (in particolare, le imposte sul reddito) gli Stati membri hanno un potere impositivo autonomo e completo³. Tuttavia, quando si arriva alla creazione della norma fiscale, le libertà fondamentali impongono limiti significativi ai legislatori nazionali. In teoria, le libertà economiche stabilite dal Trattato CE non hanno nulla a che fare con il principio di capacità contributiva, ma alcune decisioni della Corte di giustizia europea stabiliscono un legame curioso tra l'equità fiscale e le libertà fondamentali.

Nell'opinione di F.A. Garcia Prats⁴, nella decisione *Schumacker*⁵ la Corte di giustizia europea sostiene che il principio di capacità contributiva può essere invocato dai cittadini nell'esercizio delle libertà economiche, al fine di adattare l'imposizione sul reddito alla posizione personale e familiare del contribuente. Si nota che in alcuni sistemi costituzionali (come in Germania, Spagna, Italia e Portogallo), il principio di capacità contributiva è rappresentato dal principio di uguaglianza fiscale. Questo significa forse che la Corte ha introdotto la capacità contributiva come principio costituzionale che dovrebbe essere vincolante per tutti gli Stati membri in materia di imposizione?

Una risposta affermativa sembra trovare conforto in numerose decisioni della Corte, soprattutto in relazione alla libera circolazione di transfrontalieri⁶, ma anche alla libertà di prestazione di servizi⁷, la libertà di stabilimento⁸ e la libera circolazione

³ Commento di P. SELICATO.

⁴ F.A. GARCÍA PRATS, *La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 117-2003, p. 75.

⁵ Sentenza CGCE, *Schumacker*, C-279/93.

⁶ Sentenze CGCE *Geswind* C-391/97, *Zurstrassen* C-87/99, *De Groot* C-385/00, *Wallentin* C-169/03, *Ritter-Coulais* C-152/03.

⁷ Sentenza CGCE *Gerritse* C-234/01.

⁸ Sentenza CGCE *Conijn* C-346/04.

di capitali⁹. Sebbene l'articolo 293 TCE non abbia effetti diretti¹⁰, è stata presa in considerazione anche la questione di come evitare la doppia imposizione sia giuridica¹¹ che economica¹², da parte della Corte di giustizia europea e la Corte EFTA¹³. Anche questo potrebbe essere considerato un'espressione del principio di capacità contributiva. Di conseguenza, ci si potrebbe domandare, qual è la base comunitaria del principio di capacità contributiva, se esiste nell'ambito del Trattato CE?

Secondo García Prats (che si basa sulla dottrina tedesca), il principio di capacità contributiva è una logica conseguenza del principio di non discriminazione (inteso come principio di uguaglianza), applicabile nella misura in cui i contribuenti sono coinvolti nell'esercizio delle libertà economiche.

Nella sentenza *Schumacker*, la Corte di giustizia considera la situazione personale e familiare dei lavoratori transfrontalieri quale fattore di modifica della loro capacità contributiva. La Corte sottolinea che le deduzioni fiscali volte a "garantire il principio di capacità contributiva devono essere applicate da uno Stato membro *una volta sola*¹⁴. Il principio deve essere applicato in prima istanza dallo Stato di residenza; nel caso in cui, però, il contribuente e il proprio coniuge o convivente non riceva alcun reddito o ne riceva un ammontare minimo in quello Stato, lo Stato fonte è obbligato ad applicare questo principio tenendo in considerazione la situazione personale e familiare di quel contribuente. Nella decisione *De Groot*¹⁵, la Corte esprime chiaramente il concetto che le deduzioni personali, come il versamento di assegni alimentari, devono essere prese in considerazione totalmente dallo Stato di residenza, deducendole di fatto dal reddito nazionale¹⁶, a meno che esse non siano considerate dallo Stato fonte.

Tuttavia, resta inteso che a livello comunitario non esiste un principio di capacità contributiva in relazione a determinati aspetti quali: a) le aliquote fiscali; b) le deduzioni personali; c) i contributi minimi esentasse; d) la progressività delle aliquote fiscali; nonché e) l'opportunità di prendere in considerazione la situazione familiare e personale. Ciascun Stato membro ha una completa autonomia in tutte queste materie¹⁷. È quindi ancora in vigore l'approccio classico¹⁸.

La linea interpretativa della Corte di giustizia in materia di deduzioni personali potrebbe essere applicata alla *tassazione del reddito netto* dei non residenti come obbligo imposto dal principio di capacità contributiva, quale conseguenza logica del principio di non discriminazione connesso alle libertà economiche. Nella decisione *Gerritse*¹⁹, la Corte considera discriminatorio e inaccettabile il fatto che un artista non residente soggetto parzialmente ad imposta non possa detrarre le proprie spese professionali

⁹ Conclusioni dell'avvocato Generale D. Ruiz-Jarabo Colomer nella causa *D-case C-376/03*, commentate da G.T.K. MEUSSEN.

¹⁰ Sentenza CGCE *Gilly*, C-336/96.

¹¹ Sentenza CGCE *N-case C-470/04*.

¹² Sentenza CGCE *Manninen* C-319/02.

¹³ Sentenza CGCE *Focus Bank* E-1/04.

¹⁴ Sentenza CGCE *Gerritse* C-234/01.

¹⁵ Sentenza CGCE *De Groot* C 385/00.

¹⁶ Commento di G.T.K. MEUSSEN.

¹⁷ Commento di G.T.K. MEUSSEN.

¹⁸ Commento di P. SELICATO.

¹⁹ Sentenza CGCE *Gerritse* C-234/01.

(mentre ciò è ammesso per i residenti). Una norma di tal genere è applicabile solo se riferita anche ai contribuenti residenti.

Secondo un'altra opinione, “nella decisione *Schumacker* (e successive), la Corte ha semplicemente concluso che lo Stato di residenza del contribuente si trova nella posizione migliore per la presa in considerazione del reddito totale nonché della situazione personale del contribuente. Ciò non comporta altro che l'attribuzione allo Stato di residenza della funzione che svolge nell'ambito del diritto tributario internazionale (ad esempio, il Modello di convenzione fiscale dell'OCSE), escludendo qualsiasi effetto vincolante del principio di capacità contributiva (o almeno qualsiasi effetto analogo a quello previsto in alcune costituzioni nazionali)”²⁰.

Non si ritiene che la Corte consideri il principio di capacità contributiva come una logica conseguenza del principio di non discriminazione²¹, anche se il principio comunitario di non discriminazione (insieme ad altri principi fondamentali del diritto comunitario) potrebbe essere influenzato dal principio di capacità contributiva dei singoli Stati membri²². “Se la normativa tributaria nazionale ha stabilito una regola generale sulla non deducibilità di alcune specifiche spese professionali (applicandola sia ai residenti che ai non residenti), non vi sarebbe allora alcuna violazione del Trattato CE e di un principio europeo di capacità contributiva”²³. Questo commento potrebbe essere esteso al problema della doppia imposizione giuridica evidenziato nelle decisioni *D-case*²⁴ e *Focus Bank*²⁵.

Inoltre, la capacità contributiva non fa parte di una tradizione costituzionale comune degli Stati membri protetta ai sensi dell'articolo 6 della versione consolidata del Trattato che istituisce l'Unione Europea. Ad esempio, non esiste una base costituzionale per il principio di capacità contributiva nel Regno Unito o nei Paesi scandinavi. A parere di chi scrive, il punto è che la maggior parte degli Stati membri riconosce *alcuni* aspetti del principio di capacità contributiva (deducibilità di alcune spese personali e familiari, non deducibilità delle spese professionali) nei confronti dei contribuenti residenti nell'ambito della legislazione *ordinaria* (che non è quella costituzionale). Di conseguenza, la negazione di questi aspetti ai *residenti di altri Stati membri* sarebbe in contraddizione con le libertà economiche. Lo stesso problema sorge con la doppia imposizione economica se regolata esclusivamente in un contesto nazionale.

D'altronde, l'approccio della Corte ha pur sempre i suoi limiti, come dimostrato nella decisione *Gilly*²⁶ o nelle conclusioni dell'Avvocato Generale Geelhoed nel caso *Schempp*²⁷. Con riferimento a quest'ultima sentenza, è stato osservato che “Schempp versa gli alimenti alla ex-moglie che vive in Austria. I versamenti non sono deducibili dal reddito in Germania, perché in Austria sono esclusi dall'imposta del reddito.

²⁰ Commento di A. MARTÍN JIMÉNEZ.

²¹ C. GARCÍA-HERRERA e P.M. HERRERA, *Is tax fairness in Europe under siege? Spanish law and anti-avoidance provisions*, *EC Tax Review* 2004-2 p. 59 ss.

²² Commento di P. SELICATO.

²³ Commento di G.T.K. MEUSSEN.

²⁴ Sentenza CGCE *D-case*, C-373/03.

²⁵ Sentenza CGCE *Focus Bank*, E-1/04.

²⁶ Sentenza CGCE *Gilly*, C-336/96.

²⁷ Sentenza CGCE *Schempp*, C-403/03.

Secondo l'opinione dell'Avvocato Generale e della Corte, ciò comporta una discriminazione per la quale non esiste rimedio all'interno del Trattato CE. È da notare anche che l'intera linea interpretativa della Corte nelle decisioni *Schumacker*, *De Groot*, ecc. è stata aspramente criticata²⁸.

Ciò che rende la questione più problematica è che la discriminazione potrebbe essere eliminata applicando le medesime regole a residenti e non residenti, anche se tali regole non si conformano al principio di capacità contributiva. (Ad esempio, in relazione all'imposta sui redditi, la discriminazione causata dal credito d'imposta sui dividendi versati dalle società residenti potrebbe essere eliminata abolendo tutti i crediti d'imposta sui dividendi.) È stata questa la reazione del legislatore spagnolo alla sentenza *Manninen*²⁹.

Lo sfortunato Trattato di Costituzione per l'Europa stabilisce che "tutte le persone sono uguali di fronte alla legge" (Articolo II (80) CE). Questa dichiarazione potrebbe essere interpretata semplicemente come "uguale protezione legislativa", ma il medesimo testo utilizzato nella Costituzione tedesca (*Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich*, Articolo 3 (1)) è interpretato dalla Corte Costituzionale tedesca come il fondamento del principio di capacità contributiva. È possibile, perciò, che l'ardita teoria avanzata da García Prats possa essere assunta in futuro anche dalla Corte di giustizia europea.

L'approccio radicale potrebbe essere messo in discussione alla luce dell'importanza della sovranità nazionale in materia fiscale a livello comunitario, in quanto potrebbe essere interpretato come una forma di nascosta legiferazione (attraverso la Corte) su una materia che gli Stati membri hanno espressamente riservato a sé anche nella Costituzione Europea³⁰. Ciò nonostante, sarebbe coerente con l'attuale (radicale) approccio adottato nei confronti delle libertà fondamentali. È vero che le decisioni *Schempp* (C-403/03), *D-case* (C-376/03), *Marks & Spencer* (C-446/03) e, forse, *Cadbury-Schweppes* (C-196/04) potrebbero essere considerate come una svolta, ma altre decisioni dimostrano che la Corte non si è ancora arresa (*CLT-UFA*, C-253/03, *Keller Holding* C-471/04).

La fallita Costituzione Europea stabilisce altresì che "è vietata qualsiasi discriminazione fondata, in particolare sul ... patrimonio ..." (Articolo II (81.1) CE). Il divieto di discriminazione fondata sul patrimonio è una questione molto controversa; proprietà e ricchezza sono due buone ragioni per applicare un trattamento *differente* in molti aspetti della società. Questo divieto significa che ai benestanti dovrebbero essere concessi dei sussidi e che ai poveri dovrebbe essere garantito lo stesso standard di vita dei ricchi? In materia fiscale, nessuna discriminazione basata sul solo patrimonio ha senso se si riferisce al principio di capacità contributiva. Tuttavia, questo divieto è stato dedotto dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, dove non è collegato al principio di capacità contributiva.

La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) non ha sviluppato il principio di capacità contributiva dal divieto di discriminazione contenuto nell'articolo 14 della

²⁸ Commento di G.T.K. MEUSSEN. Si veda anche l'aspra critica di M. LANG, *Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende?* RIW, 2005-5.

²⁹ Sentenza CGCE *Manninen* C-319/02.

³⁰ Commento di C. SOARES.

Convenzione Europea³¹. Come è stato osservato, “nella causa *Galeotti Ottieri della Ciaja/Italia*, i ricorrenti lamentavano che l'imposta italiana di successione colpiva più pesantemente, in misura sproporzionata, le proprietà più grandi rispetto alle più piccole”³². Secondo la CEDU, “gli Stati Contraenti godono, in materia di tassazione, di un ampio margine di apprezzamento nel determinare se e in quale misura le differenze in altrimenti analoghe situazioni giustificano un trattamento differente [riferimenti omessi]. In particolare, non è sufficiente che i ricorrenti lamentino semplicemente che essi sono stati tassati più di altri, ma devono dimostrare che l'imposta in questione introduce una discriminazione tra contribuenti che si trovano in situazioni analoghe”³³.

Nonostante ciò, la recente posizione assunta dalla CEDU sulla deducibilità degli alimenti è analoga alla giurisprudenza della Corte di giustizia europea. Nel caso *P.M./Regno Unito* (Ricorso n. 638/03), il ricorrente lamentava che non poteva dedurre fiscalmente gli assegni di mantenimento versati alla figlia, in considerazione del fatto che non era sposato. In qualità di padre, il ricorrente era obbligato a versare gli assegni alla figlia indipendentemente dal suo *status* maritale. Secondo la Corte, “dato che [il ricorrente] ha obblighi finanziari nei confronti della propria figlia, adempiuti doverosamente, la Corte non vede alcuna ragione per trattarlo differentemente da un padre sposato, poi separato e divorziato dalla madre, riguardo alla deducibilità di quei versamenti. Lo scopo della deduzione fiscale era intenzionalmente volto a rendere più semplice ai padri sposati sostenere le spese per una nuova famiglia; non è immediata la ragione per cui i padri non sposati, che iniziano una nuova relazione, non avrebbero analoghi impegni finanziari che richiedono ugualmente uno sgravio” (punto 28). La Corte conclude che vi è stata una violazione dell'articolo 14 della Convenzione in combinato disposto con l'articolo 1 del Protocollo n. 1 (punto 29). La Corte ha assunto una posizione analoga riguardo alla discriminazione fiscale fondata sul sesso³⁴ e persino sulla residenza^{35 36}.

La deducibilità dei versamenti degli assegni alimentari è coerente con il principio di capacità contributiva, ma ciò non ha nulla a che fare con la decisione della Corte. Il problema riguardava il fatto che la deducibilità fosse accordata solo ai genitori sposati, sebbene sia i genitori sposati che non sposati avessero la medesima obbligazione giuridica. Questa è la stessa norma applicata dalla Corte di giustizia europea nel caso della deducibilità accordata solo ai contribuenti residenti. Ad esempio nella decisione *Conijn* (C-346-04), la Corte di giustizia europea considera che “il diritto a deduzione

³¹ “Il godimento dei diritti e delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione deve essere assicurato senza nessuna discriminazione, in particolare quelle fondate sul sesso, la razza, il colore, la lingua, la religione, le opinioni politiche o quelle di altro genere, l'origine nazionale o sociale, l'appartenenza a una minoranza nazionale, la ricchezza, la nascita o ogni altra condizione.

³² Si veda P. BAKER, *Taxation and the European Convention of Human Rights*, in *European Taxation*, Agosto 2000, p. 317.

³³ Corte Europea dei diritti dell'Uomo, Causa *Galeotti Ottieri della Ciaja/Italia*, citata da P. BAKER.

³⁴ Sentenze Corte Europea dei Diritti dell'Uomo *Schmidt/Germania*, Ricorso n. 13580/88; *Van Raalte/Netherlands*, Ricorso n.20060/92; *Crossland/Regno Unito*, Ricorso n.. 36120/97; *Fieldin/Regno Unito*, Ricorso n. 36940/97; *MacGregor/Regno Unito*, Ricorso n. 30548/96.

³⁵ *Darby/Svezia*, Richiesta n. 11581/85.

³⁶ Tutte le sentenze indicate sono citate da P. BAKER, *Taxation and the European Convention of Human Rights*, in *European Taxation*, Agosto 2000, p. 319, il quale etichetta la causa *Darby* come “qualcosa di inusuale” poiché “i non residenti non si trovano di solito in una posizione comparabile a quella dei residenti”.

che mira a compensare le spese di consulenza fiscale, riconosciuto ai contribuenti residenti, deve potersi perciò applicare anche ai contribuenti non residenti a loro volta confrontati alla complessità del sistema tributario nazionale” (punto 23). Leggendo tra le righe, è facile vedere che non esiste alcuna violazione del diritto comunitario, se il costo per una consulenza fiscale non è deducibile sia per i residenti che per i non residenti.

La difficoltà consiste nel fatto che il Trattato CE non contiene un principio generale di uguaglianza, ma solo un divieto di discriminazione basato sulla nazionalità (esteso attraverso la teoria della discriminazione dissimulata, fondata sulla residenza). L'articolo 14 della Convenzione Europea potrebbe essere interpretato come un principio generale di uguaglianza (la discriminazione fondata sullo *status* è vietata), ma la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo non è andata lontana quanto la Corte Costituzionale tedesca e la Corte di giustizia europea, poiché non ha *sinora* trovato la base giuridica per fare ciò.

3. Il concetto di tributo nel Trattato CE e nella fallita Costituzione Europea (1): disposizioni fiscali e tributarie

a. Regole comuni in materia di competizione e liberalizzazione dei pubblici servizi: impatto sulle modalità di finanziamento dei servizi pubblici

La liberalizzazione dei settori critici dell'economia (come le telecomunicazioni e l'energia) e il tentativo di evitare un eccessivo deficit statale (in particolare nell'ambito di un allentato Patto di stabilità e di crescita) ha indotto gli Stati membri a cercare nuovi modi per finanziare opere e servizi di pubblico interesse, seppure forniti dal settore privato³⁷. Una delle formule più semplici consiste nella “tassa ombra” (somma versata per veicolo al gestore dell'infrastruttura da un terzo, come l'agenzia istituzionale di promozione invece che dagli utilizzatori dell'infrastruttura). In futuro, diverrà sempre più normale una collaborazione tra settore pubblico e privato³⁸.

Inoltre, in alcuni casi le imprese possono essere finanziate attraverso versamenti effettuati da privati in virtù di un obbligo giuridico. In questo caso, siamo vicini a un'imposta o a una tassa dissimulata, come si vedrà più avanti.

b. “Disposizioni fiscali” (Articolo 95, paragrafo 2 TCE) e “disposizioni aventi principalmente natura fiscale” (Articolo 175 TCE), con particolare riferimento ad alcune “tasse, diritti o canoni” istituiti dagli Stati membri

L'articolo 95 del Trattato istitutivo delle Comunità europee stabilisce quanto segue:

“1. In deroga all'articolo 94 e salvo che il presente trattato non disponga diversamente, si applicano le disposizioni seguenti per la realizzazione degli obiettivi dell'articolo 14. Il Consiglio, deliberando in conformità della procedura di cui all'articolo 251 e previa consultazione del Comitato economico e sociale, adotta le misure relative al

³⁷ Si veda sentenza CGCE, *Commissione/Consiglio*, C-27/04.

³⁸ Commento di A. GRAU.

ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che hanno per oggetto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno.

2. Il paragrafo 1 non si applica alle *disposizioni fiscali...*”

L'articolo III-172 della fallita Costituzione Europea recita come segue:

“11. Salvo che la Costituzione non disponga diversamente, si applica il presente articolo per la realizzazione degli obiettivi dell'articolo III-130. La legge o legge quadro europea stabilisce le misure relative al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che hanno per oggetto l'instaurazione o il funzionamento del mercato interno. È adottata previa consultazione del Comitato economico e sociale.

2. Il paragrafo 1 non si applica alle *disposizioni fiscali...*”.

L'articolo 175 (Ambiente) contiene una norma analoga:

“1. Il Consiglio, deliberando secondo la procedura di cui all'articolo 251 e previa consultazione del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni, decide in merito alle azioni che devono essere intraprese dalla Comunità per realizzare gli obiettivi dell'articolo 174.

2. In deroga alla procedura decisionale di cui al paragrafo 1 e fatto salvo l'articolo 95, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni, adotta:

a) *disposizioni aventi principalmente natura fiscale*”.

L'articolo III-234 della fallita Costituzione Europea così recita:

“1. La legge o legge quadro europea stabilisce le azioni che devono essere intraprese per realizzare gli obiettivi dell'articolo III-233. Essa è adottata previa consultazione del Comitato delle regioni e del Comitato economico e sociale.

2. In deroga al paragrafo 1 e fatto salvo l'articolo III-172, il Consiglio adotta all'unanimità leggi o leggi quadro europee che prevedono:

a) *disposizioni aventi principalmente natura fiscale*”.

Conseguentemente, la regola dell'unanimità si applica solo con riferimento alle *disposizioni fiscali* o alle *disposizioni aventi principalmente natura fiscale*, nel caso in cui esse siano intese a proteggere l'ambiente. In linea con parte della letteratura tedesca, le “disposizioni fiscali” si riferiscono esclusivamente alle “imposte”, non alle tasse e agli altri prelievi³⁹. In altre parole, le disposizioni fiscali non includono quei prelievi che costituiscono un corrispettivo per un servizio o altra prestazione svolta da un ente pubblico.

Ne risulta che alcune direttive comunitarie, pur imponendo l'applicazione di prelievi coattivi, non sono state adottate facendo ricorso alla regola dell'unanimità (o almeno questa era l'intenzione della Commissione). È questo il caso delle direttive che obbligano gli Stati membri ad aumentare gli oneri sui servizi di fornitura e depurazione

³⁹ M. SCHRÖEDER, *Zusammenwirken von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht auf dem Gebiet der Umweltabgaben*, in P. Kirchhof, Ed., *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht*, DStJG, Band 15, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1993, p. 97; M. WASSMEIER, *Umweltabgaben und Europarecht. Schranken des staatlichen Handlungsspielraumes bei der Erhebung öffentlicher Abgaben im Interesse des Umweltschutzes*, C.H. Beck, München, 1995, p. 229.

delle acque (Direttiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 23 ottobre 2000, contenente norme quadro per l'azione comunitaria in materia di acque)⁴⁰ o di quelle che disciplinano l'applicazione di prelievi coattivi per l'uso di strade da parte di veicoli pesanti (Proposta di direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio che modifica la Direttiva 1999/62/CE relativa alla tassazione a carico di autoveicoli pesanti adibiti al trasporto di merci su strada per l'uso di alcune infrastrutture)⁴¹.

Questa tendenza è senz'altro da criticare. La procedura legale di approvazione di una direttiva dovrebbe sempre dipendere dal suo effettivo contenuto; altrimenti, i tentativi di eludere l'applicazione della regola dell'unanimità potrebbero finire per distorcere il contenuto della legislazione comunitaria⁴². Va sottolineato che il menzionato concetto di "disposizione fiscale" comprende non soltanto le norme fiscali di carattere sostanziale ma anche quelle che riguardano gli aspetti procedurali e l'assistenza reciproca in materia fiscale⁴³.

c. *"Imposizioni interne"* (Articolo 90 TCE) e *"tasse di effetto equivalente ai dazi doganali"* (Articolo 25 TCE)

Ai sensi dell'articolo 90 TCE, "Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili. Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni".

L'articolo III-170 (1) della fallita Costituzione Europea stabilisce quanto segue: "Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili. Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni". La giurisprudenza comunitaria ha concentrato la propria attenzione sul concetto di "prodotti nazionali simili" (ad esempio, arance e banane).

Il concetto di "imposizioni interne" può includere alcune "tasse" nazionali. In effetti, un'imposta può essere facilmente configurata come tassa, ad esempio introducendo determinati controlli amministrativi su determinati tipi di beni e collegando il pagamento all'esecuzione dei detti controlli. Il punto sta nel verificare che un'imposta o una tassa sia o non sia, di fatto, rivolta a proteggere direttamente o indirettamente i prodotti nazionali.

Ai sensi dell'articolo 25 TCE:

"I dazi doganali all'importazione o all'esportazione o le tasse di effetto equivalente sono vietati tra gli Stati membri. Tale divieto si applica anche ai dazi doganali di carattere fiscale".

Ai sensi dell'articolo III-151 (1) della fallita Costituzione Europea:

"L'Unione comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazio-

⁴⁰ Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee L 327, 22.12.2001.

⁴¹ COM/2003/0448 def.

⁴² Commento di A. GRAU. Su questo aspetto si veda quanto osservato da P. SELICATO al punto 5.b.

⁴³ Commento di A. GRAU.

ne e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei rapporti tra gli Stati membri ed i paesi terzi".

La Corte distingue tra il divieto di applicazione di "tasse di effetto equivalente ai dazi" e di "imposizioni interne discriminatorie". Il primo non ammette eccezioni.

I dazi doganali sono considerati di solito "imposte" e non "tasse". Per chiarire che il concetto include anche le tasse, la norma si riferisce anche a "dazi di carattere fiscale". Anche le tasse di effetto equivalente sono vietate. Nonostante ciò, determinati tipi di tasse possono essere consentiti, se connessi al vantaggio economico di un servizio reso all'importazione di certi beni, poiché, in questo caso, non avrebbero un effetto equivalente ai dazi doganali. Ad esempio, secondo la Convenzione Internazionale del 6 dicembre 1951, i diritti riscossi per i controlli fitosanitari "non sono tasse di effetto equivalente a dazi doganali, se il loro importo non supera il costo effettivo delle operazioni in occasione delle quali essi vengono percepiti"⁴⁴.

In conclusione, "può dedursi dalla giurisprudenza comunitaria che i divieti contenuti negli articoli 25 e 90 TCE includono non solo le tasse ma anche altri prelievi, i quali, per la Corte, hanno un effetto analogo alle imposte (ad esempio, sentenze C-34/01 e C-38/01)"⁴⁵.

d. L'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità, (Articolo 293 TCE)

In conformità con l'articolo 293, gli Stati membri avvieranno fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini:

- la tutela delle persone, come pure il godimento e la tutela dei diritti alle condizioni accordate da ciascuno Stato ai propri cittadini; e
- l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità.

La norma contiene qualche ambiguità, ma sembrerebbe prevedere la necessità di stipulare tra tutti gli Stati membri un apposito un trattato multilaterale (depone in questo senso il riferimento "all'interno della Comunità") e non ai soliti trattati bilaterali. Secondo la Corte di giustizia, questo articolo non obbliga a eliminare la doppia imposizione all'interno della Comunità⁴⁶. Inoltre, sembra che essa consideri sia la doppia imposizione giuridica che economica⁴⁷. Di conseguenza, comprende un concetto ulteriore rispetto a quello di solito utilizzato nei trattati bilaterali.

Questo articolo doveva essere eliminato nella Costituzione Europea. Secondo M. Lehner, "l'eliminazione dell'articolo 293 del Trattato CE costituisce un grave regresso per quanto riguarda l'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità"⁴⁸. Alcuni ritengono che, "dalla fondazione della Comunità Economica Europea, l'esistenza di questa norma, e della relativa formulazione, ha rappresentato l'ostacolo più importante allo sviluppo di una normativa sovranazionale in materia

⁴⁴ Sentenza CGCE, *Commissione delle Comunità Europee/Regno dei Paesi Bassi*, C- 89/76; si veda anche Sentenza CGCE, *Rewe-Zentralfinanz*, C-39/73; Sentenza CGCE, *Commissione delle Comunità Europee/Regno del Belgio* 132/82.

⁴⁵ Commento di A. MARTÍN JIMÉNEZ.

⁴⁶ Sentenze CGCE, *Mutsch* C-137/84, *Mund & Fester* C-398/92, *Gilly* C-336/96.

⁴⁷ I. SCHWARTZ, W. MÖLLS "Art. 293 EG Subsidiäre Übereinkommen", in: H. von der GROEBEN, J. SCHWÄRZE, *Kommentar zum EU-/EG-Vertrag*, 6th, Nomos, Baden-Baden, 2004.

⁴⁸ M. LEHNER, *A significant omission in the Constitution of Europe*, in *British Tax Review*, 2005-4.

di imposizione diretta⁴⁹. Ne sono un esempio la storia della cosiddetta Convenzione sull'arbitrato in materia di prezzi di trasferimento⁵⁰ e il fallimento di una proposta di direttiva avente analogo contenuto. Inoltre, la Corte *sembrerebbe* riferirsi all'articolo 293 nella decisione *Gilly* quando argomenta che la doppia imposizione non è incompatibile con il Trattato. Tuttavia, la doppia imposizione giuridica dovrebbe essere considerata una evidente discriminazione contro le libertà economiche⁵¹. L'eliminazione dell'articolo 293 potrebbe aiutare a chiarire la situazione e a riconoscere i poteri della Comunità in materia di doppia imposizione.

e. Fiscalità "verde" e principio "chi inquina paga"

Ai sensi dell'articolo 174, paragrafo 2 TCE:

“La politica della Comunità in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni della Comunità. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio «chi inquina paga»”.

L'articolo III-233 (2) della fallita Costituzione Europea stabilisce che:

“La politica dell'Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell'Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente e sul principio «chi inquina paga»”.

Il principio «chi inquina paga» può essere applicato attraverso l'applicazione di imposte ambientali e altri “strumenti economici”; esiste, tuttavia, un'importante differenza. La regola dell'unanimità si applica alla fiscalità verde, ma non ad altri strumenti economici, a meno che essi non siano principalmente di natura fiscale (ad esempio la Direttiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003 che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità e che modifica la direttiva 96/61/CE del Consiglio). Si spiega in tal modo perché la Commissione ha abbandonato la vecchia proposta di una carbon tax per combattere i mutamenti climatici e si è invece rivolta allo scambio di quote di emissioni.

Tuttavia, se lo schema dello scambio di quote di emissioni ha conseguenze analoghe a una fiscalità verde armonizzata, può sorgere una questione relativamente alla reale natura di misura “fiscale” dello scambio (nel senso dell'articolo 175, paragrafo 2 TCE) e quindi della sua assoggettabilità alla regola dell'unanimità. Secondo J. SNAPE, non solo le quote assegnate, ma anche il bisogno, in casi opportuni, di acquistare quote supplementari o di pagare la penale per emissioni eccessive potrebbe essere considerato una misura avente principalmente natura fiscale.

⁴⁹ P. PISTONE, *The Impact of Community Law on Tax Treaties. Issues and Solutions*, Kluwer Law International, London, 2002.

⁵⁰ Convenzione 90/236/CEE del 27 luglio 1990.

⁵¹ Si veda G. KOFLER, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Habilschrift, Universität of Linz, 2006.

È vero che la decisione chiave del Consiglio sulla Direttiva 2003/87/CE⁵² è stata assunta con voto unanime⁵³, ma non siamo sicuri che il *risultato* di una procedura di voto possa rimediare all'utilizzo di una errata procedura. Forse non tutti gli Stati membri avrebbero sostenuto la Direttiva se fosse stata applicata la regola dell'unanimità.

4. Il concetto di tributo nel Trattato CE e nella fallita Costituzione Europea: (2) aiuti di Stato

a. Introduzione

Ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1 del Trattato CE:

“Salvo deroghe contemplate dal presente trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”.

Ai sensi dell'articolo III-167 della fallita Costituzione Europea:

“Salvo deroghe previste dalla Costituzione, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati membri, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”.

Nell'ambito degli aiuti di Stato rientrano non solo il finanziamento diretto alle imprese private, ma anche gli incentivi fiscali nella loro accezione più ampia (indipendentemente dalla loro applicabilità a imposte, tasse o altri tributi). Nella *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*⁵⁴ è stabilito che tale vantaggio può risultare da una riduzione dell'onere fiscale dell'impresa, sotto varie forme tra cui:

- una riduzione della base imponibile (deduzione derogatoria, ammortamento straordinario o accelerato, iscrizione di riserve in bilancio);
- una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta (esenzione, credito d'imposta); e
- un differimento oppure un annullamento, o anche una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale. In altre parole, qualsiasi cosa che potrebbe essere descritta come un “incentivo fiscale”⁵⁵.

Le forme che possono assumere le spese fiscali è quasi inesauribile. Nella *Relazione di attuazione della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*⁵⁶ è dichiarato giustamente che la forma attraverso la quale l'*aiuto fiscale* può essere concesso dipende dall'evoluzione dei metodi impositivi e di ingegneria fiscale.

⁵² Decisione del 10 dicembre 2002, sulla quale si veda IP/02/1832.

⁵³ Commento di J. SNAPE.

⁵⁴ GUCE C 2, 6 gennaio 1998, p. 1.

⁵⁵ W. SCHÖN, *Taxation and state aid law in the European Union*, CMLR 36, 1999, p. 920 menziona “aliquote fiscali ridotte, condoni fiscali, incentivi all'investimento, crediti per l'investimento, ammortamento accelerato e così via”.

⁵⁶ Commissione delle Comunità Europee, C(2004)434, Bruxelles, 9 febbraio 2004.

I criteri generali che consentono di qualificare una misura fiscale come aiuto di Stato riguardano gli aspetti seguenti.

- Esiste un vantaggio selettivo?
- Sono utilizzate risorse pubbliche?
- Incide sugli scambi intracomunitari?
- La misura è giustificata dalla natura del sistema fiscale?

Ai fini della presente relazione, si concentrerà l'attenzione sui primi due criteri.

b. Il concetto di vantaggio fiscale

Come detto in precedenza, un vantaggio può assumere un numero illimitato di forme, tra cui una riduzione della base imponibile, una riduzione dell'ammontare dell'imposta, un'esenzione fiscale, una imposta annuale fissa indipendentemente dagli utili reali e un differimento del debito d'imposta⁵⁷.

Gli aiuti di Stato che assumono la forma di spesa fiscale possono anche risultare in una prestazione negativa da parte dello Stato per la mancata istituzione di un'obbligazione fiscale o per una mancata riscossione delle imposte se l'obbligazione esiste⁵⁸. Come indicato dalla Corte: "La nozione di aiuto di Stato ai sensi di tale disposizione è più ampia di quella di sovvenzione, dato che essa vale a designare non soltanto prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa."⁵⁹

Nella comunicazione della Commissione del 2004 sono dati altri esempi, come l'applicazione del metodo del costo maggiorato. Sebbene il metodo in quanto tale non rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 87, paragrafo 1 del Trattato CE, esso può comunque determinare un vantaggio qualora le modalità di imposizione appli-

⁵⁷ *In relazione alla riduzione della base imponibile*: si veda la decisione della Commissione del 16 dicembre 2004 (IP/04/1494) concernente gli speciali incentivi fiscali a favore delle imprese partecipanti ad esposizioni all'estero (introdotti dall'Italia con la legge finanziaria per il 2004). Il regime permette ai partecipanti ad esposizioni di prodotti all'estero di escludere dal reddito imponibile in Italia un ammontare corrispondente alle spese connesse all'esposizione di prodotti nelle fiere, in aggiunta all'ordinaria deduzione fiscale. L'obiettivo di questo aiuto fiscale è quello di migliorare la posizione commerciale delle imprese italiane operanti all'estero. Il regime è considerato aiuto di Stato in quanto distorce la concorrenza, è limitato alle imprese attive nell'esportazione ed è finalizzato a migliorare la posizione commerciale delle imprese italiane operanti su mercati esteri, compresi quelli di altri Paesi Membri. *Riduzione dell'ammontare dell'imposta*: con decisione del 16 marzo 2005 (IP/05/304), la Commissione ha ritenuto che la misura introdotta in Italia nel 2004 a favore delle società ammesse alla quotazione per la prima volta in un mercato regolamentato europeo e consistente in una riduzione dell'aliquota nominale ed effettiva dell'imposta sul reddito delle società viola i principi del Trattato CE in materia di aiuti di Stato. Sebbene le agevolazioni del regime siano formalmente accessibili a tutte le società ammesse per la prima volta alla quotazione in un mercato regolamentato europeo, la Commissione ha ritenuto che la misura costituisca una misura di aiuto di fatto, che favorisce soltanto le società che sono ammesse alla quotazione per la prima volta, nel breve periodo di tempo indicato. *Esenzione fiscale*: il 2 marzo 2005, la Commissione ha adottato una raccomandazione (IP/05/243) con cui invitava la Francia ad abolire, entro il 1° gennaio 2006, l'esenzione dall'imposta sui contratti assicurativi concessa alle società di mutua assicurazione nel caso di rischi assicurativi non legati alla salute. La Commissione ha considerato che l'esenzione costituisce una misura fiscale incompatibile con la normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato. *Imposta annuale fissa indipendentemente dai profitti reali*: si veda la richiesta della Commissione del 21 gennaio 2005 ai fini dell'eliminazione dell'ultimo regime fiscale offshore in Gibilterra (IP/05/80)

⁵⁸ Sentenza CGCE, *Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autorità della CECA* C- 30/59, Racc. 1961, I nella quale la Corte ha considerato i contributi esentati, accordati ai minatori, un aiuto di Stato a favore del settore del carbone; C-387/92, *Banco Exterior de Espana*, Racc. 1994, I-877, punto 14; C-53/00, *Ferring/ACOSS*, Racc. 2001, I-9067, punto 15.

⁵⁹ Sentenza CGCE, cause riunite C-128/03 e C-129/03, *AEM SpA e AEM Torino SpA*, punto 38.

cate non tengano debitamente conto della realtà economica delle operazioni ed esso conduca quindi ad un'imposizione inferiore rispetto a quella determinata dal metodo impositivo normale. Dalla comunicazione del 1998, la Commissione⁶⁰ ha esaminato sette schemi di questo tipo e ha identificato varie forme di aiuto.

Anche un mero differimento d'imposta può costituire un aiuto di Stato⁶¹. Si veda anche, riguardo a ciò, il regime fiscale dei Paesi Bassi previsto per le attività finanziarie di un gruppo (articolo 15-bis delle legge in materia di imposta sulle società), autorizzato a costituire una riserva di rischio per una percentuale dell'80% dell'utile relativo. In determinate circostanze era possibile effettuare un ritiro esentasse da tale riserva. Quando il regime fu introdotto in 1° gennaio 1997, l'aliquota d'imposta sul reddito nei Paesi Bassi era del 35%, ma la Commissione ritenne che questo gruppo finanziario versasse effettivamente solo un'aliquota d'imposta sul reddito del 7% (20% dell'utile tassato contro un'aliquota nominale del 35%). In una decisione del 17 febbraio 2003, la Commissione stabilì (C(2203) 568 def.) che questo speciale regime fiscale costituiva un aiuto di Stato. Sebbene il governo olandese non fosse d'accordo con quella decisione, alla fine non presentò ricorso dinanzi alla Corte di giustizia europea e ha ora acconsentito ad abolire il regime a partire dall'11 luglio 2001, con un periodo di transizione che terminerà il 1° January 2011.

Talvolta è difficile determinare se vi è aiuto di Stato quando assume la forma di un regime fiscale preferenziale. Schön⁶² evidenzia sostanzialmente due approcci degni di considerazione. "Da una parte, è possibile prendere in considerazione gli obiettivi e i motivi di un cambiamento nel sistema fiscale. Ciò forzerebbe la Commissione e la Corte a osservare attentamente la genesi di una specifica norma; l'applicabilità dell'articolo 87 e seguenti del Trattato CE dipenderebbe dai motivi *soggettivi* assunti dal governo e dal parlamento nel rispettivo Stato membro. Dall'altra parte, si può tentare di utilizzare un criterio strettamente *obiettivo* e considerare gli effetti della norma fiscale. La Corte e la Commissione hanno sostenuto fortemente il secondo approccio e verificato gli "effetti" prodotti da una norma fiscale piuttosto che gli obiettivi e i motivi sottostanti."

La sentenza della Suprema Corte spagnola del 9 dicembre 2004 ha dichiarato nelle numerose normative generali dei Paesi Baschi (Guipúzcoa e Vizcaya) concernenti l'imposta sul reddito delle società, dopo essere stati qualificati da parte della Corte come aiuti di Stato non notificati alla Commissione. Questa controversa sentenza considera che i regimi regionali preferenziali (e.g. un'aliquota fiscale generale inferiore a quello di solito applicato in Spagna) siano aiuti di Stato. La sentenza è stata criticata da R. Falcón, il quale considera che i regimi agevolativi regionali dovrebbero essere qualificati come aiuti di Stato solo se hanno una portata generale all'interno della regione⁶³. La sentenza della Corte "Azores" *Commissione/Portogallo* (C-88/03), del 6 settembre 2006 è pervenuta a un risultato molto diverso:

⁶⁰ Situazione a febbraio 2004.

⁶¹ I regimi previsti per i centri di coordinamento belgi, i centri di controllo e di coordinamento delle società estere in Germania, i centri di coordinamento e le società finanziarie lussemburghesi, i centri di coordinamento a Vizcaya (Spagna), i centri di coordinamento e logistici francesi e le società estere di vendita statunitensi in Belgio.

⁶² W. SCHÖN, *Taxation and state aid law in the European Union*, CMLR 36, 1999, p. 922-923.

⁶³ R. FALCÓN, *En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado*, *Quincena Fiscal*, 2-2005, p. 7). Commento di P. HERRERA.

“Nella situazione presentata in terzo luogo, un ente regionale o territoriale, nell’esercizio di poteri sufficientemente autonomi rispetto al potere centrale, stabilisce un’aliquota fiscale inferiore a quella nazionale ed applicabile unicamente alle imprese situate all’interno del territorio di sua competenza” (65).”In quest’ultima situazione, il contesto giuridico rilevante per valutare la selettività di una misura fiscale potrebbe limitarsi all’area geografica interessata dal provvedimento qualora l’ente territoriale, segnatamente in virtù del suo statuto e dei suoi poteri, ricopra un ruolo determinante nella definizione del contesto politico ed economico in cui operano le imprese presenti nel territorio di sua competenza” (66). Affinché una decisione presa in simili circostanze possa essere considerata come adottata nell’esercizio di poteri sufficientemente autonomi, è innanzitutto necessario, come osservato dall’avvocato generale al paragrafo 54 delle sue conclusioni, che tale decisione sia stata adottata da un’autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale. Inoltre, la decisione in questione deve essere stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto. Infine, le conseguenze economiche di una riduzione dell’aliquota d’imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale.” (67).

c. L'utilizzazione di risorse statali

Questo criterio è soddisfatto se l’imposta di solito pagata dal beneficiario è ridotta. Accordare un vantaggio fiscale comporta una perdita di risorse per lo Stato che rinuncia a un gettito. Nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea, questa linea interpretativa si applica anche agli enti regionali e pubblici al di sotto del livello centrale statale.

Per un esempio relativo a un aiuto di Stato sotto forma di imposta regionale, ci si può riferire alla decisione della Corte nel caso *Ramondin*⁶⁴. Il caso concerne l’istituzione di un credito d’imposta del 45% dell’importo di determinati costi d’investimento e di un’esenzione fiscale da parte della provincia basca di Alava (Territorio Histórico de Álava) alla *Ramondín SA*, una società di diritto spagnolo specializzata nella produzione di capsule utilizzate per sigillare i tappi di sughero delle bottiglie di vino, spumante ed altre bevande di qualità. In seguito a questi incentivi, la società *Ramondin* decise di trasferire i propri impianti da Logroño nella comunità autonoma di La Rioja a Laguardia, una città nel Territorio Histórico de Álava nei Paesi Baschi. Entrambe le misure furono considerate aiuti di Stato poiché soddisfacevano il criterio della selettività. Le condizioni per avere diritto a questi investimenti fiscali erano talmente specifici che solo i grandi investitori erano in grado di soddisfarli. L’aiuto è selettivo poiché favorisce determinate imprese o la produzione di determinati beni, e perciò non è utilizzabile da tutti gli operatori economici di un settore.

Nel caso *Heiser*⁶⁵, la Corte dichiara che determinate deduzioni ai fini IVA costituiscono un vantaggio concesso attraverso l’utilizzazione di risorse dello Stato. Ciò

⁶⁴ Sentenza CGCE, cause riunite C-186/02 e C-188/02 P a seguito della sentenza del Tribunale delle Comunità Europee del 6 marzo 2002 nelle cause riunite T-92/00 e T-103/00, [2002] Racc. II-1385.

⁶⁵ Sentenza CGCE del 3 marzo 2005, *Heiser*, C-172/03].

rafforza la posizione delle imprese alle quali esso è accordato rispetto ad altre imprese concorrenti che non possono usufruire di dette deduzioni. Nell'opinione della Corte, si trattava di aiuto di Stato.

Nel caso *PreussenElektra*⁶⁶, la Corte considerava la questione “nel senso che essa è diretta, in sostanza, ad accertare se costituisca un aiuto statale ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato una normativa di uno Stato membro che, da un lato, obbliga le imprese private di fornitura di energia elettrica ad acquistare l'energia elettrica prodotta nella loro zona di fornitura da fonti di energia rinnovabili, a prezzi minimi superiori al valore economico reale di tale tipo di energia elettrica e, dall'altro, ripartisce l'onere finanziario derivante da tale obbligo tra dette imprese di fornitura di energia elettrica e i gestori privati delle reti di energia elettrica situati a monte”. L'effetto economico di questa norma sarebbe molto simile a un'imposta (applicata sull'acquirente) combinata con un aiuto di Stato (versato al venditore).

Con una pronuncia che potrebbe essere considerata sorprendente, la Corte ha risposto negativamente basandosi sul fatto che la situazione riguardava una questione tra società private e non rientrante, ovviamente, tra gli aiuti di Stato, in quanto non erano state utilizzate risorse dello Stato.

