

## **PRINCIPIO GENERALE COMUNITARIO DI ELIMINAZIONE DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE, LIBERTÀ FONDAMENTALI E OBBLIGHI CONVENZIONALI: IL CASO DAMSEAUX**

Rassegna Tributaria, 5 / 2010, p. 1477

### **PRINCIPIO GENERALE COMUNITARIO DI ELIMINAZIONE DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE, LIBERTÀ FONDAMENTALI E OBBLIGHI CONVENZIONALI: IL CASO DAMSEAUX**

di Paola Tarigo

**SOMMARIO:** **1.** La Corte di Giustizia di fronte a erronee soluzioni di problemi interpretativi dei trattati contro le doppie imposizioni. - **2.** Il fatto e il contesto normativo. - **3.** Il principio generale comunitario di eliminazione della doppia imposizione (art. 293). - **4.** La competenza del giudice nazionale ad interpretare il diritto internazionale convenzionale. - **5.** Se il divieto di restrizione della libertà di circolazione dei capitali (art. 56) osti ad una norma convenzionale che lasci sussistere il doppio d'imposta: la risposta negativa della Corte giustificata dalla norma dell'art. 293. - **6.** Prerogativa che la conseguenza svantaggiosa presenta, nel caso Damseaux, in ordine alla sua derivazione da un fenomeno di concorso di norme impositrici dei due Stati membri. - **7.** Breve parentesi sul problema interpretativo del diritto convenzionale postosi al giudice nazionale. - **8.** Le contraddizioni della Corte nel caso Damseaux.

#### Riferimenti

Corte Giustizia Comunità Europee Sez. I 16-07-2009 n. 128

**1.** *La Corte di Giustizia di fronte a erronee soluzioni di problemi interpretativi dei trattati contro le doppie imposizioni* - Emblematica, la sentenza Damseaux della Corte di Giustizia <sup>[1]</sup>, di come si cerchi rimedio dinnanzi al giudice comunitario per soluzioni inappaganti a problemi interpretativi che attengono al diritto internazionale convenzionale. Situazioni, perciò, che dovrebbero trovare tutela esclusiva dinnanzi al giudice nazionale, essendo regolate da norme interne di derivazione pattizia e, ciò nonostante, sono sottoposte al giudice comunitario, se prospettano una possibile rilevanza delle norme comunitarie in materia di non discriminazione e libertà fondamentali, in quanto al contribuente appare più certa la tutela. Paradossalmente, infatti, nonostante il diritto comunitario sia più "giovane" del diritto internazionale convenzionale, si è sviluppata, grazie all'opera unitaria di integrazione negativa della Corte di Giustizia, una maggiore sensibilità giuridica verso le norme del primo in rapporto a quelle del secondo, quanto meno in materia tributaria.

All'opposto, nei riguardi dei trattati internazionali contro le doppie imposizioni, vi è a tutt'oggi incertezza a riguardo del significato da attribuire a talune disposizioni in essi contenute. Si allude a quelle previsioni, che assumono centralità in questi accordi bilaterali, contenenti la disciplina dei metodi per eliminare il doppio d'imposta, norme di diritto sostanziale, in quanto pongono uno specifico obbligo allo Stato contraente di residenza in funzione di ottenere tale risultato.

È, difatti, ancora largamente contestata l'individuazione degli elementi normativi che fondano questo obbligo, senza considerare che alcuni trattati possono presentare nel loro testo formulazioni inusuali, con conseguenti ulteriori problemi interpretativi - lo dimostra il caso Damseaux e il precedente Kerckhaert e Morres <sup>[2]</sup> - ciò che rende difficile una convergenza dei vari giudici nazionali quanto ad interpretazione di un tale nucleo di disciplina.

Entro il *network* dei, circa, 350 trattati internazionali che lega i vari Stati membri persistono, poi, differenze di disciplina dall'uno all'altro <sup>[3]</sup>, ciò che è causa di oggettivi problemi di uniformità, e fenomeni di doppio d'imposta non sono talvolta eliminati anche per via delle divergenti interpretazioni di uno stesso trattato da parte dei due Stati contraenti <sup>[4]</sup>.

Se a ciò si aggiunge l'inesistenza di un organo di giurisdizione internazionale dinnanzi al quale possano stare in giudizio soggetti diversi dagli Stati, cioè privati-contribuenti, titolari di situazioni giuridiche soggettive direttamente derivanti dalle norme nazionali di adattamento ai trattati <sup>[5]</sup>, si comprende perfettamente il fallimento che spesso si registra nella soluzione dei problemi di doppio d'imposta internazionale. Le controversie rimangono talvolta non risolte anche quando si è esperito il percorso delle procedure amichevoli, poiché il loro buon esito dipende, in definitiva, da una volontà in tal senso degli Stati <sup>[6]</sup>.

Insomma, a prescindere da ciò che ingenera quel particolare ostacolo alle libertà comunitarie rappresentato dal doppio d'imposta - sia esso la soluzione che, sul piano interpretativo, si dia ad una data disposizione pattizia; sia, invece, un effettivo problema di doppio d'imposta che il trattato contro le doppie imposizioni (quindi, non un problema interpretativo) lascia irrisolto (si pensi a casi triangolari) - è comprensibile come la richiesta di intervento della Corte di Giustizia, in ragione di questo grave ostacolo

alle libertà comunitarie ed a fronte di un problema di difficile soluzione dinnanzi al giudice nazionale per via di quella segnalata minor sensibilità giuridica, appaia al contribuente un rimedio maggiormente garantista per rimuovere il pregiudizio che ha subito.

**2. Il fatto e il contesto normativo** - La richiesta d'interpretazione pregiudiziale fu rivolta alla Corte nell'ambito di una controversia tra il sig. Damseaux, residente in Belgio, e l'Amministrazione finanziaria belga a riguardo del regime fiscale da essa applicato su dividendi di fonte francese percepiti negli anni dal 2005 al 2007. La società erogante aveva operato su tali dividendi una ritenuta del 25%, poi parzialmente rimborsata e ridotta al 15%.

Identico il caso dei coniugi Kerckhaert e Morres, salvo che gli anni di percezione erano il 1995 e il 1996 ed in allora la legge francese prevedeva ancora il sistema del credito d'imposta per imputazione (*avoir fiscal*), sicché i dividendi loro distribuiti comprendevano una somma aggiuntiva corrispondente a tale credito, considerato che spettava, su base pattizia (art. 15, 3° par.), anche ai soci non residenti.

La Conv. Belgio-Francia, come pressoché ogni vigente trattato internazionale (e così quelli italiani), stabiliva, per i dividendi, la competenza legislativa di entrambi gli Stati contraenti [7] e poneva un limite di ordine quantitativo allo Stato contraente francese della fonte per l'imposta da esso prelevata, limite costituito dal 15% del dividendo, ricorrendo l'ipotesi di socio persona fisica (art. 15, 2° par., lett. b).

Per eliminare la doppia imposizione, risultante da questa competenza concorrente, la Conv. Belgio-Francia obbligava lo Stato contraente belga di residenza ad accordare una deduzione d'imposta nel caso di socio persona fisica, mentre era solo in ipotesi di socio costituito da società che l'accordo bilaterale obbligava ad esentare (art. 19, A, 1° par., 1° capoverso).

Circa le regole di determinazione quantitativa di questa deduzione, era previsto che l'imposta dovuta in Belgio, calcolata sul montante dei dividendi al netto della ritenuta francese, dovesse essere diminuita, da un lato, del "*précompte*" sui titoli mobiliari (ossia, della ritenuta belga) riscosso con l'aliquota ordinaria; dall'altro, di una quota forfettaria dell'imposta francese. Per la deduzione di tale quota forfettaria, il trattato in questione, diversamente dalla larga maggioranza dei trattati internazionali, conteneva un rinvio al diritto interno belga, quanto a condizioni di deducibilità, fermo restando, in base al trattato, che tale quota non doveva essere inferiore al 15% del suddetto montante netto (art. 19, A, 1° par., 2° capoverso).

Benché si tratti del consueto metodo della deduzione d'imposta, che si rinviene nei trattati internazionali in alternativa al metodo dell'esenzione, vi erano alcune particolarità in questo vecchio accordo, tuttora vigente, in aggiunta a quella già segnalata del rinvio al diritto interno: intanto, la previsione che i dividendi dovessero essere assunti al netto della ritenuta francese ai fini della determinazione dell'imposta dovuta in Belgio, rarissima negli accordi bilaterali [8]; inoltre, la previsione che l'imposta così calcolata dovesse essere ridotta sia del "*précompte*" belga, sia di una quota forfettaria dell'imposta francese, in quanto, tipicamente, nei trattati internazionali stipulati sulla base del Modello Ocse la deduzione è pari all'imposta pagata nell'altro Stato (nelle due varianti del credito d'imposta integrale o limitato) [9].