Secondo la Corte: “Nella fattispecie si deve constatare che l'obbligo, imposto a imprese private di fornitura di energia elettrica, di acquistare a prezzi minimi prefissati l'energia elettrica prodotta da fonti di energia rinnovabili non determina alcun trasferimento diretto o indiretto di risorse statali alle imprese produttrici di tale tipo di energia elettrica(59). Pertanto nemmeno la ripartizione dell'onere finanziario, derivante a tali imprese private di fornitura di energia elettrica da detto obbligo di acquisto, tra queste e altre imprese private può costituire un trasferimento diretto o indiretto di risorse statali (60). Di conseguenza il fatto che l'obbligo di acquisto sia imposto dalla legge e conferisca un incontestabile vantaggio ad alcune imprese non è idoneo ad attribuirgli il carattere di aiuto statale ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato.” (61).

d. Imposizione e aiuti di Stato

Come indicato giustamente da Luja, la concessione di sovvenzioni attraverso l'imposizione non ha nulla a che fare con l'imposizione in quanto tale. Egli così scrive: “Il sistema fiscale è utilizzato semplicemente come metodo per implementare le sovvenzioni, le quali potrebbero essere implementate anche attraverso altri mezzi. Anche se i regimi che regolano le sovvenzioni (al commercio) si riflettono sul settore degli incentivi fiscali, la maggior parte di essi non sono guidati da principi fiscali. Il quadro concorrenziale nel quale è inserita la normativa sulle sovvenzioni ha l'effetto di capovolgere il mondo fiscale attraverso la verifica di certi aspetti dei sistemi tributari nel settore delle spese fiscali, della normativa anti-elusione e le procedure di riscossione delle imposte”⁶⁷.

e. Il concetto di tributo in relazione agli aiuti di Stato

Dai precedenti paragrafi sembra chiaro che, in materia di aiuti di Stato, la Corte di giustizia (e la Commissione) non hanno un approccio formale, piuttosto economico

⁶⁶ Sentenza CGCE del 13 marzo 2001, *PreussenElektra AG/Sleswag*, C-379/98, 2001, I-2099

⁶⁷ RAYMOND H.C. LUJA, *Assessment and Recovery of Tax Incentives in the EC and the WTO: A View on State Aids, Trade Subsidies and Direct Taxation*, tesi PhD, Intersentia, Maastricht, The Netherlands, 2002, p. 22-23.

(sostanziale). Questo è evidente perché la normativa in materia di aiuti di Stato è intesa a prevenire la distorsione della concorrenza tra Stati membri. Qualsiasi specifico regime fiscale che devia dalla natura e dalla struttura di un'imposta è probabile che costituisca un aiuto di Stato, se riguarda solo determinate situazioni o determinati contribuenti soggetti a questa imposta specifica imposta⁶⁸. Aiuti di Stato e imposizione costituiscono gli strumenti della concorrenza fiscale che viola il diritto comunitario. L'approccio economico ha un chiaro background giuridico nel testo del Trattato CE. Gli scopi della normativa in materia di aiuti di Stato nell'ambito del Trattato CE rendono essenziale l'applicazione di un approccio economico.

Poiché devono essere utilizzate risorse statali, è chiaro che non è rilevante ai fini dell'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato, se un certo vantaggio è chiamato incentivo fiscale o spesa fiscale o quant'altro. Di conseguenza, etichettare una misura come imposta, tassa o diritto non impedisce alla Commissione (e neppure alla Corte di giustizia, a volte) dall'effettuare una ricerca approfondita sulle conseguenze economiche di una specifica normativa statale, al fine di stabilire se alcuni elementi si qualificano come aiuti di Stato illegittimi⁶⁹. A tale riguardo va osservato che non si può desumere un formale "concetto di tributo" dall'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato relativa agli incentivi fiscali.

5. Il concetto di tributo nelle direttive

a. Approccio generale: il metodo interpretativo utilizzato nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea

L'articolo 3, paragrafo 1, del Trattato CE stabilisce che "l'azione della Comunità comporta ... (h) il ravvicinamento delle legislazioni nella misura necessaria al funzionamento del mercato comune ...". Nel diritto comunitario, esiste una differenza significativa tra i concetti di "unificazione", "approssimazione" e "armonizzazione". In alcune circostanze, i diversi termini "ravvicinamento" e "armonizzazione" (ma qualche volta anche "coordinamento") hanno un significato generico. Ciò non ostante, il significato giuridico di questi concetti è alquanto chiaro e preciso⁷⁰.

Innanzitutto, occorre sottolineare il fatto che il processo di unificazione delle legislazioni nazionali degli Stati membri è realizzato per lo più attraverso regolamenti.

⁶⁸ Come giustamente impostato da W. SCHÖN (*op.cit.* p. 912), la speciale relazione tra imposizione e normativa in materia di aiuti di Stato culmina nella delicata distinzione tra misure fiscali generali, che rientrano negli indiscussi poteri di sovranità in materia fiscale, e incentivi fiscali selettivi, che fanno scattare la procedura d'infrazione ai sensi dell'articolo 87 e successivi del Trattato CE]

⁶⁹ Per un esempio sugli oneri, si veda sentenza CGCE del 14 aprile 2005, cause riunite C-128/03 e C-129/03, *AEM SpA e AEM Torino SpA*, in materia di oneri per l'accesso e l'utilizzo dei sistemi di trasmissione dell'energia elettrica. La Corte, inoltre, si esprime in relazione "alla natura e alla struttura del sistema di oneri in questione".

⁷⁰ Non è questa la sede per approfondire il significato giuridico di queste nozioni. Al riguardo, si veda ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale* (Padova, 2005), p. 1203 ss., in particolare p. 1229, ove è stato notato che è posta a metà via tra "unificazione" e "approssimazione". Nella medesima opera, si veda anche a pp. 249 ss., ove è sottolineato il fatto che il concetto di coordinamento fiscale era stabilito nel "pacchetto Monti" del 1996, con il quale, in assenza di sostanziali modifiche, la Commissione chiese agli Stati membri di avere una migliore comprensione delle politiche fiscali nazionali. Su questo specifico concetto, si veda anche ROCCATAGLIATA, *Il concetto comunitario di stabile organizzazione: armonizzazione fiscale o coordinamento?*, in Riv. dir. trib. int., 2002, n. 2, p. 37.

Secondo l'articolo 249, paragrafo 2 del Trattato CE, questa normativa secondaria del diritto comunitario è vincolante e direttamente applicabile ai singoli in tutti gli Stati membri. Essa sostituisce le leggi nazionali con lo stesso valore e la medesima efficacia. In tal modo, le stesse norme entrano in vigore allo stesso tempo in tutti gli Stati membri della Comunità. Per tale ragione, non è necessario alcun adattamento delle norme nazionali.

La nozione di armonizzazione è considerata genericamente ed implicitamente nell'articolo 3 lettera (h) del Trattato di Roma come un'espressione particolare del concetto di ravvicinamento delle legislazioni nazionali ivi menzionato⁷¹. In effetti, i due concetti sono analoghi in vari aspetti. Innanzitutto, occorre notare che nessuno dei due concetti rappresenta il bisogno di realizzare identiche normative in ciascun Stato membro, essendo entrambi rivolti esclusivamente a promuovere la convergenza di queste normative in un sistema economico comune⁷².

L'armonizzazione fiscale è espressamente disciplinata dall'articolo 93 del Trattato solo ai fini IVA e delle altre imposte indirette. Più precisamente, l'articolo 93 stabilisce che il Consiglio "adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette". Si intende con ciò che la legislazione di ogni singolo Stato membro deve disciplinare la struttura dell'imposta nel senso del modello definito nelle "disposizioni" adottate dal Consiglio⁷³.

Con riferimento alla distribuzione di poteri tra la Comunità e gli Stati membri, si ricordi che, sia nell'armonizzazione fiscale (come disciplinata dall'articolo 93 del Trattato) che nel ravvicinamento delle disposizioni nazionali, disciplinato dall'articolo 94⁷⁴, le direttive sono considerate lo strumento principale per realizzare gli obiettivi del Trattato⁷⁵. Sostanzialmente, il legislatore comunitario utilizza le direttive sia quando il Trattato CE lo prevede espressamente, sia in tutti i tipi di situazione in cui è necessaria una disposizione non avente carattere immediatamente vincolante (come il regolamento), per lasciare agli Stati membri la libertà di decidere le forme e i mezzi della loro attività⁷⁶. La funzione della direttiva è chiaramente rivalutata nella formulazione

⁷¹ CASADO OLLERO, *The Community legal system and the internal tax system*, in AMATUCCI A., *International tax law* (Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2006), p. 337 ss., in particolare 367.

⁷² L'idea è stata seguita per lungo tempo dalla dottrina italiana. Sul punto, si veda AA.VV., *L'armonizzazione fiscale nel mercato comune europeo*, atti della Conferenza di Venezia 2-3 maggio 1964, Napoli, 1964, in particolare la relazione di FORTE, alle pagine 35 e 54, e gli interventi di MICHELI, a pagina 111, e MAFFEZZONI, a pagina 116.

⁷³ Per questa definizione del concetto di fiscale, si veda COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958. Sullo stesso soggetto, si veda anche FORTE, *L'armonizzazione tributaria della CEE*, in AA.VV., *La riforma fiscale in Italia*, Angeli, Roma, 1967, p. 424-442. Per riferimenti più attuali, si veda: SACCHETTO, *Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in Enc. giur., Vol. II, agg. 1994; ADONNINO, *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, in Enc. Dir., Agg. Vol. III (Milano, 1999), p. 276; ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, op. cit. p. 1229. Per un'interessante valutazione sui più recenti dibattiti, si veda PEDONE, *Tax harmonization policy in a changing European Union*, in Riv. pol. econ., 2004, VII-VIII, 141.

⁷⁴ Per maggiori dettagli e altri riferimenti, si veda ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, op. cit., p. 1228-1233.

⁷⁵ In questo senso, si veda ADONNINO, *Armonizzazione fiscale ...*, op. cit., in particolare su questo punto p. 277.

⁷⁶ Al riguardo, si veda TESAURO G., *Diritto comunitario* (Padova, 2003), p. 143-144. L'Autore sottolinea che facendo ricorso alle Direttive, la Comunità è più rispettosa del principio di sussidiarietà codificato dal Trattato di Maastricht nell'articolo 5 del Trattato CE, poiché questo tipo di atti consente una migliore integrazione dei differenti sistemi giuridici nazionali, rendendoli compatibili con l'ordinamento comunitario.

dell'articolo 249, paragrafo 3 del TCE. In questa norma è stabilito che “la direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi”.

A ben vedere, la formulazione dell'articolo 93 non impone espressamente (come invece è chiaro nell'articolo 94) l'utilizzo della direttiva come l'unico strumento capace di realizzare il processo di armonizzazione. In effetti, a tale scopo è ammessa una più ampia scelta di alternative. Inoltre, è stato sottolineato che la Commissione ha la discrezionalità di scegliere e proporre al Consiglio il tipo di “disposizione” da utilizzare nel processo di armonizzazione⁷⁷. Tuttavia, per l'armonizzazione dei sistemi fiscali degli Stati membri vengono utilizzate, di solito, le direttive.

È utile sottolineare al riguardo che, mentre l'articolo 93 prevede che l'armonizzazione fiscale deve essere realizzata per assicurare l'istituzione e il funzionamento del “mercato interno”, il ravvicinamento delle legislazioni nazionali si realizza quando le leggi, i regolamenti o i provvedimenti amministrativi degli Stati membri incidono direttamente sul funzionamento del “mercato comune”. Questa differente formulazione giustifica la più intensa attività portata avanti dalla Comunità nell'ambito delle imposte indirette⁷⁸. In questo caso, il Trattato chiede agli Stati membri di realizzare nell'intera Unione Europea un'area di libero scambio senza frontiere, mentre il ravvicinamento delle legislazioni nazionali è un obiettivo più limitato, richiesto ai fini della rimozione dei principali ostacoli al corretto funzionamento del mercato comune⁷⁹.

Nel Trattato CE non esistono disposizioni che impongono esplicitamente l'armonizzazione delle imposte dirette, ma si va diffondendo l'opinione che anche in questa materia possano essere applicati gli stessi principi utilizzati con riferimento alle imposte indirette⁸⁰. Inoltre, le istituzioni comunitarie (in particolare, la Commissione e la Corte di giustizia europea) hanno cercato per lungo tempo di riconciliare gli obiettivi di neutralità e non discriminazione all'interno di una visione unitaria del concetto di armonizzazione fiscale. In questo tentativo le imposte dirette ed indirette vengono parificate basandosi su una prospettiva globale della politica di armonizzazione fiscale, fondata su un approccio positivo rivolto a superare la concezione negativa diffusa nelle fasi iniziali del processo di integrazione europea.

⁷⁷ ADONNINO, *Armonizzazione fiscale ...*, op. cit., p. 277-279, sottolinea che le direttive utilizzate nel processo di armonizzazione sono talmente dettagliate da essere simili ai regolamenti. Per questo motivo esse sono state spesso considerate direttamente applicabili negli Stati membri. Per ulteriori considerazioni su questo punto, si veda SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1990, n. 3, I, p. 66; ID., *L'adattamento del diritto interno al diritto comunitario quale fattore discriminante nella politica aziendale*, in Riv. dir. trib. int., 1999, n. 1, p. 212.

⁷⁸ A questo proposito si veda, ancora, ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, op. cit., p. 1230.

⁷⁹ Il cambiamento di prospettiva è dovuto all'Atto Unico Europeo del 1986. Su questo punto, si veda F. TESAURO, *Profili della fiscalità comunitaria*, in Boll. trib. inf., 1988, 1751; STEFANI, *L'adeguamento del sistema tributario italiano al Mercato unico comunitario*, in Boll. trib. inf., 1989, p. 5; A. AMATUCCI, *Aspetti fiscali dell'Atto Unico Europeo*, in Rass. trib., 1989, I, p. 141. Per chiarire la nozione di “mercato comune” nel senso di area di libero scambio dove è assicurata la libera circolazione dei fattori economici, si veda G. TESAURO, *Diritto comunitario*, p. 367 ss..

⁸⁰ FANTOZZI, *Non discriminazione e non restrizione: la “negative integration” nell'epoca dell'allargamento*, relazione presentata al Convegno su *I modelli impositivi comunitari nell'Europa allargata*, Bologna, 24-25 settembre 2004, in <http://giuri.unibo.it>; MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in Rass. trib., 2000, 1151.

La base giuridica per attuare un'interpretazione più ampia del concetto di armonizzazione fiscale è stata trovata nell'articolo 94, ove è stabilito che il Consiglio "stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune". Occorre notare al riguardo che il processo di ravvicinamento previsto dall'articolo 94 elimina le differenze più rilevanti esistenti all'interno di specifiche disposizioni delle legislazioni nazionali, mentre l'articolo 93 realizza in materia di armonizzazione fiscale una disciplina uniforme per un intero gruppo di norme all'interno di un determinato settore del sistema fiscale⁸¹.

L'articolo 94 è stato collegato con l'articolo 293 del Trattato CE, laddove è chiesto agli Stati membri di effettuare quanto occorra per abolire la doppia imposizione all'interno della Comunità. L'articolo 308 stabilisce, poi, la necessità di una competenza della Comunità in materia di ravvicinamento delle legislazioni. Esso prevede che il Consiglio prenda le disposizioni del caso per raggiungere gli scopi della Comunità "quando un'azione della Comunità risulti necessaria" e il Trattato "non abbia previsto i poteri d'azione a tal uopo richiesti".

La ricostruzione della esatta portata di un tale complesso normativo è data da una lunga e consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia, che ha analizzato la compatibilità con le direttive delle singole norme nazionali⁸². In quest'opera ermeneutica, la Corte si è trovata dinanzi alla situazione in cui, sia per le imposte dirette che indirette, il linguaggio utilizzato nelle direttive era necessariamente aperto a varie possibilità interpretative. Come ricordato in precedenza, l'articolo 249, paragrafo 3, del Trattato stabilisce che le direttive vincolano lo Stato membro per quanto riguarda il risultato da raggiungere, ma lascia alla competenza degli organi nazionali la scelta "in merito alla forma e ai mezzi". Tuttavia, i giudici nazionali sono obbligati a interpretare la legge nazionale in conformità con il diritto comunitario, come interpretato dalla Corte di giustizia europea⁸³.

In generale, va notato che l'obiettivo principale delle direttive comunitarie (comprese quelle in materia di fiscalità) è quello di realizzare un mercato unico, assicurando la libertà di circolazione dei beni, delle persone, dei servizi e del capitale in un ambiente competitivo (Trattato CE, articolo 14). Per questa ragione, la Corte ha interpretato l'intera legislazione comunitaria (sia primaria che secondaria) alla luce del *background* economico del Trattato, come appare nel preambolo di ciascuna direttiva. La Corte, di regola, adotta questo criterio secondo i principi dell'"effetto utile" e dell'"effetto necessario"⁸⁴.

⁸¹ Nella dottrina italiana, per un'analisi generale sul ravvicinamento delle disposizioni normative nazionali si veda SAULLE, *Ravvicinamento delle legislazioni (diritto comunitario)*, in Enc. dir., Agg., Vol. II, 1998, 899.

⁸² Per una panoramica delle linee guida seguite dalla giurisprudenza comunitaria, si veda, separatamente per le imposte dirette e indirette, MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in Rass trib., 2000, 1151; MICELI - MELIS, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia delle Comunità Europee nel diritto tributario: spunti sulla giurisprudenza relativa alle direttive sull' "imposta sui conferimenti" e sull'Iva*, in Riv. dir. trib., 2003, I, 111.

⁸³ Sentenza CGCE del 13 novembre 1990, C-106/89, *Mareleasing*.

⁸⁴ In questa direzione, con riferimento alle imposte e alle tasse con effetto equivalente ai dazi doganali, si veda sentenza CGCE del 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/94 e C-252/94, *Société Bautiaa/Directeur des Services Fiscaux des Landes and Société Française Maritim/Directeur des Services Fiscaux du Finistère*. Nella dottrina italiana, si veda al riguardo SCORRANO, *Il principio dell'effetto utile*, in MANGIAMELI (a cura di), *L'ordinamento Europeo - Vol. II) L'esercizio delle competenze*, Milano, 2006.

In numerosi casi, la Corte ha affermato la propria competenza nell'assicurare l'interpretazione uniforme del diritto comunitario in tutti gli Stati membri⁸⁵. Ai fini di tale affermazione, la base giuridica può essere ritrovata nell'articolo 220 del Trattato CE, dove è previsto che la Corte di giustizia e il Tribunale di primo grado "assicurano nell'ambito delle rispettive competenze, il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione del presente trattato". Può essere altresì ritrovata nell'articolo 234, paragrafo 1 del Trattato CE, che assegna alla Corte di giustizia la competenza a "pronunciarsi, in via pregiudiziale: a) sull'interpretazione del presente trattato".

Inoltre, si deve sottolineare che, secondo il menzionato articolo 234, la Corte di giustizia ha la competenza di interpretare il diritto comunitario sia in materia di imposizione indiretta sia in materia di imposizione diretta. Si possono distinguere, da una parte, le imposte di fonte comunitaria siccome modellate secondo i criteri definiti dalla normativa comunitaria (in questo gruppo sono incluse le imposte armonizzate secondo quanto previsto dall'articolo 93 del Trattato CE, come l'imposta sul valore aggiunto) e, dall'altra parte, le speciali norme comunitarie previste per modificare determinati elementi della struttura delle singole legislazioni nazionali (ad esempio, la Direttiva madri-figlie 90/435/CEE).

L'interpretazione della Corte di giustizia differisce profondamente per questi due gruppi di norme, essendo l'approccio del diritto comunitario del tutto diverso a seconda che si tratti di imposte dirette o indirette. Nei confronti delle imposte indirette armonizzate, le direttive disciplinano l'intera struttura dell'imposta, mentre nel campo delle imposte dirette si limitano a prescrivere agli Stati membri le modifiche di quelle parti dei sistemi normativi nazionali che contrastano con la realizzazione del mercato interno.

In questa seconda area dell'imposizione, pertanto, la Corte ha seguito la via dell'"integrazione negativa", che garantisce la progressiva eliminazione degli ostacoli fiscali attraverso un esame delle norme fiscali nazionali basato sui principi fondamentali del Trattato⁸⁶. La giurisprudenza della Corte, anche in assenza di una specifica regolamentazione a livello comunitario nella materia delle imposte dirette, ha stimolato un aggiustamento spontaneo delle norme nazionali che disciplinano le imposte sui redditi. Nella sua attività, la Corte ha adottato il principio di "non restrizione"⁸⁷, secondo il quale tutti gli ostacoli alle operazioni transnazionali devono essere rimossi, indipendentemente dalla residenza o dalla nazionalità del contribuente. Da questo punto di vista, esso ha quindi un raggio di applicazione più ampio rispetto al principio di non discriminazione, che richiede esclusivamente l'applicazione delle medesime disposizioni a residenti e non residenti.

⁸⁵ Si veda: CGCE, 27 marzo 1980, C-61/79, *Denkavit Italiana*; 8 novembre 1990, C-231/89, *Gmurzynska-Bscher*; 17 luglio 1997, C-28/95, *Leur Bloem*. In questo senso, si veda anche: CAPOTORTI, *Corte di giustizia della Comunità Europea*, in Enc. giur., Vol. IX, Roma, 1989, dove si sottolinea che l'unità e l'autorità dell'intero sistema giuridico comunitario sono dovute principalmente alla giurisprudenza comunitaria (p. 7); BRIGUGLIO, *Pregiudizialità comunitaria*, in Enc. giur., Vol. XXIII, Roma, 1997. Nel settore specifico dell'imposizione, si veda COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria unitaria dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, p. 205.

⁸⁶ In materia, si veda FANTOZZI, *Non discriminazione e non restrizione: la "negative integration" ...*, op. cit., p. 3-4, nota 4. Nello stesso senso, con una certa criticità sugli effetti pratici dell'azione della Corte, si veda M. WATHELET, *Direct taxation in the EU law: integration or disintegration?*, in *EC Tax Review*, 2004, n. 1, p. 2.

⁸⁷ FANTOZZI, *Non discriminazione e non restrizione: la "negative integration" ...*, op. cit., p. 8.

Un altro aspetto importante merita di essere evidenziato in queste note di carattere preliminare. La funzione giurisdizionale della Corte non coincide perfettamente con la funzione di una corte nazionale⁸⁸. Infatti, a causa della particolare struttura del diritto comunitario, specialmente delle direttive, la Corte si trova nella posizione di esercitare una certa funzione “creativa”⁸⁹. Dalla medesima fonte è stato osservato al riguardo che la Corte ha dato “un autentico contributo creativo” nelle decisioni in cui è stabilita la diretta applicazione delle direttive rispetto al diritto comunitario, dichiarando che, in presenza di specifiche condizioni, il diritto comunitario secondario ha un effetto diretto sul sistema giuridico nazionale del singolo Stato membro. Come sarà evidenziato nelle pagine seguenti, la Corte ha sviluppato il proprio approccio creativo anche in relazione a molti aspetti importanti della fiscalità⁹⁰.

In qualche modo, pertanto, le decisioni rese dalla Corte in via pregiudiziale ai sensi dell'articolo 234 del Trattato CE possono modificare il sistema giuridico nazionale, quando impongono ai giudici (e alle amministrazioni nazionali) l'obbligo di non applicare la norma nazionale che confligge con il diritto comunitario⁹¹. Entro questi limiti, quando la Corte interpreta il diritto comunitario, sostituisce la norma nazionale con la norma comunitaria prevalente. In determinate circostanze, inoltre, la Corte è andata al di là della mera interpretazione del diritto comunitario, invadendo anche la sfera dei principi interpretativi dei sistemi giuridici nazionali. Seguendo questa linea, nelle sue ultime decisioni, la Corte, per proteggere l'obiettivo finale delle norme comunitarie (almeno nell'area IVA), sembra introdurre una clausola comunitaria generale anti-abuso che non trova un esplicito fondamento giuridico nell'ambito del sistema fiscale comunitario⁹². Sulla base di questo orientamento, la Corte, adottando un metodo già utilizzato in numerose decisioni, sembra tendere sempre più verso una interpretazione del diritto comunitario basata sulla sua funzione economica.

Infine, occorre considerare che, nella sua consolidata giurisprudenza, la Corte ha annotato che i limiti temporali nazionali non devono compromettere l'efficacia della direttiva. Secondo l'opinione della Corte, ai fini dell'applicazione del principio di efficacia, ciascun caso che solleva la questione se una norma processuale nazionale renda impossibile o eccessivamente difficile l'applicazione del diritto comunitario deve essere esaminato tenendo conto del ruolo di detta norma nell'insieme del procedimento, dello svolgimento e delle peculiarità dello stesso⁹³. In queste circostanze, qualsiasi direttiva “deve essere interpretata nel senso che essa impone ai giudici nazionali com-

⁸⁸ Come già notato, le decisioni della Corte “hanno un'efficacia molto simile a quella delle decisioni della nostra Corte Costituzionale”. In questo senso, si veda SELICATO, *L'adattamento della normativa nazionale al diritto comunitario come fattore discriminante nella politica aziendale* in Riv. dir. trib. int., 1999, n. 1, p. 197, in particolare a pagine 208-9.

⁸⁹ Al riguardo, si veda di NUOVO CAPOTORTI, *Corte di giustizia della Comunità Europea*, op. cit., p. 7.

⁹⁰ Al riguardo, si veda SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento italiano*, in Dir. prat. trib. int., 2001, p. 3 che utilizza la formula “incidenza-integrazione” per descrivere questa funzione.

⁹¹ Sull'obbligo delle amministrazioni fiscali nazionali ad applicare il diritto comunitario anche se in conflitto con una norma nazionale, si veda ancora SELICATO, *L'adattamento della normativa nazionale ...*, op. cit., p. 209-211.

⁹² Si veda, in questo senso, le decisioni della Corte di giustizia del 22 febbraio 2006, Causa C-255/02, *Halifax*; 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, dove la Corte ha stabilito che “la sesta direttiva dev'essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo”.

⁹³ Si veda sentenza CGCE, C-312/93 *Peterbroeck e a.* [1995] Racc. I-4599, paragrafo 14.

petenti l'obbligo di dichiarare ricevibili i motivi di diritto basati sull'incompatibilità del bando di gara con il diritto comunitario, dedotti a sostegno di un'impugnazione proposta contro la detta decisione, ricorrendo, se del caso, alla possibilità prevista dal diritto nazionale di disapplicare le norme nazionali di decadenza in forza delle quali, decorso il termine per impugnare il bando di gara, non è più possibile invocare una tale incompatibilità⁹⁴.

Conformemente a queste premesse, nelle sue sentenze sulle direttive fiscali, la Corte di giustizia europea non ha adottato un concetto generale di tributo. Ciascuna decisione considera che ogni singola direttiva ha i propri obiettivi e utilizza i termini "imposte", "tasse", "diritti" e "canoni" in differenti contesti (ad esempio: doppia imposizione, elusione fiscale, ritenute d'imposta e imposte sulla cifra d'affari) e con significati differenti.

Dalle osservazioni appena svolte in via preliminare derivano tre principali considerazioni sull'argomento in esame.

In primo luogo, in alcune disposizioni, il termine "imposta" ha un significato molto ampio (qualsiasi prelievo pubblico). In tali occasioni, la Corte non ha compiuto particolari sforzi per definire cosa sia un'imposta, ma ha lavorato sul chiarimento di alcune questioni più pratiche, connesse alla struttura economica del pagamento (ad esempio, il concetto di "imposte sulla cifra d'affari", il concetto di "ritenuta alla fonte", il concetto di "valide ragioni economiche" e così via).

In secondo luogo, in altri casi, le direttive rendono chiara la distinzione tra imposte "contributive" e diritti di carattere "retributivo" per evidenziare che entrambe le categorie di prelievi sono compatibili con il diritto comunitario. Ciò che è importante non è la formula utilizzata nella direttiva, ma il suo obiettivo.

In terzo luogo, le categorie giuridiche nazionali e i nomi dati alle imposte e alle tasse sono di solito irrilevanti. Ciò che rileva è la funzione economica del prelievo considerato ed il suo impatto sul mercato.

b. Gli effetti della regola dell'unanimità sul concetto comunitario di tributo

L'articolo 93 del Trattato CE stabilisce che il Consiglio adotta, "deliberando all'unanimità", le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle "imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette". Analogamente, l'articolo 94 prevede che il Consiglio, deliberando all'unanimità, stabilisce direttive volte al ravvicinamento "delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune". L'articolo 175, paragrafo 2 (a) stabilisce anche che le "disposizioni aventi principalmente natura fiscale" necessarie per raggiungere gli obiettivi di protezione ambientale di cui all'articolo 174 devono essere adottate dal Consiglio all'unanimità.

L'Atto Unico Europeo del 1986 ha introdotto il voto a maggioranza qualificata qualificata (*Qualified Majority Vote* - QMV) per la maggior parte delle decisioni concernenti le materie politiche, ma non ha modificato la regola dell'unanimità in ma-

⁹⁴ Si veda, in questo senso, sentenza CGCE del 27 febbraio 2003, causa C-327/00, *Santex*.

teria fiscale⁹⁵. Inoltre, il nuovo articolo 95 consente l'applicazione della regola della maggioranza qualificata per raggiungere gli obiettivi stabiliti all'articolo 14, escludendo espressamente le disposizioni fiscali (paragrafo 2). Conseguentemente, in questi articoli del Trattato viene espressa nella materia fiscale la preferenza per le negoziazioni tra Stati membri rispetto ad un processo centralizzato di armonizzazione⁹⁶.

La regola comunitaria dell'unanimità, in particolare in materia fiscale, è stata a lungo il centro dell'attenzione di politici e studiosi ed è stata considerata il limite più importante posto alla concreta realizzazione di un'effettiva integrazione europea. Per un singolo Stato membro, è infatti possibile impedire alla Comunità di approvare un regolamento o una direttiva in materia fiscale votando contro la sua approvazione (c.d. "diritto di veto").

Per tale ragione, dopo il Trattato di Roma, molti accordi tra Stati membri hanno avuto ad oggetto unicamente il passaggio, in una serie di importanti materie, dalla regola dell'unanimità al voto a maggioranza qualificata⁹⁷. Molti documenti ufficiali hanno espresso questa necessità anche per la materia fiscale. Nella comunicazione del marzo 2000⁹⁸, la Commissione ha proposto di approvare nuove versioni degli articoli 93 e 94 del Trattato CE. Secondo i testi proposti dalla Commissione, il QMV doveva essere introdotto, quanto meno nelle decisioni necessarie: (1) all'approvazione degli strumenti giuridici volti a consentire il coordinamento delle norme nazionali, oppure (2) all'introduzione dei requisiti minimi ai fini dell'armonizzazione nel settore delle imposte e dei contributi previdenziali. Per sostenere l'opportunità di una simile modifica, la Commissione ha addotto la necessità di rimuovere gli ostacoli più importanti all'esercizio delle quattro libertà fondamentali del Trattato (libertà di circolazione dei beni, delle persone, dei servizi e dei capitali).

La Commissione ha spiegato la sua posizione facendo presente che esiste una necessità crescente di coordinare nel modo migliore le politiche fiscali e strutturali nell'Unione Europea. Ciò è dovuto all'allargamento (sino a 28 Stati membri), che ha pressoché raddoppiato il numero dei partecipanti al mercato unico. Inoltre, esiste una profonda diversità tra le economie nazionali e i sistemi giuridici dei singoli Stati membri (che, per giunta, si è notevolmente amplificata dopo l'allargamento), tale da accrescere le distorsioni all'interno del mercato unico. Secondo la Commissione, l'Unione Europea avrebbe potuto affrontare la sfida dell'allargamento solo migliorando l'efficienza del proprio processo di decisione.

⁹⁵ Al riguardo, si veda CEPR - CENTRE FOR ECONOMIC POLICY RESEARCH, *Making sense of subsidiarity: how much centralization for Europe*, London, 1993; traduzione italiana a cura di G. DOGNINI, *La distribuzione dei poteri nell'Unione Europea. Un'analisi delle implicazioni del principio di sussidiarietà nel processo di integrazione europea*, Bologna, 1995, p. 28-30. Nella stessa opera, è anche affermato (p. 35 ss.) che, proprio a motivo della preferenza per la regola dell'unanimità, la Comunità Europea è stata concepita come una semplice confederazione di Stati sovrani. Secondo questo studio, solo dopo l'introduzione in una serie di casi della regola del QMV ad opera dell'Atto Unico Europeo del 1986, può dirsi che la Comunità ha assunto le caratteristiche di una struttura federale.

⁹⁶ Per queste conclusioni, si veda di nuovo CEPR, op.cit., p. 35.

⁹⁷ Si veda in questo senso: Trattato di Roma, articolo 38; Atto Unico Europeo, articolo 12; Trattato di Maastricht, articolo 30; Trattato di Amsterdam, articolo 24; Trattato di Nizza, articolo 46; Costituzione Europea, articolo 63.

⁹⁸ COMMISSIONE EUROPEA, *Contributo supplementare della Commissione per la Conferenza intergovernativa sulle riforme istituzionali. Il voto a maggioranza qualificata per gli aspetti inerenti al mercato unico nei settori dell'imposizione fiscale e della sicurezza sociale*, COM(2000) 114 def. del 14 marzo 2000.

La proposta fu respinta dalla Conferenza Intergovernativa sulle riforme istituzionali⁹⁹. La decisione della Conferenza era stata preceduta dal settantesimo rapporto dell'*European Scrutiny Committee* del 15 maggio 2000. Esso include gli articoli 93 e 94 del Trattato CE nella lista dei 66 settori in cui è richiesta l'unanimità. Il Trattato di Nizza del dicembre 2000 ha stabilito che è necessario mantenere la regola dell'unanimità nei medesimi 66 settori.

Tuttavia, prima dell'approvazione del nuovo Trattato costituzionale, alcuni Stati membri hanno richiesto nuovamente un'estensione del voto a maggioranza qualificata in materia fiscale¹⁰⁰. Essi hanno espresso la loro delusione per la mancata approvazione dell'estensione proposta, sottolineando il fatto che in un'Europa allargata l'obbligo dell'unanimità avrebbe paralizzato il processo decisionale. Peraltro, una minoranza di Stati membri ritiene tuttora necessario mantenere la regola dell'unanimità, al fine di assicurare l'armonia nelle decisioni concernenti queste materie così delicate. Tuttavia, molti altri, seguendo la stessa linea della Commissione, considerano con favore la possibilità di estendere il QMV, fatta eccezione per i casi in cui esiste un collegamento tra materie fiscali e mercato interno.

Tra il 2003 e il 2004 la Conferenza Intergovernativa, rispondendo a un'indagine parlamentare, ha effettuato una consultazione. Le opinioni raccolte sono state molto diverse: alcune delegazioni continuano a richiedere l'estensione del QMV su questioni fiscali specifiche collegate al mercato interno; altri vogliono l'estensione per tutte le questioni fiscali; la Commissione la richiede solo per determinati settori, come la lotta contro l'evasione e l'elusione fiscale e altre misure relative alla base imponibile delle società, esclusa l'aliquota fiscale.

Tuttavia, il Libro Bianco, pubblicato dalla Conferenza Intergovernativa a settembre 2003, insiste sulla necessità di richiedere l'unanimità in tutte le aree di interesse nazionale vitale, come la difesa e la tassazione. La medesima conclusione si può ritrovare nel "Trattato che istituisce una costituzione per l'Europa", dove sono elencati gli articoli della Costituzione Europea che ancora stabiliscono la regola dell'unanimità. Questi articoli includono gli articoli 93 e 94¹⁰¹.

Il Trattato Costituzionale ha mantenuto la regola dell'unanimità in tutti i settori della politica fiscale, ad esclusione delle questioni amministrative che hanno a che fare con la prevenzione delle frodi fiscali. In particolare, l'articolo III-63 stabilisce che, "qualora il Consiglio dei ministri, che delibera all'unanimità su proposta della Commissione, constati che misure relative all'imposta sul reddito delle società riguardano la cooperazione amministrativa o la lotta contro la frode fiscale e l'elusione fiscale illecita, adotta, a maggioranza qualificata, una legge o una legge quadro europea che stabilisce tali misure, sempre che esse siano necessarie per assicurare il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza".

Questa norma, che è in linea con la proposta della Commissione, ha una portata molto più ristretta. Innanzitutto, si limita agli aspetti procedurali e non concerne gli aspetti sostanziali dell'imposizione, anche se sono soprattutto questi ultimi, ovviamen-

⁹⁹ Si vedano i documenti n. 4770/00 e n. 4808/00 di Novembre 2000 e n. 4815/00 di dicembre dello stesso anno.

¹⁰⁰ Si vedano i documenti Conv 162/02, CIG 38/03 e SN 2702/03.

¹⁰¹ Si veda il documento CIG 86/04.

te, ad implicare un concreto ostacolo all'esercizio delle quattro libertà fondamentali. In secondo luogo, con specifico riguardo alle procedure decisionali, l'articolo III-63 realizza un sottile compromesso tra unanimità e maggioranza qualificata, essendo fortemente orientato più verso la prima che verso la seconda. In effetti, la decisione di adottare "una legge o una legge quadro europea" da parte di una maggioranza qualificata potrebbe essere solo la conseguenza di una decisione unanime del Consiglio.

La dottrina italiana ha espresso differenti opinioni sulla formulazione utilizzata nell'articolo III-63 della Costituzione Europea. Alcuni autori si sono allineati alla posizione ufficiale, sottolineando che il potere del Consiglio di decidere all'unanimità quale materia potrebbe essere approvata con il QMV deve essere considerato un'apertura verso un nuovo percorso nelle regole sulle procedure decisionali¹⁰². Altri hanno assunto posizioni critiche sotto diversi punti di vista. Essi hanno notato che il mantenimento della regola dell'unanimità in tutti i settori della politica fiscale (ad eccezione delle questioni amministrative relative alla lotta anti-frode) "va troppo al di là nel mantenimento dei diritti di veto, mentre sarebbe stato preferibile adottare decisioni con la regola della maggioranza almeno per raggiungere una definizione comune e standardizzata di base imponibile"¹⁰³.

Poco tempo prima dell'approvazione della Convenzione per un Trattato costituzionale, un'autorevole posizione ha sottolineato che all'origine della Comunità Europea non esisteva un concetto federalista, ma esisteva la necessità di un nuovo equilibrio politico tra gli Stati Uniti dell'Europa dopo la seconda guerra mondiale¹⁰⁴. Come naturale conseguenza di tale situazione, gli Stati membri hanno scelto un ordine che, almeno inizialmente, avesse una base esclusivamente cooperativa, in cui la regola della maggioranza è stata vista come un *vulnus* del sistema per la totale assenza di una reale base democratica, che richiede il consenso su basi elettorali dei popoli europei¹⁰⁵.

A nostro parere, a parte la norma inserita all'articolo III-63, la regola dell'unanimità mantiene la sua efficacia anche nell'ambito del Trattato costituzionale europeo (che non è mai entrato in vigore). Le conseguenze del "Pacchetto Monti" approvato a dicembre 1997 e, in particolare, della Direttiva sui redditi da risparmio 2003/48/EC, approvata a giugno 2003 dopo sei anni dalla sua proposta e dopo aver esaurito le discussioni sulle differenti versioni, causate esclusivamente dalla resistenza di alcuni Stati membri. In questa situazione, la cosiddetta "integrazione negativa" della giurisprudenza della Corte di giustizia europea è la sola alternativa a un cattivo funziona-

¹⁰² CASSESE, *L'integrazione attraverso il diritto: equilibrio dei poteri e legittimazione nella nuova Europa*, relazione dalla Conferenza "I risultati della Convenzione Europea: economisti, giuristi, politologi", Milano, 7 luglio 2003, pagina 5.

¹⁰³ In questo senso, si veda G. TABELLINI, *Will it last? An economic perspective on the European Constitutional Treaty*, relazione presentata in occasione della Conferenza "I risultati della Convenzione Europea: economisti, giuristi, politologi", Milano, 7 luglio 2003, in *EuropEos*, 2003, n. 33, par. 3.2, p. 7). Da un'altra posizione, è stato sottolineato che il QMV potrebbe aumentare il potere della Commissione dovuto al cosiddetto "vantaggio di chi fa la prima mossa", derivante dal fatto che è la stessa Commissione a proporre la normativa comunitaria. Questa opinione è stata espressa da PEDONE, *Tax harmonization policy ...*, op.cit., p. 154.

¹⁰⁴ AMATO, *Effetti perversi del federalismo europeo*, in G. DA EMPOLI – M. MUNGARI, *Un'Europa possibile*, Roma, 1995, p. 87 ss.

¹⁰⁵ Per questa opinione, si veda nuovamente AMATO, *Effetti perversi del federalismo europeo*, op.cit., p. 92, dove l'Autore sottolinea che un popolo europeo non esiste ancora e che la regola della maggioranza ha la propria base solo nell'accordo tra gli interessi degli Stati membri più forti.

mento del mercato interno dovuto alla paralisi creata dal processo decisionale basato sulla regola dell'unanimità¹⁰⁶.

Ai fini del presente lavoro, è importante notare che la formulazione utilizzata nella definizione di alcuni prelievi pubblici è spesso influenzata dalla regola dell'unanimità imposta per le decisioni in materia fiscale dagli articoli 93, 94 e 175 del Trattato. In effetti, un prelievo potrebbe essere chiamato "diritto" o "canone", anche se ha natura fiscale da un punto di vista sostanziale e la base giuridica della nuova norma potrebbe essere trovata in una materia non fiscale, dove non sia richiesta l'unanimità. In tal modo, il Consiglio potrebbe riuscire ad adottare una direttiva con il voto a maggioranza qualificata, eludendo la regola dell'unanimità.

c. Il concetto di tributo nelle direttive in materia di IVA

La Sesta direttiva IVA fa riferimento al concetto di tributo in almeno due differenti casi, fornendo in ciascuno di essi definizioni diverse: (a) il primo è considerato nell'articolo 33, paragrafo 1, dove è ammessa l'applicazione di "qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari"; (b) il secondo è indicato nell'articolo 4(5), dove sono esclusi dal campo di applicazione IVA i "diritti, canoni, contributi o retribuzioni", se riscossi da pubbliche autorità.

c.1) imposte, diritti e tasse che non hanno il carattere di imposta sulla cifra d'affari

L'articolo 93 del Trattato impone la piena armonizzazione delle legislazioni relative alle "imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette". Il Trattato parte dall'idea che "detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno".

La Direttiva n. 77/388/CEE (Sesta direttiva IVA) del 17 maggio 1977 assume un particolare concetto di tributo. Come stabilito nel preambolo della direttiva, l'IVA è un'imposta sulla cifra d'affari basata sulla fondamentale caratteristica della neutralità. Prima di questa, la Direttiva n. 67/227/CEE (Prima direttiva IVA) dell'11 aprile 1967), nel suo primo preambolo stabiliva che l'obiettivo essenziale del Trattato consiste nella realizzazione di "un mercato comune che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno". In sostanza, il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto è basato sulla reale competizione tra imprese "in un mercato unico che offra condizioni analoghe a quelle di un mercato interno"¹⁰⁷.

L'articolo 2 della Prima direttiva IVA stabiliva che il principio del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto europea "consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo" Ciò è stato confermato numerose volte dalla Corte¹⁰⁸. Su queste basi, l'IVA deve essere considerata un'imposta indiretta assoggettata all'armonizzazione ai sensi dell'articolo 93 del Trattato CE.

La letteratura italiana non è univoca nel riconoscere all'IVA la natura di un'imposta di consumo. Al riguardo, l'articolo 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, che ha introdotto l'IVA in Italia non, ha stabilito espressamente in cosa consiste il suo pre-

¹⁰⁶ FANTOZZI, *Non discriminazione e non restrizione: la "negative integration" ...*, op. cit., p. 15.

¹⁰⁷ Sentenza CGCE del 25 ottobre 1977, C-26/76, *Metro*; 3 marzo 1988, C-252/86, *Bergandi*

¹⁰⁸ Per tutti, si veda CGCE, sentenza del 1 aprile 1982, C-89/81, *Hong Kong Trade*.

supposto¹⁰⁹. L'assenza di una specifica disciplina su questo punto (di grande importanza nel sistema fiscale italiano) è l'occasione per analizzare la natura giuridica dell'IVA secondo il principio di capacità contributiva¹¹⁰.

Su questa linea sono state proposte diverse soluzioni. Alcuni autori, guardando agli effetti economici dell'imposta, hanno osservato che spesso questi non raggiungono completamente il consumatore finale. Ad avviso de detti autori, ciò accade quando il prezzo è influenzato dal mercato e i consumatori possono riuscire a ridurne l'ammontare, rimuovendo parzialmente o totalmente l'onere dell'imposta attraverso un meccanismo di traslazione all'indietro¹¹¹. Da un altro punto di vista, l'IVA è stata vista come un'imposta sulle attività economiche considerando il fatto che gli imprenditori ed i liberi professionisti sono assoggettati a IVA, almeno formalmente¹¹². Altri autori ha anche detto che i fatti imponibili IVA sono le operazioni descritte nell'articolo 1 del decreto n. 633/72, considerate singolarmente come operazioni commerciali¹¹³.

Tra queste diverse di posizioni, la teoria che considera l'IVA un'imposta di consumo è sinora la più accettata in Italia¹¹⁴. Resiste l'idea che l'IVA sia un'imposta sul valore aggiunto alla produzione, alla luce delle disposizioni delle direttive, come interpretate da una giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia che ha evidenziato i principi considerati impliciti in questa posizione¹¹⁵.

La neutralità è il requisito essenziale di un'imposta sulla cifra di affari come l'IVA e richiede che l'imposta gravi soltanto sul consumatore finale¹¹⁶. In ossequio al principio di neutralità, l'articolo 33, paragrafo 1 della Sesta direttiva stabilisce che "fatte salve le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari".

L'evidente obiettivo del divieto imposto agli Stati membri di introdurre qualsiasi imposta, diritto o tassa analoghi all'IVA, previsto dall'articolo 33, paragrafo 1 è quello di assicurare il corretto funzionamento del mercato comune secondo il principio di neutralità, nel rispetto della natura di imposta indiretta sui consumi che viene riconosciuta all'IVA¹¹⁷. In base a questa disposizione non è rilevante definire il concetto di

¹⁰⁹ Su questo punto, si veda FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in Enc. dir., Vol. XLVI, Milano, 1993, 125, in particolare 130.

¹¹⁰ FILIPPI, op. cit., 130.

¹¹¹ LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in Enc. giur., Vol. XVI, Roma, 1989, 3.

¹¹² FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'IVA*, in Dir. prat. trib., 1972, I, 725.

¹¹³ Questa era l'opinione di BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in RDE, 1978, I, 420, seguito da LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, op. cit., 5.

¹¹⁴ GIORGI, *Detrazione e soggettività passive nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, p. 32-35. In Italia vi erano anche autori che hanno aderito immediatamente alla teoria dell'imposta di consumo: BERLIRI *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, 214; GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, 17.

¹¹⁵ Per un'analisi recente, in cui l'IVA è considerata un'imposta di consumo e inserita all'interno del contesto comunitario, si veda COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale ...*, op. cit., p. 943 e ss. (l'IVA come imposta di consumo comunitaria) p. 287 ss. (principi generali dell'IVA nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea).

¹¹⁶ Sentenza CGCE del 6 aprile 1995, C-4/94, *BPL Group*; 4 febbraio 1988, C-391/85, *Commissione/Regno del Belgio*; sentenza del 18 dicembre 1997, C-384/95, *Landboden-Agrardiensten*; cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97 *Pelzl e a.*

¹¹⁷ A tale riguardo si veda chiaramente FARMER - LYAL, *EC tax law*, Oxford, 1994, 134; COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale ...*, op. cit., p. 943 ss..

“imposta” ma quello di “imposta sulla cifra d'affari”, il quale, ovviamente, è inteso in un senso più ristretto dalla Corte di giustizia europea¹¹⁸.

Nondimeno, la Corte di giustizia fornisce un'ampia interpretazione del concetto di “imposta sulla cifra d'affari” menzionato nell'articolo 33, paragrafo 1, ritenendo che secondo tale articolo gli Stati membri non possono mantenere o introdurre imposte, diritti e tasse che “presentano le caratteristiche essenziali dell'IVA”, anche se non sono identiche all'IVA in ogni aspetto¹¹⁹.

Negli anni passati, nonostante certe differenze di formulazione, la giurisprudenza ha evidenziato le seguenti quattro “caratteristiche essenziali” dell'IVA, in presenza delle quali l'imposta considerata deve essere definita come imposta sul volume d'affari proibita dall'articolo 33, paragrafo 1¹²⁰:

– *applicazione generalizzata* da parte di tutti i soggetti passivi su tutte le transazioni effettuate in relazione a beni e servizi;

– *proporzionalità al prezzo* applicato dal soggetto imponibile come corrispettivo dei beni e servizi forniti, qualunque sia il numero delle transazioni effettuate;

– *applicazione a ciascuno stadio* della produzione e del processo di distribuzione, compreso quelli della vendita al dettaglio, indipendentemente dal numero delle transazioni che hanno avuto luogo in precedenza;

– *esatta applicazione sul valore aggiunto di beni o servizi*: gli importi versati durante le fasi precedenti del processo sono dedotti dall'imposta che deve essere pagata dal soggetto imponibile, con il risultato che l'imposta si applica, ad ogni fase, solo sul valore aggiunto in quella determinata fase e l'onere finale dell'imposta grava in ultima istanza sul consumatore.

La Corte ha deciso al riguardo che deve considerarsi gravare sulla circolazione dei beni e dei servizi, allo stesso modo dell'IVA, ogni imposta, diritto o tassa che presenti tutte le suddette caratteristiche essenziali, ritenendo, di conseguenza, che in presenza di queste caratteristiche un tributo interno può essere ritenuto incompatibile con l'imposta sulla cifra di affari anche se non è in tutto simile all'IVA¹²¹.

Nelle decisioni più recenti in materia, la Corte ha stabilito che, oltre alle dette caratteristiche, per essere considerato un'imposta sulla cifra d'affari, “il tributo in questione deve poter essere trasferito al consumatore”¹²². Con questa precisazione, la Corte ha sottolineato che contravviene all'articolo 33, paragrafo 1, della Sesta direttiva ogni imposta, diritto o tassa nazionale che abbia le caratteristiche di un'imposta

¹¹⁸ Sentenza CGCE del 26 giugno 1997, cause riunite C-370/90, C-371/95 e C-372/95, *Careda*; nella stessa direzione, si veda anche sentenza CGCE del 29 aprile 2004, *GIL Insurance* C-308/01.

¹¹⁹ Conclusioni dell'Avvocato Generale, causa C-475-03, *Banca Popolare di Cremona*, causa pendente; si vedano anche le sentenze CGCE: 31 marzo 1992, *Dansk Denkvit*, C-200/90; 9 marzo 2000, *EKW*, C-437/97.

¹²⁰ La prima sentenza in materia risale al 27 novembre 1985, C-295/84, *Wilmot*. Inoltre, si vedano le sentenze già citate *GIL Insurance and EKW*, nonché le sentenze: 1 aprile 1982, C-89/81, *Hong Kong Trade*; 3 marzo 1988, C-252/86, *Bergandi*; 4 dicembre 1990, C-186/89, *Van Tiem*; 17 settembre 1997, C-130/96, *Solisnor Estaleiros Navais SA*; 17 settembre 1997, C-347/95, *UCAR*.

¹²¹ Si veda, in tal senso, la sentenza della Corte in data 31 marzo 1992, C-200/90, *Dansk Denkvit e Poulsen Trading*, paragrafi 11 e 14, nonché la sentenza sul caso C-308/01, *GIL Insurance e a.*, cit., paragrafo 32). Secondo questa giurisprudenza, l'articolo 33 della Sesta direttiva non preclude, comunque, il mantenimento o l'introduzione di un'imposta “che non presenta una caratteristica essenziale dell'IVA” (CGCE, 17 settembre 1997, C-130/96 *Solisnor-Estaleiros Navais*, par. 19 e 20, e caso *GIL Insurance e a.*, op. cit., par. 34).

¹²² CGCE, sentenza del 26 giugno 1997, *Careda*, cause riunite C-370/90, C-371/95 e C-372/95.

di consumo. Allo stesso modo, la Corte¹²³ ha anche dichiarato che “non è necessario che il suo trasferimento al consumatore risulti da una fattura o da documenti equipolenti”.

Questa posizione si conforma ad altre decisioni della Corte, le quali puntualizzano il fatto che gli Stati membri non possono subordinare il rimborso di un'imposta alla produzione di una prova da parte del contribuente che l'onere dell'imposta non è stato trasferito su altri soggetti¹²⁴. Inoltre, la Corte ha stabilito chiaramente in numerose decisioni che, ai sensi dell'articolo 33, paragrafo 1, il contribuente ha il diritto di chiedere alla Corte la sua applicazione piena e immediata¹²⁵.

Una verifica interessante sulla portata dell'articolo 33, paragrafo 1, è fornita nella recente sentenza della Corte sul caso dell'IRAP italiana¹²⁶. In questa decisione la Corte ha stabilito che l'articolo 33 della Sesta direttiva non osta al mantenimento o all'introduzione di un'imposta che presenti le caratteristiche dell'IRAP. In sintesi, la Corte di giustizia ha argomentato la sua posizione considerando il fatto che l'IRAP è diversa dall'IVA, perché non è proporzionata al prezzo dei beni e servizi¹²⁷. Ad avviso della Corte, l'IRAP, diversamente dall'IVA, non è strutturata per assicurare che il costo dell'imposta sia addebitato al consumatore¹²⁸.

Per risolvere la questione se l'articolo 33 della Sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che esso non preclude il mantenimento di un'imposta aventi le caratteristiche dell'IRAP italiana, la Corte, nella sentenza sul caso C-475/03, ha formulato un'importante precisazione rispetto alla sua precedente giurisprudenza. Relativamente alla quarta caratteristica fondamentale dell'IVA (esatta applicazione sul valore aggiunto), la Corte ha osservato che l'esistenza di differenze sul metodo per calcolare la detrazione dell'imposta già pagata non può sottrarre un'imposta al divieto contenuto nell'articolo 33 della Sesta direttiva, qualora tali differenze “siano più che altro di natura tecnica” e non impediscano che tale imposta funzioni sostanzialmente nello stesso modo dell'IVA. Al contrario, si può collocare all'esterno dell'ambito applicativo dell'articolo 33 della Sesta direttiva un'imposta che colpisca le attività produttive in modo tale che non sia certo che la stessa vada a carico del consumatore finale, come avviene per un'imposta sul consumo come l'IVA.

L'Europa ha atteso per lungo tempo la decisione della causa C-475/03, che coinvolgeva gli interessi finanziari di un largo numero di Stati¹²⁹. In effetti, le conclusioni depositate dai due Avvocati Generali intervenuti nel processo¹³⁰ erano entrambe orientate (la prima più della seconda) a sostenere che l'IRAP non fosse compatibile

¹²³ Si veda nuovamente sentenza *Careda*, op. cit. .

¹²⁴ Sentenze CGCE del 9 febbraio 1999, C-343/96, *Dilexport* e 9 dicembre 2003, C-129/00, *Commissione c/ Italia*.

¹²⁵ Sentenze CGCE C-200/90, *Dansk Denkavit e Poulsen Trading*, op. cit.; 7 maggio 1992, C-347/90, *Bozzi*; 16 dicembre 1992, C-208/91, *Beaulande*.

¹²⁶ Sentenza CGCE 3 ottobre 2006, C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*.

¹²⁷ Sentenza CGCE, C-475/03, op. cit., paragrafi 30) e (b).

¹²⁸ Sentenza CGCE, C-475/03, op. cit., paragrafi 31-35.

¹²⁹ Nel procedimento instaurato contro l'Italia non sono intervenuti solo la Francia, l'Ungheria, la Danimarca e la Spagna (i cui sistemi fiscali includono delle imposte più o meno simili all'IRAP), ma anche il Belgio, la Repubblica Ceca, la Germania, l'Irlanda, i Paesi Bassi, l'Austria, il Portogallo, la Finlandia, la Svezia e il Regno Unito, le cui richieste concernevano i limiti temporali degli effetti della decisione della Corte.

¹³⁰ Avvocato Jacobs il 17 marzo 2005 e Avvocato Stix-Hackl il 14 marzo 2006.

con l'articolo 33 della Sesta direttiva IVA. Per tale ragione, la contraria pronuncia della Corte è giunta del tutto inaspettata¹³¹. In effetti, la sintetica motivazione della sentenza non affronta né risolve le numerose perplessità espresse da entrambi gli Avvocati Generali nelle loro conclusioni.

A prescindere dal merito delle questioni che riguardano la compatibilità dell'IRAP con l'IVA, è difficile comprendere dalla sentenza in esame le ragioni dell'evidente cambiamento del metodo interpretativo adottato dal Giudice comunitario, il quale, in questo frangente, ha utilizzato un criterio basato principalmente sull'analisi della forma giuridica del tributo esaminato, discostandosi radicalmente dai suoi precedenti, nei quali, invece, lo stesso articolo 33, paragrafo 1, è stato sempre interpretato ponendo in risalto gli effetti economici del tributo del quale era stata denunciata l'incompatibilità con l'IVA, trascurandone i profili giuridico-formali.

L'impressione di una drastica inversione di rotta nell'orientamento del Giudice comunitario è confermata dal paragrafo 32 della sentenza in commento, in cui la Corte riconosce, ai sensi degli articoli da 17 a 20 della Sesta direttiva, che l'IVA grava unicamente sul consumatore finale ed è perfettamente neutrale nei confronti dei soggetti passivi che intervengono nel processo produttivo e distributivo, a prescindere dal numero dei passaggi precedenti.

Questa osservazione è assolutamente corretta rispetto all'IVA¹³², ma non considera che il meccanismo economico della traslazione dell'imposta possa condurre con riferimento all'IRAP agli stessi risultati prodotti dalla rivalsa disciplinata nell'IVA. Ecco perché, secondo un'autorevole opinione, la decisione è stata condizionata da forti esigenze politiche¹³³.

Come osservato dall'Avvocato Stix-Hakl¹³⁴, la finalità del divieto posto a carico degli Stati membri di istituire o mantenere imposte analoghe a quella sulla cifra d'affari è, come chiarito in numerose sentenze della Corte¹³⁵, quella di evitare che il sistema comune di IVA sia "pregiudicato". Si specifica che ciò avverrebbe nel caso in cui fossero applicate imposte, dazi o oneri che incidessero sulla circolazione dei beni e dei servizi "in modo analogo a quello dell'IVA". Il problema è, pertanto, quello di determinare il modo in cui questo confronto deve essere compiuto.

A nostro parere, i casi *Dansk Denkvit* e *GIL Insurance* insegnano che, per essere incompatibile con l'IVA, un'imposta deve avere tutte le caratteristiche essenziali descritte nella giurisprudenza della Corte, sebbene non sia necessario che l'imposta abbia la stessa struttura dell'IVA. Come notato da un attento osservatore, se il divieto di

¹³¹ Al riguardo, si veda PERRONE CAPANO, *Una bussola nel labirinto dell'IRAP, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1231, (ove una bibliografia completa sul tema) che esprime in modo convinta la sua opinione favorevole alla incompatibilità dell'IRAP.

¹³² Si vedano, al riguardo, le sentenze CGCE C-317/94 *Elida Gibbs* [1996] *Racc. I-5339*, par. 19, 22 e 23, e C-427/98 *Commissione/Germania* [2002] *Racc. I-8315*, par. 29.

¹³³ Si veda l'articolo di BARISONI - MILANO, *Visco plaude alla sentenza ma per Fantozzi è "politica"*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 ottobre 2006, p. 2, che riporta le dichiarazioni di Augusto Fantozzi, difensore della Banca Popolare di Cremona, secondo il quale era "legittimo aspettarsi una pronuncia nel merito che fosse coerente con le conclusioni dei due avvocati generali della Corte lussemburghese che avevano bocciato l'IRAP."

¹³⁴ Conclusioni nella causa C-475/03, paragrafo 20.

¹³⁵ Sentenza CGCEs: *Wilmot*, paragrafo 16; *Bergandi*, paragrafo 14; *Wisselink*, paragrafi 17 e 19; *Dansk Denkvit*, paragrafo 11; *Bozzi*, paragrafo 9; *Beaulande*, paragrafo 12; *Careda*, paragrafi 13 e 24; *UCAL*, paragrafo 33; *Solisnor*, paragrafo 13; *EKW*, paragrafo 20.

cui all'articolo 33, paragrafo 1, si riferisse solo alle imposte con una struttura identica all'IVA, "sarebbe inutile e insensato"; effettivamente, uno Stato membro che volesse aumentare il gettito dell'imposta sulla cifra di affari ed evitare il detto divieto non avrebbe la necessità di introdurre un'imposta con una struttura simile all'IVA, censurabile dalla Comunità europea, essendo libero di aumentare l'aliquota IVA¹³⁶.

Secondo l'articolo 33, paragrafo 1, della Sesta Direttiva qualsiasi imposta che "abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari" è vietata. A ben vedere, IVA e IRAP sono entrambe imposte che si applicano sul valore aggiunto; la base imponibile dell'IVA è il consumo, mentre quella dell'IRAP è la produzione. Alla luce di ciò, entrambe le imposte sono applicate sulla cifra d'affari delle medesime attività economiche, anche se su aspetti differenti, che, però, tendono a convergere nel tempo.

Se questo è vero (e non possiamo dubitare che sia così), la struttura dell'IRAP non è identica alla struttura dell'IVA, ma i suoi effetti sono "comparabili" con gli effetti dell'IVA. Così, l'IRAP, pur non avendo una struttura identica a quella dell'IVA, crea sicuramente interferenze con il funzionamento del sistema comunitario di imposta sulla cifra di affari.

Nondimeno, caso *Banca Popolare di Cremona*, la Corte ha scelto un'interpretazione del tutto formalistica dell'articolo 33, paragrafo 1, analizzando le "caratteristiche essenziali" dell'IVA e decidendo che, a prescindere dai suoi effetti economici, l'IRAP differisce dall'IVA per molti motivi, abbastanza da escluderla dalle censure di incompatibilità comunitaria basate sull'articolo 33, paragrafo 1, della Sesta Direttiva.

c.2) diritti, canoni, contributi o retribuzioni riscossi da pubbliche autorità

L'articolo 4, paragrafo 5 della Sesta direttiva considera il concetto di tributo in via indiretta. L'articolo prevede che "gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni".

La disposizione contiene un ampio concetto di prelievo retributivo: "diritti, canoni, contributi o retribuzioni" collegati alla cessione di beni o servizi da parte di una pubblica autorità. In questo senso, la riscossione di detti pagamenti non è soggetta a IVA quando consiste in un'operazione o in un'attività che non ha le caratteristiche di un'impresa. Alla luce di quanto sopra, si deve ritenere che questa disposizione stabilisca una vera e propria esclusione dall'applicazione dell'IVA e non una semplice esenzione in senso tecnico¹³⁷.

Inoltre, l'ultima parte dell'articolo 4, paragrafo 5, prevede che gli Stati membri possono anche scegliere di includere tra le attività escluse dal tributo in quanto esercitate in veste di pubbliche autorità le attività o le transazioni che hanno le caratteristiche di un'impresa quando esse sarebbero esenti da IVA ai sensi degli articoli 13 e 28 della Sesta direttiva. La portata di questa opportunità è evidente. Nella sostanza, non esiste alcuna differenza tra i regimi di esclusione ed esenzione; in entrambi i casi, l'IVA versata sull'acquisto di beni e servizi non è deducibile da parte della pubblica

¹³⁶ Nuovamente PERRONE CAPANO, *Una bussola ...*, op. cit., in particolare p. 1239.

¹³⁷ In materia, si veda SELICATO, *Esclusioni ed esenzioni tributarie nelle nuove forme dell'imposizione immobiliare*, in Riv. dir. trib., 1994, I, p. 379.

autorità. Non esiste, quindi, una valida ragione per imporre all'ente pubblico un particolare regime fiscale, anche in virtù del principio di proporzionalità stabilito ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 2 del Trattato CE.

Nella verifica dell'esclusione, la Corte di giustizia ha adottato un riferimento formale. Nell'opinione della Corte, infatti, "sono le modalità di esercizio delle attività che consentono di determinare la portata del non assoggettamento degli enti pubblici. Infatti, la disposizione di cui trattasi, subordinando il non assoggettamento degli enti pubblici alla condizione che essi agiscano 'in quanto pubbliche autorità', ne esclude le attività che i suddetti enti svolgono non già nella veste di soggetti di diritto pubblico, bensì in quanto soggetti di diritto privato. L'unico criterio che consente di distinguere con certezza queste due categorie di attività è quindi il regime giuridico che le disciplina in forza del diritto nazionale"¹³⁸.

Secondo questo approccio, ciò che rileva non è il tipo di prelievo richiesto dall'ente pubblico ma "il regime giuridico" applicabile nello Stato membro all'attività considerata¹³⁹. Il riferimento alla normativa interna dello Stato membro è di aiuto per risolvere facilmente la questione pratica se un soggetto pubblico agisce, nell'esercizio delle sue pubbliche funzioni, come un normale imprenditore soggetto all'imposta. Questo concetto, naturalmente, potrebbe essere differente nei vari Stati membri, ma la Corte ha stabilito che quando un ente pubblico interviene nelle transazioni economiche esercitando un pubblico potere non interferisce in alcun modo con un'equa concorrenza. L'opinione della Corte va senz'altro condivisa. Infatti, i differenti significati della nozione di "potere pubblico" nei singoli Stati membri possono costituire l'obiettivo di una direttiva per il ravvicinamento delle disposizioni legislative nazionali che regolano questo specifico aspetto, ma non è rilevante ai fini dell'armonizzazione dell'IVA.

Di conseguenza, la direttiva prende in considerazione la sostanza delle transazioni effettuate dagli enti pubblici, non considerando il termine dato a diritti, canoni, contributi o retribuzioni richiesti per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi. Il secondo paragrafo dell'articolo 4, paragrafo 5, conferma questo approccio, prevedendo che gli enti pubblici che agiscono in veste di pubbliche autorità sono soggetti all'imposta laddove il trattamento come soggetto non imponibile "provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza". La Corte ha stabilito che la norma in esame prevede un'eccezione alla regola dell'esclusione dall'IVA delle operazioni effettuate nell'esercizio di una pubblica autorità per i casi in cui l'esclusione assume la natura di un'agevolazione per gli enti pubblici, che potrebbero offrire i loro servizi ai consumatori a prezzi minori di quelli applicati dalle imprese private¹⁴⁰.

La Corte di giustizia ha anche chiarito che occorre soddisfare due condizioni per escludere un'attività dall'applicazione dell'IVA. In primo luogo, l'attività deve essere svolta da un ente pubblico. In secondo luogo, l'ente pubblico deve agire come pubbli-

¹³⁸ Sentenza CGCE del 15 maggio 1990, C-4/89, *Comune di Carpaneto Piacentino*, paragrafo 10; si veda anche sentenza del 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87, *Ufficio Distrettuale delle II.DD. di Fiorenzuola d'Arda/Comune di Carpaneto Piacentino*, e 29/88, *Comune di Rivergaro e a./Ufficio Provinciale IVA di Piacenza*.

¹³⁹ Nello stesso senso della già citata giurisprudenza, si vedano anche i giudizi dell'11 luglio 1985, C-107/84; 26 marzo 1987, C-235/85; 25 luglio 1991, C-202/90; 12 settembre 2000, cause riunite C-276/97, *Commissione/Francia*, C-358/97 *Commissione/Irlanda*, C-359/97 *Commissione/Regno Unito*, C-408/97 *Commissione/Paesi Bassi*, e C-260/98, *Commissione/Grecia*.

¹⁴⁰ Su questo punto, si veda ancora sentenza CGCE del 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 29/88.

ca autorità. Secondo questo principio, la Corte ha stabilito che le attività esercitate da un privato su incarico dell'autorità pubblica devono rimanere assoggettate all'imposta¹⁴¹. In questo caso, l'attività è effettuata per un fine pubblico, ma il privato che la svolge in concessione è già un soggetto passivo dell'IVA.

La Corte fornito un'interpretazione unitaria di queste due aspetti della norma, chiarendo che deve essere interpretata alla luce del principio di neutralità¹⁴². In effetti, questa caratteristica essenziale dell'IVA (che si realizza attraverso l'esercizio del diritto di dedurre l'imposta) deve essere riconosciuta esclusivamente al soggetto che svolge abitualmente un'attività commerciale. Il principio di neutralità non può essere applicato al consumatore finale, che, come già detto, deve sostenere l'onere dell'imposta.

Per questa ragione, le attività economiche degli enti pubblici sono soggette al pagamento dell'IVA quando il pagamento è dovuto per la cessione di beni o la prestazione di servizi dietro il versamento di un diritto di natura corrispettiva. Al contrario, se l'attività è realizzata da un ente pubblico che agisce nell'esercizio di una funzione pubblica, la direttiva presume che la transazione sia stata realizzata al di fuori dell'applicazione dell'IVA, a prescindere dal nome utilizzato per definire il pagamento dovuto. Secondo la direttiva, è importante qualificare un pagamento nei confronti di un'autorità pubblica ponendo attenzione non alla sua formale definizione, ma al quadro giuridico in cui è realizzata la transazione.

La conclusione che può trarsi dalle precedenti considerazioni è che né l'articolo 33, paragrafo 1 né l'articolo 4, paragrafo 5 della Sesta direttiva vengono influenzati dalle categorie giuridiche o dalle definizioni interne dei singoli tributi. L'unica cosa importante è l'effetto economico del pagamento richiesto.

d. Gli "ostacoli fiscali" alla libera circolazione dei capitali nella Direttiva concernente le imposte sulla raccolta di capitali

La libera circolazione dei capitali è una delle libertà fondamentali garantite dal Trattato. In base al diritto comunitario, gli Stati membri hanno progressivamente eliminato tutti gli ostacoli giuridici alla libera circolazione di capitali all'interno e all'esterno dell'Unione Europea. Tale processo è stato avviato dalla Direttiva del 24 giugno 1988 n. 88/361/CEE, adottata in attuazione dell'articolo 67 del Trattato CE, il quale ha reso la soppressione di tutte le restrizioni sulla libera circolazione di capitali all'interno degli Stati membri un "obiettivo storico" dell'integrazione comunitaria¹⁴³. Con il Trattato concluso a Maastricht il 7 febbraio 1992, il movimento dei capitali è stato reso completamente libero a partire dal 1° gennaio 1994, includendo nel regime di "deregulation" i movimenti di capitali da e verso gli Stati terzi (articolo 73B inserito nel Trattato CE dal Trattato di Maastricht – ora articolo 58).

La Direttiva n. 69/335/CEE del 17 luglio 1969 è stata emanata per rendere effettiva questa libertà. Secondo quanto sostenuto dalla Corte, questa direttiva mira ad armonizzare gli elementi che contribuiscono alla determinazione ed alla riscossione

¹⁴¹ Sentenza CGCE del 26 marzo 1987, C-235/85, *Commissione/Paesi Bassi*.

¹⁴² Sentenza CGCE del 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 129/88, già citate.

¹⁴³ Esso viene definito in questi termini da ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, op. cit., 1247.

dell'imposta gravante sui conferimenti di capitali attraverso l'eliminazione degli ostacoli fiscali che si frappongono alla libera circolazione dei medesimi¹⁴⁴.

L'articolo 4, n. 1 della Direttiva specifica le transazioni che devono essere assoggettate all'imposta sui conferimenti e stabilisce l'ammontare della stessa; l'articolo 4, n. 2 elenca altre transazioni che possono essere assoggettate a quell'imposta. L'articolo 10 della Direttiva specifica le transazioni rispetto alle quali non possono essere applicate altre imposte oltre all'imposta sui conferimenti. Queste includono le transazioni di cui all'articolo 4.

In conformità con l'ultimo considerando del suo preambolo, la Direttiva prevede all'articolo 10 che gli Stati membri non possono applicare ai conferimenti di capitale "nessuna altra imposizione, sotto qualsiasi forma" oltre alle imposte menzionate nella Direttiva stessa; tuttavia, l'articolo 12 prevede che gli Stati membri possono applicare "imposte, imposte sui trasferimenti, diritti di natura remunerativa". All'interno della Direttiva si manifesta così una differenza tra il termine "nessuna altra imposizione" (oggetto di divieto da parte dell'articolo 10), e il termine "diritti di natura remunerativa" (che invece sono ammessi dall'articolo 12).

Secondo l'opinione della Corte, "per quanto riguarda l'imposta cui sono assoggettate queste operazioni, risulta da una giurisprudenza costante che la qualificazione di un'imposta, tassa, dazio o prelievo alla luce del diritto comunitario deve essere compiuta dalla Corte sulla scorta delle caratteristiche oggettive dell'imposta, indipendentemente dalla qualificazione che le viene attribuita nel diritto nazionale"¹⁴⁵. Ancora una volta, la Direttiva utilizza un linguaggio che offre alla Corte l'opportunità di adottare un'interpretazione basata sugli effetti economici del pagamento.

Nella giurisprudenza della Corte, l'idea di "retribuzione" a fronte di un servizio svolto e a copertura dei costi sostenuti è implicata nel concetto specifico di imposta utilizzato dalla Direttiva ai fini di un'imposta armonizzata sui conferimenti di capitale nella Comunità Europea, come stabilito nell'articolo 1 della Direttiva.

La Corte di giustizia è intervenuta nell'interpretazione di questo particolare concetto di tributo in numerosi casi relativi alla violazione delle disposizioni della Direttiva n. 69/335/CEE con riferimento ad alcune imposte nazionali di cui si discuteva la natura di "imposte, imposte di trasferimento, diritti di natura remunerativa".

d.1) le imposte di registro sui conferimenti di capitale

La Corte ha esaminato in diverse occasioni i problemi di compatibilità dell'imposta di registro con la Direttiva n. 69/335/CEE. Nelle sentenze emanate dalla Corte relativamente a questa particolare materia è sempre in evidenza il bisogno di assicurare che gli Stati membri non applichino imposte sui conferimenti di capitale che non siano conformi alle disposizioni della Direttiva.

Secondo l'articolo 1 della Direttiva, gli Stati membri applicano un'imposta armonizzata sui conferimenti in società di capitali, denominata "imposta sui conferimenti".

¹⁴⁴ Si veda sentenza CGCE del 27 ottobre 1998, causa C-4/97, *Manifattura italiana nonwoven*, paragrafo 3.

¹⁴⁵ Sentenza CGCE del 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/94 e C-252/94 *Société Bautiaa/Directeur des Services Fiscaux des Landes e Société Française Maritim/ Directeur des Services Fiscaux du Finistère*, paragrafo 39, nonché sentenza CGCE in C-295/84, *Rousseau Wilmot/Organic* [1985] Racc. 3759 e C-200/90 *Dansk Denkvit e Poulsen Trading/Skatteministeriet* [1992] Racc. I-2217.

La Direttiva contiene regole molto rigide sia con riferimento ai casi in cui l'imposta deve essere applicata sia con riferimento all'importo della stessa (base imponibile e aliquota dell'imposta). A tale riguardo, la Corte ha dichiarato che le norme nazionali che impongono il pagamento di una qualsiasi forma di imposta sui conferimenti di capitale devono essere conformi alla Direttiva, in quei casi in cui l'aliquota fiscale è più elevata del limite previsto dalla Direttiva o in quelli in cui la Direttiva prevede una totale esenzione del conferimento.

In linea con queste decisioni, la Corte ha stabilito che la Direttiva n. 69/335/CEE si applica all'imposta di registro, all'imposta ipotecaria e all'imposta catastale dovute ai sensi della normativa italiana sui conferimenti di beni immobili in società di capitali, poiché l'articolo 10 stabilisce espressamente che, "oltre all'imposta sui conferimenti, gli Stati membri non applicano, per quanto concerne le società, associazioni o persone giuridiche che perseguono scopi di lucro, nessuna altra imposizione, sotto qualsiasi forma: a) per le operazioni di cui all'articolo 4; b) per i conferimenti, prestiti o prestazioni, effettuati nel quadro delle operazioni previste all'articolo 4); c) ... (*omissis*) ..."¹⁴⁶.

Al riguardo, la Corte ha anche osservato che il fatto generatore specifico di quelle imposte non è il conferimento di immobili in una società di capitali, né il fatto che esse colpiscono qualsiasi trasferimento di proprietà di un immobile, chiunque sia la persona che la effettua e qualunque sia il titolo in base al quale ciò avvenga (vendita, conferimento in società, donazione, successione o decisione giudiziaria)¹⁴⁷.

Tuttavia, la Corte ha chiarito che l'applicazione delle imposte in parola in occasione di un conferimento di immobili ad una società di capitali si risolve, quanto alle conseguenze, nell'assoggettamento del conferimento ad una imposizione vietata dalla Direttiva. Ne discende che queste imposte costituiscono "imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti" che, secondo l'ultimo considerando della Direttiva n. 69/335/CEE, rischiano di rimettere in discussione le finalità perseguite dai provvedimenti previsti dalla Direttiva stessa e che pertanto sono vietate a norma del suo articolo 10¹⁴⁸.

Ma l'articolo 12 della Direttiva del 1969 autorizza comunque gli Stati membri ad applicare, in deroga agli articoli 10 e 11, " ... (*omissis*) ... b) imposte di trasferimento, ivi comprese le tasse di pubblicità fondiaria, sul conferimento ad una società, associazione o persona giuridica che persegue scopi di lucro, di beni immobili o di aziende commerciali situati sul loro territorio", a condizione che non siano superiori a quelli applicabili alle operazioni simili nello Stato membro che li riscuote (articolo 12, paragrafo 2).

Secondo quanto sostenuto dalla Corte¹⁴⁹, le imposte di trasferimento di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), della Direttiva vanno considerate diritti di registra-

¹⁴⁶ Sentenza CGCE dell'11 dicembre 1997, C-42/96, *Società immobiliare SIF*.

¹⁴⁷ Sentenza CGCE dell'11 dicembre 1997, C-42/96, *Società immobiliare SIF*, paragrafo 30.

¹⁴⁸ Sentenza CGCE C-42/96, *SIF*, paragrafo 31. In questo senso, si veda anche sentenza cause riunite C-197/94 e C-252/94, *Société Bautiaa e Société Française Maritime*, paragrafo 40, ove la Corte ha osservato che "l'imposta di registro controversa, applicandosi ad operazioni di conferimento di capitale che rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva 69/335, costituisce un'imposta sui conferimenti ai sensi di quest'ultima direttiva".

¹⁴⁹ Sentenza CGCE, C-42/96, *SIF*, paragrafo 34-35.

zione riscossi in occasione di determinate operazioni di trasferimento di immobili e di aziende commerciali, in rapporto a criteri generali ed obiettivi. Una disposizione di questo genere non pone in essere alcuna distinzione tra le imposte di trasferimento che possono riscuotersi negli Stati membri. In linea generale, essa consente agli Stati membri di riscuotere, separatamente dall'imposta sui conferimenti, ma all'atto del conferimento stesso in una società di capitali, imposte il cui fatto generatore dipende oggettivamente dal trasferimento di proprietà di immobili o di aziende commerciali.

Ne consegue che l'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), della Direttiva consente agli Stati membri di riscuotere, a titolo di diritti di trasferimento di immobili, imposte di registro la cui aliquota può essere superiore al tasso massimo dell'1% fissato all'articolo 7, paragrafo 2, della Direttiva, fatto salvo il limite posto all'articolo 12, paragrafo 2, secondo periodo¹⁵⁰.

È quindi chiaro, anche in questa giurisprudenza della Corte, che la definizione del concetto di tributo nel diritto comunitario dipende dagli obiettivi specifici della singola direttiva, che devono essere sempre dedotti sulla base dell'analisi degli effetti economici del tributo considerato.

d.2) le tasse di concessione governativa sull'iscrizione delle società

Con una sentenza del 1993, la Corte dichiarò che la tassa italiana di concessione governativa sull'iscrizione delle società nel registro delle imprese, istituita con decreto legge n. 69/89, convertito in legge n. 154/89, era in conflitto con la Direttiva n. 69/335/CEE¹⁵¹. In questa decisione, la Corte ha interpretato il concetto di "diritto di carattere remunerativo" attribuendogli il significato di "un tributo costituente il corrispettivo di un'operazione imposta dalla legge per uno scopo di interesse generale".

La distinzione tra i tributi vietati ai sensi dell'articolo 10 della Direttiva e i diritti di carattere remunerativo sta nel fatto che questi ultimi comprendono solo le remunerazioni, la cui entità sia calcolata in base al costo del servizio reso. Laddove l'entità della remunerazione sia priva di un nesso con il costo del servizio concretamente reso ovvero sia calcolata in funzione non del costo dell'operazione di cui essa costituisce il corrispettivo, bensì dell'insieme dei costi di gestione e d'investimento sostenuti dal servizio incaricato della detta operazione, essa deve essere considerata come un tributo che ricade sotto il divieto di cui all'articolo 10 della Direttiva¹⁵².

Nella medesima decisione, la Corte ha anche sottolineato che il versamento in questione non è un'imposta vietata dall'articolo 10 della Direttiva quando è calcolato esclusivamente sulla base del costo delle formalità, e che nel caso dell'iscrizione di una società può essere difficile determinare precisamente il costo dell'operazione¹⁵³. Nell'opinione della Corte, in questi casi, la determinazione del costo può essere forfaitaria e deve essere compiuta con criteri di ragionevolezza, prendendo in considerazione il numero e la qualifica delle persone addette, il tempo da queste impiegato nonché i diversi costi materiali necessari per il compimento dell'operazione¹⁵⁴.

¹⁵⁰ Sentenza CGCE C-42/96, *SIF*, paragrafo 36.

¹⁵¹ Sentenza CGCE 20 aprile 1993, cause riunite C-71/91 e C-178/91, *Ponente carni e Cispadana costruzioni*.

¹⁵² Sentenza CGCE 26 settembre 2000, causa C-134/99, *IGI - Investimentos inmobiliarios SA*, paragrafo 26.

¹⁵³ Sentenza *Ponente carni*, paragrafo 41.

¹⁵⁴ Sentenza CGCE 26 settembre 2000, causa C-134/99, *IGI - Investimentos inmobiliarios SA*, paragrafo 26.

In una decisione più recente relativa al medesimo tributo¹⁵⁵, la Corte ha anche dichiarato che i diritti di carattere remunerativo autorizzati dall'articolo 12, paragrafo 1, lettera e), della Direttiva implicano che i loro importi “possono anche coprire le spese generate da operazioni minori effettuate gratuitamente, e devono eventualmente tener conto di altri diritti versati parallelamente e intesi anch'essi a retribuire lo stesso servizio fornito”. Nella stessa sentenza la Corte soggiunge che “per calcolare tali importi uno Stato membro può prendere in considerazione l'insieme dei costi connessi alle operazioni di registrazione, compresa la quota delle spese generali loro imputabili”.

Nella medesima decisione, la Corte ha anche affermato che uno Stato membro ha la facoltà di prevedere diritti forfettari e di stabilirne gli importi per un periodo indeterminato, qualora si assicuri, ad intervalli regolari, che tali importi continuano a non superare il costo medio delle operazioni di cui trattasi¹⁵⁶. Al riguardo, la Corte ha stabilito che l'importo di un diritto di carattere remunerativo non deve necessariamente variare in funzione delle spese effettivamente sopportate dall'amministrazione in occasione di ciascuna operazione di registrazione e uno Stato membro ha diritto di stabilire *ex ante*, in base ai costi medi di registrazione prevedibili, diritti forfettari per l'adempimento delle formalità d'iscrizione delle società di capitali¹⁵⁷.

Tuttavia, un diritto il cui importo aumenta direttamente e senza limiti in proporzione al capitale nominale sottoscritto non può, di per sé, costituire un diritto di carattere remunerativo ai sensi della Direttiva. Pur potendo esistere, in determinati casi, un nesso tra la complessità di un'operazione di registrazione e l'entità dei capitali sottoscritti, l'importo di tale diritto sarà generalmente privo di diretta correlazione con le spese concretamente affrontate dall'amministrazione in occasione delle formalità di registrazione¹⁵⁸.

La giurisprudenza della Corte ha altresì evidenziato che una somma riscossa sotto forma di onorari percepiti dai notai per la redazione di atti che attestano la modifica della denominazione sociale e della sede di una società di capitali deve essere considerata come avente le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti, in quanto è calcolata in misura proporzionale al capitale sociale della società¹⁵⁹. Se così non fosse, gli Stati membri, pur astenendosi dal tassare le raccolte di capitali in quanto tali, potrebbero colpire gli stessi capitali in occasione di una modifica dello statuto di una società. L'obiettivo perseguito dalla Direttiva potrebbe così essere aggirato.

In conclusione, sembra che in tutte queste sue decisioni, la Corte sottolinei le caratteristiche del concetto di “diritti di natura retributiva” previsto dalla Direttiva. Ciò non ostante, lascia ai giudici nazionali la valutazione dell'importo concreto dei costi nei singoli casi.

¹⁵⁵ Sentenza CGCE, 10 settembre 2002, cause riunite *Riccardo Prisco* (C-216/99) e *CASER* (C-222/99), in particolare, su questo punto, si veda il paragrafo 58.

¹⁵⁶ Sentenza CGCE, C-216/99, *Riccardo Prisco*, paragrafo 58.

¹⁵⁷ Sentenza CGCE, C-134/99, *IGI*, paragrafo 30, dove si dichiara anche che “niente osta a che gli importi di tali diritti siano stabiliti per una durata indeterminata purché lo Stato membro verifichi, ad intervalli regolari, per esempio ogni anno, che essi continuino a non superare i relativi costi di registrazione”.

¹⁵⁸ Sentenza CGCE, C-134/99, *IGI*, paragrafo 31.

¹⁵⁹ Sentenza CGCE 29 settembre 1999, C-56/98, *Modelo SGPS*, paragrafo 27. Il caso riguardava il sistema portoghese, nel quale i notai sono funzionari pubblici ed una cospicua parte degli onorari ad essi dovuti è versata allo Stato per finanziarne talune funzioni.

Con particolare riferimento alla tassa di concessione governativa sull'iscrizione delle società, deve sottolinearsi che il suo ammontare (fortemente aumentato con il decreto legge n. 69/89) era chiaramente sproporzionato rispetto ai costi dei servizi resi. In aggiunta, esso era molto differente a seconda dei differenti tipi di società che vi erano soggette e restava del tutto indipendente dalla quantità di detti servizi. Infine, l'imposta era applicata più volte sulla medesima società: al momento della prima iscrizione, all'iscrizione di ciascuna modifica e annualmente.

Secondo l'opinione della Corte, queste ripetute applicazioni dell'imposta comportavano un prelievo sproporzionato rispetto ai costi del servizio reso e l'onere che subivano le società rappresentava un ostacolo fiscale alla libera circolazione di capitali. Difatti, ad avviso della Corte, il divieto di cui all'articolo 10 della Direttiva è giustificato dal fatto che i diritti in questione "anche se non colpiscono i conferimenti di capitali in sé e per sé, sono tuttavia riscossi per le formalità connesse alla forma giuridica della società, vale a dire a motivo dello strumento usato per raccogliere capitali, per cui il loro mantenimento in vigore rischierebbe di mettere in discussione anche gli scopi perseguiti dalla Direttiva"¹⁶⁰.

d.3) l'imposta italiana straordinaria sul patrimonio netto delle imprese come imposta sui conferimenti

La Corte ha risposto negativamente alla richiesta di dichiarazione di incompatibilità dell'imposta straordinaria sul patrimonio netto delle imprese, introdotta con decreto legge n. 349/92, come modificato dalla legge n. 461/92¹⁶¹. Il giudice nazionale aveva sottoposto alla Corte di giustizia la questione pregiudiziale se fosse compatibile con la direttiva in questione l'assoggettamento pluriennale ad aliquota dello 0,75% annuo limitatamente alla componente del patrimonio netto costituita dal capitale sociale annualmente rilevato in bilancio, già assoggettato ad iniziale imposta sui conferimenti dell'1%¹⁶². La Corte ha dichiarato tale imposta compatibile con la Direttiva, sulla base della considerazione che l'imposta italiana sul patrimonio netto delle imprese non è né un'imposta sui conferimenti né un'imposta avente le stesse caratteristiche di tale imposta.

Per pervenire a questa conclusione, la Corte ha osservato innanzi tutto¹⁶³ che sebbene l'imposta sul patrimonio netto delle società sia stata qualificata nell'ordinamento interno come un'imposta diretta, la qualificazione di un'imposta, tassa, diritto o prelievo deve essere compiuta dalla Corte in base alle caratteristiche oggettive del tributo, indipendentemente dalla qualificazione che gli viene attribuita dalla norma nazionale¹⁶⁴.

Alla luce di questa premessa, la Corte ha osservato che un'imposta sul patrimonio, come quella in esame, è riscossa annualmente, al momento della chiusura dell'eserci-

¹⁶⁰ Sentenza CGCE, C-216/99, *Riccardo Prisco*, paragrafo 48.

¹⁶¹ Sentenza CGCE 27 ottobre 1998, C-4/97, *Manifattura italiana Nonwoven*; ordinanza della Corte del 15 marzo 2001, cause riunite C-279/99, *Petrolvilla e Bortolotti*, C-293/99, *Energy Services*, C-296/99, *Pavarini Components*, C-330/99, *Hotel Bellavista e a.*, C-336/99, *Tumedei*.

¹⁶² Ordinanza della Corte del 15 marzo 2001, cause riunite C-279/99, *Petrolvilla e Bortolotti*, C-293/99, *Energy Services*, C-296/99, *Pavarini Components*, C-330/99, *Hotel Bellavista e a.*, C-336/99, *Tumedei*.

¹⁶³ Sentenza CGCE C-4/97, *Nonwoven*, cit., paragrafo 19.

¹⁶⁴ Nello stesso senso, si veda Sentenza CGCE 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/94 e C-252/94 *Bautiaa and Société Française Maritime*, paragrafo 39 e la giurisprudenza ivi citata.

zio, sul patrimonio netto delle imprese risultante dal bilancio¹⁶⁵. Per questa ragione, “essa non presuppone alcuna operazione implicante un movimento di capitali o di beni e non corrisponde quindi a nessuna delle operazioni imponibili enumerate nell’articolo 4 della Direttiva, al quale fa riferimento l’articolo 10, lettere a) e b)”.

Inoltre, anche se la base imponibile dell’imposta di cui alla causa in esame tiene conto dell’ammontare del capitale sottoscritto, che deve o può essere assoggettato all’imposta sui conferimenti, tale capitale rappresenta solo una componente del patrimonio netto delle imprese. La base imponibile è costituita dalla somma di svariate voci contabili, tra le quali le riserve o i fondi nonché gli utili degli esercizi precedenti portati a nuovo e le perdite, tanto quelle dell’esercizio attuale che quelle degli esercizi anteriori. Pertanto, tale imposta, diversamente dall’imposta sui conferimenti che colpisce operazioni per la raccolta di capitali, è riscossa sul patrimonio netto delle società di capitali. Ossia, è riscossa sul totale delle attività e passività, come definito dalla normativa nazionale. Ciò significa che l’imposta di cui trattasi non si risolve in un aumento dell’aliquota dell’imposta sui conferimenti o in un’ulteriore applicazione di tale imposta¹⁶⁶.

e. Il concetto di doppia imposizione

Il problema della doppia imposizione rientra tra gli interessi della Comunità, in quanto è causa potenziale di distorsioni nella concorrenza del mercato interno¹⁶⁷. Seguendo questa impostazione, il 23 luglio 1990 sono state approvate tre misure differenti:

- la Direttiva n. 90/434/CEE (“Direttiva fusioni”);
- la Direttiva n. 90/435/CEE (“Direttiva madri-figlie”);
- la Convenzione n. 90/436/CEE (la cosiddetta “Convenzione sull’Arbitrato”).

Tutte e tre le misure erano intese a rimuovere gli ostacoli fiscali più importanti alla realizzazione di un’equa concorrenza nel mercato unico, tra i quali rientra la doppia imposizione sui redditi societari e, in particolare, “le ritenute alla fonte sulle distribuzioni *bona fide* di dividendi tra società dello stesso gruppo, sugli interessi e i diritti”¹⁶⁸.

e.1) le “ritenute alla fonte” sui pagamenti transfrontalieri

Ai sensi dell’articolo 5 n. 1 della Direttiva madri-figlie, “Gli utili distribuiti da una società figlia alla sua società madre, almeno quando quest’ultima detiene una partecipazione minima del 25 % nel capitale della società figlia, sono esenti dalla *ritenuta alla fonte*”. (La soglia del 25% sarà abbassata negli anni a venire al 10%).