A seguito delle modifiche intervenute nel diritto interno belga, tuttavia, tali dividendi non erano più assoggettati ad un regime ordinario, bensì ad un regime speciale, consistente in un prelievo del *précompte* sui titoli mobiliari a titolo definitivo e, anziché con l'aliquota ordinaria, con quella ridotta del 15% [10].

Ora, i dividendi conseguiti dal Damseaux erano stati tassati in Belgio in base a tale regime speciale; inoltre, non avevano beneficiato della deduzione della quota forfettaria prevista dal trattato, in quanto l'Amministrazione finanziaria belga riteneva non più applicabile questa disciplina, a seguito di un'ulteriore modifica normativa del diritto interno che aveva condotto alla soppressione dell'istituto unilaterale d'imputazione di tale quota (punto 19). Altrettanto era stato per i dividendi dei due coniugi Kerckhaert e Morres [11].

Due sono le questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte di Giustizia nel caso Damseaux.

La prima, se l'art. 56 Ce debba essere interpretato nel senso che esso vieti una restrizione derivante dal trattato franco-belga che lasci sussistere un doppio d'imposta parziale sui dividendi di azioni di società stabilite in Francia e che renda il prelievo fiscale su tali dividendi più gravoso rispetto alla sola imposta belga sui titoli mobiliari che è applicata ai dividendi distribuiti da una società belga ad un azionista residente in Belgio.

La seconda, se l'art. 293 Ce debba essere interpretato nel senso che esso determina l'illiceità dell'inerzia del Belgio per non aver rinegoziato con la Francia una nuova modalità di eliminazione del doppio d'imposta sui dividendi di azioni di società stabilite in Francia.

Nella causa Kerckhaert e Morres, invece, una sola era la questione sottoposta alla Corte e riguardava l'art. 56; inoltre, era posta in rapporto alla norma interna che stabiliva il regime fiscale dei dividendi, e non in rapporto alla norma pattizia avente funzione di eliminare il doppio d'imposta come nella causa

Damseaux. Si chiedeva, in definitiva, alla Corte se l'art. 56 dovesse essere interpretato nel senso che è vietata una restrizione derivante da una norma di uno Stato membro, relativa all'imposta sul reddito, che assoggetta l'azionista ad un regime uniforme, tanto per i dividendi distribuiti da società stabilite nello stesso Stato membro, quanto per quelli erogati da società non stabilite nello stesso Stato membro, senza ammettere, nei confronti di questi ultimi, un'imputazione dell'imposta alla fonte applicata nello Stato membro della fonte.

Per avere un'idea della dimensione effettiva del problema, l'area che ne è maggiormente coinvolta è quella degli investimenti effettuati da persone fisiche [12], come era nel caso di Damseaux e dei coniugi Kerckhaert- Morres. Per ciò che concerne, infatti, gli investimenti effettuati da società il problema non si presenta, in quanto, da un lato, vi è la direttiva madre-figlie che armonizza i regimi degli Stati membri; dall'altro, molti diritti interni, e così le norme pattizie, come nel trattato franco-belga, prevedono, per gli investimenti effettuati da questi soggetti, un regime di esenzione pressoché totale.

**3. Il principio generale comunitario di eliminazione della doppia imposizione (art. 293) -** Occorre muovere da un presupposto: è incontrovertibile che il doppio d'imposta a carattere internazionale costituisce un rilevante ostacolo al funzionamento del mercato comunitario.

Torna a proposito la lucida osservazione dall'avvocato generale Colomer nella causa D.: "la circostanza che un fatto imponibile possa essere tassato due volte costituisce il più serio ostacolo a che i soggetti di diritto e ... i capitali superino le frontiere interne" [13].

Ora, al doppio d'imposta si è posto totalmente rimedio, nell'ambito del settore dell'imposizione indiretta, con azioni comunitarie di tipo sia positivo, sia negativo.

Nell'ambito di quella diretta, invece, non solo non vi è stata, salvo qualche contenuto intervento, un'azione di tipo positivo, ma neppure si è avuta un'integrazione di tipo negativo da parte della Corte, in quanto la previsione dell'art. 293 Ce (soppressa dal Trattato di Lisbona) ("Gli Stati membri avvieranno fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini ... l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità" (è da essa ritenuta norma priva di spazi per interventi di tipo negativo).

Infatti, benché eliminare la doppia imposizione all'interno della Comunità figuri tra gli obiettivi del Trattato, la formula dell'art. 293 "avvieranno fra loro, per quanto occorra" esclude - ha affermato la Corte nei casi Mutsch e Gilly - un effetto diretto della norma, non conferisce, cioè, di per sé ai singoli diritti che possano essere fatti valere dinanzi ai giudici nazionali. La previsione dell'art. 293 non mira, insomma, secondo la Corte, a stabilire una norma giuridica direttamente operante, bensì si limita a tracciare il quadro di trattative che gli Stati membri avvieranno tra loro "per quanto occorra" [14].

Non risulta che siano stati avanzati solidi argomenti in dottrina contro questa tesi della Corte.

Nel ravvisare la necessità di un intervento positivo, è, inoltre, orientamento consolidato della Corte, benché non del tutto pacifico in dottrina, quello che sussista un concorso di competenze, comunitarie e interne, nella disciplina degli strumenti volti a prevenire o ad eliminare il doppio d'imposta. Tra i vari problemi interpretativi sollevati dalla disposizione dell'art. 293 vi è, infatti, quello dei rapporti tra sfere di competenza del diritto comunitario e dei diritti interni, la cui soluzione è in parte legata al modo in cui si ricostruisce la relazione tra la norma dell'art. 94, da un lato, e quella dell'art. 293, dall'altro, ed in parte al significato da attribuire all'espressione "avvieranno fra loro, per quanto occorra".

Ora, la questione che è sollevata in modo specifico nelle cause in esame è quella se il doppio d'imposta internazionale configuri una restrizione delle libertà comunitarie [15].

Si tratta di problema interpretativo che investe i rapporti tra il divieto di restrizione delle libertà comunitarie, da un lato, e, dall'altro, quello che viene da taluni denominato come "principio generale comunitario di eliminazione della doppia imposizione" [16].

Problema, questo, che rappresenta, allo stato attuale, uno fra i più controversi, entro il diritto comunitario, per quanto concerne il settore dell'imposizione diretta [17].

Per il futuro la prospettiva potrebbe essere diversa. Il Trattato di Lisbona ha, infatti, abrogato la disposizione dell'art. 293. Questa scelta, che non risulta preceduta da chiarificazioni, non è da valutare in termini negativi, proprio in quanto la norma ha sollevato più problemi di quanti non ne abbia risolti: lo dimostrano le due sentenze commentate.

La scelta operata nel Trattato di Lisbona potrebbe preludere, insomma, ad una migliore soluzione dei problemi di doppio d'imposta in ambito comunitario [18], in primis, finalmente, alla possibilità di integrazione negativa da parte della Corte di Giustizia [19].

**4. La competenza del giudice nazionale ad interpretare il diritto internazionale convenzionale -** Circa la prima questione pregiudiziale del caso Damseaux, ineccepibile è l'affermazione della Corte di Giustizia che non compete al giudice comunitario, bensì a quello nazionale, interpretare i trattati internazionali e

determinare gli obblighi che ne derivano.

Sicché, se, nel contesto di tale interpretazione, il giudice nazionale ritiene che un dato accordo (nella specie, la Conv. Belgio-Francia, art. 19) comporti l'obbligo, per lo Stato contraente (belga) di residenza, di eliminare il doppio d'imposta, è tale giudice che deve parimenti trarne, conformemente al proprio diritto nazionale, le conseguenze che derivano dalla mancata applicazione della disciplina pattizia (punti 20 e 21).

La Corte precisa questo suo asserto affermando la propria incompetenza tanto a pronunziarsi, su richiesta d'interpretazione pregiudiziale ex art. 234, sull'eventuale violazione, da parte di uno Stato contraente, delle norme poste da trattati stipulati tra Stati membri e dirette ad eliminare o attenuare gli effetti negativi derivanti dalla coesistenza di sistemi fiscali nazionali, richiamando il caso *Columbus Container Service* [20]; quanto, in generale, e richiama anche il caso *Amid* [21], ad esaminare il rapporto tra una misura nazionale e le norme di un trattato contro le doppie imposizioni, in quanto tale questione non rientra nell'interpretazione del diritto comunitario (punto 22).

Invero, la competenza della Corte di Giustizia è quella di interpretare il diritto comunitario ed è il meccanismo del rinvio pregiudiziale dell'art. 234 (già 177) del Trattato che tale competenza utilizza: funzione essenziale di questo rinvio è realizzare un'interpretazione e perciò un'applicazione del diritto comunitario uniforme in tutti gli Stati membri [22].