La sentenza della Corte nella causa *Epson Europe BV*¹⁶⁹ considera che il termine “ritenuta alla fonte” non è limitato a “taluni tipi di tributi nazionali precisi”. In particolare l’articolo 2, lettera c), della direttiva elenca, per designare le società degli Stati

¹⁶⁵ Sentenza CGCE C-4/97, *Nonwoven*, cit., paragrafo 21.

¹⁶⁶ Sentenza CGCE C-4/97, *Nonwoven*, cit., paragrafi 22-23.

¹⁶⁷ In questo senso, si veda COMMISSIONE EUROPEA, *Orientamenti sull’imposizione delle società*, SEC(90)601 del 20 aprile 1990.

¹⁶⁸ COMMISSIONE EUROPEA, *Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali*, COM(2001)582 def. del 20 aprile 1990.

¹⁶⁹ Sentenza CGCE 8 giugno 2000, causa C-375/98, *Epson Europe BV*.

membri considerate rientrare nella sua sfera di applicazione, le imposte nazionali alle quali queste società sono di regola assoggettate; per il Portogallo si tratta dell'“imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas”, vale a dire l'IRC. Tuttavia non se ne può dedurre che siano autorizzate altre imposte aventi lo stesso effetto, tanto più che l'articolo 2, in fine, si riferisce espressamente a “qualsiasi altra imposta che venga a sostituire una delle imposte sopraindicate.”¹⁷⁰.

Perciò, l'imposta portoghese sulle successioni e donazioni (ISD) “costituisce un'imposta alla fonte il cui presupposto è il versamento di dividendi o di qualsiasi altro rendimento dei titoli, che la base imponibile di tale imposta è il rendimento degli stessi e che il soggetto passivo è il loro detentore. L'ISD ha dunque lo stesso effetto di un'imposta sul reddito. In proposito è irrilevante che l'imposta sia denominata «imposta sulle successioni e sulle donazioni» e che sia riscossa parallelamente all'IRC”¹⁷¹. Di conseguenza, ad avviso della Corte “l'ISD, in quanto riguarda l'imposizione tributaria sui dividendi distribuiti da società controllate con sede in Portogallo a società capogruppo di altri Stati membri, rientra nella sfera di applicazione della direttiva”¹⁷².

Una posizione analoga è stata assunta dalla Corte in una sentenza più recente¹⁷³. Secondo la Corte, “si configura una ritenuta alla fonte, ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 90/435, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, il quale prevede l'esenzione dalla ritenuta alla fonte degli utili distribuiti da una consociata alla sua capogruppo che detiene una partecipazione minima del 25% nel capitale della consociata, qualora una disposizione di legge nazionale preveda - in caso di distribuzione di utili da parte di una consociata (società per azioni o società analoga) alla società capogruppo - che, per determinare il reddito imponibile della consociata, siano reincorporati nella base imponibile gli utili netti complessivi realizzati da quest'ultima, compresi i redditi assoggettati ad imposizione speciale comportante estinzione del debito fiscale nonché i redditi non imponibili, mentre i redditi rientranti in tali due categorie non sarebbero imponibili, in base alla legge nazionale, se fossero rimasti presso la consociata e non fossero stati distribuiti alla capogruppo”¹⁷⁴. La Corte ha anche osservato che una “ritenuta alla fonte”, secondo il significato della Direttiva è applicata quando il fatto generatore è il versamento di dividendi ed è in rapporto diretto con l'entità della distribuzione operata.

Occorre sottolineare che la Corte interpreta il termine “ritenuta alla fonte” tenendo in considerazione gli effetti economici della misura fiscale nazionale e gli obiettivi della Direttiva, mentre non considera la forma e il nome che quella assume. Il preambolo della Direttiva rafforza considerevolmente questa interpretazione, ponendo

¹⁷⁰ Sentenza CGCE C-375/98, *Epson Europe BV*, paragrafo 22.

¹⁷¹ Sentenza CGCE C-375/98, *Epson Europe BV*, paragrafo 23.

¹⁷² Sentenza CGCE C-375/98, *Epson Europe BV*, paragrafo 25.

¹⁷³ Sentenza CGCE 4 ottobre 2001, causa C-294/01 *Athinaiki Zythopoiia AE/ Elleniko Dimosio*, in *Rass. trib.*, 2002, n. 4, p. 1459, con nota di ROLLE, *Autonomia del diritto comunitario e nozione di ritenuta alla fonte*, p. 1468 ss.. In questa sentenza, in conformità ad una giurisprudenza consolidata della Corte, è stabilito che “la qualificazione di un'imposta, tassa, diritto o prelievo alla luce del diritto comunitario dev'essere compiuta dalla Corte sulla scorta delle caratteristiche oggettive dell'imposta, indipendentemente dalla qualificazione che le viene attribuita nel diritto nazionale” (CGCE, causa C-294/01, paragrafo 27, che si riferisce alle analoghe osservazioni nella causa *Bautiaa*).

¹⁷⁴ Per le stesse conclusioni, si veda anche la sentenza del 25 settembre 2003, causa C-58/01, *Océ van der Grinten NV*). nonché (CGCE, sentenza *Athinaiki Zythopoiia AE/Elleniko Dimosio*, paragrafo 28.

l'accento sul bisogno di rimuovere tutti gli ostacoli fiscali sui gruppi intracomunitari di società, indipendentemente dalla loro natura¹⁷⁵. Pertanto, la denominazione e la forma dell'imposizione sono irrilevanti se si realizza la doppia imposizione vietata dalla Direttiva. È questo il motivo per cui la Direttiva non include alcuna formale definizione di "ritenuta alla fonte", né da un punto di vista generale né in riferimento alla normativa nazionale dei singoli Stati membri.

Ciò non ostante, deve essere sottolineato il fatto che, secondo l'articolo 7, n. 1 della Direttiva, il termine ritenuta fiscale "non comprende il pagamento anticipato o preliminare (ritenuta) dell'imposta sulle società allo Stato membro in cui ha sede la società figlia, effettuato in concomitanza con la distribuzione degli utili alla società madre"¹⁷⁶. La disposizione dell'articolo 7, n. 1 era diretta a escludere dai benefici della Direttiva i casi in cui dalla distribuzione dei dividendi scaturiva l'obbligo del pagamento anticipato dell'imposta sul reddito dovuta all'agente pagatore dei dividendi, come l'*Advanced Corporate Tax (ACT)*, applicata nel Regno Unito e in Irlanda. L'ACT britannica fu dichiarata incompatibile con il Trattato CE dalla Corte di giustizia europea¹⁷⁷. La disposizione esclude dal concetto di ritenuta fiscale ogni tipo di imposta sul reddito della società madre e limita lo scopo della Direttiva esclusivamente alla doppia imposizione giuridica.

L'approccio economico utilizzato dalla Corte nella sua giurisprudenza sul concetto di ritenuta alla fonte nella Direttiva madri-figlie è perfettamente comprensibile, se si esamina l'obiettivo della Direttiva, considerando anche che la Corte, nella causa *Athinaiki Zythopoiia* del 2001 ha modificato la posizione contenuta nella sentenza *Epson Europe* del 2000. In effetti, nella decisione più recente, la Corte ha affrontato un caso in cui, in base alla normativa greca, l'imposta in questione era dovuta dalla sussidiaria che aveva effettuato i pagamenti di dividendi.

La Corte ha ritenuto la normativa greca incompatibile con l'articolo 5 n.1 della Direttiva sulla base degli effetti economici dell'imposta, osservando che l'imposta non può essere equiparata ad un pagamento anticipato o preliminare (ritenuta) dell'imposta sulle società allo Stato membro in cui ha sede la società figlia, effettuato in concomitanza con la distribuzione degli utili alla società madre, ai sensi dell'articolo 7, n. 1, della Direttiva¹⁷⁸. Ne è prova il fatto che l'ampliamento della sua base imponibile provocato dalla distribuzione degli utili, conformemente all'articolo 106, nn. 2 e 3, del codice dell'imposta sul reddito greco, non può essere compensato dalla distribuzione di utili con un reddito negativo da essa eventualmente registrato nel corso di esercizi anteriori, contrariamente al principio fiscale del riporto delle perdite che è tuttavia sancito dal diritto ellenico¹⁷⁹.

¹⁷⁵ Si veda, in questo senso, il primo punto del preambolo della Direttiva, dove è stabilito il suo obiettivo nel creare, in particolare riguardo ai raggruppamenti di società di Stati membri diversi, "condizioni analoghe a quelle di un mercato interno" e, nell'ambito di questo obiettivo, rimuovere "restrizioni, svantaggi e distorsioni derivanti dalle disposizioni fiscali degli Stati membri".

¹⁷⁶ Sentenza CGCE *Athinaiki Zythopoiia AE/Elleniko Dimosio*, paragrafo 29.

¹⁷⁷ Sentenza CGCE 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft GmbH/Hoechst (UK) Ltd.*

¹⁷⁸ Sentenza CGCE *Athinaiki Zythopoiia AE/Elleniko Dimosio*, paragrafo 29.

¹⁷⁹ Nuovamente sentenza CGCE *Athinaiki Zythopoiia AE/Elleniko Dimosio*, paragrafo 29. Come conseguenza della situazione spiegata nel testo, la sussidiaria può trasferire l'effetto economico dell'imposta alla società madre.

In altre parole, la Corte ha applicato nel campo dell'imposizione diretta un metodo interpretativo che era stato già utilizzato nel campo dell'imposizione indiretta; alla luce di queste sentenze, possono sorgere alcuni ragionevoli dubbi sulla coerenza con le altre decisioni della sentenza della Corte sul caso IRAP (al riguardo, si vedano le nostre considerazioni nel precedente paragrafo c.1). Di conseguenza, ancora una volta nel diritto comunitario, lo scopo delle disposizioni comunitarie dovrebbe essere il punto di riferimento ai fini di una corretta interpretazione del concetto (o dei concetti) di tributo nell'ambito della Comunità.

e.2) il concetto di doppia imposizione nella Direttiva interessi e canoni

Secondo l'articolo 1 n. 1 della Direttiva in esame, "i pagamenti di interessi o di canoni provenienti da uno Stato membro sono esentati da ogni imposta applicata in tale Stato su detti pagamenti, sia tramite ritenuta alla fonte sia previo accertamento fiscale, a condizione che il beneficiario effettivo degli interessi o dei canoni sia una società di un altro Stato membro o una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro di una società di uno Stato membro".

Considerata l'identità delle definizioni utilizzate e degli obiettivi posti dalle Direttive, si ritiene che i fondamenti della giurisprudenza concernenti la Direttiva in materia di imposte indirette sulla raccolta di capitali e la Direttiva madri-figlie possano essere applicate all'articolo 1 della Direttiva interessi e canoni: ogni imposta pubblica applicata sui *pagamenti di interessi o di canoni* è vietata (a condizione che siano soddisfatte le condizioni della Direttiva). È irrilevante se la normativa nazionale consideri tale prelievo un'"imposta", una "tassa" o un altro tipo di tributo. L'obiettivo della Direttiva deve prevalere.

f. Evasione ed elusione fiscale

Nel diritto comunitario derivato, gli elementi necessari per ottenere una definizione comune di "evasione fiscale" e di "elusione fiscale" si ritrovano inizialmente all'interno della Direttiva 19 dicembre 1977 n. 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette. (Il campo della Direttiva è stato esteso alle imposte indirette dalla Direttiva del 6 dicembre 1979, n. 79/1070/CEE). In questa Direttiva, è chiaramente detto che l'obiettivo della reciproca assistenza tra le amministrazioni fiscali degli Stati membri è quello di effettuare una verifica corretta delle imposte ricadenti nel campo di applicazione della Direttiva e non di evitare la doppia imposizione nella Comunità¹⁸⁰.

Nel primo considerando della Direttiva in esame, è detto che "la pratica della frode e dell'evasione fiscale al di là dei confini degli Stati membri conduce a perdite di bilancio e all'inosservanza del principio della giustizia fiscale e può provocare distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza, pregiudicando quindi il funzionamento del mercato comune". La formulazione utilizzata sottolinea

¹⁸⁰ In questo senso, si veda SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA e imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche incrociate internazionali*, Part I, in Boll. Trib. Inf., 1990, 487; Part II, in Boll. Trib. Inf., 1990, 563; GARCIA PRATS, *Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information*, in Riv. Dir. Trib. Int., 1999, n. 2, I, 65 TANZI - ZEE, *Taxation in a borderless world: the role of information exchange*, in Intertax, 2000, 58; GRAU RUIZ, *Exchange of information between Spain and other EU Member States*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2003, p. 91.

che il concetto comunitario di “elusione ed evasione fiscale” è limitato alle pratiche transfrontaliere che sono suscettibili di creare distorsioni nella concorrenza.

Inoltre, l'articolo 1 della Direttiva 77/799/CEE stabilisce che gli Stati membri scambiano ogni informazione concernente “le imposte sul reddito e sul patrimonio”. Esso sottolinea altresì che sono considerate come imposte sul reddito e sul patrimonio, qualunque sia il sistema di riscossione, “le imposte applicate sul reddito complessivo, sul patrimonio complessivo o su elementi del reddito o del patrimonio, ivi comprese le imposte sui proventi derivanti dall'alienazione di beni mobili o immobili, le imposte sui salari e stipendi corrisposti dalle imprese, nonché le imposte sui plusvalore”. Con quest'ampia definizione (da considerare, nella nostra opinione, come una spiegazione dei differenti casi e non come una lista chiusa), la Direttiva sembra includere tra le sue disposizioni tutti i tipi di tributo che, da un punto di vista economico, sono attribuibili alla nozione di “imposte dirette”.

Dopo la Direttiva n. 77/799/CEE, la normativa comunitaria ha menzionato il concetto di elusione ed evasione fiscale in altri casi. Qui di seguito saranno sviluppate alcune considerazioni con specifico riguardo alla Direttiva del 23 luglio 1990, n. 90/434/CEE (la cosiddetta Direttiva madri-figlie) e alla Direttiva del 3 giugno 2003, n. 2003/49/CE (la cosiddetta Direttiva interessi e canoni).

f.1) evasione ed elusione fiscale nelle ristrutturazioni transfrontaliere

Secondo l'articolo 11, paragrafo 1, lettera a) della Direttiva fusioni (come modificata dalla Direttiva del 17 febbraio 2005, n. 2005/19/CE), “uno Stato membro può rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni dei titoli II, III e IV o revocarne il beneficio qualora risulti che l'operazione di fusione, di scissione, di conferimento d'attivo o di scambio di azioni: a) ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale; il fatto che una delle operazioni di cui all'articolo 1 non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali”.

A nostro parere, l'articolo 11, paragrafo 1, lettera a) della Direttiva ha elaborato un concetto molto ampio di tributo, che non è limitato agli obiettivi della Direttiva. Le questioni significative sono costituite dall'interpretazione dei termini “evasione” o “elusione”, nonché l'effettuazione delle operazioni per “valide ragioni economiche”. Queste implicano l'obiettivo principale della Direttiva.

In primo luogo, si deve chiarire cosa intenda la Direttiva per “evasione ed elusione fiscale”. Sembra che la soluzione migliore sia iniziare dal significato che questi termini abbiano nella Direttiva n. 77/799/CEE in materia di reciproca assistenza. Tuttavia, la Direttiva in materia di reciproca assistenza è limitata solo a un particolare gruppo di imposte (le “imposte dirette”) mentre pare che il concetto di tributo utilizzato nella Direttiva fusioni debba essere completato facendo riferimento alle “valide ragioni economiche” dell'operazione di ristrutturazione.

Infatti, alla luce di questa particolare disposizione, è ragionevole desumere che lo scopo dello schema generale della Direttiva “comprende diverse agevolazioni fiscali”, senza alcuna limitazione relativa alla natura delle imposte comprese nella norma anti-

elusiva stabilita all'articolo 11, paragrafo 1, lettera a)¹⁸¹. A tal proposito si deve ricordare che, con riguardo al concetto di "valide ragioni economiche", la Corte di giustizia ha osservato che gli Stati membri "non possono limitarsi ad applicare criteri generali predefiniti, ma devono procedere, caso per caso, ad un esame globale dell'operazione"¹⁸².

Come stabilito nel suo preambolo, lo scopo della Direttiva consiste nel rimuovere gli ostacoli fiscali al fine di realizzare la neutralità delle operazioni transfrontaliere di ristrutturazione. Ciò implica, da una parte, che la Direttiva intende evitare l'imposizione di plusvalenze che non sono state effettivamente realizzate. Dall'altra parte, che l'articolo 11 della medesima Direttiva intende contrastare l'evasione e l'elusione fiscale, relative ad ogni tipo di tributo, che potrebbero essere realizzate attraverso le operazioni societarie in essa menzionate. In entrambi i casi, la Direttiva ha lo scopo di realizzare la neutralità. Per questa ragione, sembra che il concetto di tributo considerato nell'articolo 11, paragrafo 1, includa ogni tipo di prelievo pubblico, non solo le imposte dirette.

f.2) evasione ed elusione fiscale nella Direttiva interessi e canoni

Ai sensi dell'articolo 5 n. 2 della Direttiva n. 2003/49/CE:

"1. La presente direttiva non osta all'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per impedire frodi o abusi.

2. Gli Stati membri, nel caso di transazioni aventi come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali l'evasione o l'elusione fiscale, o gli abusi, possono revocare i benefici della presente direttiva o rifiutarne l'applicazione".

Ancora una volta, il concetto di tributo non è particolarmente rilevante; o, almeno, è rilevante in quanto collegato ai concetti di "frode", "abuso", "evasione" ed "elusione".

g. *Altri oneri o diritti disciplinati dalle direttive comunitarie*

I seguenti paragrafi contengono un breve commento su alcune misure incluse nelle Direttive comunitarie che non hanno una natura direttamente fiscale, ma che implicano questioni fiscali da diversi punti di vista. Anche queste misure forniscono alcuni elementi utili per ricostruire il concetto di tributo che viene disciplinato a livello comunitario.

g.1) diritti e oneri per le procedure di autorizzazione nei servizi di telecomunicazione

In una recente sentenza, la Corte di giustizia europea ha affrontato una questione sollevata nell'ambito di due ricorsi proposti dalla Albacom S.p.A. e dalla Infostrada S.p.A., titolari di licenze per lo sfruttamento di reti di telecomunicazioni ad uso pubblico, contro un decreto interministeriale che assoggettava le società titolari di tali licenze al pagamento di un contributo calcolato in base ad una percentuale del loro fatturato¹⁸³.

¹⁸¹ Sentenza CGCE, 19 febbraio 1998, C-8/97, *Commission/Grecia*; sentenza del 15 gennaio 2002, causa C-43/00, *Andersen og Jensen ApS*. Si veda al riguardo sentenza CGCE del 17 luglio 1997, causa C-28/95, *Leur-Bloem*, in particolare paragrafi 36 e 38.

¹⁸² Sentenza C-28/95, *Leur-Bloem*, in particolare paragrafo 41. La Corte ha anche sottolineato che "in mancanza di disposizioni comunitarie più precise relative all'attuazione della presunzione di cui all'articolo 11, n. 1, lett. a), spetta agli Stati membri determinare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le modalità necessarie ai fini dell'applicazione di questa disposizione" (causa C-28/95, *Leur-Bloem*, paragrafo 43).

¹⁸³ Sentenza CGCE 18 settembre 2003, cause riunite C- 291/01 e C- 293/01, *Albacom*.

Il terzo considerando del preambolo alla Direttiva del 10 aprile 1997 n. 97/13/CE relativa ad una disciplina comune in materia di autorizzazioni generali e di licenze individuali nel settore dei servizi di telecomunicazione stabilisce che “l’ingresso sul mercato dovrebbe essere ristretto unicamente sulla base di criteri di selezione obiettivi, non discriminatori, proporzionali e trasparenti, legati alla disponibilità di risorse scarse, e sulla base di procedure di concessione obiettive, non discriminatorie e trasparenti applicate dalle autorità di regolamentazione nazionali”; il dodicesimo considerando del preambolo stabilisce che “... la corresponsione di diritti o oneri imposti alle imprese nell’ambito dei procedimenti di autorizzazione deve basarsi su criteri obiettivi, non discriminatori e trasparenti”.

Con riguardo ai diritti e oneri per le procedure di autorizzazione generali, l’articolo 6 della Direttiva 97/13/CE prevede che “fatti salvi i contributi finanziari per la prestazione del servizio universale secondo l’allegato, gli Stati membri fanno sì che i diritti richiesti alle imprese per le procedure di autorizzazione siano intesi a coprire esclusivamente i costi amministrativi connessi al rilascio, alla gestione, al controllo e all’attuazione del relativo sistema di autorizzazione generale. Tali diritti sono pubblicati in maniera opportuna e dettagliata, affinché si possa accedere agevolmente a tali informazioni”.

Nel medesimo senso, in materia di licenze individuali, l’articolo 11, paragrafo 1 della Direttiva stabilisce che: “Gli Stati membri fanno sì che i diritti richiesti alle imprese per le procedure di autorizzazione siano esclusivamente intesi a coprire i costi amministrativi sostenuti per il rilascio, la gestione, il controllo e l’esecuzione delle relative licenze individuali. I diritti per le licenze individuali sono proporzionati al lavoro che esse comportano e sono pubblicati in maniera appropriata e sufficientemente dettagliata perché possano essere facilmente accessibili. L’articolo 11 continua stabilendo al paragrafo 2 che “quando siano utilizzate risorse scarse, gli Stati membri possono permettere all’autorità di regolamentazione nazionale di imporre diritti che riflettono la necessità di assicurare l’uso ottimale di tali risorse. I diritti non devono avere carattere discriminatorio e tener particolare conto della necessità di incoraggiare lo sviluppo dei servizi innovativi e la concorrenza”.

Non ostante quanto sopra, il legislatore italiano istituisce un contributo calcolato “sul fatturato relativo a tutti i servizi e prestazioni di telecomunicazioni dell’anno precedente”. La Corte dichiara che “non viene contestato il fatto che il contributo controverso non sia diretto né a coprire i costi amministrativi collegati a una procedura di autorizzazione né ad assicurare l’utilizzazione di una risorsa rara” e che, d’altronde, “non è stato neppure sostenuto che il contributo controverso abbia lo scopo di finanziare il servizio generale”¹⁸⁴. Tanto premesso, secondo la Corte, “si deve constatare che un onere simile al contributo controverso non rientra in una delle ipotesi espressamente menzionate agli artt. 6 e 11 della Direttiva 97/13”¹⁸⁵.

“Il contributo controverso” – così si esprime la Corte – “rappresenterebbe una partecipazione agli investimenti intrapresi dallo Stato allo scopo di liberalizzare le telecomunicazioni e di consentire l’emergere di servizi innovativi. Inoltre, esso si

¹⁸⁴ Sentenza CGCE 18 Settembre 2003, cause riunite C-291/01 e C-293/01, *Albacom*, paragrafo 27.

¹⁸⁵ Sentenza *Albacom*, paragrafo 28.

applicherebbe durante un periodo limitato e rispetterebbe i criteri di obiettività, di non discriminazione e di trasparenza, menzionati al dodicesimo considerando di tale direttiva¹⁸⁶.

Tuttavia, prosegue la Corte, “l’articolo 11, paragrafo 1, della Direttiva n. 97/13 prevede espressamente che gli Stati membri debbano assicurare che i diritti imposti alle imprese per le procedure di autorizzazione siano esclusivamente intesi a coprire i costi amministrativi sostenuti per il sistema di licenza. Il paragrafo 2 di tale articolo introduce, rispetto alla disposizione generale contenuta nel paragrafo 1, un’eccezione limitata al caso delle risorse scarse¹⁸⁷. Conseguentemente, “un tale onere pecuniario rende assai più gravosi i diritti e gli oneri che gli Stati membri sono espressamente autorizzati ad imporre in forza della direttiva 97/13 e crea un ostacolo significativo alla libera prestazione dei servizi di telecomunicazione¹⁸⁸. Ne discende, secondo quanto ritenuto dalla Corte, che “un tale onere pecuniario è contrario agli obiettivi perseguiti dal legislatore comunitario e non rientra nella disciplina comune istituita dalla direttiva 97/13¹⁸⁹”.

È facile notare che la citata sentenza, a parte la differente fonte normativa che è stata chiamata ad interpretare, segue la stessa linea della giurisprudenza della Corte che si è consolidata riguardo all’imposta sui conferimenti. Il diritto comunitario sembra, pertanto, contrastare tutte le misure nazionali che consentono agli Stati membri di imporre, alle imprese che richiedono l’autorizzazione a svolgere un’attività, un diritto od ogni altra forma di pagamento che nasconde la natura dell’imposta.

g.2) recupero dei costi dei servizi idrici

In base all’articolo 9, paragrafo 1 della Direttiva 23 Ottobre 2000 n. 2000/60/CE, che istituisce il quadro dell’azione comunitaria in materia di acque, “gli Stati membri tengono conto del principio del *recupero dei costi dei servizi idrici, compresi i costi ambientali e relativi alle risorse*, prendendo in considerazione l’analisi economica effettuata in base all’allegato III e, in particolare, secondo il principio ‘chi inquina paga’”.

La Direttiva non istituisce imposte o oneri nuovi, ma la sua attuazione costringerà alcuni Stati membri (come la Spagna) ad aumentare enormemente gli oneri sui servizi di fornitura e depurazione delle acque. Per questo motivo, a dispetto dell’apparenza, siamo molto vicini, nei contenuti, a una Direttiva sull’armonizzazione fiscale. Ne consegue che, come osservato in precedenza, nel voto relativo a tale direttiva sarebbe stato necessario applicare il criterio dell’unanimità. Nonostante ciò, la Direttiva è stata approvata “deliberando secondo la procedura di cui all’articolo 251 del Trattato” (procedura co-decisionale).

D’altra parte, è ormai pacifico che all’interno del principio “chi inquina paga” possano essere comprese misure economiche di varia natura, non necessariamente riconducibili alla nozione di tributo¹⁹⁰. Pertanto, la disposizione di cui all’articolo 9, para-

¹⁸⁶ Sentenza *Albacorn*, paragrafo 32.

¹⁸⁷ Sentenza *Albacorn*, paragrafo 33.

¹⁸⁸ Sentenza *Albacorn*, paragrafo 40.

¹⁸⁹ Sentenza *Albacorn*, paragrafo 41.

¹⁹⁰ A questo riguardo, oltre a quanto osservato da P. HERRERA nel precedente paragrafo 3.e, si rinvia a SELICATO, “La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell’ordinamento comunitario”, in questa *Rivista*, 2004, n. 2-3, p. 257.

grafo 1, della Direttiva in esame potrebbe essere utilizzata per fissare un limite esterno al concetto di tributo, ossia per verificare se il prelievo richiesto dallo Stato membro abbia o meno il carattere di un'imposta non conforme al diritto comunitario.

g.3) contributi dovuti per il rilascio dei permessi di emissione

La Corte di giustizia ha ritenuto che i pagamenti tra le parti pubbliche non costituiscono aiuti di Stato, in quanto non hanno conseguenze di bilancio, anche se sono imposti in virtù di un obbligo giuridico¹⁹¹. Approfitando di questa sentenza, sarà facile per la Commissione argomentare che queste norme non sono “disposizioni fiscali”, e quindi non seguono la regola dell'unanimità. Tuttavia, non si deve dimenticare che un pagamento tra parti private può avere la stessa conseguenza economica che ha un tributo quando è combinato con una sovvenzione. Perciò, questa “porta di servizio” potrebbe essere utilizzata per introdurre misure equivalenti ai tributi evitando la regola dell'unanimità¹⁹².

Potrebbe trattarsi del caso della Direttiva del 13 Ottobre 2003 n. 2003/87/CE, che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità e che modifica la direttiva 96/61/CE del Consiglio. L'effetto economico globale sarebbe molto simile a un'imposta sulle emissioni dei gas a effetto serra.

Inoltre, secondo l'articolo 10 di tale direttiva, “per il triennio che ha inizio il 10 gennaio 2005 gli Stati membri assegnano almeno il 95% delle quote di emissioni a titolo gratuito. Per il quinquennio che inizia il 10 gennaio 2008, gli Stati membri assegnano almeno il 90% delle quote di emissioni a titolo gratuito”. Ci si potrebbe chiedere se i “diritti” da versare per l'assegnazione delle quote di emissione debbano essere considerate “disposizioni aventi principalmente natura fiscale” nel senso previsto dall'articolo 175 del Trattato CE. In effetti, l'articolo 175 prevede che il principio “chi inquina paga” possa essere realizzato attraverso strumenti economici differenti, tra i quali anche quelli di natura fiscale¹⁹³.

g.4) pedaggi stradali (Eurovignette)

La Direttiva del 17 giugno 1999 n. 1999/62/CE relativa alla tassazione a carico di autoveicoli pesanti adibiti al trasporto di merci su strada per l'uso di alcune infrastrutture pone delle regole comuni relativamente alla “tassazione degli autoveicoli” (articolo 3), pedaggi e diritti d'utenza per autoveicoli pesanti. La Direttiva è stata approvata attraverso la procedura di co-decisione (articolo 251 del Trattato CE). Perciò, non è stata considerata una “disposizione fiscale”.

Il paradosso consiste nel fatto che la Direttiva originale (n. 93/89/CEE del 25 ottobre 1993) era stata approvata dal Consiglio attraverso la regola dell'unanimità (articoli 75 e 99 del Trattato CE) ed è stata annullata dalla Corte perché la proposta era stata modificata senza previa consultazione del Parlamento per una seconda volta: “la consultazione regolare del Parlamento, nei casi previsti dal Trattato, è uno degli

¹⁹¹ Sentenza CGCE, 13 marzo 2001, C-379/98, *PreussenElektra*.

¹⁹² Al riguardo, si veda il paragrafo 5.b).

¹⁹³ Sul punto, si veda HERRERA MOLINA, “El principio “quien contamina paga” desde la perspectiva jurídica”, in CISS - Notitias de la Union Europea, n. 122, mar. 1995, 81; SELICATO, “La tassazione ambientale ...”, cit., in particolare paragrafo 3.c.

strumenti che gli consentono l'effettiva partecipazione al processo legislativo della Comunità¹⁹⁴; ammettere la tesi del Consiglio porterebbe a compromettere gravemente questa partecipazione essenziale al mantenimento dell'equilibrio istituzionale voluto dal Trattato ed equivarrebbe ad ignorare l'influenza che la consultazione regolare del Parlamento può svolgere sull'adozione dell'atto di cui trattasi.¹⁹⁵

La Direttiva fissa un livello minimo di imposizione per ciascuna categoria di veicoli, le aliquote annuali massime e le norme strutturali per i diritti d'utenza per i casi in cui gli Stati membri scelgono di applicare questi prelievi.

La Direttiva definisce "pedaggio" il pagamento di una determinata somma per un autoveicolo che effettua un tragitto fra due punti di una delle infrastrutture di cui all'articolo 7, paragrafo 2, basata sulla distanza percorsa e sulla categoria dell'autoveicolo". Invece, i "diritti di utenza" consistono nel pagamento di una somma determinata che dà il diritto all'utilizzo da parte di un autoveicolo, per una durata determinata, delle infrastrutture di cui all'articolo 7, paragrafo 2" (articolo 2 b-c)

La proposta di una nuova direttiva che modifica la direttiva 1999/62/CE, relativa alla tassazione a carico di autoveicoli pesanti adibiti al trasporto di merci su strada per l'uso di alcune infrastrutture, intende implementare un ampio sistema di pedaggi stradali, al fine di finanziare le infrastrutture di trasporto e proteggere l'ambiente. Questa proposta intende "controbilanciare i costi legati all'introduzione di un sistema di tassazione per l'uso delle infrastrutture". La proposta di direttiva permette agli Stati membri di compensare l'introduzione di pedaggi e/o di diritti di utenza diminuendo la tassa annuale sugli autoveicoli".

La Commissione intende deliberarla secondo la procedura di cui all'articolo 251 del Trattato, evitando la regola dell'unanimità ed escludendo, di conseguenza, la natura tributaria dei prelievi che la stessa disciplina. Questo orientamento ha come conseguenza la scarsa flessibilità delle misure economiche previste dalla direttiva, che devono rimanere in una relazione di stretta corrispettività rispetto ai costi sostenuti dall'ente impositore.

6. Sintesi e conseguenze pratiche

Il concetto (o piuttosto i concetti) di tributo che emergono dalla lettura delle norme fiscali del diritto comunitario è basato su logiche funzionali e varia secondo la normativa specifica che disciplina le singole misure.

In alcuni Stati membri, il concetto di tributo (o persino il più ampio concetto di prelievo fiscale) è collegato al principio di capacità contributiva. Non esiste un tale principio nel diritto comunitario primario o derivato. Tuttavia, gli Stati membri non possono applicare alcuni aspetti del principio di capacità contributiva solo ai residenti, se i non residenti si trovano in una situazione comparabile. In questo caso, essi possono estendere tale principio anche ai non residenti, o altrimenti negarlo ai residenti (a condizione che non sia incostituzionale da un punto di vista interno). Si

¹⁹⁴ Si veda, in particolare, sentenza CGCE, C-316/91, *Parlamento Europeo/Consiglio* [1994] Racc. I-625, paragrafo 17.

¹⁹⁵ Sentenza CGCE, 5 luglio 1995, *Parlamento Europeo/Consiglio*, C-21/94 (26).

noti, comunque, che il principio di capacità contributiva può ritenersi compreso nel principio di uguaglianza e nel divieto di discriminazione fondato sul patrimonio, previsto nella fallita Costituzione Europea.

I concetti di “disposizioni fiscali” (articolo 95, paragrafo 2 TCE) e “disposizioni aventi principalmente natura fiscale” (articolo 175 TCE) sono estremamente importanti nella legislazione comunitaria primaria, perché determinano se una norma di armonizzazione debba essere approvata con la regola dell’unanimità.

Si tende ad evitare la regola dell’unanimità ricorrendo a disposizioni con limitata o indiretta rilevanza fiscale, anche in casi in cui esse possono avere un impatto significativo su alcuni operatori economici (pedaggi stradali o prelievi sui servizi idrici). In alcuni casi, le disposizioni “fiscali” sono celate ricorrendo a tecniche indirette, utilizzate per finanziare privati con fondi pubblici (pagamenti obbligatori tra privati). Queste tecniche sono state anche applicate con successo per evitare il divieto degli aiuti di Stato (il quale, altrimenti, sarebbe molto ampio e riguarderebbe tutti i tipi di incentivi fiscali tra gli altri tipi di sussidi pubblici).

I termini imposte, tasse e diritti sono utilizzati nella legislazione derivata con vari e differenti significati e non possono, quindi, essere utilizzati come modello sul quale basare i concetti fiscali nazionali generali. La distinzione tra imposte “contributive” e tasse “retributive” rende entrambe le categorie compatibili senza creare doppia imposizione, ma questa distinzione non è sempre chiara. Ad esempio, laddove debbano essere utilizzate risorse scarse, gli Stati membri possono consentire ai propri organi legiferanti di imporre le tasse che riflettono il *bisogno di assicurare l’uso ottimale di queste risorse*. In altre parole, alla presenza di un obiettivo non fiscale (come la protezione ambientale), la distinzione tra imposte e tasse sfuma.

SEZIONE II

DOCUMENTI COMMENTATI
Commented documents

European Court of Justice - Grand Chamber - Judgment of 6 September 2006 - Portuguese Republic / Commission of the European Communities - Case c-329/05 - President Skouris - Rapporteur Rosas

State aid - Action for annulment - Decision 2003/442/EC - Tax measures adopted by a regional or local authority - Reductions on the rate of income tax for natural and legal persons having their tax residence in the Azores - Classification as State aid – Territorial selectivity of the measure

The European Court of Justice gives the first indications on territorial selectivity in the field of State aid

Domenico Ardolino*

CONTENTS: 1. *The case*; 2. *Territorial selectivity and normal taxation*; 3 *The triple autonomy test*; 4. *A track to follow in implementing Title V of the Italian Constitution*

1. The case

The judgement under examination stems from an appeal lodged by the Portuguese Republic to the Court against the Commission Decision C(2002) 4487 final¹, which declared incompatible with the common market the reductions in the rates of direct taxes due by natural and legal persons having their tax residence in the Azores and carrying on financial activities or intra-group services.

Scholars had already expressed their interest in the decision, as it epitomized the EC Commission's intransigence about the connections between local taxation and competition within the common market².

* Translation by Claudia Calogero.

¹ Decision 2003/442/EC of 11 December 02, in O J L150 of 18 June 03.

² In this regard, see papers of the Conference *Aiuti di Stato nel Diritto Comunitario e misure fiscali* [State aid in Community law and tax measures], held in Rome on 17 September 2003, which were published in *Rassegna Tributaria 6bis/2003*, in particular the paper presented by V. Di Bucci, *Aiuti di stato nella prassi e nella giurisprudenza*, p. 2317 foll.; Vittorio Di Bucci is one of the two agents representing the EC Commission in the case in point.

By legislative decree, the Autonomous Region of Azores adopted the arrangements for adapting the national tax system to the region's specific characteristics and established a general reduction in national tax rates, to be applied to all residents of the archipelago for tax purposes³.

The scheme is to be framed in relation to the broad autonomy granted by the Portuguese Constitution, under which the archipelago is an autonomous region with its own political and administrative statutes and its own government bodies. Financially, according to implementing legislation⁴, the local government shall receive its own tax revenue as well as part of the State tax revenue. The fiscal autonomy implies the right to adapt national tax provisions to regional specific characteristics⁵.

The EC Commission entered the scheme in the register of non-notified aid. Then, it considered the reduction of tax rates as State aid and declared it incompatible with the common market in so far as it applied to firms that carry on financial activities (banks and insurance companies), and to firms that carry on intra-group services (as coordination, financial or distribution centres).

In fact, considering that all requirements as laid down in article 87 ECT were satisfied⁶, the Commission declared the scheme an operating aid to be removed, unless it was justified in terms of its contribution to regional development and helped to offset the additional costs arising in the pursuit of economic activity from the insularity⁷.

The Commission was not in possession of quantified data relevant to these additional costs borne by undertakings resident in the Azores, as compared with undertakings located in the Continent; nevertheless, it authorised the scheme, as it considered it amenable to offset the gap left by remoteness, excluding the part that applied to financial and intra-group activities. Actually, the Commission confirmed its suspicious attitude towards the latter, as those activities can be easily allocated in

³ Income tax reductions were set at 20% for natural persons and 30% for legal persons.

⁴ In particular, by general law no. 13 of 24 February 1998, *Lei de Finanças das Regiões Autónomas*, which sets out the principles and objectives of regional financial autonomy, provides for the finances of the autonomous regions to be coordinated with State finances, and establishes the principle of national solidarity and the obligation for the central government and the autonomous regions to cooperate.

⁵ In fact, *Lei de Finanças das Regiões Autónomas* provides that national personal income tax and national corporation tax constitute revenue for the autonomous regions, under the conditions determined by that law itself; under Article 37 of the Law, the regional legislative assemblies are authorised to reduce the rates of personal income and corporation tax applicable there, by up to 30% as compared to those laid down by national legislation.

⁶ See point 24 of Decision 2003/442/EC; the Commission observed that:

- the tax reductions in question provided firms resident in the Azores with an advantage, in that they were relieved of charges that were normally borne from their budgets,
- the granting of a tax reduction involved a loss of tax revenue, which was equivalent to consumption of State resources in the form of fiscal expenditure equal to the State resources in terms of tax expenditure under point 10 of the notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation (98/C 384/03 in OJ C 384 of 10 December 1998);
- the criterion of competition and trade between Member States being affected was met since the recipient firms carried on an economic activity involving trade between Member States;
- although these measures applied automatically to all economic operators liable for tax in the Azores, without introducing any difference in treatment in favour of one or more sectors of activity, the tax reductions were intended exclusively for companies situated in a particular region of Portugal and thus constituted a selective advantage which companies in other areas in the same State could not enjoy.

⁷ Under Article 87(3) (a) of the Treaty and, with reference to remote regions, such as the archipelago of the Azores, under Article 299 of the Treaty; see also points 32 and 33 of the *Notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation*.

different countries for tax purposes only. In this regard, the Commission argues that the application of reductions in income tax rates to firms carrying on financial activities is not justified in terms of its contribution to regional development and its level is not proportional to the handicaps it seeks to alleviate.⁸

2. Territorial selectivity and normal taxation

The judgement in point stands out for the innovative position held by the European Court of Justice on territorial selectivity of tax advantages. In particular, it addresses the question of how to identify relevant legal context in order to evaluate the exceptional nature of the measure contested.

In fact, in order to identify an aid measure under article 87 ECT, it is necessary to assess whether it confers an advantage on some firms in comparison with other firms, which are in a similar legal and factual situation;⁹ the comparison can be made only after distinguishing the ordinary regime from the exceptional treatment by referring to the territory. In the case of aids in the form of tax relief, contextualisation is necessary to identify the “normal” level of taxation, so that it is possible to ascertain whether there is an aid measure, which necessarily is in the form of a direct or indirect reduction of tax pressure.

According to Portuguese Republic, in the case in point, reference should not be made to the whole Portuguese territory: thus, the reductions of tax rates, as established by the Autonomous Region of Azores, were not selective but general. In fact, the tax relief was granted by an infra-State authority for the part of the territory falling within its competence. Therefore, the comparison should be made with reference to the region concerned and not to the whole national territory.

The issue was under discussion long since¹⁰, even though the settled practice of the Commission consisted of considering only the measures applied to the whole territory of a state as non selective¹¹: all tax variations applying to a part of the territory of a Member State had always been qualified as territorially selective.¹²

The Commission has always argued that the text itself of the Treaty, which classifies measures intended to promote the economic development of a particular region as State aid that may be considered to be compatible¹³, indicates that benefits whose

⁸ See points 39 and 40 of the Decision 2003/442/EC.

⁹ On the concept of selectivity, see M. T. SOLER ROCH, *Le misure fiscali selettive secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia sugli aiuti di Stato*, in Riv. Dir. Trib. Int., 1/2006, pages 19-24; see also P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in Riv. Dir. Pubbl. Com., 1/2004, p. 91 foll.

¹⁰ See A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in Rass. Trib., 4/2004, p. 1201 foll.

¹¹ See the following decisions of the EC Commission: the Commission Decision of 21 May 1997, aid N 847/96, on the measures favouring French Overseas Territories; (OJ C 245, 12.8.1997), the Commission Decision of 16 December 1997, aid N 144/A/96, on the scheme of regional aid to the Canary Islands (OJ C 65, 28.2.1998) and Commission Decision 2002/780/EC of 28 February 2001 on the aid scheme ‘Investment allowance 1999’ in favour of the new *Länder* (OJ L 282, 19.10.2002). See also Commission Decision 98/476/EC of 21 January 1998 on tax concessions granted under Article 52(8) of the German Income Tax Act (*Einkommensteuergesetz*) (OJ L 212, 30.7.1998), on which the Court of Justice delivered judgment on 19 September 2000 in Case C-156/98 *Germany v Commission* (2000).

¹² Territorial selectivity is different from “material” selectivity, which covers measures favouring firms that belong to a specific industry branch or economic sector.

¹³ Article 87(3) (a) and (c) of the Treaty.

scope is limited to part of the territory of the State subject to the rules on aid constitute selective benefits. Moreover, the nature of State aid could not change merely by devolving relevant competence to a local entity; on this point, the Commission always recalled¹⁴ the persuasive opinion of the Advocate General Saggio, who had already pointed out in 1999 that it would be very easy to avoid the application of Community law by merely changing the internal allocation of competences.¹⁵

Geelhoed, Advocate General in the case in point, had correctly noticed that the European Court of Justice had never set out general guidelines on the matter, notwithstanding the settled practice of the Commission.¹⁶

The Court of Justice has filled the gap by way of the judgement under examination, where it holds a very different position from the Commission: in fact, it establishes that the reference context need not necessarily be defined within the limits of the Member State concerned, so that a measure conferring an advantage to only a part of the territory is not selective on that ground alone.

According to the Court, it cannot be excluded a priori that an infra-State body enjoys a legal and factual status which makes it sufficiently autonomous in relation to the central government of a Member State, with the result that it is that body and not the central government to play a fundamental role in the definition of the political and economic environment in which undertakings operate. In such circumstances, it is the area in which the local body responsible for the measure exercises its powers, and not the country as a whole, that constitutes the relevant context for the assessment of whether a measure adopted by such a body favours certain undertakings in comparison with others in a comparable legal and factual situation.¹⁷

By adopting the opinion of the Advocate General,¹⁸ the Court actually recognises that the autonomous status of the Azores constitutes a case of asymmetrical autonomy, with respect to which it is not possible to determine a priori that a measure is selective only on the ground that it applies within the territory of the local body.

¹⁴ See point 22 of Decision 2003/442/EC cit., but also, for example, V. DI BUCCI, *op. cit.*, pp. 2326-2327

¹⁵ “The fact that the measures at issue were adopted by regional authorities with exclusive competence under national law is, as observed by the Commission, merely a matter of form, which is not sufficient to justify the preferential treatment reserved to companies which fall within the scope of the provincial laws. If this were not the case, the State could easily avoid the application, in part of its own territory, of provisions of Community law on State aid simply by making changes to the internal allocation of competence on certain matters, thus raising the ‘general’ nature, for that territory, of the measure in question. In addition, this solution would be difficult to justify in view of the case-law of the Court, according to which the words ‘in any form whatsoever’ in Article 92 mean that it is necessary to assess the effects of the aid, rather than the nature of the authority granting the aid or its powers in the light of domestic rules”, point 37 of the Opinion of 1 July 1999, in Joined cases C-400/97, C-401/97, C-402/97, *Juntas Generales de Guipúzcoa and others*.

¹⁶ Opinion of Advocate General Geelhoed of 20 October 2005, points 42 and 43: “... this raises the following important question going beyond the instant case: What principles apply in assessing whether variations in national tax rates adopted solely for a designated geographical area of a Member State fall within the scope of the Community State aid rule? The Court has never, in its jurisprudence to date, answered this question. ... Advocate General Saggio, in his Opinion in Joined cases C-400/97, C-401/97 and C-02/97 *Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa*, footnote 23 above, came closest to considering the issue. That case concerned compatibility with the Treaty of fiscal measures to aid investment and stimulate economic activity in the Basque Country, Spain. However, the Advocate General concluded that the provisions amounted to ‘short-term measures which aim to improve the competitiveness of the companies to which they apply’ (point 38), and thus did not formulate general principles for analysis of geographically-limited tax variations. The case was withdrawn before the Court could hand down a final judgment.”

¹⁷ Points 57 and 58 of the Judgement.

¹⁸ Opinion of Advocate General Geelhoed, in particular point 44 and following.

Advocate General Geelhoed identified three situations in which theoretically a measure could be identified as State aid, where it aims to establish, in a limited geographical area, tax rates lower than the rates in force nationally.

While it cannot be doubted that a measure is selective when the central government decided to adopt the reduction of the rate, it is further necessary to distinguish between two different situations when the decision falls within the competence of a local body.

The first situation corresponds to a model for distribution of tax competences in which all the local authorities at the same level have the power to decide, within the limit of the powers conferred on them, the tax rate applicable in the territory within their competence: it is the case of symmetrical autonomy or federalism. The Commission,¹⁹ Advocate General²⁰ and the European Court²¹ agree that such measure cannot be assessed under Article 87 of the Treaty, because it is impossible to determine a normal reference value, that is a national tax rate, which the exceptional reduction can be referred to.²²

Conversely, in the other situation, a local authority adopts, in the exercise of sufficiently autonomous powers in relation to the central power, a tax rate lower than the national rate and which is applicable only to taxpayers resident in the territory within its competence. In this case of asymmetrical autonomy, the Court innovatively holds that the legal framework appropriate to determine the selectivity of a tax measure may be limited to the geographical area concerned where the local body enjoys an effective political and economical autonomy.

3. The triple autonomy test

Obviously, it remains to verify when a body is truly autonomous politically and economically; also for this aspect, the Court adopts the solution devised by Advocate General Geelhoed, who suggests a triple autonomy test: institutionally, procedurally and economically.²³ The Court considers necessary that: the local authority has, from a constitutional point of view, a political and administrative status separate from that

¹⁹ Point 31 Decision 2003/442/EC; see also V. DI BUCCI, *op. cit.*, p. 2328.

²⁰ Points 52 and 53 of the Opinion *cit.*

²¹ Point 64 of the Judgement

²² As emphasized by careful scholars, this case does not qualify an aid at all: apart from selectivity, there is no tax advantage. In fact, if the power to vary the tax rate is conferred upon all territorial bodies at the same level, the whole tax system is modelled according to specific local decisions and therefore there is not a level of normal taxation as reference; in this sense, see A. Carinci, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di stato*, in *Rass. Trib.*, 5/2006, p. 1797.

²³ Point 54 of the Opinion of Advocate General Geelhoed: "Importantly, by 'truly autonomous' here I mean institutionally, procedurally and economically autonomous. That is to say:

– institutionally autonomous: the decision must be taken by a local authority with its own constitutional, political and administrative status separate from that of the central government;

– procedurally autonomous: the decision must be taken by the local authority pursuant to a procedure where the central government does not have any power to intervene directly in the procedure of setting the tax rate, and without any obligation on the part of the local authority to take the interest of the central State into account in setting the tax rate;

– economically autonomous: the lower tax rate applicable within the region must not be cross-subsidised or financed by central government, so that the economic consequences of these reductions are borne by the region itself".

of the central government; the decision must have been adopted without the central government being able to directly intervene as regards its content; the financial consequences of the decision must not be offset by aid or subsidies from other regions or central government.

In other terms, the local body not only must have the constitutional powers to adopt measures reducing the tax rate, but in addition it must assume the political and financial consequences of such a measure.

Scholars have welcomed that the European Court has recognised a model of tax autonomy that is theoretically compatible with the strict European legislation²⁴. In fact, the judgement tracks down some clarifications on how Community law on State aid affects the way Member States diversify their own tax systems at local level. In the future, the Commission shall deal with a more articulated solution and will not possibly equate geographical limits with territorial selectivity.

Nevertheless, the test suggested by Advocate General Geelhoed turns out to be a *probatio diabolica*, which – it is not by chance – was not passed by the Azores in the judgement in point, where the measure was considered selective.

In fact, in the case in point, with respect to economic autonomy²⁵, the Court points to Article 5 of Portuguese law no 13/98 and connects it directly to the reduction of tax rate: that provision implements the constitutional principle of national solidarity and establishes compensatory financial transfers from the central State to autonomous regions, in order to promote the economic development, correct inequalities and achieve the economic and social convergence with the rest of the national territory.

Well, it is rare that European constitutional systems do not support local autonomies with the closing rule of national solidarity, as redistribution is actually endemic to all social states²⁶; moreover, it is absolutely normal that implementing laws regulate tax autonomy and compensatory transfers at the same time.

It seems, therefore, difficult to identify tax autonomy without taking into consideration equalization; it has been observed correctly that the archetype of absolute institutional, political and financial separation between central and local government is ideal and as such, it is almost unrealizable. Conversely, the European Court seems to require a level of autonomy/separation that is comparable to that existing between sovereign states²⁷.

The Court has, therefore, considered the local body as not sufficiently economically autonomous; it held that the tax scheme, as correctly contested, had been assessed with reference to the whole of Portuguese territory, within which that scheme was selective.

The decision detrimentally combines with a merely economic and neutral concept of the ability to pay, from which the European Court of Justice did not want to

²⁴ See L. ANTONINI - M. BARBERO, *Dalla Cgce un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., LXV, 3/2006, pages 117-126

²⁵ It is the third requirement, namely the economic consequences of the lower tax rate applicable within the region must not be cross-subsidised or financed by central government.

²⁶ See, for example, the principle of equalization as laid down in Article 119 of the Italian Constitution.

²⁷ See, A. CARINCI *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di stato cit.*, pages 1800-1801.

deviate, so that the tax rate must be the same for equal economic index (for example, income), and thus the variation of the tax rate cannot be justified by different social, economic and political conditions of the community concerned²⁸, or in the words of more advanced scholars, by different capabilities²⁹.

In fact, after recognising the territorial selectivity, the Court, however, might have justified the scheme contested, if they had recognised that tax redistribution is intrinsic to the general structure of the tax system or, more appropriately, stems directly from its underlying principles³⁰.

In this regard, there is no evolution with respect to the narrow interpretation that distinguishes between the objectives attributed to a particular tax scheme, which are extrinsic to it and the mechanisms inherent in the tax system itself, which are necessary for the achievement of such objectives³¹. Thus, complying with the ability to pay principle, in the perspective of redistribution, is not considered a valid justification of different tax measures by virtue of political decisions recognising specific value to economic, geographic or social factors.

4. A track to follow in implementing Title V of the Italian Constitution

Even though the Court rejected the criticizable position that geographical limitation equates with territorial selectivity, as always held by the Commission, the judgement in point has more shadows than lights.

In examining the asymmetrical autonomy of the local body for tax purposes, the Court should analyze equalization tools more in depth; in fact, it is arguable, to say the least, that a body is not sufficiently autonomous because of compensatory transfers aimed at guaranteeing essential services: their absence would reflect an equal relationship between two systems, rather than between central State and infra-State body.

From the foregoing - namely the critical evaluation of equalization tools and the denying of a specific value to territory in assessing the ability to pay - it can be concluded that asymmetrical autonomy is implemented in forms that are considered se-

²⁸ This question is vetted by G. FRANSONI, *Gli aiuti di stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in Riv. Dir. Trib., 11/06, III, p. 251

²⁹ Amartya Sen's theory of capabilities revolutionized the approach to the relationship between well-being and utility, where wealth and poverty are measured not only by income. The Nobel-prize winner considers that - beyond the *powerful rhetoric of 'equality of man'*, whose climax is in the notorious statement that "*all men were born equal*" - persons are completely different from each other. Ambitious egalitarian projects must face robust pre-existing inequality. Inequality is measured by different variables; sticking to the issue of ability to pay, equal levels of income can coexist with strong inequality in capabilities or possibilities to do what is considered important. Poverty is meant as a strong inequality to access certain states of being and doing; viceversa, capabilities are meant to be freedoms, abilities and possibilities to access to an adequate standard of life or general well-being.

³⁰ According to settled case law, (see ECJ judgement of 02 July 1974, *Italy v Commission*, point 33, and of 15 December 2005, case C148/04, *Unicredito Italiano*, point 51), Article 87 of the Treaty does not cover state provisions that differentiate between undertakings, when the selectivity depends on the nature or overall structure of the tax system, in which these provisions are included.

³¹ See point 81 of the judgement under examination.

lective, and thus not compatible with Article 87 of the Treaty by the Commission, which has always held this position, and by the Court of Justice, as it is shown by its application of the autonomy test, as suggested by Advocate General Geelhoed.

From the judgement will, however, be gathered another interesting suggestion, which should be taken into account in implementing our “tax federalism”, as laid down in new Article 119 of the Constitution.

I refer to the uncontroversial opinion that the prohibition of State aid is not applicable in case of asymmetrical autonomy. Where the constitutional model provides that all local authorities at a particular level can establish the tax rate to be applied in their own territory – within the limits of those competences –, the national tax system provides for a local decision based model of taxation, and thus there is no normal level of taxation to refer to.

The problem is targeted by Advocate General Geelhoed: measures taken by a local authority pursuant to these powers that apply generally throughout its jurisdiction are not selective, even if one authority adopts lower tax rates than all the rest. In fact, they could be classified as exceptions, namely state aid, only if one can establish a nation-wide ‘rule’ – which is impossible in a situation where each local authority has autonomous power to set its own tax rates³².

This construction is finally confirmed in the decision of the Commission, made available through Communication C (2006)3213 final of 19 July 2006, not to prohibit a reduction of the IRAP tax rate applied in the region Friuli-Venezia Giulia by regional law no. 2/2006.

Article 2, paragraph 2 of this law provides for a reduction of one percentage point of the IRAP tax rate, from 4.25% to 3.25%, payable in the region of Friuli-Venezia Giulia by those undertakings that increase the nationwide net value of production and of labour costs by at least 5%, compared to the average value of the preceding three years.

The Commission has examined that the Italian national law establishes that all regions have the power to increase or reduce the basic IRAP tax rate of 4.25% by up to one percentage point; consequently, when the tax system is symmetrically applied and the regions act within the margins of their autonomy there is no regional selectivity.

Thus, the reduction in question is a general measure: only if the individual regions were to use their powers to apply, within their margin of autonomous discretion, differentiated tax rates for certain sectors and taxpayers below their regional standard tax rate, these tax reductions in themselves would constitute notifiable State aid.³³

The Commission would have arrived at the same conclusion, if the Italian tax system had granted a variation in the reduction of the rate much higher than one percentage point; then, one can read between the lines of the decision a track to follow in building up our “tax federalism”.

³² Point 52 and 53 of the Opinion of Advocate General Geelhoed.

³³ Communication of the Commission C(2006)3213, point 27; this occurred, for example, on the occasion of measures adopted by the Region of Sicily with laws no. 21/03 and 17/04, which provided five-year exemptions for certain undertakings, whose legal, administrative and operational seat was in Sicily, as well as reductions favouring cooperatives (*cooperative a mutualità prevalente*); both IRAP reliefs were prohibited as state aid by decisions no. 2007/498/EC and no. 2007/493/EC.

This is not the right context to report the huge doctrinal debate on regional tax autonomy, which has derived from the issue of Constitutional Law no. 3 of 18 October 2001, in particular with reference to the definition of “own taxes” of local bodies.

In my opinion, it would be possible to implement a symmetrical tax autonomy that is fully compatible with Community law, not only by way of taxes levied by regions within their exclusive powers, as most scholars believe, in that failing to emphasize sufficiently that regions should inevitably fund non essential public services, because of constitutional and also Community restraints; but also by way of taxes whose essential aspects are previously established by state laws and devolved to local authorities, together with a far more discretionary power than has been recognized so far to establish whether and how much taxes should be paid.

Putting less emphasis on Article 119 of the Italian Constitution would lead to considering that the latter are the own taxes, as laid down in paragraph 2 of Article 119, which can be implemented. Actually, I agree with scholars who have observed that, in order to give a coherent answer to autonomy and democracy, it would be sufficient to recognize “the power of taxation or non taxation”, without considering the power of absolute autonomous taxation as indefectible.³⁴

Suffice it to think of a corporate tax based on a national tax at a much lower rate than the current one (for example, corresponding to the first bracket of personal income tax) and on an additional tax at a symmetrically higher rate, which is granted to regions along with wide discretionary powers of application and of establishing partial or full exemptions.

Such wide discretionary powers in quantity and not in quality – which is significantly connected to direct taxation – would represent an instrument to realize a true political autonomy for local bodies and a model of tax autonomy that is fully compatible with Article 87 of the Treaty.

³⁴ In this terms, see A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in Riv. Dir. Trib., 1/2005, p. 39; see also A. AMATUCCI, *Autonomia finanziaria e tributaria*, in Enc. Giur., IV, 2004.

Corte di Giustizia delle Comunità Europee - Grande Sezione - Sentenza 6 Settembre 2006 – Repubblica Portoghese / Commissione Ce - Causa C-88/03 - Pres. Skouris - Rel. Rosas

Aiuti di Stato - Ricorso di annullamento - Decisione 2003/442/CE - Misure fiscali adottate da una collettività regionale o territoriale - Riduzione delle aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e giuridiche residenti nelle Azzorre - Qualificazione come aiuti di Stato - Selettività territoriale delle misure

Dalla Corte di Giustizia prime indicazioni sulla questione della selettività territoriale degli aiuti di Stato

Domenico Ardolino

SOMMARIO: 1. *Il Caso*; 2. *Selettività territoriale e livello di tassazione normale*; 3 *Il triplice test di autonomia*; 4. *Una traccia da seguire nell'attuazione del titolo V Cost.*

1. Il Caso

La sentenza in commento scaturisce dall'impugnazione giudiziale da parte della Repubblica portoghese della decisione della Commissione CE C(2002) 4487 def.¹ che aveva dichiarato aiuto di stato, incompatibile con il mercato comune, la riduzione delle aliquote delle imposte dirette dovute dalle persone fisiche e giuridiche fiscalmente domiciliate nelle Azzorre ed esercenti attività finanziarie o di servizi infra-gruppo.

La decisione già era stata oggetto di interesse della dottrina, perché espressiva della posizione intransigente della Commissione CE circa le interrelazioni tra fiscalità locale e concorrenza nel mercato comune².

La Regione autonoma delle Azzorre aveva adottato, con proprio decreto legislativo, le modalità di adeguamento del sistema fiscale portoghese alle sue specificità regionali, stabilendo una riduzione generalizzata delle aliquote nazionali, applicabile a tutti i soggetti fiscalmente residenti nell'arcipelago³.

¹ Decisione 2003/442/CE dell'11.12.02, in G.U. L150 del 18.06.03.

² Si vedano a tal proposito gli atti del convegno *Aiuti di Stato nel Diritto Comunitario e misure fiscali*, tenutosi a Roma il 17.09.03, pubblicati in *Rass. Trib.*, 6bis/2003, in particolare, la relazione di V. Di BUCCI, *Aiuti di stato nella prassi e nella giurisprudenza*, pp. 2317 e ss.; Vittorio Di Bucci è uno dei due procuratori della Commissione CE nel giudizio in commento.

³ Una riduzione sino al 20% per le imposte fisiche e sino al 30% per quelle sulle persone giuridiche.

La misura va inquadrata nel contesto dell'ampia autonomia riconosciuta dalla Costituzione portoghese, che conferisce all'arcipelago lo status di regione autonoma, dotata di propri statuti politico-amministrativi e di propri organi di governo, e sul piano finanziario si è tradotta, con normativa di attuazione⁴, nell'attribuzione all'ente locale sia di entrate fiscali proprie, sia di una compartecipazione a quelle dello stato. L'autonomia fiscale accordata prevede anche la facoltà di apportare modifiche alle imposte nazionali, per adeguarle alle specificità regionali⁵.

Inscritta la misura nel registro degli aiuti non notificati, la Commissione CE aveva dichiarato aiuto di stato la menzionata riduzione di aliquote, incompatibile con il mercato comune limitatamente alla sua applicazione ad imprese finanziarie (banche e compagnie assicurative) nonché ad imprese esercenti attività infra-gruppo (come centri di coordinamento, di tesoreria o di distribuzione).

Infatti, ritenendo che ricorressero tutti i requisiti previsti dall'art. 87 TCE⁶ la Commissione aveva giudicato le misure in questione aiuti al funzionamento, da rimuovere a meno che fossero giustificate in funzione del loro apporto allo sviluppo regionale e contribuissero a compensare i costi addizionali nell'esercizio dell'attività economica scaturenti dall'insularità⁷.

Nell'impossibilità di avere una stima analitica di tali sovraccosti gravanti sulle imprese ubicate nelle Azzorre, rispetto a quelle continentali, la Commissione autorizzava comunque le misure, ritenendole idonee a compensare il gap derivante dalla ultraperifericità, con esclusione della loro applicazione alle attività finanziarie ed infragruppo in relazione alle quali, invece, ribadiva il consolidato atteggiamento di sospetto, per l'oggettiva facilità con cui esse sono allocabili in diversi paesi esclusivamente per ragioni fiscali. La decisione sul punto è motivata con l'affermazione che l'applicazione delle riduzioni delle aliquote dell'imposta sul reddito a imprese operanti nel settore fi-

⁴ In particolare con la legge quadro nazionale, 24 febbraio 1998, n. 13, *Lei de Finanças das Regiões Autónomas* la quale enuncia i principi e gli obiettivi dell'autonomia finanziaria regionale, prevede il coordinamento del regime finanziario delle regioni autonome con quello dello Stato e stabilisce il principio della solidarietà nazionale e l'obbligo di cooperazione tra lo stato e le regioni autonome.

⁵ Infatti, la *Lei de Finanças das Regiões Autónomas* prevede che l'imposta nazionale sul reddito delle persone fisiche e l'imposta nazionale sul reddito delle persone giuridiche costituiscono un'entrata delle regioni autonome, alle condizioni che essa stessa determina; l'art. 37 di detta legge autorizza le assemblee legislative delle regioni autonome a ridurre le aliquote dell'imposta sul reddito ivi applicabili, fino al limite del 30% delle aliquote previste dalla legislazione nazionale.

⁶ Cfr. punto 24 della decisione 2003/442/CE cit.; la Commissione osservava, infatti, che:

– le riduzioni d'aliquota rappresentavano per le società residenti nelle Azzorre un vantaggio fiscale che alleggeriva gli oneri normalmente gravanti sul bilancio;

– la concessione di una riduzione d'imposta implicava una perdita di gettito fiscale equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale, ai sensi del punto 10 della *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese* (98/C 384/03 in GUCE C 384 del 10.12.1998);

– la condizione per cui la misura deve incidere sugli scambi era soddisfatta dalla semplice circostanza che le imprese beneficiarie svolgevano un'attività economica oggetto di commercio tra gli stati membri;

– nonostante si applicassero automaticamente a tutti gli operatori economici residenti nelle Azzorre, senza introdurre differenze di trattamento a favore di uno o più settori di attività, le riduzioni delle aliquote d'imposta erano destinate esclusivamente a imprese situate in una determinata regione del Portogallo e quindi costituivano un vantaggio selettivo del quale non potevano giovarsi imprese in altre zone dello stesso stato.

⁷ Ai sensi dell'art. 87 TCE, comma 3 lettera a) e con riferimento alle regioni ultraperiferiche di cui all'art. 299 TCE, quale appunto l'arcipelago delle Azzorre; si vedano anche i punti 32 e 33 della *Comunicazione cit. sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*.

nanziario non si giustifica in funzione del loro contributo allo sviluppo regionale e che il loro ammontare non è proporzionale agli svantaggi che intendono compensare⁸.

2. Selettività territoriale e livello di tassazione normale

La sentenza si segnala per l'innovativo orientamento dei giudici comunitari sulla selettività territoriale delle agevolazioni fiscali, soprattutto con riferimento alla questione dell'individuazione del contesto giuridico rilevante rispetto al quale valutare l'eccezionalità della misura contestata.

Infatti, per qualificare una misura come aiuto ex art. 87 TCE, è necessario accertare se essa rappresenti un vantaggio per talune imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga⁹; il giudizio di comparazione è possibile solo dopo aver stabilito, nell'ambito territoriale di riferimento, quale sia il regime ordinario e cosa costituisca invece un'eccezione. Nel caso di aiuti sotto forma di misure fiscali, la valutazione del contesto è necessaria per accertare il livello di tassazione "normale", rispetto al quale appurare l'esistenza di una misura di vantaggio, che necessariamente si esplica sotto forma di riduzione, diretta o meno, della pressione fiscale.

Secondo la Repubblica portoghese, nel caso specifico non si doveva assumere come ambito di riferimento la totalità del territorio portoghese e perciò le riduzioni delle aliquote d'imposta stabilite dalla Regione autonoma delle Azzorre non rappresentavano misure selettive, bensì misure a carattere generale. Poiché, infatti, i benefici fiscali erano stati concessi da un'autorità infra-statale per la parte del territorio di sua competenza, l'ambito di comparazione doveva essere necessariamente la regione interessata e non tutto il territorio portoghese.

La questione era da tempo dibattuta¹⁰ anche se la prassi della Commissione era ampiamente consolidata nel senso che solo le misure estese a tutto il territorio di uno stato non sarebbero selettive¹¹: tutte le variazioni d'imposta con applicazione limitata ad una porzione geografica del territorio di uno Stato membro erano sempre state qualificate come geograficamente selettive.¹²

La Commissione ha sempre motivato il proprio orientamento sottolineando che il testo stesso del Trattato, ammettendo a determinate condizioni la compatibilità delle

⁸ Cfr. punti 39 e 40 della decisione 2003/442/CE cit.

⁹ Sul concetto di selettività si veda, da ultima, M. T. SOLER ROCH, *Le misure fiscali selettive secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia sugli aiuti di Stato*, in Riv. Dir. Trib. Int., 1/2006, pp. 19-24; cfr. anche P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in Riv. Dir. Pubbl. Com., 1/2004, pp. 91 e ss.

¹⁰ Si veda A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, su Rass. Trib., 4/2004, pp. 1201 ss.

¹¹ Si vedano le seguenti decisioni della Commissione CE: 21.05.97 aiuto N 847/96 (GU C 245 del 12.8.1997), relativa alle misure a favore dei Dipartimenti francesi d'oltremare; 16.12.97 aiuto N 144/A/96 (GU C 65 del 28.2.1998), riguardante il regime di aiuti regionali per le isole Canarie; 2002/780/CE del 28.02.01 (GU L 282 del 19.10.2002), sull'aiuto di Stato «Premio fiscale all'investimento 1999» a favore dei nuovi Länder tedeschi. Cfr. inoltre la decisione 98/476/CE (GU L 212 del 30.7.1998) del 21.1.1998, relativa a sgravi fiscali previsti dall'articolo 52, paragrafo 8, della legge tedesca relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz), oggetto di una sentenza della Corte di giustizia del 19.09.00, causa C-156/98, Germania/Commissione.

¹² Selettività diversa da quella "materiale", che riguarda, invece, misure che favoriscono imprese appartenenti ad un determinato ramo dell'industria o settore economico.

misure volte a promuovere lo sviluppo economico di una regione¹³, necessariamente presuppone che tali misure, con portata limitata a una parte del territorio dello Stato soggetto alla disciplina degli aiuti, costituiscano benefici selettivi. Inoltre, la natura di un aiuto non potrebbe mutare semplicemente devolvendo la titolarità della competenza ad istituirlo ad un ente locale; sul punto la Commissione non mancava mai di citare¹⁴ le persuasive conclusioni dell'avvocato generale Saggio, il quale già nel 1999 aveva messo in luce come sarebbe agevole evitare l'applicazione delle disposizioni comunitarie semplicemente approntando modifiche alla ripartizione interna delle competenze¹⁵.

Geelhoed, avvocato generale nel procedimento in commento, aveva correttamente notato che, nonostante tale orientamento univoco della Commissione, la Corte di giustizia in realtà non aveva mai dettato delle linee guida generali¹⁶.

La sentenza ha colmato tale lacuna, esprimendo una posizione molto distante dalle tesi della Commissione: si afferma, infatti, il principio per cui l'ambito di comparazione non deve necessariamente coincidere con i limiti del territorio dello stato membro interessato, cosicché un provvedimento che concede un beneficio solo in una parte del territorio nazionale non è per ciò solamente selettivo.

Secondo la Corte, infatti, non si può escludere a priori che un'entità infrastatale sia dotata di uno statuto di fatto e di diritto che la renda sufficientemente autonoma rispetto al governo centrale di uno stato membro e che sia la detta autonomia locale, e non il governo centrale, a rivestire un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese. In tali circostanze, il contesto rilevante per accertare se un provvedimento favorisca determinate imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga è rappresentato dal territorio nel quale esercita la sua competenza l'ente locale che ha adottato il provvedimento e non il territorio nazionale nella sua totalità¹⁷.

¹³ Art 87 TCE, paragrafo 3, lettere a) e c).

¹⁴ Si veda il punto 22 della decisione 2003/442/CE cit., ma anche, ad es., V. DI BUCCI, *op. cit.*, pp. 2326-2327.

¹⁵ "Il fatto che le misure in discorso siano adottate da collettività territoriali dotate di competenza esclusiva ai sensi del diritto nazionale appare invero ... una circostanza meramente formale, che non è sufficiente a giustificare il trattamento preferenziale riservato alle imprese che rientrano nel campo di applicazione dei provvedimenti forali. Se così non fosse, lo stato potrebbe agevolmente evitare l'applicazione, in parte del proprio territorio, delle disposizioni comunitarie in materia di aiuti di stato semplicemente approntando modifiche alla ripartizione interna delle competenze in determinate materie, così da invocare la natura generale, per quel determinato territorio, della misura in questione. Inoltre, detta soluzione mal si giustificerebbe alla luce della giurisprudenza della Corte, la quale ha attribuito all'inciso «sotto qualsiasi forma» contenuto nel testo dell'art. 87, il significato di richiedere all'interprete una verifica sugli effetti dell'aiuto, piuttosto che sulla natura del soggetto erogatore ovvero delle sue competenze alla luce delle regole interne" punto 37 delle conclusioni dell'1.07.99 nelle cause riunite C-400/97, C-401/97, C-402/97, *Juntas Generales de Guipúzcoa e a.*

¹⁶ Conclusioni del 20.10.05 dell'avvocato generale Geelhoed. punti 42 e 43: "... tale questione fa sorgere un interrogativo, la cui importanza trascende il caso in esame: ossia, quali principi devono applicarsi per stabilire se variazioni delle aliquote fiscali nazionali, adottate esclusivamente per una determinata area geografica all'interno di uno Stato membro ricadano nell'ambito di applicazione delle norme comunitarie relative agli aiuti di Stato. ... Fino ad oggi, la giurisprudenza della Corte non ha dato una risposta a tale interrogativo. ... Nelle sue conclusioni relative alle cause riunite C-400/97, C-401/97 e C-402/97, *Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa*, cit. *supra*, alla nota 23, l'avvocato generale Saggio è stato sul punto di affrontare tale questione. Il caso riguardava la compatibilità con il Trattato di misure fiscali destinate ad aiutare gli investimenti ed a promuovere l'attività economica nella regione dei Paesi Baschi, in Spagna. Tuttavia, egli ha concluso che nel caso delle misure contestate si trattava di «provvedimenti congiunturali atti a migliorare la competitività delle imprese alle quali si applicano per far fronte alle sfide del mercato» (paragrafo 38), e pertanto non ha formulato principi generali, utili al fine di esaminare le differenziazioni del trattamento fiscale limitate ad una determinata area geografica. Il caso è stato ritirato prima che la Corte emettesse la sentenza".

¹⁷ Punti 57 e 58 della sentenza.

Facendo proprie le tesi dell'avvocato generale¹⁸, i giudici sostanzialmente riconoscono che lo status della Regione autonoma delle Azzorre configura un'ipotesi di autonomia asimmetrica, in relazione alla quale non si può determinare a priori se la misura adottata sia selettiva per il semplice applicarsi entro i limiti geografici dell'ente locale.

L'avvocato Geelhoed aveva individuato, infatti, tre diverse situazioni in cui potrebbe astrattamente qualificarsi come aiuto di Stato una misura volta a fissare aliquote fiscali ridotte rispetto a quelle in vigore a livello nazionale, limitatamente ad un'area geografica sub-statale.

Mentre non si può dubitare della selettività della misura nel caso in cui sia il governo centrale a decidere la riduzione d'aliquota, bisogna ulteriormente distinguere tra due diverse ipotesi se, viceversa, la competenza di tale scelta spetti all'ente locale.

La prima è rappresentata da un modello di ripartizione delle competenze in materia fiscale in cui tutti gli enti territoriali dello stesso livello possono liberamente stabilire, nel limite delle competenze di cui dispongono, l'aliquota d'imposta applicabile nel territorio di loro competenza: si tratta di un'ipotesi di autonomia o federalismo simmetrico. Commissione CE¹⁹, avvocato generale²⁰ e giudici della Corte²¹ concordano nel considerare tale fattispecie non sindacabile ai sensi dell'art. 87 TCE, mancando un valore normale di riferimento, cioè un'aliquota nazionale su cui parametrare l'eventuale riduzione considerata come eccezione²².

Nell'altra situazione, invece, un ente locale, nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi rispetto al livello centrale, stabilisce una riduzione della pressione fiscale nazionale applicabile unicamente a soggetti passivi residenti nel territorio di sua competenza. Ricorrendo questa ipotesi di autonomia asimmetrica, i giudici affermano innovativamente che il contesto giuridico rilevante per valutare la selettività della misura fiscale può limitarsi all'area geografica interessata dal provvedimento qualora l'ente territoriale sia titolare di una effettiva autonomia politica ed economica.

3. Il triplice test di autonomia

Resta ovviamente da verificare quando, in concreto, ricorra l'effettiva autonomia politica ed economica; anche su questo aspetto la Corte recepisce la soluzione ideata dall'avvocato Geelhoed, che suggerisce un triplice test di autonomia, sotto i profili istituzionale, procedurale e finanziario²³. I giudici reputano necessario, infatti, che:

¹⁸ Conclusioni cit. dell'avvocato generale Geelhoed, in particolare punti 44 e seguenti.

¹⁹ Punto 31 decisione 2003/442/CE; si veda anche V. DI BUCCI, *op. cit.*, p. 2328.

²⁰ Punti 52 - 53 delle conclusioni cit.

²¹ Punto 64 della sentenza.

²² Come sottolinea attenta dottrina, in tale ipotesi manca proprio la fattispecie di aiuto e, prima ancora della selettività, non ricorre l'ipotesi di misura di vantaggio; infatti, se il potere di variare l'aliquota di un'imposta è concesso a tutti gli enti territoriali di pari livello, il sistema tributario, nel suo complesso, contempla un modello di tassazione articolato secondo le specifiche decisioni locali e quindi manca un livello di tassazione normale di riferimento; così A. Carinci, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di stato*, su *Rass. Trib.*, 5/2006, p. 1797.

²³ Punto 54 delle conclusioni dell'avvocato Geelhoed: «È importante precisare, che per «autonomia effettiva», nel presente contesto, intendo la situazione in cui l'ente interessato goda di autonomia sotto il profilo istituzionale, procedurale

l'ente locale sia dotato, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale; la decisione sia presa autonomamente senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto; le conseguenze economiche della decisione non siano alterate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale.

In altri termini, l'ente locale deve non solo essere costituzionalmente titolare della competenza per adottare misure di riduzione della pressione fiscale ma se ne deve anche assumere le conseguenze politiche ed economiche.

La dottrina ha salutato favorevolmente il riconoscimento, da parte dei giudici comunitari, di un modello di autonomia fiscale astrattamente compatibile con la stringente regolamentazione europea²⁴; la sentenza, infatti, traccia degli elementi di chiarezza sull'incidenza della normativa comunitaria in materia di aiuti di stato sulla diversificazione su base territoriale dei sistemi tributari degli stati membri: la Commissione CE, nell'affrontare i casi futuri, dovrà ora confrontarsi con una soluzione più articolata e non potrà più appiattirsi sull'equivalenza limitazione geografica / selettività territoriale.

Eppure, il test suggerito dall'avvocato generale Geelhoed diventa una *probatio diabolica*, non a caso non superata dall'arcipelago delle Azzorre nel giudizio in commento, chiusosi con una sentenza che ha dichiarato la selettività delle misure contestate.

Infatti, per quanto riguarda il profilo dell'autonomia finanziaria²⁵, la Corte nel caso specifico ha dato rilievo – ponendolo in diretta relazione con la riduzione della pressione fiscale – all'art. 5 della menzionata legge portoghese n. 13/98 il quale, in attuazione del principio costituzionale di solidarietà nazionale, stabilisce trasferimenti perequativi dallo stato centrale alle regioni autonome, al fine di promuovere lo sviluppo economico, correggere le disparità e raggiungere il livello economico e sociale del resto del territorio nazionale.

Orbene, nei sistemi costituzionali europei è difficile che i modelli di autonomia locali non siano completati da clausole di chiusura di solidarietà nazionale, essendo propria di tutti gli stati sociali la funzione di redistribuzione della ricchezza²⁶, ed è del tutto normale che le leggi ordinarie di attuazione disciplinino contemporaneamente l'autonomia fiscale ed i trasferimenti perequativi.

Perciò sembra difficilmente configurabile il livello di autonomia fiscale richiesto, avulso da forme di perequazione; giustamente è stato osservato che l'archetipo della

e finanziario, e precisamente:

– autonomia istituzionale: la decisione è presa da un ente territoriale dotato di un proprio statuto costituzionale, politico e amministrativo, indipendente dall'autorità centrale;

– autonomia procedurale: la decisione è presa da un ente territoriale conformemente ad una procedura all'interno della quale l'autorità centrale non ha alcun potere di intervenire direttamente rispetto alla determinazione dell'aliquota d'imposta, e in assenza di qualsiasi obbligo per l'ente territoriale di tenere conto degli interessi dell'autorità centrale all'atto di determinare la detta aliquota;

– autonomia finanziaria: l'aliquota d'imposta ridotta applicabile nella regione interessata non deve essere compensata da sovvenzioni o contributi elargiti dal governo centrale, in modo tale che le conseguenze economiche di tali riduzioni ricadano esclusivamente sulla regione stessa”.

²⁴ Si veda L. ANTONINI - M. BARBERO, *Dalla Cgce un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, su Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., LXV, 3/2006, pp. 117-126.

²⁵ Il terzo requisito richiesto, cioè che le conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non siano compensate da sovvenzioni o contributi provenienti dal governo centrale.

²⁶ Si pensi, ad esempio, alla perequazione nell'art. 119 della nostra Costituzione.

separazione assoluta, istituzionale, politica e finanziaria, fra stato centrale e ente locale è ideale e come tale pressoché irrealizzabile ed il livello di autonomia/separazione richiesto dai giudici comunitari sembra invece paragonabile a quello esistente fra stati sovrani²⁷.

La Corte di giustizia ha dunque ritenuto l'ente locale non sufficientemente autonomo sotto il profilo finanziario, affermando che le misure fiscali contestate correttamente erano state valutate con riferimento alla totalità del territorio portoghese, nell'ambito del quale erano selettive.

La decisione si combina deleteriamente con la concezione meramente economica e neutrale della capacità contributiva, dalla quale i giudici comunitari non hanno inteso discostarsi, sicché a parità di indice economico (ad es. reddito) deve coincidere identica pressione fiscale, senza che una variazione di quest'ultima possa essere giustificata dalle diverse condizioni sociali, economiche e politiche della collettività incisa²⁸, dalle diverse *capabilities*, come insegna la dottrina più avanzata²⁹.

Infatti, riconosciuta la selettività territoriale, i giudici avrebbero potuto comunque giustificare le misure contestate se avessero riconosciuto che la redistribuzione fiscale è insita nella struttura generale del sistema tributario o, più propriamente, discende direttamente dai principi informativi o basilari dello stesso³⁰.

Su questo aspetto non si registra alcuna evoluzione rispetto alla stretta interpretazione che distingue tra obiettivi perseguiti da un determinato regime fiscale, e che sono ad esso esterni, e meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, necessari per il raggiungimento di tali obiettivi³¹: il rispetto della capacità contributiva in una logica di redistribuzione non è pertanto considerato una valida giustificazione di misure fiscali differenziate in virtù di una decisione politica che riconosce specifica valenza, accanto agli indici economici, a fattori geografici o sociali.

4. Una traccia da seguire nell'attuazione del titolo V Cost.

La sentenza in commento, pur avendo superato la criticabile equivalenza limitazione geografica / selettività territoriale, sempre affermata dalla Commissione, presenta più ombre che luci.

²⁷ Così e in termini A. CARINCI *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di stato cit.*, pp. 1800-1801.

²⁸ Tale questione è sviscerata da G. FRANSONI, *Gli aiuti di stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, su Riv. Dir. Trib., 11/06, III, p. 251

²⁹ Con la teoria delle *capabilities*, Amartya Sen ha rivoluzionato la concezione del rapporto tra benessere e utilità, proponendo un approccio alla misurazione della ricchezza/povertà basato non esclusivamente sul reddito. Secondo il premio Nobel, al di là della "potente retorica dell'uguaglianza", che trova il suo apice nella nota asserzione per cui "tutti gli uomini nascono uguali", gli individui sono del tutto diversi gli uni dagli altri e il pur ambizioso progetto egualitario deve muoversi "in presenza di una robusta dose di preesistente disuguaglianza da contrastare"; la misurazione della disuguaglianza dipende da diverse variabili e, volendo limitare il discorso alla capacità contributiva, redditi uguali possono coesistere con una forte disuguaglianza nell'abilità o nella possibilità di fare ciò che si ritiene importante. La povertà è intesa come incapacità di accedere a determinati stati di essere e di fare; viceversa per "capabilities" si intendono le libertà, idoneità e possibilità di accedere ad un'adeguata qualità della vita o *well-being* generale.

³⁰ Secondo giurisprudenza consolidata (cfr. CGCE, 02.07.74, *Italia/Commissione*, punto 33, e 15.12.05, causa C-148/04, *Unicredito Italiano*, punto 51) l'art. 87 TCE non riguarda i provvedimenti statali che stabiliscono una differenziazione tra imprese qualora la selettività derivi dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale in cui tali provvedimenti si inseriscono.

³¹ Si veda il punto 81 della sentenza in commento.

La Corte di giustizia, nell'esaminare l'autonomia asimmetrica dell'ente locale sotto il profilo fiscale, forse avrebbe potuto soffermarsi sull'analisi concreta degli strumenti di perequazione; è quantomeno discutibile, infatti, escludere l'esistenza di un sufficiente livello di autonomia in presenza di trasferimenti volti a garantire i servizi essenziali: la loro assenza sarebbe indice di un rapporto tra due ordinamenti paritetici piuttosto che tra stato centrale ed ente substatuale.

Il quadro testé delineato – da un lato la valorizzazione acritica degli strumenti di perequazione, dall'altro la negazione di una specifica valenza dell'elemento territoriale nella valutazione della capacità contributiva – induce a concludere che le forme di autonomia fiscale asimmetrica si concretizzano in misure che sia la Commissione, per suo orientamento consolidato, sia la Corte di Giustizia, per come ha inteso applicare il test suggerito dall'avvocato generale Geelhoed, reputano geograficamente selettive e, dunque, incompatibili ex art. 87 TCE.

Dalla sentenza emerge però un altro dato interessante, che dovrebbe essere tenuto in debito conto nella costruzione del nostro "federalismo fiscale", cioè nell'attuazione del novellato art. 119 Cost.

Mi riferisco alla pacifica inapplicabilità del divieto di aiuti di stato alle ipotesi di autonomia simmetrica: in un modello costituzionale in cui tutti gli enti territoriali dello stesso livello possono stabilire l'aliquota d'imposta applicabile nel loro territorio, nel limite delle competenze di cui dispongono, il sistema tributario nazionale contempla un modello di tassazione articolato secondo le specifiche decisioni locali e, quindi, viene a mancare un livello di tassazione normale di riferimento.

La questione è centrata dall'avvocato generale Geelhoed: le misure adottate da un ente locale nell'esercizio di tali poteri, che siano generalmente applicabili all'interno del suo circondario, non sono selettive anche qualora un ente adotti aliquote d'imposta più basse rispetto a tutti gli altri. Infatti, potrebbero essere qualificate come eccezioni, cioè come aiuti, solo qualora si potesse stabilire una "regola" di portata nazionale, ma ciò risulta impossibile in una situazione in cui ciascuna amministrazione locale dispone del potere di fissare autonomamente le proprie aliquote d'imposta³².

Tale ricostruzione trova definitiva conferma nella decisione della Commissione Ce, resa nota con comunicazione C(2006)3213 def. del 19.07.06, di non vietare la riduzione d'aliquota Irap applicata dalla regione Friuli-Venezia Giulia con legge regionale n. 2/2006.

L'art. 2, comma 2 di tale legge prevede la riduzione di un punto percentuale (dal 4,25% al 3,25%) dell'Irap dovuta al Friuli-Venezia Giulia dalle imprese che registrino nel territorio nazionale un incremento del valore della produzione netta e dei costi relativi al personale di almeno il 5% rispetto alla media del triennio precedente.

Ebbene, la Commissione ha osservato che, in base alla nostra normativa nazionale, tutte le regioni hanno la facoltà di maggiorare o ridurre l'aliquota base dell'Irap del 4,25% fino ad un massimo di un punto percentuale; perciò, quando il regime fiscale viene applicato simmetricamente e se le regioni agiscono entro i margini della loro autonomia, non vi è alcuna selettività regionale.

Pertanto, la riduzione in questione costituisce una misura generale: solo se le singole regioni dovessero avvalersi dei loro poteri per applicare, entro il loro margine di

³² Punti 52 e 53 delle conclusioni dell'avvocato Geelhoed.

discrezionalità autonoma, aliquote di imposta differenziate per determinati settori e soggetti passivi inferiori alla loro normale aliquota regionale, siffatte riduzioni di per sé costituirebbero un aiuto di stato soggetto a notifica³³.

Ad inalterata conclusione sarebbe giunta la Commissione se la discrezionalità nella variazione di aliquota accordata alle regioni dal nostro sistema tributario fosse stata quantitativamente molto più ampia dell'1% in questione; la decisione indica tra le righe, allora, una traccia da seguire nella costruzione del nostro "federalismo fiscale".

Questa non è la sede per dar conto dell'imponente dibattito dottrinale sull'autonomia tributaria delle regioni, a seguito della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, soprattutto in relazione alla definizione dei "tributi propri" degli enti locali.

A mio avviso, un'autonomia tributaria simmetrica pienamente compatibile con la normativa comunitaria potrebbe essere realizzata non solo attraverso prestazioni imposte con potestà esclusiva dalle regioni, come pure gran parte della dottrina ritiene – non mettendo sufficientemente in risalto che, per una serie di vincoli costituzionali ed anche comunitari, dovrebbero inevitabilmente limitarsi al finanziamento di servizi pubblici non essenziali – ma anche con imposte predeterminate in tutti gli aspetti essenziali da leggi statali e devolute alle autonomie locali con una discrezionalità, sull'an ed il *quantum*, maggiore di quella fino ad oggi riconosciuta.

Una lettura meno enfaticizzata dell'art. 119 Cost. indurrebbe a ritenere che siano soprattutto questi ultimi i "tributi propri", previsti dal secondo comma della norma, concretamente attuabili. Si concorda, infatti, con chi ha osservato che, per offrire una risposta coerente all'autonomia ed al principio democratico, basterebbe riconoscere "il potere di imporre o non imporre", senza che si possa in alcun modo sostenere indefettibile il potere di creare tributi in assoluta autonomia³⁴.

Basti pensare ad un'imposizione sui redditi societari articolata su un'imposta nazionale, con un'aliquota molto inferiore a quella attuale (corrispondente ad es. a quella gravante sul primo scaglione dell'Irpef) e su una addizionale o sovrainposta con un'aliquota simmetricamente maggiore, accordata alle regioni con ampia discrezionalità attuativa e con possibilità di decidere regimi di esenzione, parziali o totali.

Una simile potestà ad ampia discrezionalità in termini quantitativi e non qualitativi, significativamente legata ad imposte dirette, rappresenterebbe uno strumento per realizzare una reale autonomia politica degli enti locali e configurerebbe un modello di autonomia tributaria pienamente compatibile con l'art. 87 TCE.

³³ Commissione Ce, comunicazione C(2006)3213 cit., punto 27; ciò è ad esempio avvenuto per le misure adottate dalla Regione Sicilia con le leggi regionali n. 21/03 e 17/04 che avevano disposto esenzioni quinquennali per talune tipologie di imprese aventi sede legale, amministrativa ed operativa in Sicilia e riduzioni a favore delle cooperative a mutualità prevalente; entrambe le agevolazioni Irap sono state vietate in quanto aiuti di stato, con le decisioni, rispettivamente n. 2007/498/CE e n. 2007/493/CE.

³⁴ Così ed in termini, A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, su Riv. Dir. Trib., 1/2005, p. 39; si veda anche A. AMATUCCI, *Autonomia finanziaria e tributaria*, voce in Enc. Giur., IV, 2004.