Ora, mentre il governo francese aveva fatto valere che non occorresse risolvere la prima questione pregiudiziale (punto 18), nel presupposto che il trattato franco-belga era volto ad eliminare il doppio d'imposta sui dividendi in questione, la Corte, all'opposto, rileva come, dal modo in cui era stata formulata tale prima questione, emergeva che il giudice del rinvio si fosse fondato sul diverso presupposto che il trattato lasciava sussistere, sul piano giuridico, un tale doppio d'imposta.

Da ciò derivava, secondo la Corte, la necessità di risolvere la prima questione pregiudiziale, per accertare se l'art. 56 Ce osti ad un trattato bilaterale, come quello oggetto della causa principale, ai sensi del quale i dividendi versati da una società avente sede in uno Stato membro ad un azionista residente in un altro Stato membro possano essere assoggettati ad imposta da parte di entrambi gli Stati e non sia previsto, nei riguardi dello Stato membro di residenza dell'azionista, un obbligo incondizionato di prevenire il doppio d'imposta che ne discende (punto 23).

Ineccepibile anche questo secondo passaggio dell'*iter* argomentativo della Corte quanto a deduzione che, avendo il giudice nazionale escluso, come soluzione al problema d'interpretazione del trattato bilaterale, la sussistenza di un tale obbligo, vi fosse necessità di affrontare anche la prima questione pregiudiziale.

Insomma, la Corte non scende nell'interpretazione dell'accordo franco-belga, bensì, recepisce il risultato di quella del giudice nazionale, e poiché da tale esito interpretativo derivano date conseguenze in punto di diversità di regimi fiscali, a seconda che la società distributrice dei dividendi sia residente nello stesso Stato membro di residenza dell'azionista, oppure in un altro Stato membro, e, dunque, in punto di possibile restrizione alla libertà di circolazione dei capitali, ebbene, la Corte ritiene, giustamente, che tale questione pregiudiziale debba essere risolta.

Questi profili non sono, invece, oggetto di esame nella sentenza *Kerckhaert e Morres*, benché emergano nelle preve osservazioni dell'avvocato generale che, sul punto, prende posizioni analoghe a quelle poi espresse nella sentenza *Damseaux*.

Invero, la Corte ha competenza per interpretare il diritto comunitario, e solo questo. Nell'esercizio di questa competenza essa finisce, in fatto, per realizzare, in modo indiretto, un controllo sulla compatibilità delle norme nazionali con il diritto comunitario: ciò in cui si realizza la seconda funzione del rinvio pregiudiziale è proprio questo, ossia verificare la legittimità di una legge nazionale, o di un atto o di una prassi amministrativa, in rapporto al diritto comunitario (pur se non è questa la giusta forma di rappresentare il quesito interpretativo alla Corte) [23].

E i trattati internazionali validamente stipulati e ratificati fanno parte delle leggi nazionali [24]. La regola che la Corte riafferma nel caso *Damseaux*, in linea con altri precedenti, deriva, in conclusione, dal principio di cooperazione tra giudice comunitario e giudice nazionale e di conseguente riparto di competenza, principio che si esprime, da un lato, nell'impossibilità per la Corte di "sindacare la motivazione del provvedimento di rinvio e la pertinenza delle questioni ivi contenute"; dall'altro, nella necessità, in via di principio, per la Corte di decidere, quando la questione sollevata verte sull'interpretazione del diritto comunitario [25].

**5.** *Se il divieto di restrizione della libertà di circolazione dei capitali (art. 56) osti ad una norma convenzionale che lasci sussistere il doppio d'imposta: la risposta negativa della Corte giustificata dalla norma dell'art. 293* - Per ciò che concerne la soluzione data dalla Corte nella causa *Damseaux* alla prima questione pregiudiziale e la giustificazione che ne sta a fondamento, il relativo esito è pressoché scontato, in quanto le premesse che fondano tale soluzione racchiudono la sola norma dell'art. 293 Ce.

Ciò, sebbene tale norma costituisse oggetto soltanto della seconda questione pregiudiziale, non della

prima. Questione, la seconda, che, infatti, la Corte ritiene poi di non dover più risolvere, alla luce della risposta già data alla prima. Sicché la norma dell'art. 293 è racchiusa nelle premesse che fondano l'intera decisione della Corte.

E che in tal caso l'esito della sentenza fosse pressoché scontato discende dal pensiero della Corte circa questa disposizione, ossia, dall'idea che sia sprovvista di effetto diretto.

Diversa la prima parte del ragionamento giudiziale nella causa Kerckhaert e Morres, in quanto è sul fronte del divieto di restrizione della libertà comunitaria sancita dall'art. 56 che la Corte affronta la questione pregiudiziale, citando i precedenti in materia di libera circolazione dei capitali. Ma l'esito di tale parte iniziale dell'*iter* argomentativo conduce la Corte a ravvisare una differenza di rilievo rispetto a questi precedenti (punti 16-20), consistente nella derivazione della situazione svantaggiosa da un esercizio parallelo, da parte dei due Stati membri, delle rispettive competenze legislative ed a concludere che conseguenze svantaggiose siffatte, in quanto tale esercizio non sia discriminatorio, non costituiscono restrizioni vietate dal Trattato Ce. Sicché anche in questa causa le premesse che fondano la seconda parte dell'*iter* argomentativo e la soluzione finiscono per racchiudere la sola norma dell'art. 293.

Da tale ultima importante affermazione della Corte nella causa Kerckhaert e Morres muove il ragionamento giudiziale nella sentenza Damseaux (punto 27), con alcune premesse (punti 28-29), a riguardo della norma dell'art. 293 e dei suoi rapporti con la norma dell'art. 94, che costituiscono ormai bagaglio consolidato della giurisprudenza comunitaria, presenti anche nella sentenza Kerckhaert e Morres (punto 22).

Innanzitutto, la premessa che l'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità europea figura tra gli obiettivi del Trattato.

In secondo luogo, il rilievo che, tuttavia, allo stato attuale, il diritto comunitario, non stabilisce criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri in ordine all'eliminazione del doppio d'imposta all'interno della Comunità, poiché, salvo alcune direttive ed una convenzione, non è stata fino ad ora adottata alcuna misura di unificazione o di armonizzazione intesa ad eliminare situazioni di doppio d'imposta.

Traspare da questo asserto l'interpretazione della Corte a riguardo dello strumento tramite cui si debba realizzare la previsione dell'art. 293, e nella sentenza Damseaux lo strumento è chiaramente individuato nella convenzione multilaterale.

Ulteriore premessa nel ragionamento giudiziale delle cause Kerckhaert-Morres (punto 23) e Damseaux (punto 30) è quella che, in mancanza di misure di armonizzazione comunitaria o di trattati conclusi tra gli Stati membri ai sensi dell'art. 293, essi rimangono competenti ad adottare, in via convenzionale o unilaterale, le misure necessarie per prevenire la doppia imposizione, definendo i criteri di ripartizione della loro competenza legislativa, fermo restando che l'esercizio di tale competenza (anche in ordine ai trattati bilaterali, come afferma la Corte a partire dalla sentenza Saint Gobain [26]) non deve violare il diritto comunitario [27].

L'asserto, ricorrente nelle sentenze della Corte, è contenuto anche nella pronuncia Columbus, che precede la Damseaux, e nelle successive cause Block e Ciba, nelle quali si afferma espressamente come gli Stati godano, pertanto, di una certa autonomia in materia e, di conseguenza, non sono obbligati ad adattare il proprio sistema fiscale ai vari sistemi impositivi degli altri Stati membri, al fine, in particolare, di eliminare la doppia imposizione che deriva dal parallelo esercizio della loro competenza in materia tributaria [28].

Qui si arresta l'*iter* argomentativo della causa Kerckhaert e Morres, poiché la Corte rileva come, ancorché le conseguenze svantaggiose derivassero da un concorso di competenze, la Convenzione franco-belga non costituiva oggetto della domanda di pronunzia pregiudiziale [29].

Nella causa Damseaux, invece, il ragionamento giudiziale prosegue e, sulla base di quanto premesso, la Corte deduce che, stante il concorso di competenze legislative delineato dal trattato bilaterale per detti dividendi, ritenere che spetti necessariamente allo Stato membro di residenza prevenire tale doppio d'imposta si risolverebbe nel conferire una priorità nell'imposizione di questi dividendi allo Stato membro della fonte.