European Court of Justice - First chamber - Judgement of 7 June 2007, Case C-335/05

Thirteenth VAT Directive - Article 2(2) - GATS - Most-favoured-nation clause - Interpretation of secondary Community law in the light of international agreements concluded by the Community.
A Member State is free to decide whether it would be appropriate or not to impose a condition of reciprocity, upon which VAT refund shall be made also in respect of States that, as contracting parties to GATS, can invoke the most-favoured-nation clause included in this agreement (Article 2(1))

The VAT refund for non-EU persons: condition of reciprocity and Community directives

Anna Rita Ciarcia *

CONTENT: 1. The Case; 2. The interpretation of the condition of reciprocity and the binding effect of directives; 3. The correlation between the right to a refund and the right to deduct input tax; 4. The condition of reciprocity under Article 38-ter of Italian Presidential Decree no. 633/72; 5. Reciprocity agreements between States are not sufficient to claim for VAT refund: the case of Swiss travel agencies and banks

1. The Case

In the judgement under examination, the European Court of Justice decided on the question whether GATS (General Agreement on Trade in Services) provisions are compatible with Community legislation concerning VAT refund to taxable persons not established in the EU territory.

Article 2(2) of Thirteenth Directive 86/560/EEC provides “Member States may make the refunds referred to in paragraph 1 conditional upon the granting by third States of comparable advantages regarding turnover taxes”.

* Translation by Claudia Calogero.

Article 2(1) of GATS provides: “With respect to any measure covered by this Agreement, each Member shall accord immediately and unconditionally to services and service suppliers of any other Member treatment no less favourable than that it accords to like services and service suppliers of any other country” (so-called most-favoured-nation clause)¹.

The question dealt with by the European Court of Justice arose from German tax legislation, which provides that VAT refund shall be made only on condition of reciprocity, as required by Thirteenth Directive (Article 18(9), sixth sentence of Law of 1999, concerning turnover tax)².

A firm, which is established in the Czech Republic, provided services to German citizens, paid VAT in Germany and then applied a refund of this tax. The Bundesamt für Finanzen rejected the application on the ground that the reciprocity requirement was not satisfied, as the Czech Republic, which is a member of the European Community only as from 1st May 2004 (therefore, it did not belong to the EU at the time of the facts in the main proceedings), provided neither for the deduction of input tax paid nor for the refund of such tax to foreign traders.

The company brought an action before the Finanzgericht Köln. The national court asked itself whether the contracting parties to GATS could make the refund conditional upon reciprocity under Article 2(2) of the XIII Directive, which is the basis of Article 18(9), sixth sentence of UStG.

As the Czech Republic and Germany are contracting partners to GATS as from 1st January 2005, the question was whether – in the case in point – Germany should have accorded the Czech firm the same favourable treatment as applied to other GATS members, thus without taking into consideration the Directive and German legislation on the matter.

The German court decided to stay the proceedings and to refer the following question to the Court for a preliminary ruling: “Is Article 2(2) of the thirteenth directive to be interpreted restrictively as meaning that the possibility thereby afforded the Member States of making refunds of value added tax conditional on the granting by third States of comparable advantages regarding turnover taxes does not apply in the case of States which, as contracting parties to the GATS, may invoke the most-favoured-nation clause contained in that agreement?”

2. The interpretation of the condition of reciprocity and the binding effect of directives

The question referred to the Court, therefore, was whether the interpretation of the condition of reciprocity, as laid down in the thirteenth Directive for VAT refunds, was compatible with the most-favoured-nation³.

¹ See Amatucci, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2007, 257, who believes that the application of most-favoured-nation clause in the field of taxation guarantees that a Contracting State accords to products of another Contracting State treatment no less favourable than it accords to products of any other country, by way of an automatic application to the first products of the less favourable treatment granted to the second ones. In this sense, the most-favoured-nation clause is the classical instrument to guarantee equal treatment, in that it prevents any kind of inequality while supplementing and harmonizing international arrangements.

² See Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, 1270 Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, 1270, which provides: “A trader not established in the territory of the Community shall be credited with input tax only if in the country in which the trader has his place of business no turnover tax or similar tax is levied or, if levied, only if it is credited to undertakings established in the territory of the country”.

³ The most-favoured-nation clause implies that a GATS member shall automatically extend to all GATS members the preferential treatment accorded to any other country.

First, it is proper to recall that GATS is a treaty of the World Trade Organization⁴, entered into force in 1995.

Article 300(7) of the Treaty expressly provides: agreements concluded under the conditions set out in this Article shall be binding on the institutions of the Community and on Member States.

In the past, the European Court of Justice held that international agreements concluded by the Community prevail over provisions of secondary Community legislation, namely regulations and directives, so that a directive must, so far as is possible, be interpreted in a manner that is consistent with those agreements⁵, where doubts arise in relevant interpretation.

In the case in point, however, the Directive does not give rise to any interpretation doubts in identifying third States, with respect to which EU Member States are authorized to invoke the condition of reciprocity.

In fact, according to the Court, the provision clearly refers to all third States without any distinction, so that there is no room for a restrictive interpretation.

In particular, the Court points out that Article 2(2) of the Directive applies to all non-EU countries without any distinction.

A directive mainly aims at harmonizing Member States' legislations. A directive, therefore, shall be binding as to the result to be achieved upon each Member State, but leaves to the national authorities the choice of form and methods to realize Community objective in the framework of their own legal systems⁶.

In the case in point, the Directive does not burden Member States with any obligations, but merely confers on them the power to make the refund conditional on the granting of comparable advantages.

Therefore, Member States can operate at full discretion, without affecting their international commitments derived by agreements, which they are parties to⁷.

⁴ The World Trade Organization (WTO) is an international organization, which was created to supervise trade agreements across 150 Contracting parties. The WTO was established on 1st January 1995 at the conclusion of the Uruguay Round.

⁵ See the Opinion of the Advocate General, note no. 24: Judgement of 10 September 1996, Case C-61/94 *Commission v Germany* [1996] ECR I-3989, paragraph 52. As early as in Judgement of 24 November 1992, Case C-286/90 *Poulsen and Diva Navigation* [1992] ECR I-6019, paragraphs 9 and 11, and on the premise that the Community must respect international law in the exercise of its powers, the Court held that Article 6 of Council Regulation (EEC) No 3094/86 of 7 October 1986 laying down certain technical measures for the conservation of fishery resources (OJ 1986 L 288, p. 1) had to be interpreted and its scope defined in the light of the relevant provisions of international maritime law, including those laid down in the Convention for the Conservation of Salmon in the North Atlantic (OJ 1982 L 378, p. 25), which the Community entered into in 1982. Furthermore, in Case C-70/94 *Werner* [1995] ECR I-3189, paragraph 23, and Case C-83/94 *Leifer and Others* [1995] ECR I-3231, paragraph 24, the Court referred to Article XI of the GATT, considering it "relevant for the purpose of interpreting Community instruments governing international trade".

⁶ See TESAURO, *Diritto comunitario*, 2005, 140, who believes that what characterizes a directive is the obligation on the States, which is in principle an obligation to achieve a result, as is typical of provisions issued by an international body. Member States are required to adopt all necessary measures in order to achieve the result covered by directives; it is a compulsory requirement upon all bodies of the State, including the judicial bodies.

⁷ See TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., 141, who believes that directives identify only the result to be achieved, while it is to point out to the discretion left to Member States as to the form and methods to achieve that result. In Judgement of 21 June 1973, case C-79/72 *Commission v Italy* [1973] ECR I-667, paragraph 7 and Judgement of 26 February 1976, case C-52/75 *Commission v Italy* [1976] ECR I-277, the European Court of Justice clarified that that the precise application of directives is all the more important as implementation is left to the discretion of Member States.

3. The correlation between the right to a refund and the right to deduct input tax

Although it is not relevant to the decision of the European Court of Justice, it is to recall the opinion of Advocate General Mengozzi of 15 February 2007, with respect to the necessity to avoid according to an operator established in a third State, such as the Czech company in the case in point, a position more advantageous than the position enjoyed by operators established within the Community. The system for refunding VAT to taxable persons who are not established in the State, which applies to operators established within the Community pursuant to Directive 79/1072/EEC⁸ is characterized by the fundamental correlation – to which the Court drew attention in *Debouche* case⁹ – between the right to a refund and the right to deduct input tax. In this judgement, in accordance with the VAT common system, a taxable person who benefits from exemption and is consequently not entitled to deduct input tax is not, in accordance with the objective pursued by the VAT directives, entitled to a refund of VAT paid in another Member State either (paragraph 15 of judgement *Debouche*).

According to Advocate General Mengozzi, this same approach should apply as regards the refund of input VAT to operators established in third countries, particularly since, under Article 5(2) of the Thirteenth Directive, refunds under Article 2(1) of that directive may not be granted under conditions more favourable than those applied to Community taxable persons. Thus, if an operator established in a third State is not liable for VAT in that State, he is not able to claim in that State rights concerning input tax; consequently, he ought not to be able to claim entitlement to refund from Member States of the Community in which he may have paid input VAT. The contrary approach would have the effect of according that operator treatment more favourable than the treatment applicable to taxable persons established in the Community.

4. The condition of reciprocity under Article 38-ter of Italian Presidential Decree no. 633/72

In the common market – enlarged to the new EU fifteen Member States countries as from 1st May 2004 (Cyprus, Czech Republic, Estonia, Hungary, Latvia, Lithuania, Malta, Poland, Slovakia), all traders, which are taxable persons in their State of residence and have not supplied any goods or services in Italy, are entitled to recover VAT on the purchase of goods and services made within the Italian territory, if they comply with one of the following alternative requirements:

– to appoint a tax representative under Article 17, paragraph 2 of D.P.R. no. 633 of 26 October 1972;

⁸ See Eighth Council Directive of 6 December 1979 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons established in the territory of the country (O J 133 p. 11).

⁹ See European Court of Justice, Judgement of 26 September 1996 case C- 302/93, *Debouche*, ECR I-4495.

- to register directly under Article 35ter of D.P.R. no. 633/1972;
- to apply for a VAT refund under Article 38ter of D.P.R. no. 633/1972 (in case of non-residents who have not registered directly under Article 35ter and have not appointed a tax representative in Italy under Article 17, paragraph 2)¹⁰.

Article 38-ter governs VAT refunds for EU resident and non-resident taxable persons in accordance with the Eighth Directive (79/1072/EEC) and Thirteenth Directive EEC (86/560/EEC)¹¹.

According to Article 38ter, paragraph 1, the State shall refund to any person who is domiciled or resident in another Member State; who is registered directly under Article 35-ter and has not appointed a tax representative under Article 17, paragraph 2 of D.P.R. no. 633 of 26 October 1972; who is liable to tax in the State of residence or domicile and who has not supplied any goods or services in Italy, with the exception of transport services and ancillary services thereto, which are exempted under Article 9, and services under Article 7, paragraph 4, letter d), of D.P.R. no. 633/72. The State shall not refund to non-residents who have made purchases or imports of goods and services through permanent establishments in Italy. To qualify for refund, it is also necessary that the tax can be deducted under Article 19 of D.P.R. n. 633/72¹².

When these conditions are met, foreign traders can directly obtain the refund of the tax paid in Italy, if they apply to the Revenue Office of Rome (*Ufficio delle Entrate*

¹⁰ See *SERVIDIO, Rimborso Iva a soggetti non residenti*, in *Il fisco*, no. 28/2004, 1-4309, who believes that Article 38-ter is the simplest structural solution to the issue, in that it requires traders to comply with minor instrumental obligations (tax returns, accountancy, etc.). Considering the new EU status, this simple structure also adapts to a desirable simplification of EU Member States' tax systems. The operator, however, is always required to apply for VAT refund – as it will be described in detail later on – by submitting a special model (VAT 79) with relevant documentation attached, within a specific common time-limit, as laid down by Article 7 of the Eighth Council Directive of 6 December 1979, no. 79/1072/CEE. The latter provides expressly that the application must be submitted “within six months of the end of the calendar year in which the tax became chargeable”. This provision was transposed into domestic legal systems by D.M. no. 2672 of 20 May 1982, as expressly laid down in Article 38-ter of D.P.R. no. 633/1972.

¹¹ See Resolution no. 1520 of 13 September 1996, in *Bancadati Fiscovideo*, which refers to the content of the note of Central Direction for Legal Affairs and Tax Litigation (*Direzione centrale per gli Affari giuridici e per il Contenzioso tributario*) of 16 July 1996 reference number prot. VI-12-1621/96: “Article 38-ter of D.P.R. no. 633 of 26 October 1972, regulates the refund of value added tax paid in Italy by non residents. Paragraphs 1 and 2 of above Article 38-ter, identify persons covered by the regime and entitled to obtain the tax refund: the traders domiciled and resident in a Member State of the European Union, and – on condition of reciprocity – the traders domiciled and resident in a State that do not belong to the European Union. In order to evaluate whether it is proper to initiate the procedure for recognizing the condition of reciprocity, as laid down in Article 38-ter, paragraph 2, which is the condition to qualify for VAT refund for non residents of the European Union, the Direction – together with the General Secretariat – International Relationships Division (*Segretariato generale – Ufficio per le relazioni internazionali*), which, through diplomatic channels, has gathered the necessary documentation – is examining current legislation in force in some third countries. In particular, General Secretariat recently transmitted some notes sent by the Ministry for Foreign Affairs of Polish Republic, where it is pointed out that relevant current legislation provides that non residents qualify for the refund of the tax paid on goods and services in the territory of the State only when they are registered in Poland for tax purposes and carried on transactions liable to that tax. Therefore, considering that Polish legislation does not allow non residents to apply for a refund similar to that under Article 38-ter, providing a rapid VAT refund, which is alternative to the institution based on the appointment of a tax representative under Article 17, paragraph 2 of D.P.R. no. 633 of 26 October 1972, and sharing the opinion of General Secretariat – International Relationships Division, the Direction considers that the condition of reciprocity is not met with respect to Poland”.

¹² See *CARDELLA, Brevi note (riepilogative) in tema di rimborso Iva ai soggetti non residenti ex art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972*, in *Rass. Trib.*, no. 6/2002, 2039, who points out that this procedure is not applied to non resident persons who make acquisitions and import of goods and services through permanent establishments in Italy.

di Roma – Article 38-ter, paragraph 3)¹³, which shall refund quarterly or every six months (if the amount is lower than 200 EURO) or annually (if the amount is higher than 25 EURO)¹⁴.

Article 38-ter, paragraph 2¹⁵ extends the eligibility for refund also to persons who are resident and domiciled in non EU countries for tax paid on the purchase and import of goods and services relevant to their own business activity¹⁶; however, the refund is allowed only on condition of reciprocity, as laid down in the Thirteenth Directive¹⁷.

Currently, Italy has entered into reciprocity agreements with two countries only: Switzerland and Norway¹⁸.

Under the agreement between Italy and Switzerland on the reciprocity condition for the refund of value added tax to traders, Italy declared that “the State shall guarantee full reciprocity and shall refund to any trader established in Switzerland any value added tax paid in Italy, provided that Switzerland entitles traders established in Italy to a refund corresponding to the amount to which taxable persons established in Switzerland are eligible, taking into consideration reciprocal limitations to the right of deduction of value added tax”¹⁹.

Under this agreement, the two Contracting States guarantee full reciprocal treatment in the refund of value added tax paid by respective traders, even though in compliance with reciprocal limitations to the right of deduction of value added tax, so that the right of refund made corresponds to the right of deduction conferred on national traders.

Where there is not a reciprocity agreement, as in the case in point, the Ministry of Finance has clarified that taxable persons established in third countries may ask for refund of VAT on purchases after appointing a tax representative (Article 17, paragraph 2 of D.P.R. no. 633/72)²⁰.

Under Article 17, paragraph 2, with respect to supplies made within the territory of the State, by or to non residents, the tax representative must be appointed before

¹³ See decision of the Italian Revenue Agency (*Agenzia delle Entrate*) of 7 December 2001 (in *Il Fisco*, no. 1/2002, 2-260), by which as from 1st July 2002 the *Centro Operativo di Pescara* is in charge of making tax refunds for non residents. It is depended on Regional Direction of Abruzzo (*Direzione regionale dell'Abruzzo*) and is coordinated by Central Direction of Tax Management (*Direzione centrale Gestione Tributi*). The Revenue Office of Rome 6 manages the applications submitted until 30 June 2002.

¹⁴ See CARDELLA, *Brevi note (rieplogative) in tema di rimborso Iva ai soggetti non residenti ex art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972*, in *Rass. Trib.* no. 6/2002, 2039.

¹⁵ Paragraph 2 of Article 38ter was amended by Article 38 of Law no. 428 of 29 December 1990 implementing Council Directive no. 86/560/EEC on refunds of value added tax to taxable persons not established in Community territory. See Ministerial Circulars no. 13/430088 of 28.02.1991, in *Il fisco*, no. 11/1991, 1798.

¹⁶ Goods or services purchased must be relevant to the activity of the trader and it is necessary that the non-EU country concerned has established a value added tax.

¹⁷ Article 38ter, paragraph 2 provides that paragraph 1 applies on condition of reciprocity not established in Community territory only for the tax on acquisitions and import of goods and services relevant to their own business activity. In this sense, see Resolution no. III-7-490 of 2.12.1993 and Resolution. no. VI-12-3432 of 7.12.1995 (both in *Bancadati Fiscovideo*).

¹⁸ Before 1st May 2004, there was also an agreement with Hungary, which accessed the European Union on that date.

¹⁹ See *Suppl. Ord.* no. 70 to Official Journal G.U. no. 87 of 15 April 1998.

²⁰ See Resolution no. 162 of 31 October 2000, where a range of questions made by a company located in Hong Kong, concerning the application of value added tax.

making the supply, as provided for by Article 1, paragraph 4, of D.P.R. no. 441 of 10 November 1997: through a “public act”, a private document officially recorded, a private document included in a specific registry held by the relevant Office (the relevant Office is identified in relation to the fiscal address of the fiscal representative) or a communication sent to VAT office, as provided for by Article 35 of D.P.R. no. 633/1972.

In line with above Article 17, paragraph 2, second part, of D.P.R. no. 633/1972, Resolution no. 66/E²¹ specifies that the tax representative is jointly responsible with the taxable person for all supplies made in the State, with the exception of supplies made directly by the non resident taxable person in another State.

For this purpose, it is possible to appoint more than one tax representative in Italy; moreover, even though the non resident taxable person has a tax representative, he can directly supply in another Member State, where he is registered for tax purposes, in respect to a domestic trader, who will make the intra-community acquisition on his own behalf²².

5. Reciprocity agreements between States are not sufficient to claim for VAT refund: the case of Swiss travel agencies and banks

It is proper to clarify that reciprocity agreements do not solve all problems linked to VAT refund. In fact, to qualify for refund following conditions are required to be met, as laid down in Article 38^{ter}, paragraph 1: the applicant is a taxable person not established in Community territory and registered as such; the applicant has supplied goods or services in Italy; the refund concerns the VAT paid on the acquisition or import of movable goods and services, which are related to his own business activity and are eligible for VAT deduction under Article 19 of D.P.R. no. 633/72.

Actually, in Resolution no. 141/E²³, the Italian Revenue Agency rejected the VAT refund to a Swiss tour operator, which supplied a range of services to Swiss residents. In consideration of the reciprocity agreement between Switzerland and Italy, the Swiss firm argued that there should be no obstacle to apply the procedure under Article 38^{ter} of D.P.R. no. 633/1972 on the refund of VAT paid in Italy on services, such as catering and renting of cars, which are not liable to tax in Switzerland.

The Agency held that the Swiss firm satisfied the “personal” requirements, namely to be a taxable person in Switzerland and not to have supplied goods or services in Italy in the period when it claimed for the refund. It held, however, the refund concerned the VAT paid on the acquisition of movable goods and services related to the business activity of the Swiss firm, the tax paid in Italy covered the acquisition of services from Italian traders, which were not eligible for tax deduction under above Article 19. The acquisitions concerned “package tours” carried on by the Swiss firm,

²¹ See Resolution no. 64/E of 4 March 2002, in “il fisco” no. 11/2002, 2-1507.

²² See DEL FEDERICO, *I rimborsi Iva a soggetti non residenti ai sensi dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972: il caso di banca svizzera senza stabile organizzazione in Italia*, in *il fisco*, no. 19/2004, 1-2894.

²³ See Resolution no. 141/E of 26.11.2004, in *Bancadati Fiscovideo*

which included direct supplies of third firms to the customers of the Swiss firm; the services supplied by the Swiss firm, therefore, fell within the scope of application of Article 74-ter, which excluded the right of deduction of relevant tax. Where the supplies were made only within the national territory between residents in Italy, the sale of package tours would fall within the scope of application of Article 74-ter and, as a consequence, the tax on the acquisition of goods and services from third parties, which constitute the package tours, cannot be deducted in the ordinary way, by virtue of Article 74-ter, third paragraph.

Finally, the Agency emphasized that the condition of reciprocity was not met, as according to VAT Swiss legislation (Article 29(4) of the ordinance on federal law on value added tax) tour agencies established abroad, which are not taxable persons in Switzerland, are not eligible to apply for the refund of tax paid in Switzerland on supplies of goods or services that they re-invoice to their customers. It follows that a tour agency resident in Italy, which sells its Italian customers “package tours” consisting of goods and services purchased by direct Swiss suppliers, is not eligible to apply for the refund of VAT paid in Switzerland at the purchase of said goods and services from Swiss traders.

In the light of the foregoing and taking into consideration Article 38ter, paragraph 2, which applies VAT refund – as laid down in paragraph 1 – also to traders not established in the EU only on condition of reciprocity, the Revenue Agency held that the Swiss firm could not apply for the refund of VAT paid in Italy on the acquisitions made in Italy, as the condition of reciprocity is not met.

Another case concerns foreign banks that have made acquisitions of goods and services in Italy²⁴. Relevant invoices were issued directly in the name of the foreign firm, which actually does not have a permanent establishment in Italy or a tax representative, as required by Article 17, paragraph 2 of D.P.R. no. 633/1972. It is proper, therefore, to deal with the issue of a refund claimed by a Swiss bank, under Article 38ter, paragraph 2.

In order to verify whether or not the tax paid on the acquisition of goods or services by a Swiss bank can be refunded, it is necessary to refer to the judgement of the European Court of Justice of 13 July 2000²⁵. Here, the Court reaffirmed that the correlation between right to deduct (in the Member State of residency) and the right to a refund (in another Member State) implies that if the taxable person benefits from an exemption and thus has not the right to deduct in the State of residence, he has not either the right to a refund of the tax paid in another State; moreover, if the taxable person has the right to deduct partially in the State of residence, as he carries on both operations that are eligible for VAT refund and exempted operations, he has the right to a partial refund in the other State.

In respect of Article 90 (2) of Swiss federal law on value added tax, relevant ordinance provides that the tax paid may be refunded, on the condition that the goods or services purchased serve operations that are subject to the law on value added tax

²⁴ See DEL FEDERICO, *I rimborsi Iva a soggetti non residenti ai sensi dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972: il caso di banca svizzera senza stabile organizzazione in Italia*, in *il fisco*, no. 19/2004, 1-2894.

²⁵ See Judgement of the European Court of Justice of 13 July 2000, case C-136/99, *Ministre du Budget, Ministre de l'Economie v Società Monte dei Paschi di Siena*, in “*il fisco*”, no. 34/2000, 10696.

in Switzerland or are exempted under Article 19 of that law. If goods or services purchased serve both taxable operation and other purposes, the refund must be reduced according to the use.

Under Article 29(4) of the ordinance on federal law on value added tax, the tax paid can be refunded only when goods or services purchased serve operations that are subject to the law on value added tax in Switzerland or are exempted under Article 19 of that law. Exempted operations under Article 18 of law on value added tax are not eligible for VAT refund, like VAT taxable persons in Switzerland.

Therefore, it is evident that an Italian taxable person who carries on an exempted banking activity in Italy is not eligible for a VAT refund in Switzerland; reciprocally, the Swiss bank is not eligible for VAT refund in Italy, as it carries on only exempted operations under the Swiss law on VAT, which excluded the deduction of output VAT.

When a taxable person benefits from an exemption and thus has no right to deduct input VAT in the State of residence, he has no right to a refund of VAT paid in another Member State or a third country with which a reciprocity agreement is in force. However, if the bank carried on also (or exclusively) taxable operations, it would be eligible for a refund of Italian VAT (proportional to the operations made).

To this purpose, the bank shall issue the AFC certification of the taxable regime applied in Switzerland to the activity of the bank itself; accordingly, the *Centro operativo di Pescara* shall make the refund as requested.

Dott.ssa Anna Rita Ciarcia

*Doctor of research in
Environmental, Financial and Tax Institutions and Policies*

Corte di Giustizia UE, Prima Sezione, sent. del 7 giugno 2007, procedimento C-335/05

Tredicesima direttiva IVA - Art. 2, n. 2 - GATS - Clausola della nazione più favorita - Interpretazione del diritto comunitario derivato alla luce degli accordi internazionali stipulati dalla comunità.

Lo Stato membro è libero di valutare se convenga o meno imporre una condizione di reciprocità a cui subordinare il rimborso dell'Iva anche nei confronti degli Stati che, in quanto parti contraenti del GATS, possono avvalersi della clausola della nazione più favorita prevista in tale accordo (art. 2, n. 1)

Il rimborso Iva per i soggetti extra UE tra il requisito della reciprocità e le direttive comunitarie

Anna Rita Ciarcia

SOMMARIO: 1. Il caso; 2. L'interpretazione della clausola di reciprocità e l'efficacia vincolante delle direttive; 3. La corrispondenza tra il diritto al rimborso e il diritto alla deduzione dell'imposta pagata a monte; 4. La condizione di reciprocità richiesta in Italia dall'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/72; 5. La presenza di accordi di reciprocità tra gli Stati non è condizione sufficiente ai fini del rimborso Iva: il caso delle agenzie di viaggi e delle banche svizzere

1. Il caso

La Corte, con la sentenza in oggetto, si è pronunciata in merito alla compatibilità della normativa comunitaria in materia di rimborso dell'Iva a favore di soggetti passivi non residenti nel territorio UE con le disposizioni contenute nel Gats (General Agreement on Trade in Services – Accordo generale sul commercio di servizi).

L'art. 2, n. 2, della Direttiva 86/560/CEE (XIII direttiva) stabilisce che “Gli Stati membri possono subordinare il rimborso (dell'Iva) alla concessione da parte degli Stati terzi di vantaggi analoghi nel settore delle imposte sulla cifra d'affari”.

L'art. 2, n. 1, del Gats dispone che: "Per quanto concerne le misure contemplate dal presente accordo, ciascun membro è tenuto ad accordare ai servizi e ai prestatori di servizi di un qualsiasi altro membro, in via immediata e incondizionata, un trattamento non meno favorevole di quello accordato ad analoghi servizi e prestatori di servizi di qualsiasi altro Paese" (cd. clausola della nazione più favorita)¹.

La questione affrontata dai giudici europei trae origine dalla normativa fiscale della Germania che, recependo quanto previsto dalla XIII direttiva, prevede il rimborso dell'Iva solo a condizioni di reciprocità (Art. 18, n. 9, sesta frase, della legge del 1999, relativa all'imposta sulla cifra d'affari)².

Una società che ha sede nella Repubblica Ceca, per una serie di servizi prestati nel territorio tedesco, ha versato l'Iva in Germania e in seguito ne ha chiesto il rimborso. Il Bundesamt für Finanzen ha respinto la domanda di rimborso dell'Iva ritenendo non sussistere, nella fattispecie, il requisito della reciprocità, in quanto la Repubblica Ceca, che è membro della Comunità Europea solo dal 1° maggio 2004 (quindi non lo era all'epoca dei fatti) non contempla né la detrazione dell'imposta versata a monte né il rimborso di tale imposta per gli imprenditori stranieri.

Avverso tale decisione la società presenta ricorso innanzi al Finanzgericht Köln, il quale si domanda se la facoltà offerta dall'art. 2, n. 2 della XIII direttiva di subordinare il rimborso al requisito di reciprocità, su cui si basa l'art. 18, n. 9, sesta frase dell'UStG, non valga nei confronti degli Stati membri del Gats.

Dato che la Repubblica Ceca e la Germania sono parti contraenti del Gats dal 1° gennaio 1995, ci si domandava se, nel caso in specie, la Germania avesse dovuto riconoscere alla società ceca tutte le condizioni più favorevoli applicate nei confronti degli altri Stati sottoscrittori dell'Accordo, in tal modo prescindendo da quanto stabilito dalla Direttiva e recepito dalla normativa tedesca.

I giudici tedeschi rimettevano la questione alla Corte di Giustizia al fine di valutare "se l'art. 2, n. 2 della direttiva, debba essere interpretato, restrittivamente, nel senso che la facoltà ivi accordata agli Stati membri di subordinare il rimborso dell'Iva alla concessione da parte degli Stati terzi di vantaggi analoghi nel settore delle imposte sulla cifra d'affari non si riferisce a quegli Stati che, in quanto parti contraenti del Gats, possono avvalersi della clausola della nazione più favorita prevista in tale accordo".

2. L'interpretazione della clausola di reciprocità e l'efficacia vincolante delle direttive

La questione sottoposta alla Corte, dunque, riguardava se l'interpretazione della clausola di reciprocità in materia di rimborso dell'imposta pagata prevista dalla XIII direttiva fosse conforme alla clausola della nazione più favorita prevista dal Gats³.

¹ Cfr. Amatucci, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2007, 257, secondo il quale la clausola della "Nazione più favorita", adeguata al fenomeno tributario, garantisce che il trattamento dei prodotti di altro Stato contraente non sia più sfavorevole di quello riservato ai prodotti di terzi Stati, attraverso l'estensione automatica ai primi prodotti del trattamento più sfavorevole concesso ai secondi. In tal senso, la clausola della nazione più favorita è lo strumento classico per garantire la parità di trattamento, evitando il sorgere di qualunque situazione di disuguaglianza ed esercitando un'azione integratrice e livellatrice nel campo degli accordi internazionali.

² Cfr. Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, 1270 Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, 1270, che recita: All'imprenditore la cui sede non si trova nel territorio comunitario viene rimborsata l'imposta pagata a monte solo se nel paese in cui l'imprenditore ha la sede non venga prelevata l'imposta sulla cifra d'affari o un'imposta analoga oppure se tale imposta viene rimborsata all'imprenditore che ha sede nel territorio nazionale.

³ Cfr. Il principio della nazione più favorita significa che un membro del Gats deve estendere automaticamente a tutti i membri del Gats il trattamento preferenziale accordato a un altro Paese.

Preliminarmente occorre chiarire che il Gats è un trattato dell'Organizzazione Mondiale del Commercio⁴ entrato in vigore nel 1995.

Secondo quanto stabilito espressamente dall'art. 300, n. 7 del Trattato CE: Gli accordi conclusi alle condizioni indicate nel presente articolo sono vincolanti per le istituzioni della Comunità e per gli Stati membri.

La Corte di Giustizia, in passato, ha dichiarato la prevalenza degli accordi internazionali conclusi dalla Comunità sulle norme di diritto comunitario derivato, ovvero regolamenti e direttive, pertanto le direttive devono essere interpretate in maniera quanto più possibile conforme agli accordi⁵, ciò laddove una direttiva faccia nascere dubbi interpretativi.

Nel caso in specie, però, la direttiva non dà adito ad alcun dubbio interpretativo quanto all'identificazione degli Stati terzi nei confronti dei quali gli Stati membri della Comunità sono autorizzati a far valere la condizione della reciprocità.

Secondo la Corte, infatti, la disposizione si riferisce chiaramente ed indistintamente a tutti gli Stati terzi, senza lasciar intravedere alcuna possibile esclusione, né consegue che non si presta a nessuna interpretazione restrittiva.

In particolare la Corte evidenzia come l'art. 2, n. 2 della direttiva si applica indistintamente nei confronti di tutti gli Stati il cui territorio non abbia sede all'interno dell'Unione europea.

L'obiettivo principale della direttiva è quello di ravvicinare le legislazioni. Essa, pertanto, vincola gli Stati membri per quanto riguarda il risultato da raggiungere, ma lascia loro la scelta della forma e dei mezzi per realizzare gli obiettivi comunitari nel quadro del loro ordinamento giuridico interno⁶.

Nel caso in esame, la direttiva non introduce alcun obbligo in capo agli Stati membri ma accorda semplicemente la facoltà di subordinare l'erogazione del rimborso alla concessione di vantaggi analoghi da parte degli Stati membri.

Gli Stati, quindi, possono agire in piena discrezionalità senza pregiudicare, in tal modo, il rispetto da parte degli Stati stessi degli obblighi assunti dagli accordi internazionali⁷.

⁴ Cfr. L'Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC), meglio conosciuta con il nome inglese World Trade Organization (WTO), è un'organizzazione internazionale creata allo scopo di supervisionare numerosi accordi commerciali tra i 150 Stati membri. Il WTO è stato istituito il 1° gennaio 1995 alla conclusione dell'Uruguay Round.

⁵ Cfr. Conclusioni dell'Avvocato generale, nota n. 24: Sent. causa C-61/94 del 10 settembre 1996, Commissione/Germania (in Racc., I-3989, punto 52). Già nella sent. causa C-286/90 del 24 novembre 1992, Poulsen e Diva Navigation (in Racc., I-6019, punti 9 e 11), la Corte, basandosi sul presupposto che le competenze della Comunità devono venire esercitate nel rispetto del diritto internazionale, aveva affermato che l'art. 6 del Regolamento (CEE) del Consiglio 7 ottobre 1986, n. 3094, che istituisce misure tecniche per la conservazione delle risorse della pesca (in G.U. L 288, 1), andava interpretato, e la sua sfera di applicazione circoscritta, alla luce delle norme pertinenti del diritto marittimo internazionale, tra le quali quelle contenute nella convenzione per la conservazione del salmone nell'Atlantico settentrionale (in G.U. L 378, 25), stipulata dalla Comunità nel 1982. Inoltre, nelle sent. causa C-70/94, Werner (in Racc. I-3189, punto 23), e causa C-83/94, Leifer e a. (in racc., I-3231, punto 24), del 17 ottobre 1995, la Corte aveva fatto riferimento all'art. XI del GATT considerandolo "pertinente ai fini dell'interpretazione di una disciplina comunitaria relativa al commercio internazionale".

⁶ Cfr. TESAURO, *Diritto comunitario*, 2005, 140, per il quale l'elemento qualificante della direttiva è costituito dalla natura dell'obbligo imposto agli Stati, che è in via di principio un obbligo di risultato, com'è tipico degli atti posti in essere da un organo internazionale. L'obbligo dello Stato è di adottare tutte le misure necessarie per realizzare il risultato voluto dalla direttiva; è un obbligo cogente ed investe tutti gli organi dello Stato, compresi gli organi giurisdizionali.

⁷ Cfr. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., 141, secondo cui la direttiva si limita a fissare un risultato da raggiungere, ponendosi soprattutto l'accento sulla discrezionalità lasciata agli Stati quanto al modo e agli strumenti

3. La corrispondenza tra il diritto al rimborso e il diritto alla deduzione dell'imposta pagata a monte

Sebbene irrilevante ai fini della decisione della Corte di Giustizia, occorre citare una questione pregiudiziale riportata nelle conclusioni dell'Avvocato generale Mengozzi, del 15 febbraio 2007, con riguardo all'esigenza di non riconoscere ad un operatore stabilito in uno Stato terzo, quale la Società ceca ricorrente all'epoca dei fatti, una posizione più vantaggiosa di quella di cui godono gli operatori stabiliti all'interno della Comunità. Il regime del rimborso Iva in favore dei soggetti passivi residenti in altri Stati che si applica agli operatori stabiliti all'interno della Comunità in conformità alla Direttiva 79/1072/CEE⁸ è contraddistinto dalla corrispondenza di principio, evidenziato dalla Corte di Giustizia con la sentenza *Debouche*⁹, tra il diritto al rimborso e il diritto alla deduzione dell'imposta pagata a monte. Secondo tale sentenza, in conformità alle finalità del sistema delle direttive sull'Iva, un soggetto passivo che beneficia di un'esenzione e che, pertanto, non ha diritto a deduzione dell'imposta pagata a monte all'interno del paese non ha diritto nemmeno al rimborso dell'Iva pagata in un altro Stato membro (punto n. 15, sentenza *Debouche*).

Analoga soluzione, secondo l'Avvocato generale, dovrebbe valere per quanto riguarda il rimborso dell'Iva pagata a monte in favore di operatori stabiliti in Stati terzi, e ciò anche in virtù dell'art. 5, n. 2, della tredicesima direttiva, a norma del quale il rimborso di cui all'art. 2, n. 1, della medesima direttiva, non può essere concesso a condizioni più favorevoli di quelle applicate ai soggetti passivi della Comunità. Pertanto, se un operatore stabilito in uno Stato terzo non è ivi assoggettato all'Iva, non può farvi valere diritti relativi all'imposta pagata a monte, per cui non dovrebbe poter far valere nemmeno diritti al rimborso nei confronti di Stati membri della Comunità nei quali abbia eventualmente pagato l'Iva a monte. Una soluzione contraria finirebbe per far beneficiare tale operatore di un trattamento più favorevole di quello applicabile ai soggetti passivi stabiliti nella Comunità.

4. La condizione di reciprocità richiesta in Italia dall'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/72

Tutti gli operatori comunitari del mercato unico, allargato ai nuovi quindici Stati che con effetto dal 1° maggio 2004 hanno definitivamente aderito all'Unione europea (Cipro, Estonia, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Repubblica Ceca, Slovacchia,

per raggiungerlo. La Corte di Giustizia nelle sentenze causa C-79/72, Commissione/Italia, del 21 giugno 1973 (in Racc., 667, punto 7) e causa C-52/75, Commissione/Italia, del 26 febbraio 1976 (in Racc., 277) ha chiarito che l'esatta e puntuale attuazione di una direttiva è tanto più importante in quanto le misure di attuazione sono lasciate alla discrezionalità degli Stati membri.

⁸ Cfr. Ottava direttiva del Consiglio del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione della legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del Paese (G.U. L. 133, 11).

⁹ Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza causa C- 302/93, *Debouche*, del 26 settembre 1996 (in Racc. I-4495).

Slovenia, Ungheria), soggetti passivi d'imposta nel Paese di residenza, che non abbiano effettuato operazioni attive nel nostro Paese, hanno diritto a recuperare l'Iva sugli acquisti di beni e servizi effettuati sul territorio italiano secondo una delle seguenti modalità alternative:

- nominando un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- identificandosi direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972;
- richiedendo il rimborso ai sensi dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972 (per i soggetti non residenti che non siano identificati direttamente ai sensi dell'art. 35-ter e che non abbiano nominato in Italia un rappresentante ai sensi dell'art. 17, comma 2)¹⁰.

L'art. 38-ter disciplina i rimborsi Iva a favore dei soggetti passivi d'imposta residenti e non nell'Unione Europea, in attuazione della VIII (79/1072/CEE) e della XIII direttiva CEE (86/560/CEE)¹¹.

Secondo tale normativa, al 1° comma, il rimborso spetta ai soggetti che abbiano il domicilio o la residenza in altro Stato membro dell'Unione; che non si siano identificati direttamente ai sensi dell'art. 35-ter e che non abbiano nominato un rappresentante ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge Iva; che siano soggetti passivi d'imposta nel Paese in cui hanno la residenza o il domicilio, e che non abbiano effettuato in Italia operazioni, ad eccezione delle prestazioni di trasporto non imponibili ai sensi dell'art. 9, e delle relative prestazioni accessorie, e delle prestazioni di cui all'art. 7,

¹⁰ Cfr. SERVIDIO, *Rimborso Iva a soggetti non residenti*, in *Il fisco*, n. 28/2004, 1-4309, secondo il quale la soluzione di cui all'art. 38-ter è strutturalmente la più semplice, imponendo all'operatore minori obblighi strumentali (dichiarazioni, contabilità, eccetera), legata anche alla circostanza, considerato il nuovo assetto della UE, di un'auspicabile semplificazione dei sistemi tributari dei Paesi che ne fanno parte, restando comunque a carico dell'operatore l'onere di presentare, come sarà dettagliato nel prosieguo, una documentata istanza di rimborso su un apposito modello (VAT 79) entro un termine fissato in modo comune e uniforme dall'art. 7 della VIII Direttiva del Consiglio del 6 dicembre 1979, n. 79/1072/CEE, la quale prevede testualmente che l'istanza "deve essere presentata entro i sei mesi successivi allo scadere dell'anno civile nel corso del quale l'imposta è divenuta esigibile", disposizione recepita nell'ordinamento interno dal D.M. 20 maggio 1982, n. 2672, per espressa delega contenuta nell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972.

¹¹ Cfr. Ris. n. 1520 del 13 settembre 1996, in *Bancadati Fiscovideo*, la quale riporta il contenuto della nota della Direzione centrale per gli Affari giuridici e per il Contenzioso tributario in data 16 luglio 1996 prot. VI-12-1621/96: "L'art. 38-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, reca disposizioni in materia di esecuzione dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto, pagata in Italia, da soggetti non residenti. I commi 1 e 2 del citato art. 38-ter, nel regolamentare dal punto di vista soggettivo, l'ambito di applicazione del suddetto sistema di rimborso, individuano quali soggetti legittimati ad ottenere il rimborso dell'imposta, gli operatori economici domiciliati e residenti in uno Stato membro dell'Unione europea, nonché, a condizione di reciprocità, gli operatori economici e residenti in uno Stato non appartenente all'Unione europea medesima. Al fine di valutare l'opportunità di avviare le procedure idonee per il riconoscimento delle condizioni di reciprocità, espressamente indicate dall'art. 38-ter, comma 2, quale presupposto per l'ottenimento del rimborso Iva, da parte di soggetti non residenti nell'Unione europea, la scrivente, in collaborazione con il Segretariato generale – Ufficio per le relazioni internazionali – che ha provveduto ad acquisire per via diplomatica la documentazione necessaria, sta esaminando la normativa attualmente vigente in alcuni Paesi terzi. In particolare, di recente, il Segretariato generale ha trasmesso alcune note inviate dal Ministero degli affari esteri della Repubblica di Polonia, dalle quali si rileva che la legislazione vigente in materia di tassa sulle merci e sui servizi consente il recupero dell'imposta pagata, nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, esclusivamente nel caso in cui i soggetti stessi siano stati registrati in Polonia come contribuenti e che, inoltre, abbiano effettuato operazioni soggette all'applicazione dell'imposta. Considerato, pertanto, che la normativa polacca non consente, agli operatori non residenti di usufruire di un sistema di rimborso analogo a quello previsto dall'art. 38-ter che, di fatto, pone in essere un sistema rapido di recupero dell'imposta ed alternativo a quello basato sull'istituto del rappresentante fiscale, di cui all'art. 17, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la scrivente, condividendo il parere espresso dal Segretariato generale – Ufficio per le relazioni internazionali – ritiene non sussistano le prescritte condizioni di reciprocità nei confronti della Polonia".

co. 4, lettera d), del D.P.R. n. 633/72. I soggetti non residenti che abbiano effettuato acquisti ed importazioni di beni e servizi tramite stabili organizzazioni in Italia, non possono avvalersi di tale procedura di rimborso. Altra condizione necessario per poter beneficiare del rimborso è che l'imposta, oggetto della richiesta di rimborso, sia detraibile ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/72¹².

Ricorrendo queste condizioni, gli operatori stranieri possono ottenere direttamente il rimborso dell'imposta pagata in Italia presentando un'apposita istanza all'Ufficio delle Entrate di Roma (art. 38-ter, 3 co.)¹³ che provvederà ad erogare il rimborso con scadenze infrannuali (se l'importo è inferiore ai duecento euro) o annuali (semprechè l'importo non sia inferiore ai venticinque euro)¹⁴.

Il secondo comma dell'art. 38-ter¹⁵ estende il diritto al rimborso anche ai soggetti residenti e domiciliati in Stati non appartenenti alla Comunità Europea, limitatamente all'imposta relativa agli acquisti e importazioni di beni e servizi inerenti alla loro attività¹⁶, tuttavia, anche in Italia, recependo quanto stabilito dalla XII direttiva, tale diritto è riconosciuto a condizioni di reciprocità¹⁷.

Attualmente i Paesi con i quali lo Stato italiano ha siglato tale accordo sono soltanto due: la Svizzera e la Norvegia¹⁸.

Nell'accordo sottoscritto dallo Stato italiano con la Svizzera concernente le "condizioni di reciprocità dei rimborsi delle imposte sul valore aggiunto agli operatori economici" l'Italia ha dichiarato "di garantire la piena reciprocità e di rimborsare agli operatori economici residenti e domiciliati in Svizzera l'imposta sul valore aggiunto da loro pagata in Italia a condizione che la Svizzera a sua volta, garantisca agli operatori economici residenti e domiciliati in Italia un diritto al rimborso che, tenendo presente le reciproche limitazioni del diritto alla deduzione dell'imposta precedente, corrisponda a quello spettante ai contribuenti con sede in Svizzera"¹⁹.

In base a tale accordo, pertanto, i due Stati sottoscrittori garantiscono la piena

¹² Cfr. CARDELLA, *Brevi note (riepilogative) in tema di rimborso Iva ai soggetti non residenti ex art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972*, in *Rass. Trib.*, n. 6/2002, 2039, il quale segnala che i soggetti non residenti, che effettuano acquisti e importazioni di beni e servizi tramite stabili organizzazioni in Italia, non possono avvalersi di tale procedura.

¹³ Cfr. Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 7 dicembre 2001 (in *Il Fisco*, n. 1/2002, 2-260) ha trasferito la competenza in materia di rimborso ai soggetti non residenti al Centro Operativo di Pescara dal 1° luglio 2002, relativamente alle richieste presentate a partire da tale data. Il Centro dipende dalla Direzione regionale dell'Abruzzo ed opera sotto il coordinamento funzionale della Direzione centrale Gestione Tributi. L'ufficio delle Entrate di Roma 6 gestisce le richieste ricevute fino al 30 giugno 2002.

¹⁴ Cfr. CARDELLA, *Brevi note (riepilogative) in tema di rimborso Iva ai soggetti non residenti ex art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972*, in *Rass. Trib.*, n. 6/2002, 2039.

¹⁵ Il comma 2 dell'art. 38-ter è stato modificato con l'art. 38 della L. n. 428 del 29.12.1990, che a sua volta ha dato attuazione alla Direttiva del Consiglio n. 86/560/CEE, relativa ai rimborsi Iva ai soggetti passivi non residenti negli Stati membri della Comunità economica europea. Cfr. Circ. Min. n. 13/430088 del 28.02.1991, in *Il fisco*, n. 11/1991, 1798.