La Corte riconosce che una tale priorità è a base della disciplina dei trattati avente funzione di eliminare la doppia imposizione (art. 23), ma ritiene, altresì, pacifico che il diritto comunitario, al suo stato attuale ed in una situazione come quella di cui alla causa principale, non stabilisce criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri per quanto attiene all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità. Secondo la Corte, lo Stato membro di residenza non è, insomma, tenuto, in forza del diritto comunitario, a prevenire le conseguenze svantaggiose che potrebbero discendere dall'esercizio di una competenza concorrente dei due Stati membri, quale stabilita dall'accordo bilaterale che li lega [30].

**6. Prerogativa che la conseguenza svantaggiosa presenta, nel caso Damseaux, in ordine alla sua**

*derivazione da un fenomeno di concorso di norme impositrici dei due Stati membri* - Nonostante la Corte ritenesse necessario, nel caso *Damseaux*, risolvere la prima questione pregiudiziale riguardante l'art. 56 Ce, non è sul fronte del divieto di restrizione della libertà comunitaria, sancita da questo articolo, che la affronta.

È indubbio che la riconosciuta inesistenza, nel caso di specie, di un obbligo dello Stato di residenza di eliminare il doppio d'imposta disincentiva gli investimenti esteri delle persone fisiche per via del regime fiscale penalizzante e, dunque, produce sia effetti restrittivi della circolazione dei capitali, sia effetti discriminatori nei confronti di società partecipate residenti e non residenti, perciò con risvolti rilevanti anche sotto il profilo della libertà di stabilimento.

E mentre la norma dell'art. 293 è priva di effetto diretto, la liberalizzazione completa dei movimenti di capitale che si è realizzata con la direttiva n. 361/1988 e la successiva sistemazione definitiva della materia con il Trattato di Maastricht fanno, della norma dell'art. 56, una norma provvista di effetto diretto, come chiarito dalla Corte in diverse sentenze.

Ora, diversamente da quanto stabilito per la libera circolazione delle persone e la libera prestazione dei servizi, in materia di libera circolazione dei capitali il Trattato Ce proibisce ogni restrizione (art. 56), ma attenua tale divieto con la previsione che esso non osta al diritto degli Stati membri di applicare disposizioni tributarie che distinguono tra i contribuenti in funzione della loro residenza o del luogo in cui investono i capitali (art. 58, n. 1, lett. a): deroga che, come affermato dalla Corte di giustizia nella sentenza *Manninen* [31], deve essere interpretata restrittivamente. Inoltre, la disposizione dell'art. 58, n. 3, prevede che la differenza di trattamento consentita agli Stati membri tra i contribuenti in ragione della loro residenza o del luogo dell'investimento non può dar luogo a discriminazioni arbitrarie, né a restrizioni dissimulate della libera circolazione dei capitali. Sono consentite, quindi, distinzioni, in quanto giustificate, o perché le situazioni non sono uguali, o perché sussistono ragioni imperative d'interesse generale [32].

In definitiva, la norma dell'art. 58, n. 1, lett. a), è ritenuta sancire sul piano normativo un principio giurisprudenziale [33], in quanto «codifica» la giurisprudenza della Corte di giustizia sulla libera circolazione delle persone e sulla libertà di stabilimento [34].

Nella precedente causa *Kerckhaert e Morres* la prima parte del ragionamento giudiziale affronta, invece, la questione sul fronte del divieto di restrizione della libertà comunitaria sancita dall'art. 56, citando i precedenti in materia (punto 16).

La Corte richiama, infatti, le due note sentenze, la *Verkooijen* e la *Manninen*, che avevano ritenuto incompatibile con il principio di libera circolazione dei capitali regimi fiscali differenziati dei dividendi azionari a seconda della loro provenienza da società residenti o da società non residenti: la prima sentenza, in particolare, in ragione dell'esenzione da imposta, mirante ad attenuare gli effetti della doppia imposizione economica sugli utili societari, prevista per i dividendi di fonte belga e non per quelli esteri; la seconda, per la mancata previsione, nel diritto finlandese, del credito d'imposta sui dividendi di provenienza estera, ammesso, invece, per quelli nazionali sempre in funzione di prevenire la doppia imposizione sugli utili societari [35].

Si tratta di due importanti sentenze: in particolare, la *Verkooijen*, oltre a costituire la prima pronuncia della Corte relativa all'imposizione delle persone fisiche quanto alle distinzioni in funzione del luogo di origine dei redditi imponibili [36], è stata menzionata dalla Commissione delle Comunità europee come un importante riferimento per l'assetto dei sistemi fiscali degli Stati membri [37]. La Corte richiama, inoltre, la sentenza *Lenz*: gli artt. 73 B e 73 D, n. 1 e 3, Ce (divenuti, rispettivamente, artt. 56 e 58, n. 1 e 3 Ce) ostano ad una normativa interna austriaca che consente ai soli titolari di redditi da capitale di origine austriaca di scegliere tra un'imposta speciale a carattere liberatorio e l'imposta ordinaria sul reddito con applicazione di un'aliquota dimezzata, mentre prevede che i capitali originari di un altro Stato membro siano obbligatoriamente assoggettati all'imposta ordinaria sul reddito senza riduzioni di aliquota [38].

Ora, ciò che la Corte rileva nella causa *Kerckhaert e Morres* è la differenza che intercorre tra la causa principale di questi coniugi e quelle che hanno dato luogo ai precedenti da essa citati, diversità data dalla mancanza di alcuna distinzione, entro la normativa fiscale belga, tra i dividendi di società stabilite in Belgio e quelli di società stabilite in altro Stato membro: invero, tanto gli uni, quanto gli altri erano assoggettati ad un'identica aliquota di imposta, sicché, a differenza di quei precedenti, la normativa interna non stabiliva regimi fiscali diversi.

In effetti, se si guarda ai precedenti della Corte anche a proposito di altre libertà comunitarie, ed in particolar modo a quelli in cui hanno assunto rilievo norme di derivazione pattizia, a determinare il trattamento deteriore, restrittivo delle libertà comunitarie, è di per sé sola una norma, norma, tipicamente (di derivazione) interna, che diversifica il regime fiscale in ragione del luogo di residenza del soggetto passivo, oppure dell'origine dei redditi.

Ciò che in questi precedenti si è domandato alla Corte è, insomma, se la norma comunitaria che stabilisce una libertà fondamentale o il principio di non discriminazione osti ad una tale norma interna,

fonte esclusiva del trattamento deteriore.

E quando assume rilievo anche una norma convenzionale, la Corte ( si prenda, con specifico riferimento alla libera circolazione dei capitali, il caso Manninnen ( estende anche a tale norma la verifica circa le conseguenze che da essa discendono in ordine all'eliminazione del trattamento sfavorevole [39]. Tale rilevanza che la Corte ha attribuito alla norma convenzionale in questa causa ha posto le basi, in successive sentenze, per l'affermazione della necessità che, quando il regime fiscale derivante da un trattato bilaterale è parte del contesto normativo applicabile alla causa ed è stato definito tale dal giudice di rinvio, occorra tenere conto di tale trattato, onde valutare se l'applicazione combinata ( anche nei suoi elementi di concretezza ( delle norme convenzionali e della disciplina interna consente di neutralizzare gli effetti della restrizione alle libertà comunitarie rilevata in base a quest'ultima [40].

Anche nella sentenza Amurta, che la Corte non cita tra i precedenti in materia di libera circolazione dei capitali, in quanto successiva, a determinare il trattamento deteriore era solo una norma interna [41].

Quanto alla verifica, agli effetti dell'art. 58, se le società stabilite in uno Stato membro e quelle stabilite in un altro Stato membro si trovino in situazioni paragonabili, la Corte, in questa causa, pur rilevato che, con riguardo ai provvedimenti adottati da uno Stato membro al fine di prevenire la doppia imposizione economica degli utili distribuiti da una società residente, gli azionisti residenti non si trovino necessariamente in una situazione analoga a quella degli azionisti residenti in un altro Stato membro [42], ha osservato come, nel momento in cui uno Stato membro, in modo unilaterale o convenzionale, assoggetta ad imposta non soltanto gli azionisti residenti, ma anche quelli non residenti, per i dividendi distribuiti da una società residente, la situazione di questi ultimi azionisti si avvicina a quella dei primi [43].

Infatti, ha affermato la Corte, è il solo esercizio da parte di questo stesso Stato della sua competenza tributaria che, indipendentemente da ogni imposizione in un altro Stato membro, genera un rischio di imposizione a catena o di doppia imposizione economica. In tal caso, affinché le società beneficiarie non residenti non si trovino di fronte ad una limitazione della libera circolazione dei capitali, vietata, in via di principio, dall'art. 56 CE, lo Stato di residenza della società distributrice deve vigilare affinché, in relazione al meccanismo previsto dal suo diritto nazionale allo scopo di prevenire o attenuare l'imposizione a catena o la doppia imposizione economica, le società azioniste non residenti siano assoggettate ad un trattamento equivalente a quello di cui beneficiano le società azioniste residenti [44].

Diversamente, nella causa Kerckhaert e Morres ( lo rileva bene la Corte ( la norma belga non effettua alcuna distinzione tra i dividendi distribuiti a società stabilite in Belgio e a società stabilite in un altro Stato membro, in quanto prevede per entrambi una tassazione ad un'identica aliquota del 25% a titolo di imposta sul reddito.

A fronte dell'argomento secondo cui gli azionisti si troverebbero in una situazione differente a seconda del luogo di collocamento del capitale, con la conseguenza che un identico trattamento, ossia la previsione di una stessa aliquota, costituirebbe una discriminazione vietata dal diritto comunitario, la Corte oppone, poi, che, se è discriminatorio tanto applicare norme diverse a situazioni analoghe, quanto applicare la stessa norma a situazioni diverse, tuttavia, rispetto alla normativa fiscale dello Stato di residenza, la posizione dell'azionista non diviene necessariamente diversa per il solo fatto di percepire dividendi da una società stabilita in un altro Stato membro: in circostanze come quelle in causa ( afferma la Corte ( le conseguenze svantaggiose che il regime belga potrebbe comportare derivano dall'esercizio parallelo, da parte dei due Stati membri, della loro competenza legislativa in materia tributaria.

In definitiva, la circostanza che la Corte abbia ravvisato nei casi Verkooijen, Manninnen ed Amurta ( accomunati da un problema di doppio d'imposta a carattere economico ( una restrizione alla libera circolazione dei capitali, e non l'abbia ritenuta invece esistente per il doppio d'imposta a carattere giuridico dei casi Kerckhaert-Morres e Damseaux, dipende dal fatto che nei primi la conseguenza svantaggiosa non derivava da un esercizio "parallelo", da parte dei due Stati membri, della loro competenza legislativa in materia tributaria.

Non si trattava, cioè, di una conseguenza discendente da un fenomeno di concorso di norme impositrici appartenenti a due ordinamenti giuridici statali diversi ed originari, quale è quello che contraddistingue la doppia imposizione giuridica internazionale [45] dei casi Kerckhaert-Morres e Damseaux.

Nei casi Verkooijen, Manninnen e Amurta il trattamento deteriore derivava esclusivamente dall'esercizio della competenza legislativa in materia tributaria da parte di un solo Stato (quello di residenza della società distributrice) ed in modo duplice, una volta nei riguardi della società, una volta nei riguardi del socio, con previsione di regimi aventi funzione di eliminare questo doppio d'imposta a carattere economico ingiustificatamente differenziati a seconda della residenza, interna o estera, del socio.

Al di là di queste differenze si può tuttavia osservare che un problema di doppia imposizione economica si poneva anche nel caso Damseaux [46], benché con riguardo all'ordinamento francese ed al diverso trattamento che esso prevedeva, a soppressione avvenuta dell'istituto del credito d'imposta sui dividendi (c.d. *avoir fiscal*), a seconda della residenza francese o estera del socio. Ciò che molto probabilmente

avrebbe potuto condurre, ove la richiesta di rimborso fosse stata presentata all'Amministrazione fiscale francese e, a fronte del suo (pressoché certo) rifiuto di rimborso, la causa fosse stata proposta dinanzi al giudice francese [47], una sentenza della Corte di Giustizia differente, in linea con i precedenti dei casi Verkooijen, Manninen e Amurta.

Quanto al rilievo che le norme convenzionali assumono nei casi Kerckhaert-Morres e Damseaux nel determinare la conseguenza svantaggiosa, si tratta di un rilievo diretto, in quanto è in ragione della competenza legislativa concorrente stabilita dal trattato per i dividendi (oltre che della ritenuta) insussistenza dell'obbligo dello Stato di residenza avente funzione di eliminare il conseguente doppio d'imposta (che permane il concorso di norme impositrici e, di riflesso, ne risulta il trattamento deteriore dei dividendi di fonte estera).

Un tale rilievo diretto delle norme convenzionali, oltre che problemi di doppia imposizione giuridica internazionale, sono già emersi nella giurisprudenza comunitaria, in particolare in quei pochi casi in cui le questioni pregiudiziali hanno avuto ad oggetto o le norme relative ai criteri di collegamento e ai metodi destinati ad eliminare il doppio d'imposta, oppure, le norme relative a requisiti applicativi comuni, onde accertarne la relativa violazione delle norme comunitarie sulle libertà fondamentali [48].

Per ciò che concerne i criteri di collegamento, nel caso Gilly, riguardante la libertà di circolazione dei lavoratori dipendenti (art. 39, ex art. 48), la Corte ha ritenuto che non costituissero discriminazioni vietate dalla norma comunitaria (anche se effettuate in ragione della cittadinanza che, nella specie, risultava decisiva ai fini del collegamento) le differenze di criteri previste nel trattato bilaterale a seconda che i lavoratori fossero frontalieri o meno, che fossero occupati nel settore privato, ovvero pubblico e, in tal caso, avessero solo cittadinanza dello Stato di residenza, ovvero anche dello Stato erogatore. Ciò, appunto, con la giustificazione che dette differenze discendono, in mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione in ambito comunitario sulla base dell'art. 293, da una competenza propria degli Stati a stipulare accordi bilaterali (punti 29, 30 e 34).

Quanto ai metodi aventi funzione di eliminare il doppio d'imposta (artt. 23A e 23B Modello Ocse), sempre nel caso Gilly si è posta la questione della compatibilità del metodo del credito d'imposta (ordinario), previsto dal trattato bilaterale in causa, con la norma comunitaria dell'art. (ex) 48.

Circa, infine, gli altri requisiti applicativi degli accordi bilaterali, il riferimento è, ad esempio, a quello di residenza che i trattati stabiliscono (art. 4): requisito che esclude l'applicabilità del trattato alla stabile organizzazione di un soggetto non residente. In questo caso, tuttavia, la Corte ha ritenuto, nella causa Saint-Gobain, che un tale requisito configuri, nel diritto comunitario, una restrizione alla libertà di stabilimento con discriminazione a danno del non residente in rapporto alla società che, avendo la sede nel territorio dello Stato, è invece considerata residente e quindi beneficia del trattamento convenzionale [49].

Nel caso de Groot (che concerne una norma unilaterale (la Corte è andata oltre, rispetto ai principi affermati nel caso Gilly, in quanto ha ritenuto che il divieto di restrizione alla libera circolazione dei lavoratori osti ad una norma interna (ripresa o meno in un trattato bilaterale) che, nell'ambito dell'istituto avente funzione di prevenire il doppio d'imposta, stabilisce la presa in considerazione delle deduzioni connesse alla situazione personale e familiare del contribuente secondo una regola di proporzionalità tale da determinare la perdita da parte del contribuente nel suo Stato di residenza di una parte di tali deduzioni per il fatto di aver percepito altre remunerazioni in un secondo Stato membro che non ha preso in considerazione la sua situazione personale e familiare).

A questa conclusione la Corte è pervenuta affermando che, in mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione comunitaria, gli Stati membri possono modificare, mediante accordi bilaterali o multilaterali, la correlazione tra la presa in considerazione da parte dello Stato di residenza, da un lato, dell'insieme dei redditi dei suoi residenti e, dall'altro, della loro situazione personale e familiare globale.

Tuttavia, essa ha statuito, i meccanismi, unilaterali o pattizi, impiegati per eliminare la doppia imposizione debbono garantire al contribuente degli Stati membri interessati che, globalmente, l'insieme della loro situazione personale e familiare sarà debitamente presa in considerazione, quale che sia il modo in cui detti Stati si sono ripartiti tale obbligo, salvo creare una disparità di trattamento incompatibile con le disposizioni del Trattato sulla libera circolazione dei lavoratori, che non risulterebbe affatto dalle disparità esistenti tra le normative fiscali nazionali [50].

Diversamente, nella sentenza Columbus, successiva alla sentenza Kerckhaert-Morres e ad essa allineata, la Corte ha deciso che gli artt. 43 (libertà di stabilimento) e 56 Ce devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una normativa di uno Stato membro (Germania) che elimina la doppia imposizione sui redditi di un residente nazionale derivanti da un investimento di capitali in un centro di attività avente sede in un altro Stato membro (Belgio), anziché con il metodo dell'esenzione (previsto dal trattato bilaterale tra i due Stati), attraverso l'imputazione delle imposte prelevate nell'altro Stato membro.

In particolare, in base a questa norma interna tedesca, ai redditi assoggettati all'estero ad un'aliquota di imposizione definita "bassa" doveva essere applicato il metodo dell'imputazione, previsto dalla norma stessa, in luogo dell'esenzione stabilita dal trattato, ciò che aveva determinato conseguenze svantaggiose

per la società in termini di maggior carico fiscale [51].