¹⁶ L'acquisto deve essere relativo a beni o servizi inerenti all'attività dell'operatore economico e lo Stato non comunitario occorre che abbia istituito un'imposta sul valore aggiunto.

¹⁷ Art. 38-ter, 2° comma: La disposizione del primo comma si applica, a condizione di reciprocità, anche agli operatori economici domiciliati e residenti in Stati non appartenenti alla Comunità economica europea, ma limitatamente all'imposta relativa agli acquisti e importazioni di beni e servizi inerenti la loro attività. In tal senso: Risoluz. n. III-7-490 del 2.12.1993 e Risoluz. n. VI-12-3432 del 7.12.1995 (entrambe in *Bancadati Fiscovideo*).

¹⁸ Prima del 1° maggio 2004 era compresa anche l'Ungheria, che però, in tale data, è entrata nell'Unione Europea.

¹⁹ Cfr. Suppl. Ord. n. 70 alla G.U. n. 87 del 15 aprile 1998.

reciprocità di trattamento nel rimborso dell'imposta sul valore aggiunto pagata dai rispettivi operatori economici, sebbene nel rispetto delle reciproche limitazioni alla detrazione dell'imposta, in modo da garantire agli operatori economici non residenti un diritto al rimborso in misura corrispondente a quello relativo alla detrazione spettante agli operatori nazionali.

Nell'ipotesi in cui, come nel caso della sentenza in commento, non risulta sottoscritto alcun accordo di reciprocità, il Ministero delle Finanze ha chiarito che i soggetti passivi di Stati terzi possono chiedere il rimborso dell'Iva sugli acquisti previa nomina di un rappresentante fiscale (art. 17, 2° co., D.P.R. n. 633/72)²⁰.

Secondo la previsione dell'ar. 17, co. 2, citato, relativamente alle operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti, il rappresentante fiscale deve essere nominato nelle forme previste dall'art. 1, comma 4, del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, a norma del quale l'incarico deve risultare da atto pubblico, da scrittura privata registrata, da lettera annotata, in data anteriore a quella in cui è avvenuto il passaggio dei beni, in apposito registro presso l'ufficio Iva competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentato, ovvero da comunicazione effettuata all'ufficio Iva con le modalità previste dall'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, sempre che di data anteriore al passaggio dei beni.

La risoluzione n. 66/E²¹ specifica, sulla scorta del richiamato art. 17, co. 2, seconda parte, del D.P.R. n. 633/1972, che il rappresentante fiscale è solidalmente obbligato con il rappresentato per tutte le operazioni territorialmente rilevanti nello Stato, ad esclusione tuttavia di quelle poste in essere direttamente dal soggetto non residente che non risultino effettuate in Italia.

A tal fine, uno stesso soggetto non può nominare più rappresentanti fiscali in Italia, inoltre, la presenza del rappresentante fiscale non residente non impedisce che possano essere effettuate direttamente dal soggetto identificato in altro Stato membro, cessioni intracomunitarie nei confronti di operatore nazionale, che provvederà in proprio a realizzare l'acquisto intracomunitario²².

5. La presenza di accordi di reciprocità tra gli Stati non è condizione sufficiente ai fini del rimborso Iva: il caso delle agenzie di viaggi e delle banche svizzere

Occorre chiarire che la presenza del solo accordo di reciprocità non risolve ogni questione in merito al rimborso dell'Iva, ritenendo condizione indispensabile la presenza dei presupposti indicati dal 1° co. dell'art. 38-ter: il richiedente sia soggetto passivo d'imposta nello Stato estero di cui è residente o domiciliato e come tale identificato in detto Stato; il richiedente non abbia effettuato operazioni attive in Italia;

²⁰ Cfr. Risoluzione n. 162 del 31.10.2000, la risoluzione risponde ad una serie di quesiti formulati da una società, con sede in Hong Kong, concernenti l'applicazione dell'Iva.

²¹ Cfr. Risoluz. n. 64/E del 4.03.2002, in "il fisco" n. 11/2002, 2-1507.

²² Cfr. DEL FEDERICO, *I rimborsi Iva a soggetti non residenti ai sensi dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972: il caso di banca svizzera senza stabile organizzazione in Italia*, in *il fisco*, n. 19/2004, 1-2894.

il rimborso abbia per oggetto l'Iva relativa a beni mobili e servizi importati o acquisti nell'esercizio dell'attività di impresa e per i quali l'imposta risulti detraibile ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/72.

Infatti, con la Risoluzione n. 141/E²³, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di escludere il rimborso dell'Iva ad una Società svizzera che, nell'esercizio della propria attività di tour operator sul mercato svizzero, fornisce ai propri clienti residenti in Svizzera una gamma di servizi. Secondo la Società, dato che tra la Confederazione Elvetica e l'Italia è stato stipulato un accordo di reciprocità, non dovrebbe frapporsi alcun ostacolo al recupero, ai sensi della procedura di cui all'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/72, dell'Iva pagata in Italia a fronte di servizi quali la somministrazione di pasti e l'autonoleggio, per i quali la legislazione svizzera non prevede l'applicazione dell'imposta.

L'Agenzia ha ritenuto che la Società fosse in possesso dei presupposti soggettivi essendo la stessa soggetto passivo in Svizzera e non avendo effettuato operazioni attive in Italia nel periodo in cui intenda ottenere in rimborso, ma il presupposto oggettivo non fosse pienamente soddisfatto, in quanto sebbene l'oggetto del rimborso fosse costituito dall'Iva relativa a beni mobili e servizi acquisiti dalla Società nell'esercizio della propria impresa, l'imposta assolta in Italia dalla stessa è relativa a servizi acquistati presso operatori italiani in relazione ai quali non è possibile operare la detrazione ex art. 19 citato. Gli acquisti rientrano nell'attività di realizzazione di "pacchetti turistici" svolta dalla Società ed hanno ad oggetto servizi prestati da terzi a diretto vantaggio dei clienti della stessa, i servizi resi dalla Società, pertanto, sono ricompresi nel campo di applicazione dell'art. 74-ter in base al quale non è ammessa in detrazione l'imposta ad essa relativa. Laddove le operazioni venissero effettuate esclusivamente sul territorio nazionale tra soggetti residenti in Italia, alla vendita dei citati pacchetti turistici si applica il regime speciale di cui all'art. 74-ter e, conseguentemente, l'imposta relativa ai beni e servizi acquistati presso terzi e costituenti i medesimi pacchetti non dà diritto ad operare la detrazione in modo ordinario, per effetto della disposizione di cui al 3° co. art. 74-ter citato.

Infine, evidenzia l'Agenzia la mancata presenza del requisito della condizione di reciprocità, in quanto secondo la normativa fiscale elvetica relativa all'Iva, le agenzie di viaggi con sede all'estero, che non sono soggetti passivi d'imposta in Svizzera, non hanno, ai sensi dell'art. 29, cpv 4 dell'ordinanza relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto, cd. OLIVA, diritto al rimborso dell'imposta loro fatturata sul territorio svizzero a fronte di forniture e prestazioni di servizi che dette agenzie rifatturano ai loro clienti in modo dettagliato. Ne consegue che un'agenzia di viaggi residente in Italia la quale offre a clienti italiani "pacchetti turistici" costituiti da beni e servizi acquistati presso diretti fornitori svizzeri non ha alcun diritto al rimborso dell'Iva assolta in Svizzera al momento dell'acquisto dei predetti beni e servizi presso gli operatori elvetici.

Alla luce di quanto detto, secondo il parere dell'Agenzia, dato che il 2° co., dell'art. 38-ter prevede l'applicazione delle disposizioni in materia di rimborso Iva stabilite dal 1° co. anche agli operatori economici non appartenenti all'Ue esclusivamente a condizione di reciprocità tra lo Stato italiano e quello extracomunitario in

²³ Cfr. Risoluz. n. 141/E del 26.11.2004, in *Bancadati Fiscovideo*

cui risiede l'operatore che richiede il rimborso dell'imposta assolta in Italia, è preclusa alla Società elvetica la possibilità di ottenere il rimborso relativamente ai predetti acquisti effettuati in Italia, mancando, nel caso in specie la richiesta condizione di reciprocità.

Altra fattispecie da esaminare è quella relativa a banche estere che hanno effettuato acquisti di beni ovvero servizi in Italia²⁴. Le fatture relative a detti acquisti sono state emesse direttamente nei confronti della società straniera in quanto la stessa non dispone in Italia né di una stabile organizzazione, né di un rappresentante Iva, nominato ai sensi del comma 2 dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972. Occorre, dunque, affrontare la disamina della problematica in ordine al rimborso richiesto da una banca svizzera, ai sensi di quanto stabilito dal 2° co. dell'art. 38-ter citato.

Al fine di verificare se compete o meno il rimborso dell'imposta corrisposta nell'acquisto di beni o servizi da parte di una banca svizzera, occorre citare la sentenza della Corte di Giustizia della Comunità del 13 luglio 2000²⁵, con la quale la Corte ha ribadito che il nesso tra il diritto a deduzione (nello Stato membro di residenza) e il diritto al rimborso (in altro Stato membro) impone che se il soggetto passivo beneficia di un'esenzione e non ha, pertanto, diritto a deduzione nel proprio Stato membro, non ha diritto neppure al rimborso dell'Iva pagata in un altro Stato, inoltre, il soggetto passivo che ha diritto alla detrazione parziale nel proprio Stato, in quanto effettua sia operazioni con diritto a detrazione, sia operazioni esenti, ha diritto al rimborso parziale nell'altro Stato.

L'ordinanza relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (OLIVA) in relazione all'art. 90, cpv 2, lettera b), LIVA dispone che "l'imposta pagata è rimborsata, purché le prestazioni ottenute servano alla realizzazione di operazioni che nella Svizzera sarebbero soggette per legge all'imposta sul valore aggiunto o per le quali sarebbe applicata l'esenzione fiscale (non imponibili), ai sensi dell'art. 19 della legge. Se i beni e le prestazioni di servizi ottenuti servono sia alla realizzazione di operazioni imponibili sia ad altri scopi, il rimborso deve essere ridotto proporzionalmente all'utilizzazione".

Secondo l'art. 29, cpv 1, OLIVA "l'imposta pagata può essere rimborsata unicamente se le operazioni ottenute servono alla realizzazione di operazioni che nella Svizzera sarebbero soggette per legge all'Iva o per le quali sarebbe applicata l'esenzione fiscale, ex art. 19 LIVA. Per le operazioni escluse (esenti) dall'Iva in virtù dell'articolo 18 LIVA non c'è diritto al rimborso dell'Iva, analogamente ai contribuenti Iva in Svizzera".

Pertanto è evidente che un'attività bancaria in Italia esente e non soggetta ad imposta non consentirebbe al soggetto passivo italiano di ottenere il rimborso dell'Iva svizzera, per rapporto di reciprocità non è dovuto il rimborso dell'Iva italiana alla banca svizzera perché questa compie solamente operazioni escluse secondo la normativa Iva svizzera secondo la quale non è possibile la deduzione dell'imposta addebitata.

²⁴ Cfr. DEL FEDERICO, *I rimborsi Iva a soggetti non residenti ai sensi dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972: il caso di banca svizzera senza stabile organizzazione in Italia*, in *il fisco*, n. 19/2004, 1-2894.

²⁵ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza, causa C-136/99, *Ministre du Budget, Ministre de l'Economie contro Società Monte dei Paschi di Siena*, del 13 luglio 2000, in *"il fisco"*, n. 34/2000, 10696.

Un soggetto passivo che beneficia di un'esenzione e che, pertanto, non ha diritto a deduzione dell'imposta pagata a monte all'interno del proprio Paese di residenza, non ha egualmente diritto al rimborso dell'Iva pagata in altro Stato (membro o con accordo di reciprocità). Tuttavia se la banca dovesse effettuare anche (o esclusivamente) operazioni imponibili sarà ammesso il rimborso dell'Iva italiana (eventualmente *pro quota* in percentuale alle operazioni stesse).

A tal fine la banca rilascerà certificazione dell'AFC dalla quale risulti l'eventuale regime di imponibilità in Svizzera dell'attività espletata dalla medesima, con obbligo conseguente del Centro operativo di Pescara di effettuare il rimborso richiesto.

Dott.ssa Anna Rita Ciarcia

Dottore di ricerca in Istituzioni e Politiche ambientali, finanziarie e tributarie

SEZIONE III

APPUNTI E RASSEGNE
Notes and surveys

The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions*

Belén García Carretero

SUMMARY: 1. Introduction; 2. Problematic about some countries rich in natural resources in relation to the financing of their infrastructures. Study of the Nigerian case; 2.A. General approach; 2.B. Analysis of the Nigerian case; 3. Adopted solutions by several countries in order to achieve an adequate management of their natural resources; 3.A. General considerations; 3.B. The Norwegian model; 3.C. Chad, a missed experience; 3.D The experience of other countries like East Timor, Chile or Botswana; 4. Proposals for the financing of the infrastructures in developing countries but with an important wealth of natural resources; 5. Conclusion

1. Introduction

The financing of the infrastructures is a subject generating an outstanding concern among the different government levels. One fundamental question on this field is how to dispose the necessary funds in order to ensure the financing of an adequate infrastructures level fulfilling the needs of the population. For this reason, since already several years, to the classical funding forms based in the State and other public entities they have been added new financing methods that consider the collaboration between the public and the private sectors – denominated “*public-private partnerships*”¹.

However, there is a group of countries in which the relevant thing about the financing of the infrastructures is not the sufficiency or the resources but their inadequate management of them. The mentioned problem raises essentially in relation with different countries that, in spite of having abundant revenues, they’ve a very low developing level and inadequate or inexistent infrastructures², all this due to the inefficient administration of the resources and, in some cases too, to the corruption of their leaders.

* Edited in English by the author.

¹ In the last times it can be signalled in Europe an outstanding concern by the question of the Public-Private partnership. Already in 2001, the White Book of the Good Government there were added the principles and trends for starting the necessary changes on this field. The public-private partnership it’s considered as an important part of the strategy for the home market defined for the period 2003-2006, marked in the opened conversation over the General Interest Services.

² In this point we coincide with some authors in the idea that under develop doesn’t means necessary to come to a standstill, but the reflect of a wasted riches, no sustained, who relapsed sometimes. Vid. CORRADI, J.E. *Petroleo, pobreza e innovación*, in *Opinión Sur*, www.surnorte.org.ar/opinion-sur/nota.php?id_nota=165, Argentina, 2005.

Paradoxically, the revenues obtained by several developing countries as a consequence of their high production of hydrocarbons has originated a lower growing level than other countries without the mentioned resources³. The monetary appreciation and the loss of competitiveness of some sectors like the industry or the agriculture in the international markets is one of the main causes of the problem. But we find that the most unchaining reason of the problem is, as signalled on the previous paragraph, the inadequate management of the resources who has taken some developing countries to spend and fall into debt when the price of the hydrocarbons is high, neglecting their monetary and fiscal discipline as well as postponing some reforms, demanded by the free-market economy, while they've overcome important crisis when the prices failed⁴.

The mentioned problems until this moment have raised up in countries like Zambia, Venezuela, Chad, Gabon, Sudan, Angola or Nigeria. In the following lines we'll first analyse what happened in some of these countries. Then, secondly, we'll expose some suitable solutions adopted by some countries in order to reserve the benefit proceeding of the selling of hydrocarbons to fulfil some concrete necessities like the financing of infrastructures. Following, we'll identify the concrete problems arisen from the adoption of the mentioned solutions in some countries. Finally we'll elaborate proposals with the aim of solving some of the problems that developing countries can have, taking decisions to solve the planted questions.

2. Problematic around some countries, rich in natural resources in relation to the financing of their infrastructures. Study of the Nigerian case

A) General approach

Just as the World Bank has claimed many times, the development and improvement of the infrastructures is a very important objective in the struggle against poverty, a faster economic growing and the consecution of the Millennium Developing Goals, either directly like a bigger access to vital necessities like water or electricity or more indirect way access to schools, hospitals and markets⁵.

Surprisingly, many countries who earn a very big fortune from their natural resources have an absolutely inadequate level of infrastructures that do not fulfil the needs of the population. The economists have identified two interrelated problems that cause this situation:

³ Like it has been signalled since already five years by Paul Collier from the Oxford's university, the probability of a civil war in a country who has natural resources is 1% besides the 25% from a country who hasn't that abundance.

⁴ It happened like this in countries like Zambia in 1970 or Venezuela in 1974. Vid. HUERTA, A. *Oro negro, porvenir oscuro*, en *Aceprensa*, num. 32, 2006.

⁵ A study points out that if Africa would have enjoyed of an increasing rate of the infrastructures in comparison to the ones of eastern of Asia among the years 1980 and 1990, its annual increasing rate could have risen up to 1,3%. On the same way, a recent study about South America points out the lack of investments for infrastructures during the 90's decreased the rising at long term in 1% and 3%. For example, in Marrocco the construction of a transitable way during the whole year in the rural communities raised the amount of girls in the basic school to a 28% before its construction to 68% once fit out. Vid. web.worldbank.org

In one hand it has been pointed out that the countries with abundant natural resources, as hydrocarbons, suffer what we know as the “Resource Curse”⁶. This “curse” causes that countries with an abundance of natural resources tend to have less economic growth than countries without these natural resources.

In the other hand, they have pointed out one of the mechanisms that produces this “Resource Curse”; it is the crowding-out effect prompted by the producer sector based on the natural resource over the manufactures. This effect is called the “Dutch Disease”⁷. This “disease” is an economic phenomenon in which the revenues from natural resource exports damage nation’s productive economic sectors, notably agriculture and manufacturing, less competitive in world markets. This phenomenon reduces the economic growth in long term of the country as activities that would have been profitable or maintainable, disappear due to the transitory increase of the exchange rate. This situation can be even worse if the *boom* is experimented by an activity not sustainable at long term, as it happens with the extraction of a natural resource as copper or oil⁸.

Altogether with the signalled problems of economic character, we can also gather as unchaining elements about the problem subject of our analysis, the inefficient administration of the natural resources or the lack or prevision and irresponsibility of the leaders in their management.

B) *Analysis of the Nigerian case*

Nigeria is a country with an important level of revenues from the selling of oil and gas, and however, their investments in infrastructures projects are nearly inexistent. Nigerians lack of a stable electricity supply, drinking water or transitable roads. While the population and the economic activities have grown with a good rate, the supply of these services, responsibility of the government, in place of having grown has decreased alarmingly. The government squanders the hydrocarbons resources in their own profit. Contracts achieved with commissions or votes that maintain the same corrupted leaders do not allow the progress of the country.

At the same time, due to the politic configuration adopted by the Nigerians, it’ll be essential to find an adequate form in order to distribute among the thirty six states of Nigeria the revenues of the production of hydrocarbons. According the current Nigerian Constitution, the mineral resources of their subsoil are owned by the Federal Republic, who distributes the incomings in the following way: 50% for the Federal State, 30% for the 36 states and 20% for the 380 local governments; while, the producer states of hydrocarbons receive before the partition 12% of the production revenues⁹.

⁶ Vid. Sachs, J. and WARNER, A. *The curse of Natural resources* European Economic Review, num. 45, 2001 pp. 827 to 838.

⁷ Word set in Holland, known as well as “dutch disease” due to the discovery of gas in the North sea at the end of the 50’s.

⁸ Vid. CÉSPEDES, L.F Y PAPPoport, D. *El Fondo Gubernamental de Petróleo en Noruega*, in *Economía Chilena*, Vol. 9, núm. 1, abril, 2006.

⁹ Vid over the subject MARTINS, J. *Nigeria: dinero dilapidado*, en *Aceprensa*, núm. 32, 2006.

The existing situation in this country claims for the searching of solutions that will allow that the riches proceeding of the natural resources finally should return essentially to the population.

3. Adopted solutions by several countries in order to achieve an adequate management of their natural resources

A) *General considerations*

The signalled problems in the previous paragraph demand the search of more suitable solutions to resolve them. These solutions will permit the obtained earnings of some countries, due to their wealth of natural resources, revert to their citizens fulfilling some of their necessities, as for example the existence of infrastructures.

The adopted solution by several countries has been the creation of independent funds for their incomings of their natural resources¹⁰. This way, when prices of the natural resource are high, they save these revenues and wait until there's a real need of this money. With the constitution of these independent funds they've achieved important goals like setting aside resources for the future generations, avoiding an excessive appreciation of the local currency and even being able to configure them as an important obstacle to the tentative of corruption of the governments of some countries. Other countries have gone even further redistributing part of the incomings of the hydrocarbons directly into the houses so that the population receive the advantages derived from the riches of their subsoil in a tangible way.

Norway is the country towards other states have turned their eyes to as an example of a country who has used the stabilisation and compensation fund with great success. But as we'll see, there're some countries where the use of these special funds hasn't solved the problems that caused their creation. Finally, in order to give a complete analysis of the experience suffered by several countries in relation with the creation of special funds aimed to save aside the earnings from the exploitation of the natural resources we'll also expose what happened in some countries like Timor, Chile or Botswana.

B) *The Norwegian model*

Norway is a country where the property and the management of oil resources are based in the participation of national and private companies. The exploitation of the Norwegian Continental Platform fundamentals its existence in a big national company (Statoil) that, under the supervision of the Norwegian Directory of Hydrocarbons – depending on the Ministry of Oil and Energy – interacts with other companies as well as public as private, in order to strength it's international competitiveness.

¹⁰ Some economists holds up the theory that the creation of stabilization funds is not enough to face the signalled problems. Concretely they manifest that they're not necessities because all these facts can be seen as integrated in the national budget. Some countries, like United Kingdom and Australia have applied this method whit big success managing the volatiles earnings from the natural resources. At the same time they point out that these funds are not enough because is necessary to reach the goals of the fiscal policies in order to prevent debts. AA.VV. *Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil-Producing Countries*, Fondo Monetario Internacional, 2003.

The arrangement of the oil industry in this country shows the Norwegian sovereignty over the property and the management of the natural resources, the participation of the citizenship and the private initiative on the energy sector. Furthermore, environment, security and public health questions, play a fundamental role in the petroliferous activities and also find their reflex in their managership model.

In consequence, all the individuals involved in the Norwegian oil industry have the common goal of obtaining the biggest aggregated value from the exploitation and transformation of the petroliferous resources, granting the primacy of the social interests, and that the creation of the aggregated value will be in the benefit of the whole Norwegian citizenship¹¹.

With respect to the disposing of the revenues from the oil selling, the Norwegian authorities decided in 1990 the setting up of the Oil-Governmental Fund with the aim of preserving the long-term use of the incomings of the oil industry. Later, the Finance Ministry added the following goals:

To stabilise the fiscal spending in relation to the short-term fluctuations associated with the oil revenues.

To finance the deficit that will raise from the payment of the rents and lower incomings from the petroleum¹².

Since the first of January 2006, the Oil Governmental Fund turned to constitute an international branch of the Norwegian Governmental Fund for Pensions, maintaining his main characteristics.

Formally, the Fund is an account denominated in Norwegian kroner in the Norwegian Bank. The global responsibility for the management of the Fund assets and the formulation of the investment strategy fall back to the Treasury Ministry, nevertheless, the operative management of the assets is in central bank's charge (Norges Bank). Furthermore, the Norges Bank, with the aim to guarantee the independence of the monetary policy of the central bank, has created a separated unit in charge of the management of the investments (Norges Bank Investment Management). This final entity, has resorts to companies specialised in investment with the objective of administrate in the most efficient way the fund portfolio in capital participation, meanwhile she is also put in charge of the bond portfolio.

¹¹ The Norwegian Parliament established the following goals with the objective of manage the petroleum activities:

- To assure the govern ability and national control of the whole petroleum activities of the Norwegian platform.
- To exploit the oil resources minimizing their crude imports.
- To develop new business based on the petroleum sector.
- The develop of the petroleum industry have to take in mind the existing activities and the environmental questions.
- The exploited resources have to fulfil, first of all, the national needs
- The government have to take place in all the petroleum activities in order to coordinate the Norwegian interests in the sector.
- The petroleum activities made more in the north than 62° have to take in mind special social and environmental considerations.
- Next oil reserves may expose the Norwegian policy to new goals.

¹² Norwegian Finances Ministry (2001-2002).

In conformity with the investment guidelines of the Governmental Fund of Petroleum, all the assets are invested in foreign-owned markets¹³, foreign capital participation and in fixed-interest instruments¹⁴. The investment guidelines have a series of modifications with the aim to take into account ecological considerations.

This special fund accumulates the petroleum revenues as well as the returns on investments and transfers to the national budget are done only to finance the non petroliferous deficit.

All we have said about the management of the petroleum revenues in Norway, allows us to affirm that this country has reached the fundamental goals that have to be pursued with the aim to get an adequate management of their natural resources: transparency, control and responsibility¹⁵. Furthermore, this affirmation is reinforced if we take into consideration that the Norges Bank publishes annually and quarterly accounts in where detailed information is given about the recent changes in the administration of the Fund, the transfers done to the national budget, the market trends, the return on investments and their entrances, the risk tendencies and the administrative expenses. In addition the central bank issues regularly press notes in where the quarterly financial results even on their Internet site are summarised¹⁶.

In the same direction, the International Monetary Fund, in its Guide over the transparency of the incomings from the natural resources published in June 2005, has qualified the operations of the Norwegian National Petroleum Fund as the best practices because they take part of a fiscal policy strategy, coherent and centred in two main things:

First, the fiscal policy aims to reduce the variations of the public expence along the time and separate it from the volatile petroleum revenues.

Second, the fiscal policy tries to exchange the abundance of petroleum with financial assets. In fact, it's thought that the value of these assets will increase and will be able to finance the public spend due to the ageing of the population.

¹³ The main reasons for foreign investments are:

- To prevent the "Dutch Disease".
- To stabilize the economy, assuring a sur plus when the petroleum revenues are very variable.

Vid. CÉSPEDES, L.F. y PAPPORPORT, D. *El Fondo Gubernamental de Petróleo en Noruega*, op. cit.

¹⁴ Originally the investment was limited by the low risk instruments delivered by governments and first category international institutions, and the monetary composition portfolio was fixed in relation to the ponderation of the country's import. During the last years the bond portfolio and investment in capital participations have diversified and have allowed a bigger regional distribution (Europe 50%, North America 30%, Asia and Oceanie 20%) This include specific assignations for twenty one individuals countries with optimum established financial markets. Guide over the transparency of the natural resources revenues. International Monetary Fund, June 2005

¹⁵ At the same time it must be pointed out with the already mentioned considerations that in relation to the management of the government rents fund, in December 2005 were published ethical rules based on two aims:

- The government rent fund –global is an instrument to assure that the reasonable part of the petroleum richness from one country is a benefit generations. The financial abundance must be dealt in order to generate a healthy long term return, the one is contingent in sustainable development with an economic an economic, environmental and social meaning. The fund financial interest will be considered using the property interest of these fund to promote this the sustainable development.

- The government rent fund-global must not make investments that cause an unacceptable risk that this fund may be able to contribute with not very ethical acts or omissions as the violations of fundamental human principals, serious violations of the human rights, great corruption, and great environmental damages.

¹⁶ Vid. (http://www.norges-bank.no/english/petroleum_fund).

C. Chad, a missed experience

In the case of Chad, as we'll see, we find the experience of a country where the adoption of the same solution followed by Norway has given totally different results, due principally to the corruption problem among its dirigents.

During 2000 the Chad government, the World Bank and a consortium of oil companies reached an agreement in relation to the use of the petroleum revenues generated by the meridian part of the country. The goal of this agreement was to guarantee that this money would be spent adequately and used in financing projects that would help to reduce poverty.

They agreed that the petroleum revenues would be placed into an account from Citibank in London distributing them since that moment in the following way: 10% of the direct petroleum revenues received by the country would be maintained in a fiduciary fund for future generations. The lasting funds would be divided as well in three parts, 80% of this quantity would be destined to the struggle against poverty in three priority sectors (education, health and agriculture), 15% to the national budget and the 5% should be destined to the regional development in the production region.

Meanwhile, to satisfy the necessities of control of the accorded, it was stabilised a vigilance commit to supervise the use of the petroleum revenues. This commit, the Collège de Contrôle et de Surveillance des Ressources Pétrolières (CCSRP), includes representants of the government, the Parliament, The Supreme Court and civil society. It would be necessary the specific approval of this commit to proceed to the assignation and distribution of the petroleum revenues to specific programs¹⁷.

Since the first moment, the World Bank looked very enthusiast in relation to the achieved agreement in the measure that it considered it was an experience that would set example against the denominated "Resource Curse" in the power countries. However, at the turn of six years, the experience has turned wrong.

In December 2005, the president of Chad, unilaterally decided to modify the partition in his government favour. This decision meant in the elimination of the fund for the future generations and in its use for other purposes: 65% of the revenues were adjudicated to priority sectors, like security and justice. 30% is adjudicated to national budget favour, meanwhile the productive region still have the 5%.

Due to the decision adopted by the president of Chad, the World Bank decided to block the account of Chad in Citibank and suspend their bonds to the country¹⁸.

This case shows us that one of the main problems that the developing countries have to face is the corruption of their dirigents. In consequence, the adopted solution by these countries with the aim to achieve that the incomings from the natural resources revert in their citizenship favour, should be entoured by a high grade of foreign control, absolute transparency and important requirements to assure the adoption of socially responsible decisions.

D) *The experience of other countries like East Timor, Chile or Botswana*

In the East Timor's case we find an experience not finished yet but in phase of development and with important expectation. In 2005 the government of this country

¹⁷ Vid. Web.worldbank.org.

¹⁸ Vid. HUERTA, A. *Oro negro, porvenir oscuro*, en *Acepresa*, op. cit.

creates a Petroleum Fund with the purpose to protect the incomings from the petroleum and gas, to make investments in foreign currencies and spend the interest derived from these incomings in benefit of the future generations when these resources will disappear.

But the Law of the Petroleum Fund presents important juridical lacks. The law doesn't determine how the money is going to be spent, so that it will be used to fill any deficit in the national budget. Even when they are recommended sustainable levels, the truth is that there's not any prohibition that can avoid the spending of the money as soon as it's generated. No exigency is confirmed about the necessity of the petroleum revenues to be used in developing other sectors of the economy and, finally, the existing disposals in matter of transparency and responsibility don't have the enough strength as they should have.

In spite of all the signalled inconvenient, the population of East Timor has got expectations in the fact that their petroleum reserves will offer a way to go out of their situation of poverty, illness and illiteracy. Besides it has the advantage to know the experience followed by other countries as well as the errors in which they incurred¹⁹.

Chile is a country which experience in the management of special funds merits to be signalled. One of the most important natural resources in Chile is copper, it generates by its own an important part of the exports and the fiscal resources. The State owns an important part of the property of the producers companies and exporters of copper.

The riches in this natural resource originates in Chile the creation of a Copper Compensation Fund, also known as Stabilisation Fund. This instrument permits the tax authorities to take recourses to maintain their expenses budgeted in a foreign currency, to face fallings in the price of the copper, with the objective of protecting the economy and the national budget from the effects produced by the international economic fluctuations and the negative variations of the price of the red metal in the world market.

This mechanism was originated as consequence of a loan granted to the Government in the context of the Program to the Structural Adjustment of the Economy. The document was subscribed with the World Bank and its goal was the creation of a fund destined to stabilise the incomings from the exports of copper. This was state explicitly in January 1986, when the Copper Stabilisation Fund began its operations with the aims not to need budget adjustments.

The Fund is constituted by currency bonds made by the General Treasury of the Republic in the Central Bank, organism who incorporates them to their international reserves. The Treasury obtains these currencies from the surplus that is transferred from the company charged of the exploitation of copper (Codelco), total amounts coming from the best effective price resulting from its selling of copper in the foreign countries, over the arranged reference price (agreed with the World Bank in the last quarterly of each year).

The Stabilisation Fund is, once again, a kind of deposit account that is activated when the annual price of the copper registers a bigger fall than four dollar cents in

¹⁹ NICOLAU, G. Y SCHEINER, C. *Petróleo en Timor-Leste*, septiembre, 2005.

relation to the reference value. This implicates that when the average value of the quarterly has a difference less than four cents, everything stays the same and nothing happens. But if this average quarterly value has a difference who rises from four to ten cents, it will be deposited or transferred from the Fund (depending on a higher or lower price in the quarterly average) the 50% of the produced difference²⁰.

When this situation takes place, the Finance Ministry sends this information to the Central Bank and this one transfers from the Fund the requested money to be deposited in the accounts determined by the government.

The total amount of this “deposit account” is fixed accordingly with the sellings and the prices occurred during the period October-December of each year and their operative management is in charge of the Central Bank and the Finances Ministry²¹.

The configuration of this special fund presents several problems that have to be signalled. For example, differently to other funds, the Norwegian one, we miss information about are the operations taken in relation to the disposable resources in this fund. It would be desirable, however, the existence of an effective and transparent information with the aim to reach an efficient control of the utilisation of these funds in fulfilling the most important necessities of the population.

Finally, we would like to expose a brief reference to the prudent management of the mineral riches of Botswana. Diamonds are the most important natural resource of Botswana, they represent around one third of the GDP, three quarters of the exports and more than a half of the public incomings. The mining activity is based on the private sector, but with a considerable participation from the State in the mining exploitation and foreign investors who are also big shareholders.

Generally the mineral agreements are for 25 years, and the mechanisms of commercialisation are for five years. This circumstance offers a stable and sure framework for the investors and the authorities. According to some estimations, the Government of Botswana gets around the 75% of the utilities from the diamond mining with taxes, royalties and dividends. It is considered that the tributary legislation is transparent and relatively easy and it is characterized by their low taxes (the corporation tax, for example, has decreased in 15%).

In a stable political framework, Botswana has applied economic policies generally coherent and prudent during long periods of time, facing efficiently the big and variable incomings from the diamonds and evading this way the “Resource Curse”. Thanks to an appropriate monetary policy, the inflation has been contained and the foreign exchange currency has been stabilized, and this has helped to evade a real appreciation and the loss of competitiveness (“Dutch Disease”). The fiscal policy has been the

²⁰ For example, if we suppose the projected price one dollar per pound (hundred cents). If the average price is 104 or 96 cents, nothing happens but if the average prices 108 or 92 dollar/pound then will be deposited in the fund – in the first case-or it will be transferred from the fund – to second one-half of the four cents (between 104 and 108 among the 96 and the 92) that is the difference in this example. Consequently two cents of dollar of each of copper that Codelco would have sold, will be transferred or deposited. In the case that the average price for three months would be 115 cents or 85 cents then, depending the case, half of the difference between 104 and 110 cents (or among 96 and 90) will be deposited or transferred, added to the hundred percent of over 110 or less than 90 cents. Its said, in our example in the fund will be transferred or deposited 8 cents of dollar per each pound of copper sold by Codelco.

²¹ Vid. Information over the Copper Stabilization Fund in www.ftc.cl.

principal mechanism of macroeconomic management. The public expense has been increased in a good rate during the last times, but generally not excessively.

Since already many years a significant part of the diamond revenues has been saved, so the national currency reserves have increased and sterilized the effect of the big incomings liquidity that are generated by the diamond revenues. The foreign resources, that the central bank manages prudently and transparently, are invested in the Pula's Fund (80%), in long-term assets and in the Liquidity Fund (20%) in the monetary market and in short-term bonds.

The national developing programs in medium term have been an instrument of fiscal policy clue to canalize the earnings from diamonds to capital investments. Thanks to as well as public as private investment the country has surprisingly developed its infrastructures (for example, roads, health installations, schools)²².

4. Proposals for the financing of the infrastructures in developing countries but with an important wealth of natural resources

The enunciated countries in this last title have to face the solution of two main problems:

- The adequate management of the earnings from the exploitation of their natural resources.
- The consecution of an enduring growth at long term.

Both problems present a big interrelation as the consecution of an enduring growth at long term is one of the most important goals to be taken into mind in the management of the earnings from the natural resources exploitation.

In our point of view an adequate management of the revenues, object of study, permits to fulfil the public necessities which satisfaction requires the use of public funds. Concretely, one of the principal public needs in the developing countries is the financing of infrastructures.

The following lines will be dedicated to the elaboration of a proposal susceptible of being applied in developing countries, with the aim to solve several problems of the inefficient management of the earnings proceeding from their natural resources exploitation, and the consecution of an adequate infrastructures level to satisfy the basics needs of the population.

With preliminary character, it's necessary to enounce what we consider the milestones on which any solution proposal should be built: transparency, responsibility and control.

Fixed already the basic premises, the next step takes us to the setting up of the most efficient form referring to the natural resources exploitation.

On this subject we think that due to the observed characteristics of developing countries governments (poverty, high corruption levels, etc. ...), it doesn't seem that they can be by their own good exploiters of natural resources. So we think

²² Guide over the transparency of the natural resources revenues. International Monetary Fund, June 2005.

that the best way is with the public-private collaboration. This way, the developing countries would obtain important benefits like the investment of the private companies and the adequate technologies for the different phases of the natural resources exploitation. But, this solution will have to be enclosed with a strong and efficient regulation with absolutely clearly fixed competences from each sector, as well as important control mechanisms, better external ones, around the realisation of the programs.

Once determined the system to follow in the exploitation we have to set the most adequate way to take at good term the management of the earnings proceeding from this exploitation

In relation to this subject we have two possible alternatives:

– First, it consists in considering these revenues as just some more within the national budget and to contemplate the creation of infrastructures as one more expense in that budget.

– The second way is the creation of an extrabudgetary fund with the incomes of the natural resources.

Various are the reasons that bring us up to the election of the application of the second way in relation to the developing countries. So, as it has been pointed out by several authors, a realistic vision of the management and control capacity of governments in their policy of public expenses leads to the conclusion that the investment becomes the most flexible variable where the budget stringency can put pressure when the circumstances require it²³. On the same way, The International Monetary Fund has also pointed out that in the countries with a no transparent budgetary environment and a deficient administration it is recommended the creation of funds that in mayor or minor measure separates from the rest of the budget the income from the natural resources. An independent fund with clearly defined politic aims, permits the protection of these kinds of incomes from political pressures and the possibility of lavishness and corruption, more efficiently as the public budget²⁴.

It's said in our opinion, if we want to achieve an adequate management of the incomes proceeding of the natural resources, it would permit in a wide range the satisfaction of one of the basic necessities of these countries as the financing of the infrastructures, a special extra budget fund should be created. This fund will have to fulfil the three basic premises mentioned at the beginning. It will have to be transparent, administrated with responsibility as well as controlled internal and externally at the same time.

The fulfilment of the fixed premises requires the elaboration of a clear policy about the use of this fund. In this way, it would be advisable to determine first of all and totally clearly the proper aims of the fund, the way to obtain these aims so as their consecution.

The formulation about the policy of the assets management will have to be commissioned to the Ministry of Finance to guarantee the coordination with the global

²³ JUAN LOZANO, A. M y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *La colaboración público-privada en la financiación de las infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídicos-financieros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, p. 24.

²⁴ Guide over the transparency of the natural resources revenues. International Monetary Fund, June 2005.

fiscal policy. Among the objectives of the fund, the financing of the necessary infrastructures will have to be included at any time.

Analysing the way to achieve the fixed aims, it turns out to be necessary to determine the generating income sources that will feed the fund. One of these sources will be found in the exploitation of the natural resources but there is a possibility to configure a second source if part of the previous incomes are object of the investing. In this case we would come up against a fund composed with incomes proceeding from natural resources as the results of the investment.

Finally the operative management could be delegated to the central bank or entrusted to professional investment firms.

In any case, it is fundamental to achieve control and transparency in the assignment of the incomes, the distribution of these ones will be fixed in a regulation. This normative text, besides supposing an important handicap to avoid the discretionary use of the incomes will permit to assign the necessary publicity to bring out an adequate control on them. At the same time and with the purpose to satisfy control demands, as important in these countries due to the high corruption level, it would be interesting to follow some of the recommendations mentioned by the International Monetary Fund in its guide about the transparency of the income proceeding from natural resources. Specifically the following should be pointed out:

- The states of incomes and expenses and the balance of the fund must be shown to the legislative chamber and to the public, together with an annual budget.
- The activities of the fund must be regularly declared to the parliament and to the public and be the object of an external verification by an independent auditor.
- The reports and results of the audits must be published.
- An independent supervision board must be named to offer securities of a good government management.

At last, we have to consider that the products the natural resources products exploitation can suffer important changes in their prices. This information leads to the necessity of fixing proceedings preventing these changes which can assure us the consecution of the basic aims like the financing of the infrastructures. In this way it must be considered, to solve this problem, the possibility to take in public-private financing formulas. The participation of the private sector furthermore will permit to share the risks and obtain a more efficient management²⁵.

5. Conclusion

In this essay we have been able to state that the complacency of the incomes isn't a unique decisive factor for the existence of an appropriate level of infrastructures for the necessities of each population. In concrete, we find many countries that still

²⁵ Mentioned opinion during the Economic Forum about Africa, that was held in Ciudad el Cabo in June 2006. It must be pointed out that professor Alber Alos for more ten years has been dedicated to the establishment of a business school, Lagos Bussiness School which is part of the Pan-African University where the executive president of the main private firms of Lagos have formed. Vid. MARTINS, J.: "África necesita empresarios más que capitales", en *Acepresa*, núm. W50/06, julio, 2006.

having an important richness of natural resources their infrastructures however are very deficient. For that we can reach a first conclusion: Both necessary requirements to achieve an adequate level of the infrastructures are the possession of sufficient incomes and their adequate management.

The principal problem that developing countries have to face up to is to achieve the management of the incomes proceeding from the exploitation of their natural resources that permit the creation and the financing of the infrastructures. In this way it must be remained that as it has been stated from the World Bank head office, the development of the infrastructures is a fundamental instrument in the struggle against poverty.

With the purpose to solve the mentioned problem several countries, following the Norwegian example, have created an independent fund for the incomes proceeding from the natural resources. However this character has not had a real success in some of the states mostly due to important levels of corruption.

In our opinion the solution that should be taken in order to avoid an arbitrary use of the natural resources incomes and assure their uses in basic necessities as the financing of the infrastructures, is the constitution of an independent fund. In relation to this mentioned fund the configuration of their aims will be essential, to respond with priority to the satisfaction of the basic necessities of the population that are not assured in another way, as well as their action ways and their administrators. At the same time, it would be advisable the restatement in a rules code to satisfy the requests of transparency responsibility and control.

Finally, it must be pointed out that in the world scene the public-private collaboration formulas in the financing of the infrastructures are still rising. These formulas of collaboration will be specially important in relation to developing countries as they will mean an important obstacle against the corruption of the leader class, it will rise the efficiency both with the exploitation and the management of the resources thanks to the use of new technologies and will reduce the risk assumed by the State facing the possible variances suffered because of the price of natural resources.

BIBLIOGRAPHY

- AA.VV., *Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil-Producing Countries*, I International Monetary Fund, 2003
- CÉSPEDES, L.F. and PAPPOPORT, D., *The Petroleum Governmental Fund in Norway* *Economía Chilena* Vol. 9 n. 1, April, 2006
- CORRADI, J.E., *Petroleum, Poverty and Innovation*, in *Opinión Sur*, www.surnorte.org.ar/opinion-sur/nota.php?id_notas=165, Argentina, 2005
- Guide about transparency of the income proceeding of the natural resources*, International Monetary Fund, June, 2005
- HUERTA, A., *Black gold, dark future* *Aceprensa* n. 32, 2006
- JUAN LOZANO, A.M. and RODRIGUEZ MARQUEZ, J., *Public-private collaboration in the financing of the infrastructures and public services. An approximation to the legal-financial principles*, Fiscal studies Institute. Madrid, 2006

MARTINS, J., *Nigeria. Waste of money*, *Aceprensa*, n. 32, 2006

MARTINS, J., *Africa needs managers more than capitals*, *Aceprensa*, n. W50/06, July, 2006

NICOLAU, G. and SCHEINER, C., *Petroleum and Timor-Leste*, September, 2005

SACHS, J. and WARNER, A., *The curse of Natural Resources*, *European Economic Review*, n. 45, 2001

Developing third world countries face oil crisis

(Postil to Belén García Carretero, *The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions*)

Pietro Selicato*

Belén García Carretero's work, published in previous pages, gives us the opportunity to discuss the legal and financial aspects of a topic of great interest to the international community. The author wonders how and to what extent developing oil-producing countries should obtain the financial resources necessary to guarantee their populations an adequate level of infrastructure and public services as is required by their economic growth derived from exploiting their natural resources.

Actually, the huge wealth deriving from these sources often causes internal tensions and social malaise, which undermine the political stability of local governments and end up compromising their outcome. In many of the cases dealt with, the question is not so much about whether available means are sufficient and much more about their inappropriate management to stabilize the economic growth.

Furthermore, in those countries, economic conditions are not amenable to traditional financing of public expenses and investments, as income levels are well below the average line (in some cases even below the survival line) and infrastructure deficit is greatest.

This are the reasons why García Carretero points out that it is necessary to fund new infrastructure projects through the participation of directly interested private companies, "public-private partnerships".

The author observes that these States live in a paradox: notwithstanding their immense wealth derived from exploiting natural resources, their growth is significantly lower than other countries lacking them. Among the causes of this situation there are undoubtedly monetary devaluation and loss of competitiveness in some economic sectors. But the author deems that it is actually the inadequate resource management (because of incompetent and corrupted local governments) to have led some States to the financial crisis.

García Carretero also points out that owing to those negative factors (incompetent corruption), the problem could not be sorted out even through the Norwegian solution of allocating revenues from the exploitation of natural resources to a separate fund of the national budget.

In the author's opinion, it would have been most appropriate to provide for a specific regulation, under which this fund must be managed for specific public purposes by outsourced managers endowed with professional abilities and capable to manage in transparent and responsible way.

* Translation by Claudia Calogero.