La Corte ha rilevato che, rispetto alla normativa fiscale dello Stato di residenza, la posizione dell'azionista percettore di dividendi non diviene necessariamente diversa per il solo fatto che egli li riceve da una società stabilita in un altro Stato membro, Stato che, nell'esercizio della sua competenza, tassa tali dividendi ad un'aliquota inferiore al 30% degli utili realizzati. In circostanze come quelle in causa le conseguenze svantaggiose che la normativa interna tedesca può comportare derivano, infatti, dall'esercizio parallelo, da parte dei due Stati membri, della loro competenza legislativa in materia tributaria (mentre la norma interna non opera alcuna distinzione a seconda che gli utili provengano da società residenti in Germania, ovvero residenti nell'altro Stato). E l'autonomia che hanno gli Stati membri implica altresì che essi sono liberi di determinare i presupposti ed il livello di imposizione delle diverse forme di centri di attività delle società nazionali operanti all'estero, salvo accordare loro un trattamento che non sia discriminatorio rispetto ai centri di attività nazionali comparabili [52].

Analogamente, nella causa M. Block la Corte ha deciso che gli artt. 56 e 58 non ostano ad una normativa di uno Stato membro (Germania) che, ai fini del calcolo dell'imposta di successione dovuta da un erede residente in tale Stato membro su crediti di capitale verso un istituto di credito ubicato in altro Stato membro (Spagna), non preveda l'imputazione dell'imposta di successione assoluta in questo altro Stato membro su quella dovuta in quello di residenza dell'erede e del *de cuius* anteriormente al decesso.

La norma nazionale oggetto della causa principale era rappresentata dalla previsione unilaterale tedesca che stabiliva l'imputazione delle imposte di successione estere a valere sull'equivalente imposta tedesca in funzione di eliminare il doppio d'imposta, ma non tutti i beni ereditari esteri davano diritto all'imputazione, considerato che la nozione di «patrimonio estero», a tal fine rilevante, non includeva taluni elementi patrimoniali, quali i crediti di capitale, benché, da un punto di vista economico, essi fossero evidentemente situati all'estero.

La Corte ha in tal caso affermato che, allo stato attuale dello sviluppo del diritto comunitario, gli Stati membri godono, fatto salvo il rispetto del diritto comunitario, di una certa autonomia in materia e che, pertanto, non hanno l'obbligo di adattare il proprio sistema fiscale ai vari sistemi di tassazione degli altri Stati membri, al fine di eliminare la doppia imposizione e, in particolare, al fine di consentire la detrazione, in una fattispecie come quella oggetto del procedimento principale, dell'imposta di successione assoluta in uno Stato membro diverso da quello nel quale l'erede risiede [53].

Tali considerazioni neppure sono state rimesse in discussione dalla circostanza che la norma tedesca prevedeva norme di imputazione più favorevoli nel caso in cui il *de cuius* risiedesse, al momento del decesso, in uno Stato membro diverso dalla Germania, in quanto in tal caso era adottata una definizione della nozione di «patrimonio estero» più estesa rispetto a quella che trovava applicazione nella causa principale.

Secondo la Corte, infatti, tale disparità di trattamento, quanto alla successione di una persona non residente al momento del suo decesso, risultava anch'essa dalla scelta dello Stato membro in questione del luogo di residenza del creditore come criterio di collegamento ai fini della determinazione del carattere «estero» del patrimonio successorio e, pertanto, ai fini dell'imputabilità in Germania dell'imposta di successione assoluta in un altro Stato membro, scelta operata, conformemente alla giurisprudenza comunitaria, nell'ambito della propria competenza fiscale [54].

Infine, nella recente sentenza Ciba la Corte ha totalmente recepito i precedenti Kerckhaert-Morres e Block, affermando che, pur ammessa la natura di imposta diretta del contributo per la formazione professionale (CFP) previsto dalla legislazione ungherese, Stato di residenza della società, e pur ammesso di considerare come imposte i contributi relativi alla politica pubblica dell'occupazione dovuti nella Repubblica Ceca, Stato in cui la società dispone di una succursale, questo doppio deriva dal parallelo esercizio da parte dei due Stati membri della loro competenza in materia tributaria, sicché non costituisce di per sé una restrizione vietata dal Trattato [55].

**7. Breve parentesi sul problema interpretativo del diritto convenzionale postosi al giudice nazionale** - Taluni hanno ritenuto che, nel caso Damseaux, ricorresse un'ipotesi di "treaty override" da parte dello Stato contraente belga di residenza dell'azionista [56], in quanto detto Stato aveva modificato la propria disciplina interna in epoca successiva alla stipula dell'accordo, e non avrebbe così rispettato i propri obblighi internazionali [57].

Piuttosto, mi pare, è stata data una soluzione erronea ad un problema interpretativo che investiva la clausola di rinvio al diritto interno presente nel trattato bilaterale in questione, rinvii, presenti anche in qualche altro accordo italiano, che sollevano questioni tutt'affatto semplici.

Si è, in particolare, erroneamente ritenuto, da parte sia dell'Amministrazione finanziaria belga, sia del giudice nazionale, che potessero essere oggetto di integrazione mediante rinvio al diritto unilaterale belga ( modificato rispetto alla data di conclusione dell'accordo ( taluni elementi normativi del diritto sostanziale convenzionale, vale a dire, elementi costitutivi di quella fattispecie, definita dall'art. 19, A, 1° par., 2° capoverso, Conv. Belgio-Francia, corrispondente all'art. 23 del Modello Ocse, al cui verificarsi

sorge l'obbligo internazionale dello Stato contraente di residenza avente funzione di eliminare il doppio d'imposta.

In linea generale, è, infatti, da escludere che il diritto sostanziale convenzionale possa essere oggetto di integrazione mediante rinvio al diritto unilaterale interno, in quanto i diritti e gli obblighi che derivano ai due Stati contraenti hanno una fattispecie i cui requisiti sono espressione della convergenza delle relative manifestazioni di volontà, in deroga ai requisiti legali delle norme unilaterali interne. Il diritto sostanziale convenzionale costituisce, insomma, un sistema di norme autonome, l'integrazione del cui testo lacunoso deve avvenire sulla base delle norme e dei principi estraibili dall'ordinamento convenzionale, di modo che vi sia uniformità nell'interpretazione e mantenimento di quell'equilibrio nei reciproci diritti ed obblighi dei due Stati contraenti che è alla base dell'accordo [58].

Diverso il discorso per ciò che concerne le norme procedurali, poiché, in linea di massima, i trattati bilaterali non prevedono regole al riguardo. Non vi è, ad esempio, alcuna disciplina delle modalità tecniche attraverso le quali l'esenzione o la deduzione debbano essere accordate. Sicché, in questo ambito, l'integrazione della disciplina convenzionale mediante rinvio al diritto interno è necessaria.

Poiché, tuttavia, entro il trattato Belgio-Francia, ricorreva, nella definizione della fattispecie convenzionale per lo Stato belga di residenza, un rinvio al diritto interno, il problema interpretativo che si poneva al giudice nazionale belga consisteva, appunto, nell'individuare quali elementi normativi potevano essere oggetto di rinvio, senza svuotare l'obbligo di questo Stato avente funzione di eliminare il doppio d'imposta.

Si trattava, indubbiamente, di un problema interpretativo non semplice, poiché, di regola, i trattati bilaterali, quando, invero eccezionalmente, contengono un rinvio al diritto interno nella definizione della menzionata fattispecie, pongono, innanzi tutto, un limite espresso al rinvio, limite rappresentato dal principio generale del trattato (o dai principi dell'ordinamento interno, in quanto corrispondenti); in secondo luogo, stabiliscono se il rinvio debba intendersi alla legislazione vigente alla data della firma dell'accordo o alla data di sua applicazione [59].

Nella vecchia Conv. Belgio-Francia questo limite non era formulato espressamente e non vi era alcun riferimento temporale esplicito.

Ma il giudice nazionale avrebbe ben potuto, nella circostanza in causa, individuare un limite intrinseco al rinvio: un tale limite poteva essere desunto dal principio di buona fede, codificato nella Convenzione di Vienna sull'interpretazione dei trattati, e poteva, altresì, essere individuato nell'equilibrio e nella sostanza dell'accordo.

**8. Le contraddizioni della Corte nel caso *Damseaux* - L'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità figura fra gli obiettivi del Trattato Ce: questo riconoscimento, da parte della Corte, lo si ritrova nella sentenza Gilly [60].**

Si tratta di obiettivo intrinsecamente collegato alla costruzione del mercato interno [61].

Invero, la circostanza che un fatto imponibile possa essere tassato due volte costituisce il più serio ostacolo a che i soggetti di diritto e i suoi capitali superino le frontiere interne [62].

Ciò nonostante, la Corte, nel rinvio pregiudiziale *Damseaux*, ha ritenuto che l'art. 56 Ce non osti ad una convenzione bilaterale secondo cui i dividendi possano essere tassati da entrambi gli Stati membri contraenti e non preveda, a carico di quello di residenza dell'azionista, l'obbligo incondizionato di eliminare la doppia imposizione che ne deriva.

Ora, la tutela dei criteri in base ai quali è ripartita la competenza legislativa tra gli Stati membri, ai fini di non compromettere l'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra essi convenuta, è argomento che la Corte, in questi ultimi anni, ha iniziato ad impiegare anche in ordine ad altre ipotesi di trattamento deteriore, pur sempre legate alle libertà comunitarie, benché non rappresentate, strettamente, da un doppio d'imposta a carattere giuridico.

Un tale argomento lo si ritrova, ad esempio, nella causa *Marks & Spencer* in tema di riporto delle perdite fiscali [63]. Si tratta di argomento formulato dagli Stati membri, che avevano presentato osservazioni nell'ambito di questo procedimento, nei termini di "conformità al principio di territorialità applicabile in diritto internazionale e in diritto comunitario", cui la Corte aderisce [64], e che aveva già un precedente nella sentenza *Futura Participations e Singer* [65]. L'esigenza di non compromettere l'equilibrata ripartizione del potere impositivo all'interno di un trattato bilaterale stipulato tra Stati membri è ribadita nella sentenza *Lidl* ed in altre [66].

Nel pensiero della Corte per "principio di territorialità" si intende, secondo quanto emerge dalle varie sentenze, l'insieme dei criteri di collegamento che, entro i trattati, fondano l'imposizione dello Stato contraente di non residenza in quanto Stato della fonte del reddito o di localizzazione del patrimonio: dunque, un principio contrapposto a quello della residenza, che, nei trattati internazionali, infatti, collega,

in concorso o in alternativa al primo, i vari fatti reddituali e patrimoniali all'ordinamento dell'altro Stato contraente.

Questo argomento viene a costituire, nella giurisprudenza comunitaria citata, una possibile causa di giustificazione a possibili restrizioni delle libertà comunitarie, come, d'altronde, nelle cause Kerckhaert-Morres e Damseaux, costituisce premessa logica alla decisione della Corte che non osta alla libera circolazione dei capitali un trattamento deteriore dei dividendi distribuiti da società non residenti rispetto a quelli erogati da società residenti.

Tuttavia, mentre nel filone di sentenze citato ad un tale argomento è sotteso un riconoscimento comunitario dei vari criteri bilaterali di collegamento fondati sulla territorialità, ossia la Corte ritiene questo principio applicabile non solo nel diritto internazionale, bensì anche nel diritto comunitario, all'opposto, nei casi Kerckhaert-Morres e Damseaux, non è parimenti sotteso un riconoscimento della residenza, quale criterio che, al pari di quelli fondati sulla "territorialità", determina la competenza legislativa dello Stato in questione quanto a collegamento dei fatti reddituali e patrimoniali, oltre che quanto ad obbligo internazionale avente funzione di eliminare il doppio d'imposta.

La coerenza vorrebbe, insomma, che, come la Corte riconosce esistente nel diritto comunitario un principio di territorialità derivato dal diritto internazionale, così debba riconoscere esistente nel diritto comunitario quel principio, pur esso derivato dal diritto internazionale, che è costituito dalla residenza, suscettibile in specie di individuare lo Stato membro contraente (quello, appunto, di residenza) destinatario dell'obbligo avente funzione di eliminare il doppio d'imposta [67].

Questo riconoscimento, che manca nel pensiero della Corte, lo si trova invece da parte della Commissione delle Comunità europee: in una sua comunicazione, che precede le sentenze Kerckhaert-Morres e Damseaux, intervenendo sul problema dei dividendi, ha riconosciuto la rilevanza che, in ordine alla violazione del divieto dell'art. 56, assumono tanto la norma convenzionale sulla competenza dello Stato membro (contraente) della fonte a stabilire una ritenuta su tali dividendi, quanto, nondimeno, la norma convenzionale che pone, nei riguardi dello Stato membro (contraente) di residenza, l'obbligo avente funzione di eliminare il doppio d'imposta.

Infatti, secondo la Commissione, in queste ipotesi sussiste restrizione alla libera circolazione dei capitali, ad opera dello Stato membro contraente di residenza, se non accredita l'imposta estera o non esenta, e non dell'altro Stato per il fatto di applicare la ritenuta, proprio in quanto è il trattato bilaterale che individua in tale Stato di residenza il destinatario dell'obbligo avente funzione di eliminare il doppio d'imposta [68]. Ciò è stato ribadito dalla Commissione successivamente alla sentenza Kerckhaert-Morres e in aperto contrasto ad essa [69].

Risulta, insomma, contraddittoria la conclusione della Corte nella causa Damseaux che una "priorità" nell'imposizione dei dividendi da parte dello Stato contraente della fonte sia propria della disciplina convenzionale avente funzione di eliminare il doppio d'imposta (art. 23, A e B, Modello Ocse), ma che il diritto comunitario, al suo stato attuale ed in una situazione come quella di cui alla causa principale, non stabilisce criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri per quanto attiene all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità.

Infatti, non si vede come, all'interno di un trattato bilaterale, il diritto comunitario riconosca i criteri in base ai quali si stabilisce la ripartizione delle competenze legislative dei due Stati contraenti ( per talune classi di fatti, un concorso di competenze, per altre, una competenza esclusiva di uno solo dei due Stati ( e non riconosca, parimenti, i criteri (metodi) che il trattato bilaterale fissa in funzione di eliminare il doppio d'imposta (art. 23, Modello Ocse) nelle ipotesi di concorso di competenze e, quindi, non riconosca l'obbligo, sovrastante a questi criteri, di cui è destinatario lo Stato contraente di residenza.

Ciò equivale, piuttosto, a rompere quella equilibrata ripartizione dei poteri impositivi dei due Stati contraenti che è stata, invece, più volte affermata dalla Corte, considerato che, entro il sistema dei trattati bilaterali, tale competenza esclusiva è, in linea di principio, riconosciuta allo Stato contraente di residenza, salvo alcune note deroghe, e ad essa si contrappone, al fine di bilanciare i reciproci diritti ed obblighi dei due Stati contraenti, l'obbligo, ex art. 23, di cui è destinatario esclusivo quello di residenza in funzione di eliminare il doppio d'imposta nelle circostanze in cui la competenza è concorrente.

Questa contraddizione è così manifesta che si comprende come qualche autore abbia affermato che la Corte non abbia inteso interferire con un'ipotesi, quale è da essi ritenuta, di "treaty override" [70].

Ora, se gli Stati membri possono, in assenza di una convenzione multilaterale, stabilire unilateralmente, oppure stipulare tra loro accordi per fissare bilateralmente i criteri di riparto delle rispettive competenze legislative, con il limite del pieno rispetto del diritto comunitario, è logico che dall'esercizio di tale potere possano derivare, come affermato dalla Corte nella causa Gilly [71], alcune differenze, proprio in quanto non vi è armonizzazione comunitaria delle norme tributarie nazionali.

Tuttavia, la legittimità dell'uso di questo potere dipende dal fatto che esso si svolga entro i limiti per i quali viene riconosciuto, risultando ingiustificato ogni abuso al riguardo [72].

Ebbene, la situazione particolare dello Stato membro di residenza convenzionale, quale titolare di un obbligo avente funzione di eliminare il doppio d'imposta, cui si contrappone una situazione di "priorità" dell'altro Stato membro contraente (ossia, di Stato non obbligato) (situazioni che la Corte ben riconosce, in linea astratta, nel caso *Damseaux*, pur delimitandole al solo ambito internazionale (mira appunto ad un'equa composizione dei reciproci diritti ed obblighi dei due Stati contraenti nell'esercizio delle rispettive competenze legislative in materia tributaria).

Ne deriva che, se nel diritto comunitario vi è riconoscimento, come innegabilmente vi è da parte della Corte, del potere degli Stati di stabilire bilateralmente i criteri di riparto delle rispettive competenze, vi deve essere parimenti riconoscimento di questo obbligo internazionale, in quanto il non ammetterne l'esistenza nel diritto comunitario implica accettare che l'uso del potere legislativo in materia tributaria possa svolgersi anche oltre i limiti per i quali è stato riconosciuto e possa, dunque, essere illegittimo [73]. Disconoscere l'esistenza di questo obbligo in ambito comunitario comporta, insomma, di privilegiare in modo ingiustificato i dividendi di origine interna rispetto a quelli provenienti da un altro Stato membro. Vi deve essere, in definitiva, un controllo della sua "comunitarietà".