Sviluppo del Terzo Mondo e crisi petrolifera

(Postilla a Belén García Carretero, *The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions*)

Pietro Selicato

Lo studio di Belén García Carretero pubblicato nelle pagine precedenti offre l'opportunità di analizzare i profili giuridico-finanziari di un tema che desta grande interesse nella comunità internazionale. L'Autore si chiede come ed in quale misura gli Stati produttori di petrolio che appartengono all'area dei cosiddetti Paesi in via di Sviluppo devono acquisire le risorse finanziarie necessarie ad assicurare alla popolazione un livello di infrastrutture e di servizi pubblici adeguato alla crescita economica derivante dallo sfruttamento delle loro risorse naturali.

In effetti, l'enorme ricchezza che deriva da queste fonti genera spesso tensioni interne e malesseri sociali che minano la stabilità politica dei governi locali e finiscono per compromettere il consolidamento dei risultati raggiunti. In molti dei casi esaminati assume rilievo non tanto la sufficienza dei mezzi a disposizione ma la loro gestione non adeguata al fine di dare stabilità al processo di crescita.

Oltretutto, in questi Paesi vi sono condizioni economiche di base che non consentono di impiegare gli strumenti tradizionali di finanziamento delle spese e degli investimenti pubblici, poiché hanno livelli di reddito decisamente inferiori alla media (in molti casi addirittura inferiori alla soglia di sopravvivenza) e si trovano in un pesante deficit infrastrutturale.

Per questo motivo, García Carretero sottolinea la necessità di ricorrere a strumenti di finanziamento dei costi di realizzazione delle nuove infrastrutture caratterizzati dalla maggiore partecipazione dei privati direttamente interessati, denominati "*public-private partnerships*".

L'Autore osserva che questi Stati vivono un evidente paradosso poiché non ostanti le immense ricchezze generate dallo sfruttamento delle loro risorse, i loro livelli di crescita sono rimasti notevolmente più ridotti dei Paesi che ne sono privi. Tra le cause di tale situazione si possono annoverare senza dubbio la svalutazione monetaria e la perdita di competitività di alcuni settori economici. Ma l'Autore ritiene che è soprattutto l'inadeguata gestione delle risorse (per l'incompetenza ma anche per la corruzione dei governi locali) ad aver portato alcuni Stati a precipitare in una profonda crisi finanziaria.

García Carretero ha anche sottolineato che, proprio a causa dei predetti elementi negativi (incompetenza – corruzione), nemmeno l'esempio della Norvegia, di istituire un fondo separato del bilancio pubblico in cui siano raccolti i fondi risorse provenienti dallo sfruttamento delle risorse naturali si è dimostrato sufficiente a risolvere il problema illustrato.

La soluzione più appropriata, secondo l'Autore, sarebbe data dalla previsione di una precisa regolamentazione che vincoli la gestione di tale fondo a specifiche finalità pubbliche e la affidi ad amministratori esterni, dotati di professionalità, trasparenza e responsabilità.

The second European Commission Communication on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Brief overview and further remarks on the apportionment of the consolidated tax base*

Francesco Floris** e Francesca Vitale***

TABLE OF CONTENT: *I. Introduction; II. Communication overview; III. The apportionment of the consolidated tax base; IV. Conclusions*

I. Introduction

On 2 May 2007 The European Commission issued a Communication on the Common Consolidated Corporate Tax base (CCCTB), aiming at (i) reporting on progress achieved to date by the ad hoc Working Group and (ii) underlying certain significantly important issues that require political guidance from Member States.

It follows a similar Communication issued in 2006 (which contained all relevant information on the project and on the Working Group, not repeated here) and relies on the Commission Services Working Document CCCTB/WP/046 dated 20 November 2006⁴ which describes briefly the various topics discussed in the Working Group.

II. Communication overview

The Communication consists of a foreword, a section on progress achieved by the Working Group, including progress made on the impact assessment (up to 2006); a section on next steps and a conclusion.

* Legal Disclaimer: the views expressed are purely those of the authors and may not in any circumstances be regarded as stating an official position of the Institutions they belong to. Translated in English by the authors.

** Commission official (Administrator) at the European Commission, Taxation and Customs Union Directorate general (DG TAXUD).

*** Civil servant at Agenzia delle Entrate (Italy).

¹ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee – COM(2007) 223 – *Implementing the Community Programme for improved growth and employment and the enhanced competitiveness of EU business: Further Progress during 2006 and next steps towards a proposal on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*.

² Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – COM(2006) 157 – *Implementing the Community Lisbon Programme: Progress to date and next steps towards a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*.

³ The same authors commented the 2006 Communication in this journal, number 2/2006, pages 155 and following.

⁴ The document is available in English, French and German at the following address: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/article_3147_en.htm.

The foreword recalls that community attempts to eliminate tax obstacles to the proper functioning of the internal market have delivered some results in a limited number of areas (for instance, as regards transfer pricing of incentive to research and development) without calling into question the need for a common consolidated tax base for company, that by improving the business environment for enterprises would support the EU economy achieving the set goals of growth, competitiveness and employment and enhancing cross border activities and foreign direct investment⁵.

The section on progress to date recalls that the CCCTB Working Group was not established to design the common base, nor has it the power to take binding decisions on behalf of the Commission or the Member States, but supports Commission Services' effort to elaborate careful proposals. Member States' experts within the Working Group participate in their capacities as experts and do not commit their States on specific points of the tax base or on the general support towards the Commission proposal.

The section also stresses that – as it has become customary for any Commission proposal, there will be an impact assessment to quantify, as a cost/benefit ratio: (i) existing tax obstacles faced by companies operating cross-border (and the correlated tax optimisation opportunities due to the existence of uncoordinated tax systems); (ii) the expected benefit for enterprises and tax administrations altogether of a common system due to the reduction of compliance costs to respect several different tax systems; (iii) the consequences in terms of tax neutrality of business decisions and reduction of distortions of investments driven by pure tax optimisation reasons.

The impact assessment should notably assist choosing among the various options, including the no-action option and the option of a common non-consolidated base for companies belonging to the same group but fiscally resident in different Member States, and valuating any macro and micro impact of the choices, and remarkably the impact on public finance and on possible consequences on tax revenues from corporate income tax.

The section on next steps illustrates what remains to be done to present a proposal in 2008. The various elements of the tax base have been more or less almost all discussed separately but they must be re-visited to prepare a coherent and uniform proposal. This requires making choices when two options are available, which depends in turn on other choices that are still to be made, such as the choice for the optionality of the base (optionality means allowing, as the Commission Services currently suggest, that companies can choose whether to make use of the CCTB or remain with the current system), for the mandatory consolidation of the taxable bases

⁵ It should be recalled that the Commission launched a 'two-track strategy' for the removal of tax obstacles to the proper functioning of the internal market in 2001 (see Commission Communication Towards an Internal Market without tax obstacles A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities COM(2001)582). Such a strategy consists basically of pursuing both short terms achievements via targeted measures towards specific problems of the internal market and a long term goal of providing companies with a comprehensive solution to their problems. The strategy was confirmed in 2003 (see the Communication: 'An Internal Market without company tax obstacles: achievements, ongoing initiatives and remaining challenges' COM(2006)726). In 2005 the Commission drew attention to the link between its work on the CCCTB and the implementation of the EU strategy for improved growth and employment and the enhanced competitiveness of EU business (see the Communication: 'Implementation of the Community Lisbon Programme – The Contribution of Taxation and Customs Policies to the Lisbon Strategy' COM(2005) 532).

of two or more companies belonging to the same group, for a broad base (without generous deductions except for special incentives such as for research and development), on the inclusion in the scope of the proposal of certain economic sectors such as the financial sector and on the creation of a legal and administrative framework that would allow a simple management of the base both for companies and tax administrations, hopefully in line with the current discussions on VAT and the one-stop shop.

The Communication contains two short annexes, the former concerning the most controversial issues that were debated by the Working Group at the December 2006 meeting together with academics and business representatives (notably, the tax treatment of foreign income, the definition and scope of a CCCTB group and the deductibility of certain items related to specific domestic situation such as social contributions and local taxes); the latter containing a list of items for the tax treatment of which two or more possible alternatives could be found (topics covered include depreciations, provisions, the methodology to compute the taxable base and to eliminate intra-group transactions, as well as the sharing mechanism).

The Communication was discussed on 16 and 17 May 2007 during an international tax conference organised in Berlin by the current Presidency of the EU and by the ECOFIN meeting in June 2007.

III. The apportionment of the CCCTB

The sharing out of the consolidated tax base is by far the most innovative and controversial element of the entire project. It is the most recently developed issue within the Working Group and therefore requires further analysis before a proposal can be finalised.

The apportionment is not a goal *per se*, but the necessary consequence of consolidation. The Commission Services remain convinced that only consolidation (and thus the elimination of intra-group transactions, including transfer pricing, and the automatic cross-border loss relief) will bring the expected benefit in terms of reduction of compliance costs and elimination of tax barriers to the proper functioning of the internal market that justify proposing a CCCTB.

However, the choice to consolidate the taxable results of companies belonging to the same group but resident in different States requires the apportionment of the consolidated base among the companies involved. Such a sharing out should be as far as possible simple, based on verifiable criteria that represent the true source of income, equitable both for companies and Member States and not prone to manipulation by means of fictitious transfer of taxable base from one tax jurisdiction to another to benefit from different tax rates across the Member States.

At the current level of discussion within the Working Group, the analysis of methods to share the tax base taking into account either Member States macro-economic factors such as the gross domestic product or the national share of the value added tax, or the micro-economic factor known as 'value added' (which takes into account the value added created by a company and compares it to the value added compared by the group in its entirety) have been temporarily put aside.

The first method (based for example on GDP), although simple and not subject to manipulation by companies, creates a hiatus between the income generated by a company in a Member State and the tax bill to be paid in that Member State.

The second (based on value added) presents an important drawback: it requires the calculations of all intra-group transactions at arm's length, thus re-introducing the difficulties that the project would like to eliminate.

The working hypothesis currently analysed by the Working Group is the use of a formulary apportionment similar to the one is used in the USA or Canada.

The following numerical example may show how the formulary apportionment could work.

Assume a formula based on three factors: (payroll, assets, sales) with the same weight 1/3 (it is called – from the US State that employed it first – the Massachusetts formula). Assume a group formed by two companies ('a' and 'b') located in two Member States ('A' and 'B'). Assume that the overall tax base of the group is 1000.

	Payroll	Assets	Sales	Taxable base
Company a	1500	2000	10000	
Company b	3500	8000	5000	
TOTAL	5000	10000	15000	10000

Company 'a' share = $1/3 * 1500/5000 + 1/3 * 2000/10000 + 1/3 * 10000/15000 = 0,40 * 1000 = 4000$

Company 'b' share = $1/3 * 3500/5000 + 1/3 * 8000/10000 + 1/3 * 5000/15000 = 0,60 * 1000 = 6000$

Commission Services are keen in insisting that once the shares are calculated for each company, the Member States remain free to set the tax rates that fit their tax policies. Therefore, Member State 'A' may, for example, apply a tax rate of 40% on the tax base of company 'a' 4000 and collect taxes for 1600, whereas Member State 'B' may apply – if it so wish – a 10% tax rate and collect tax revenues for 600.

The Working Group's efforts are now currently focused on the details of the apportionment mechanism. In fact, it should first be decided how many factors include. For instance, Canada does not include assets, due to the related valuation and location problems (especially for movable property).

Secondly, it should be decided which 'weight' assign to the factors. In the USA the three factor formula has recently moved from the equal weighting (1/3 payroll, 1/3 assets and 1/3 sales) to a double-weighting of sales compared to that of payroll and assets (1/4 payroll, 1/4 assets and 1/2 sales). It should be noted that in the USA each State can freely decide its formula and this depends on choices of tax and economic policies to attract foreign investments in the State. The choice of the weights of factors - and especially that of sales - is, in this respect, a decisive element and it is important to underline that the current Commission Services view is that the formula for the CCCTB, whatever it will be, must be uniform across the EU.

Thirdly, there should be a precise and common definition of the factors, their valuation and their location: as far as payroll, for example, which kind of employees should be taken into account? Which company counts for an employee in the book of company 'a' but working for company 'b'? Other problems include how to value assets,

if at market value, at historical cost, net of depreciation allowances, or where to locate sales if a given group does not have a subsidiary or a permanent establishment in the country where it sells its goods, etc.

The questions to be answered are many and very important. Among them, it is worth mentioning a concern emerged during the discussion within the Working Group, to witness the importance of the issues at stake. The Working Group debated whether it was appropriate taking into account existing differences in wages level across the EU (on average lower in the Member States that joined the EU in the past three years) to avoid that those Member States are penalised by a sharing mechanism that tends to attribute a larger 'slice of the cake' to those Member State where the labour costs are higher (since labour costs appear in the numerator of the formula). An alternative apportionment method would take into account the number of employees in lieu of the amount of salaries paid to them. However, this method has drawbacks too, since it is commonly accepted from an economic viewpoint that the wage level reflects the productivity level of workers, whereas a criterion based on number of employees would not discriminate according to labour productivity. In addition, it is likely that within an economic and monetary union the wage level in the long run differences would tend to decrease. Finally, it has been noted that each formula factor should not be valued separately but in conjunction with the other factors, notably assets. Therefore, a Member State, for instance, may still receive a significant share of the base even in presence of a low level of salaries, if the group have invested heavily in equipment and machinery in it.

Another issue showing how many Member States are concerned by the practical consequences of the choice of the formula factors is the inclusion of gross receipts and how gross receipts are accounted for (notably sales) in the destination State (where goods are consumed and services are rendered). Although theoretically the destination principle is to be preferred as it remunerates the marketing States (if it is accepted that demands plays a role in generating income), it is a fact that such a criterion would favour Member States having an important internal demand (i.e. large Member States vs. small Member States), also taking into account that such 'marketing' Member States are already remunerated because they collect a significant amount of VAT. In addition, attributing tax base to the marketing countries instead of producing countries would represent a new approach and a deviation from generally accepted international taxation principles as described for example in the OECD model convention. On the other hand attributing sales to the origin country is considered to be theoretically superfluous (the origin countries are already remunerated by the formula factors payroll and assets) and easy to manipulate (companies can artificially set the place of shipment for goods).

IV. Conclusions

The Commission Services maintain that a common tax base would represent an opportunity for EU companies and tax administrations. To reap the full benefit of such an opportunity, it is necessary that the base be consolidated and therefore an apportionment mechanism must be set up.

This project is ambitious and there are many opponents to it, however it deserves further attention. In particular, the outcome of the impact assessment would be fruitful for the Commission Services and for the policy makers in the Member State to evaluate the opportunity and possibility of the project on the base of objective data.

La seconda comunicazione della Commissione europea relativa alla base imponibile consolidata comune per le società (CCCTB). Breve sintesi ed ulteriori riflessioni sulla ripartizione della base imponibile consolidata *

Francesco Floris ** e Francesca Vitale ***

SOMMARIO: I. Premessa; II. Sintesi della Comunicazione; III. La ripartizione della base imponibile consolidata; IV. Conclusioni

I. Premessa

Il 2 maggio 2007 la Commissione europea ha emanato una Comunicazione relativa al progetto di base imponibile consolidata comune per le società (*Common Consolidated Corporate Tax Base*, di seguito: CCCTB)¹, con il duplice fine di rendere conto dei progressi finora compiuti dal gruppo di lavoro all'uopo costituito e di sottolineare alcuni aspetti di particolare importanza per i quali sarebbe auspicabile conoscere l'orientamento degli Stati Membri.

La Comunicazione in commento fa seguito ad una analoga Comunicazione adottata nel 2006², nella quale venivano forniti i necessari elementi d'informazione sul progetto e sul gruppo di lavoro (che qui si danno per conosciuti³) e presuppone la lettura del documento di lavoro dei servizi della Commissione CCCTB/WP/046 del 20 novembre 2006, che dà conto brevemente degli argomenti trattati dal gruppo di lavoro CCCTB nel corso del 2006⁴.

II. Sintesi della Comunicazione

La Comunicazione si compone di: una premessa; un capitolo sui progressi compiuti dal gruppo di lavoro, compresa la "analisi di impatto" (a fine 2006); un capitolo sui "prossimi passi" e una conclusione.

* N.B.: Le opinioni espresse sono esclusivamente riferibili agli autori e non possono essere considerate per nessun motivo una posizione ufficiale degli enti istituzionali cui appartengono.

** Funzionario alla Direzione Generale fiscalità ed unione doganale (TAXUD) della Commissione europea.

*** Funzionario all'Agenzia delle Entrate.

¹ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo – COM(2007) 223 – *Attuazione del programma comunitario per il miglioramento della crescita e occupazione e per il rafforzamento della competitività dell'industria dell'Unione Europea: ulteriori progressi durante il 2007 e prossimi passi verso una proposta per una base imponibile consolidata comune per le società (CCCTB)*.

² Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale europeo - COM(2006) 157 - *Attuazione del programma comunitario di Lisbona: Progressi ottenuti finora e programma futuro per una base imponibile consolidata comune per le società (CCCTB)*.

³ Un commento alla Comunicazione del 2006 è rinvenibile nel numero 2/2006 di questa rivista, p. 155 ss.

⁴ Il documento è disponibile esclusivamente in inglese, francese e tedesco al seguente indirizzo: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/article_3147_en.htm.

La premessa ricorda che gli sforzi compiuti a livello comunitario per eliminare gli esistenti ostacoli fiscali al corretto funzionamento del mercato interno hanno prodotto alcuni risultati in aree ben definite (ad esempio, in materia di prezzi di trasferimento o di incentivi fiscali per la ricerca) ma non hanno fatto venire meno la necessità di una base imponibile comune e consolidata per le società, la quale, facilitando le condizioni in cui operano le imprese, aiuterebbe l'economia europea a raggiungere i suoi obiettivi di crescita, competitività e occupazione, incentiverebbe gli investimenti transfrontalieri e attirerebbe capitali stranieri⁵.

Il capitolo sui progressi compiuti ricorda che il gruppo di lavoro CCCTB non è stato istituito per definire la base comune, né ha i poteri necessari a prendere decisioni vincolanti per la Commissione o per gli Stati membri, ma per aiutare i servizi della Commissione ad elaborare delle proposte equilibrate. In particolare, i rappresentanti degli Stati membri partecipano al Gruppo nella loro qualità di esperti e non vincolano in alcun modo i loro Stati né sui singoli aspetti della base imponibile, né sul generale supporto che gli Stati membri di appartenenza intendono offrire alla proposta della Commissione.

Viene altresì ricordato che, com'è buona prassi della Commissione, la proposta sarà preceduta da un'analisi d'impatto tendente a quantificare, in termine di rapporto costi/benefici: (i) gli ostacoli fiscali che le imprese incontrano quando decidono di investire in un altro Stato membro dell'Unione (ma anche le possibilità di approfittare delle differenze tra i vari sistemi fiscali per ottimizzare il carico fiscale complessivo); (ii) i guadagni che le imprese e le amministrazioni finanziarie possono ragionevolmente attendersi dalla creazione di un sistema uniforme grazie alla riduzione dei costi di adeguamento e conformità a tanti sistemi fiscali differenti; (iii) gli effetti in termini di neutralità delle decisioni economiche e la conseguente riduzione delle distorsioni che si creano quando le decisioni in ordine alla localizzazione degli investimenti sono prese in base a motivi puramente fiscali.

L'analisi di impatto, in particolare, dovrebbe servire a scegliere tra le varie opzioni possibili, ivi compresa l'opzione di lasciare le cose come stanno e l'opzione di introdurre una base comune non consolidata per società appartenenti al medesimo gruppo ma residenti in stati membri diversi. A tal fine, verranno valutati sia gli effetti macro e microeconomici, con specifica attenzione all'impatto sulle finanze pubbliche e ai possibili effetti in termini di gettito erariale.

Il capitolo sui "prossimi passi" illustra quello che resta da fare affinché la Commissione sia in grado di presentare una proposta normativa entro il 2008. I vari elementi

⁵ Si ricorda che la Commissione lanciò una strategia comunitaria a "due livelli" per la rimozione degli ostacoli fiscali al buon funzionamento del mercato interno nel 2001 (vedasi la Comunicazione, "Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali - Strategia per l'introduzione di una base imponibile consolidata per le attività di dimensione UE delle società" COM (2001) 582). La strategia a due livelli consiste sostanzialmente nel perseguimento, in parallelo, sia di obiettivi di breve periodo attraverso misure "specifiche" indirizzate a determinati problemi del mercato interno, sia all'obiettivo di lungo periodo di fornire alle società una soluzione "omnicomprensiva" ai loro problemi. La strategia fu confermata nel 2003 (vedasi la Comunicazione, "Un mercato interno senza ostacoli inerenti alla tassazione delle società - risultati, iniziative in corso e problemi ancora da risolvere" COM (2003) 726). Nel 2005 la Commissione attirò l'attenzione sul legame tra il suo lavoro sulla CCCTB e l'attuazione della strategia comunitaria per il miglioramento della crescita e dell'impiego e il rafforzamento della competitività dell'imprenditoria comunitaria (vedasi la Comunicazione: "Attuazione del programma comunitario di Lisbona - il contributo delle politiche fiscali e doganali alla strategia di Lisbona" COM(2005)532).

della base imponibile comune sono stati in larga parte discussi singolarmente, ma devono essere riesaminati al fine di preparare una proposta coerente ed uniforme. Ciò comporta scegliere quando vi siano due o più opzioni possibili. Talvolta la scelta dipende da altre scelte che non sono state ancora prese, come ad esempio l'opzionalità della base (opzionalità significa autorizzare le imprese a scegliere se adottare la nuova base o mantenere il sistema di tassazione attualmente vigente ed è la posizione attualmente preferita dai servizi della Commissione), il consolidamento obbligatorio dei risultati di due o più società appartenenti al medesimo gruppo, la scelta di una base ampia (priva di generose deduzioni, salvo casi particolari, quali incentivi alla ricerca e sviluppo), l'inclusione di determinati settori economici (come ad esempio il settore bancario, finanziario ed assicurativo) e la creazione di un quadro legale ed amministrativo che sia di semplice applicazione tanto per le imprese quanto per le amministrazioni fiscali, e che sia possibilmente in linea con quanto viene attualmente discusso in materia di imposta sul valore aggiunto (metodo cd. 'one-stop-shop').

La Comunicazione è accompagnata da due brevi allegati. Il primo elenca le questioni più controverse tra quelle dibattute dal gruppo di lavoro nella riunione di dicembre 2006 (in particolare, il trattamento fiscale dei redditi extra-comunitari, la determinazione del perimetro di consolidamento e la deducibilità di talune voci legate a situazioni nazionali specifiche quali contributi sociali o imposte locali etc. Il secondo allegato, invece, contiene una lista di elementi per il cui trattamento fiscale vi potrebbero essere due o più alternative possibili (tra tali elementi vi sono gli ammortamenti, gli accantonamenti per rischi, la metodologia di computo della base imponibile e di eliminazione delle operazioni intra-gruppo, nonché il meccanismo di ripartizione della base).

In analogia con quanto avvenuto nel 2006, inoltre, la Comunicazione è stata discussa ad una conferenza internazionale organizzata il 16 e 17 maggio a Berlino dalla Presidenza dell'Unione *pro-tempore* ed è stata altresì presentata alla riunione ECOFIN di giugno 2007.

III. La ripartizione della base imponibile consolidata

La ripartizione della base imponibile consolidata è senza dubbio l'aspetto più innovativo, ma anche più controverso, di tutto il progetto. Il Gruppo di lavoro ha cominciato ad occuparsene in tempi recenti e sono necessari ulteriori approfondimenti prima di finalizzare una proposta in materia.

La ripartizione della base non è un obiettivo in sé, ma la necessaria conseguenza del consolidamento. I servizi della Commissione ritengono che solo il consolidamento della base (e quindi l'eliminazione delle operazioni intragruppo e le problematiche legate ai prezzi di trasferimento e la compensazione automatica delle perdite transfrontaliere) potrebbe apportare quei benefici in termini di riduzione dei costi amministrativi e eliminazione delle barriere fiscali al buon funzionamento del mercato interno tali da giustificare l'adozione della CCCTB.

Tuttavia, il consolidamento delle basi imponibili di società che appartengono ad un medesimo gruppo ma che risiedono in stati membri differenti richiede la ripartizione di tale base consolidata tra le società del gruppo.

Tale meccanismo di ripartizione dovrebbe essere quanto più possibile semplice, basato su criteri oggettivi che rispecchino la localizzazione della fonte del reddito, equa (tanto per le società quanto per gli Stati membri) e non manipolabile mediante fittizi trasferimenti di base imponibile da una giurisdizione all'altra effettuati al solo scopo di beneficiare dei differenziali di imposizione tra i diversi Stati membri.

Allo stato attuale delle discussioni in seno al gruppo di lavoro, l'analisi delle metodologie di ripartizione basate su fattori di tipo macroeconomico come il prodotto interno lordo o la base imponibile nazionale ai fini IVA, o su fattori di tipo micro-economico come il valore aggiunto (che guarda al valore aggiunto creato da una società e lo confronta con il valore aggiunto prodotto dal gruppo nel suo insieme) sono stati temporaneamente messi da parte.

La prima tipologia di metodi (basati ad esempio sul PIL) sebbene semplice e non manipolabile dalle imprese, crea una scissione tra il reddito prodotto da una società in uno stato membro e l'ammontare di imposte da pagare in quello stato membro. La seconda tipologia (basata sul valore aggiunto) presenta uno svantaggio importante: richiede di calcolare tutte le operazioni intragruppo a prezzi di mercato, con ciò reintroducendo quelle difficoltà che il progetto vorrebbe eliminare.

L'ipotesi di lavoro sulla quale si sta concentrando il gruppo attualmente è l'utilizzo di una "formula" di ripartizione simile a quella attualmente usata negli Stati Uniti e in Canada.

Il seguente esempio numerico potrà illustrare il funzionamento della formula di ripartizione.

Si ipotizza una formula basata su tre fattori (massa salariale, attività, vendite) aventi uguale ponderazione pari ad 1/3 (questa formula prende il nome dello stato USA Massachusetts, dove fu utilizzata per prima). Si ipotizza inoltre un gruppo composto da due società (a e b) residenti in due Stati membri (A e B). Si ipotizza, infine, che la base imponibile complessiva del gruppo sia pari a 1000.

	Massa salariale	Attività	vendite	Base imponibile
Società A	1500	2000	10000	
Società B	3500	8000	5000	
TOTALE	5000	10000	15000	10000

Parte della base che spetta ad A: $1/3 * 1500/5000 + 1/3 * 2000/10000 + 1/3 * 10000/15000 = 0,40 * 1000 = 4000$

Parte della base che spetta a B: $1/3 * 3500/5000 + 1/3 * 8000/10000 + 1/3 * 5000/15000 = 0,60 * 1000 = 6000$

I servizi della Commissione insistono particolarmente sul fatto che, una volta calcolata la quota parte di base imponibile riferibile alle singole società, gli Stati membri sono liberi di determinare l'aliquota di imposta da applicare a tale base imponibile in funzione delle loro politiche fiscali. Pertanto, ipotizzando che l'aliquota vigente nello Stato membro A sia pari al 40%, e quella vigente nello Stato B sia pari al 10%, lo Stato membro A potrà applicare il 40% sulla base 4000 e riscuotere 1600 di imposte, mentre lo Stato membro B potrà applicare il 10% sulla base 6000 e riscuotere 600 di imposte.

Gli sforzi del gruppo di lavoro sono attualmente focalizzati sui dettagli del meccanismo di ripartizione. In primo luogo si tratta di decidere quali fattori includere.

A titolo di esempio, il Canada non considera il fattore 'attività', in quanto queste presentano dei problemi di valutazione e di localizzazione (specialmente per quanto riguarda l'attivo circolante).

In secondo luogo, si tratta di decidere quale "ponderazione" attribuire ai fattori. Negli Stati Uniti si osserva uno spostamento dalla parità del peso dei tre fattori (1/3 alla massa salariale, 1/3 alle immobilizzazioni e 1/3 ai ricavi) in favore di una formula che attribuisce alle vendite il doppio del peso rispetto alla massa salariale e alle attività (dunque 1/4 alla massa salariale, 1/4 alle attività e 1/2 alle vendite). È opportuno sottolineare che negli USA ogni Stato è libero di fissare la propria formula e spesso questa scelta viene fatta in base a precise scelte di politica economica e fiscale finalizzate ad attrarre investimenti nel proprio territorio. La scelta del peso da attribuire ai fattori, ed in particolare delle vendite, è in questo senso determinante, ed è importante sottolineare che l'attuale orientamento dei servizi della Commissione è di proporre una formula di ripartizione della CCCTB identica per tutti gli Stati membri.

In terzo luogo, si tratta di fornire una definizione precisa e inequivoca dei fattori, della loro valutazione e della loro localizzazione. Per quanto riguarda la massa salariale, ad esempio, quale tipologia di dipendenti dovrebbe essere presa in considerazione? A quale società andrebbe attribuito un dipendente che è iscritto nel libro paga di una società ma che esercita le sue mansioni per un'altra società? Altri problemi concernono quale valore attribuire alle attività, se il valore di mercato o il costo storico - e, in caso di costo storico, se questo debba essere assunto al netto degli ammortamenti o no; dove localizzare le vendite quando il gruppo non ha una filiale o uno stabilimento permanente nello Stato in cui vende i suoi prodotti, etc.

Sul punto, le questioni aperte sono molte e molto importanti. Tra queste, merita menzione una preoccupazione emersa durante le discussioni all'interno del gruppo di lavoro, per testimoniare la rilevanza degli interessi in gioco.

Ci si è posti il problema se fosse opportuno tenere conto delle esistenti differenze nei livelli dei salari all'interno dell'Unione. Il gruppo di lavoro discuteva se fosse opportuno prendere in considerazione le esistenti differenze nei salari e stipendi nell'Unione europea (in media più bassi negli Stati membri che sono entrati a fare parte della UE negli ultimi tre anni) per evitare che tali Stati siano penalizzati da un meccanismo di ripartizione che tende ad attribuire maggior base imponibile agli Stati dove il costo del lavoro è più elevato (le retribuzioni, infatti, incidono sul numeratore della formula).

Un metodo alternativo di ripartizione della base potrebbe tenere in considerazione del numero di dipendenti anziché dell'ammontare delle loro remunerazioni.

Tuttavia, anche questo metodo presenta degli inconvenienti. Poiché, infatti, è comunemente accettato che, il livello dei salari remunera la maggior produttività del lavoratore, un criterio *'per capita'* non terrebbe conto delle differenze di produttività tra i vari lavoratori.

D'altra parte, è ragionevole ritenere che, poiché la UE costituisce una unione economica e monetaria, nel lungo periodo le differenze nei livelli di salari tenderanno progressivamente a ridursi. Nell'ambito del gruppo di lavoro, inoltre, è stato rilevato anche che i fattori della formula non dovrebbero essere analizzati separatamente ma nel loro reciproco interagire, e dunque l'inclusione della massa salariale nella formula non potrebbe considerarsi di per sé penalizzante per gli Stati caratterizzati da un basso

livello dei salari. Uno Stato membro, infatti, potrebbe ricevere una quota significativa della base imponibile di un certo gruppo anche se il livello dei salari che vi sono mediamente applicati è basso, perché il gruppo multinazionale potrebbe avere fatto investimenti ingenti in termini di stabilimenti e macchinari nel suo territorio.

Un'altra questione che mostra quanto gli Stati membri siano sensibili alle conseguenze pratiche delle scelte in materia dei fattori di ripartizione attiene all'inclusione del fattore ricavi nella formula e alla contabilizzazione delle componenti di tale fattore (ed in particolare delle vendite) nello Stato membro di destinazione (dove i beni e/o i servizi sono consumati).

Sotto un profilo squisitamente teorico, questo approccio è da preferirsi, perché tende a remunerare 'correttamente' gli Stati dove i prodotti vengono commercializzati, coerentemente con il principio economico per cui la domanda di beni è un fattore che genera reddito. da un punto di vista, pratico, tuttavia, è altresì vero che il criterio delle "*sales by destination*" tenderebbe a favorire gli Stati Membri con importante domanda interna (in pratica i grandi Stati Membri in contrapposizione ai piccoli Stati), i quali peraltro sono già remunerati grazie all'IVA.

L'attribuzione della base imponibile al Paese di destinazione dei beni, e non in quello di produzione, inoltre, rappresenterebbe una novità assoluta e una deviazione dai principi di tassazione internazionale generalmente accettati e descritti nel modello di convenzione dell'OCSE.

Non si può trascurare, d'altro canto, l'obiezione per cui l'attribuzione delle vendite al Paese di origine è teoricamente superflua (gli Stati Membri d'origine sono già remunerati dai fattori della produzione massa salariale e attività) e facilmente manipolabile (le società possono artatamente spostare il luogo da cui le merci vengono spedite, secondo la propria convenienza fiscale).

IV. Conclusioni

I servizi della Commissione continuano a ritenere che la creazione di una base imponibile comune per le società costituirebbe una grande opportunità per le imprese e per le amministrazioni finanziarie degli Stati membri.

Perché questa opportunità produca risultati tangibili, occorre tuttavia che la base imponibile comune sia consolidata e perciò un meccanismo di ripartizione della base deve essere previsto.

Il progetto è ambizioso e vanta numerosi detrattori, ma merita sicuramente di essere ulteriormente studiato. In particolare, i risultati della valutazione di impatto saranno preziosi sia per la Commissione che per decisori politici negli Stati membri per valutare la opportunità e fattibilità del progetto CCCTB sulla base di dati oggettivi.

**Francesco Ardito, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, International tax cooperation* (Cedam, 2007)
– ISBN 978-88-13-27243-2**

Pietro Selicato *

The approach of this work to the multifaceted issue of international tax cooperation is holistic and comprehensive. It is a useful guide to go in depth into the analysis of international cooperation tools the tax administrations may use to guarantee an efficient control of cross-border activities.

The major merit of Ardito's work is to analyse the complex matter of international tax cooperation in an accurate and thorough way. In fact, the text provides an overarching view of the various aspects of cooperation among tax administrations. It thus stimulates the readers' reflections through an accurate analysis, which constantly refers to legislations in force in a consistent and comprehensive historical framework.

A broad and updated bibliography refers not only to Italian scholars but also to the most prominent foreign ones.

The work presents the matter with a methodological framework, which provides even non-specialist readers with all the concepts underlying the issue in question.

Chapter II deals with the analysis and reconstruction of general legal principles that must be taken into account when dealing with this matter, in particular the evolution of sovereignty and territoriality in the tax field. Just the concept of territoriality, and relevant formal and material aspects, leads the Author to defining the limits of each State's control powers in respect to the other States.

The importance of this dichotomy, which is closely connected to the progressive territorial spread of economic activities, has actually implied that, in order to apply domestic taxes, single tax administrations must deal with all the aspects of cross-border activities, including foreign-sourced facts, to both avoid double taxation and combat international evasion and avoidance.

In the absence of an international principle that imposes cooperation at international level, it is unavoidable to resort to international agreements establishing reciprocal obligations of the States every time that a certain tax fact involves different States' interests. Just in view of that, chapter III provides a precise overview – also from a historical point of view – of international tax treaties and their interpretation, as well as of the delicate issue of qualifications.

Chapter IV deals with the exchange of information and examines first the historical evolution of this tool, which is of major importance for mutual assistance between States for tax assessment purposes. Furthermore, it analyses the different ways that information can be exchanged (upon request, automatically or spontaneously) and refers to what agreed between Contracting States in relevant treaties as to the implementation of the exchange.

* Translation by Claudia Calogero.

The Author points out the limits to the obligation of exchanging information by referring mainly to Article 26 of the OECD Model, as well as the consequences of the States' non-compliance. These consequences essentially constitute a violation of Article 26 of the Vienna Convention on the Law of the Treaties, which entitles either party to terminate the treaty in case of breach committed by the other party.

Chapter V details the other forms of international tax cooperation contained in the agreements for the undertaking of simultaneous tax examinations to combat cross-border tax evasion.

Chapter VI offers a comprehensive overview of European tax cooperation and points to the greater regulation in force concerning both procedures and legislative and administrative tools. The Author believes that this greater regulation is mainly due to the fact that cooperation between tax administrations is fundamental to tax harmonization.

While examining European tax cooperation, the Author describes the phenomenon of international tax evasion, which justifies the Community to intervene by affecting directly Member States' legislations.

Chapter VII deals with cooperation in the field of customs duties and excise by referring to legislation in force, in particular the recommendation of Customs Cooperation Council (former CCC, now WCO - World Customs Organization) on mutual administrative assistance of 5 December 1953.

Of great importance is chapter VIII, which deals with the issue of the legal protection of taxpayers, whose interests are directly involved in international tax cooperation. In many cases, in fact, there is a true clash between the interests to legally protect taxpayers against an unlawful cooperation and the States' fundamental interest to mutually exchange information. The chapter identifies the different tools to protect taxpayers with reference to the Italian legislation, as well as to international treaties and Community law.

Finally, the last chapter is dedicated to tax collection, thus dealing with the gathering of relevant information. The chapter refers to the importance of conventions to secure tax credits abroad, as this sector is extremely hard to protect through international and national laws. In this context, Conventions are important because they are feasible to affect directly the taxing powers of one State in the interests of the other Contracting State. To substantiate the fact that there is a special interest in the issue of cooperation in tax collection, the Author refers to the amendments made in 2003 to Article 27 of the OECD Model Convention against double taxation, which governs the assistance between Contracting States in the collection of taxes applied by each Contracting State. Also at the European level, the importance of this issue is emphasized by the fact that the EU has recently approved two directives extending mutual assistance tools that were originally provided for tax credits relevant to the EAGGF (European Agricultural Guidance and Guarantee Fund), agricultural levies and customs duties also to taxes on income and capital.

To sum up, the Author accurately analyses the features, functioning and evolution of international cooperation as an indispensable tool to assess and collect taxes. In the Author's opinion, the extreme mobility of capital, the delocalization of businesses, the increasing cross-border activity of large enterprises, the market globalization, the international tax planning lead the lawmaker to finding new ways to assess

and collect taxes and to reflecting on the content and scope of legal institutions that have been considered a hindrance to reconstruct foreign income until now.

The work is thus a convincing analysis of the past and present of international cooperation, which also takes into account the legitimate expectations of the taxpayer and the necessity of protecting them adequately and effectively.

Francesco Ardito, La cooperazione internazionale in materia tributaria (Cedam, 2007)

Pietro Selicato

L'opera in esame tratta in modo organico ed esauriente la complessa tematica della cooperazione internazionale in materia tributaria. Il lavoro costituisce una utile guida da seguire nell'approfondimento dell'analisi degli strumenti di cooperazione internazionale di cui dispongono le amministrazioni finanziarie al fine di garantire l'efficienza della propria attività ispettiva in relazione alle attività transnazionali.

Il merito principale del lavoro di Ardito è quello di aver affrontato il complesso argomento della cooperazione internazionale in ambito tributario, in modo approfondito e puntuale. Il testo, infatti, fornisce una visione d'insieme delle diverse problematiche connesse al tema della cooperazione fra amministrazioni tributarie, stimolando la riflessione del lettore attraverso un'analisi accurata che fa costante riferimento ai vigenti strumenti normativi e li inserisce in un quadro storico completo e coerente.

L'ampia ed aggiornata rassegna bibliografica richiama non soltanto lavori di autori italiani ma anche i più importanti lavori di autori stranieri.

L'opera introduce il tema trattato con una nota di inquadramento metodologico, nella quale viene fornito al lettore, anche non specialista, un quadro completo dei concetti di base della tematica affrontata.

Il capitolo secondo si articola nella disamina e nella ricostruzione dei principi giuridici generali dai quali non può prescindere la trattazione dell'argomento in esame, in particolare con riferimento all'evoluzione del concetto di sovranità e di territorialità impositiva. Proprio attraverso il richiamo al concetto di territorialità, ed al suo atteggiarsi in termini sia formali che materiali, l'Autore ravvisa la necessità di definire i limiti dei poteri di indagine di ciascuno Stato nei confronti degli altri.

L'importanza di tale dicotomia, strettamente connessa alla progressiva estensione territoriale delle attività economiche, ha infatti indotto le singole amministrazioni a dover conoscere, ai fini dell'applicazione delle norme tributarie interne, tutti gli elementi della fattispecie tributaria transnazionale, anche quelli che emergono in uno Stato estero, al duplice fine di evitare doppie imposizioni e di contrastare l'evasione e l'elusione internazionale.

Presupposto irrinunciabile della collaborazione in ambito internazionale, in assenza di un principio internazionale che la imponga, è l'utilizzo di accordi internazionali che stabiliscano obblighi reciproci fra gli Stati ogni qualvolta una determinata fattispecie tributaria coinvolga interessi comuni a Stati differenti. Proprio in ragione di ciò, la trattazione offre nel capitolo successivo un'analisi puntuale, anche da un punto di vista storico, delle convenzioni internazionali in materia tributaria, affrontando, inoltre, le problematiche connesse alla loro interpretazione ed al delicato problema delle qualificazioni.

Il capitolo quarto si interessa del tema dello scambio di informazioni in materia tributaria, esaminando inizialmente l'evoluzione storica di tale strumento che si presenta di primaria importanza per la reciproca assistenza fra gli Stati, in funzione dell'accertamento tributario. Il capitolo analizza, inoltre, le modalità attraverso le quali lo scambio di informazioni viene effettuato (a richiesta, automatico o spontaneo), rinviando, per ciò che concerne l'attuazione pratica delle forme di scambio, all'attività concordata tra gli Stati contraenti dei singoli trattati.

L'Autore mette in evidenza quali sono i limiti relativi all'obbligo di fornire le informazioni, facendo principalmente riferimento all'art. 26 del Modello OCSE, nonché le conseguenze derivanti dal mancato adempimento, da parte di uno Stato, di tale vincolo. Tali conseguenze si sostanziano essenzialmente in una violazione dell'art. 26 della convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati, la quale potrebbe portare la parte che subisce l'inadempimento a chiedere la risoluzione del trattato.

Il capitolo quinto pone l'accento sulle altre forme di cooperazione internazionale in materia tributaria non previste da norme convenzionali, bensì da accordi amministrativi per l'esecuzione di verifiche fiscali simultanee, al fine di contrastare adeguatamente eventuali fattispecie evasive poste in essere da contribuenti che svolgono attività economiche in più Stati.

Il tema della cooperazione tributaria in ambito europeo viene esaurientemente affrontato nel capitolo successivo, laddove ne viene evidenziata la maggiore regolamentazione quanto a procedure e strumenti di espressione, sia normativi che amministrativi. Secondo l'Autore, ciò deriva principalmente dal fatto che la cooperazione tra amministrazioni finanziarie costituisce parte integrante del processo giuridico di armonizzazione fiscale.

Nella disamina della cooperazione tributaria in ambito europeo, l'Autore pone l'attenzione sul fenomeno dell'evasione fiscale internazionale, la cui esistenza giustifica la necessità di intervenire mediante misure comunitarie idonee ad incidere direttamente nell'ordinamento degli Stati membri.

Nel capitolo settimo viene affrontato, mediante puntuali riferimenti normativi, il tema della cooperazione in relazione ai tributi doganali ed alle accise, mettendo in evidenza l'importanza, in materia, della Raccomandazione sulla reciproca assistenza amministrativa del Consiglio di Cooperazione Doganale (C.C.D.) del 5 dicembre 1953, oggi denominato Organizzazione Mondiale delle Dogane (O.M.D.).

Di notevole importanza è il capitolo ottavo, nel quale viene affrontato il problema della tutela del contribuente, essendo gli interessi di quest'ultimo quelli direttamente coinvolti quando si parla di cooperazione internazionale in materia tributaria. In molti casi si realizza infatti una vera e propria contrapposizione tra interessi differenti, l'interesse ad una tutela giuridica del contribuente ad opporsi ad una cooperazione illegittima ed il fondamentale interesse dello Stato al reciproco scambio di informazioni. Nel capitolo in esame vengono individuati i vari strumenti di tutela del contribuente, non solo per quanto riguarda l'ordinamento italiano, ma facendo riferimento anche ai trattati e al diritto comunitario.

L'ultimo capitolo dell'opera è infine dedicato alla tematica della riscossione tributaria, pertanto all'acquisizione delle informazioni a questa finalizzate. Il capitolo fa riferimento all'importanza delle convenzioni in merito alla tutela all'estero del credito tributario, essendo questo un settore del quale risulta estremamente difficile garantir-

ne la tutela mediante le norme del diritto internazionale o del diritto interno degli Stati. In tale ambito, l'importanza delle Convenzioni discende dalla loro idoneità ad incidere direttamente sulla potestà impositiva nazionale di uno Stato nell'interesse dell'altro Stato contraente. A testimonianza del fatto che alla problematica della cooperazione nella riscossione si presta particolare attenzione, l'Autore mette in evidenza le modifiche apportate, nel 2003, all'art. 27 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni che disciplina proprio l'assistenza degli Stati contraenti nel recupero delle imposte previste da ciascuno degli Stati coinvolti. Anche in ambito europeo l'importanza di tale settore viene rilevato nel fatto che l'U.E. ha di recente approvato due direttive che hanno esteso alle imposte sul reddito e sul capitale, gli strumenti di reciproca assistenza previsti originariamente per i crediti relativi al FEAOG (Fondo Europeo Agricolo di Orientamento e Garanzia) e per i prelievi agricoli e i dazi doganali.

In sintesi, nella sua indagine l'Autore descrive puntualmente le connotazioni, il funzionamento e l'evoluzione della cooperazione internazionale quale strumento indispensabile per l'accertamento e la riscossione delle imposte. Ad avviso di Ardito, l'estrema mobilità dei capitali, la delocalizzazione delle imprese, l'incremento dell'attività economica transnazionale delle grandi imprese, la globalizzazione dei mercati, la pianificazione fiscale internazionale sono tutti fenomeni che sollecitano il legislatore ad individuare nuovi percorsi nell'accertamento e nella riscossione delle imposte ed impongono una riflessione sul contenuto e sulla portata di istituti giuridici sinora considerati un limite alla ricostruzione dei redditi prodotti all'estero.

Il testo costituisce, pertanto, un'analisi convincente sul passato e sul presente della cooperazione internazionale che tiene conto anche delle legittime aspettative del contribuente e della necessità di una loro tutela adeguata ed effettiva.