Ad esempio, nella causa *Gilly*, come si è visto, il credito d'imposta convenzionale non copriva la maggior aliquota dello Stato contraente della fonte (cosiddetto, credito ordinario). A fronte di queste differenze la Corte non ha ritenuto che vi fosse violazione del diritto comunitario: invero, trattandosi di differenze che derivavano, in mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione in ambito comunitario sulla base dell'art. 293, da una competenza degli Stati a stipulare accordi bilaterali ed essendo stata esercitata in modo legittimo questa competenza da parte dello Stato contraente di residenza, la Corte ha ritenuto giustamente che non vi fosse violazione del diritto comunitario [74].

Diverso è se queste differenze derivano da un uso illegittimo [75].

Ciò che, si è dell'avviso, imponga, per altro verso, agli Stati membri contraenti di assumere, fra varie possibili interpretazioni di una data disposizione pattizia, quella che, nel pieno rispetto della funzione del trattato bilaterale, meglio si adegua ai principi comunitari: sia al divieto di restrizione delle libertà fondamentali, sia al divieto di discriminazione, sia al principio di eliminazione della doppia imposizione.

Un'esigenza di salvaguardia come concepita dalla Corte (ossia, in definitiva, unilaterale (poteva (forse) essere ammessa se, in particolare, il nuovo regime interno belga fosse stato mirato a prevenire comportamenti elusivi del contribuente, volti, ad esempio, ad ottenere un vantaggio tributario dalla combinazione di un'aliquota fiscale particolarmente bassa o nulla nello Stato della fonte e di una esenzione da imposta in adempimento dell'obbligo internazionale – cfr. sent. *Columbus* (ma non nell'ipotesi in cui un tale rischio non sussiste concretamente, in quanto il trattato bilaterale in questione prevedeva il metodo dell'imputazione, ponendo totalmente al riparo lo Stato belga di residenza da rischi di *double non taxation*).

In questo caso non si può invocare l'esigenza di garantire una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri per giustificare, da parte di uno Stato contraente, un uso illegittimo del potere impositivo e la violazione di quel principio di reciprocità che è alla base di ogni accordo bilaterale.

Come non è possibile, da parte di uno Stato membro, invocare una convenzione bilaterale con un altro Stato membro per sottrarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato comunitario [76], così, ed a maggior ragione, non è possibile sottrarsi a siffatti obblighi con interpretazioni illegittime di una tale convenzione.

Per concludere, se l'illegittima interpretazione data ad una norma convenzionale da parte di uno Stato membro, al di là di non rispondere a quella che è la funzione stessa del trattato bilaterale di eliminare il doppio d'imposta, si pone in contrasto con i principi del diritto comunitario, in quanto ostacola sia la libera circolazione dei capitali (stabilendo ingiustificatamente un trattamento diverso ad un proprio residente in ragione della diversa collocazione del capitale (sia la libertà di stabilimento (prevedendo ingiustificatamente un trattamento diverso in ragione della residenza della società partecipata (e contravviene al principio di eliminazione della doppia imposizione, quale obiettivo del Trattato Ce, allora la situazione deve essere corretta dal diritto comunitario, facendo venir meno questo contrasto [77].

La differenza ingiustificata di trattamento stabilita dal sistema tributario del Belgio (di cui è parte la norma (di derivazione) convenzionale (avrebbe dovuto, insomma, determinare una pronuncia della Corte di Giustizia, nelle cause *Kerckhaert-Morres* e *Damseaux*, nel senso di individuarvi un'ipotesi di restrizione alla libera circolazione dei capitali, non conforme agli artt. 56 e 58 Ce.

Ciò che peraltro, nelle circostanze in causa, risultava pressoché impossibile alla Corte, stante le conclusioni cui essa riteneva fosse pervenuto il giudice nazionale nel senso di non riconoscere esistente l'obbligo internazionale, in quanto le avrebbe imposto di rilevare quella illegittimità e quindi di scendere nell'interpretazione della convenzione bilaterale, andando al di là della sua competenza. Maggiori spazi di intervento vi sarebbero, forse, stati per la Corte se il giudice nazionale avesse lasciato aperto il dubbio interpretativo o avesse prospettato la necessità di una lettura del testo convenzionale conforme al diritto comunitario, ossia un'interpretazione "adeguatrice" alle libertà fondamentali e al principio di eliminazione della doppia imposizione dell'art. 293.

Diverso se non vi è alcuna convenzione bilaterale, né un istituto unilaterale interno, o se, pur esistenti, non risultano (legittimamente) integrati, per via di aspetti attinenti alla materialità del fatto o alla persona del contribuente, i requisiti costitutivi di queste discipline aventi funzione di eliminare il doppio d'imposta, poiché in siffatto caso a tale situazione non potrebbe porre rimedio, di per sé, il principio generale del diritto comunitario di eliminazione della doppia imposizione, essendo privo di effetti diretti, né il divieto di restrizione delle libertà comunitarie, stante l'autonomia che in materia il diritto comunitario riconosce agli Stati membri (ciò che, per altri aspetti è paradossale, in quanto ne risultano avvantaggiati, in tal modo, gli Stati che non si adoperano per eliminare la doppia imposizione).

Riconoscere, insomma, come taluni fanno, che ogni ipotesi di doppio d'imposta avente origine dal mero concorso di norme impositrici interne dei due Stati membri, ossia non derivante da un'autolimitazione dei due ordinamenti interni su base convenzionale o unilaterale, configuri una restrizione alle libertà comunitarie è tesi che aggira la norma dell'art. 293 e che, come è costretta ad ammettere, non trova nel Trattato Ce una specifica base normativa per stabilire quale delle due norme degli Stati membri è restrittiva della libertà [78].

L'abrogazione della norma dell'art. 293 da parte del Trattato di Lisbona dovrebbe eliminare, finalmente, questi ultimi ostacoli.

Note:

[1] Cfr.: Corte di Giustizia, sent. 16 luglio 2009, causa C-128/08, Damseaux, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62008J0128:IT:HTML>

[2] Cfr.: Sent. 14 novembre 2006, causa C-513/04, Kerckhaert e Morres, in Racc. giur. Corte Giust. Ce, 2006, I-10967.

[3] Considerato l'attuale numero di Stati membri (27), sono, infatti, circa 350 gli accordi tra essi in vigore, cfr.: G. KOFLER, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Linde, Wien, 2007, 157 ss.; L. HINNEKENS, *The uneasy case and fate of article 293 second indent EC*, in Intertax, 2009, 604. Per gli anni novanta, cfr.: G. TOIFL, *The bilateral tax treaties concluded between EU member States*, in M. LANG- H. LOUKOTA- J.A. RÄDLER and al., *Multilateral tax treaties. New developments in international tax law*, London, 1998, 55.

[4] Per alcuni dati statistici con particolare riguardo al settore delle imposte dirette, cfr.: *European Commission, Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway, 2008*, in [https://webvpn.unige.it/http/0/jsp.vlaamsparlement.be/docs/biblio/pendigibib/tijdschrift/taxation\\_trends/structures2008.pdf](https://webvpn.unige.it/http/0/jsp.vlaamsparlement.be/docs/biblio/pendigibib/tijdschrift/taxation_trends/structures2008.pdf).

[5] Problemi di tutela dei diritti individuali, per via dell'intensificarsi dei rapporti internazionali, si pongono non solo sul piano sostanziale, in connessione a ipotesi irrisolte di "doppio di imposta", bensì anche sul piano formale, procedimentale, a fronte di attività amministrative, esplicazione di pubblici poteri, aventi fonte nei trattati e suscettibili di limitare i diritti individuali dei privati, in proposito: A. FEDELE, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in Riv. dir. trib., 2002, I, 50.

[6] A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 224. Sul tema, in generale, si può consultare: M. LANG-M. ZÜGER, *Settlement of disputes in tax treaty law, Kluwer law international*, The Hague, 2002.

[7] Art. 15, 1° par., Conv. Belgio-Francia, firmata il 10 marzo 1964 e modificata con accordi firmati il 15 febbraio 1971 e l'8 febbraio 1999.

[8] La deduzione dell'imposta estera dal relativo reddito è prevista anche dalle norme unilaterali belghe. Al riguardo taluni affermano che non risponde ad una misura avente funzione di eliminare il doppio d'imposta ("tax relief"), bensì risponde alla logica delle spese deducibili dal reddito, ossia, si tratta di spesa sostenuta per la sua produzione, cfr.: E. SCHOONVLIET, *Belgium, in Source and residence: new configuration of their principles, in Cahiers de droit fiscal international*, vol. 90a, IFA, Amersfoort, 2005, 184.

[9] Anche il trattato dell'Italia con il Belgio, pur differenziandosi da quello del Belgio con la Francia, ha la duplice particolarità di riferirsi, relativamente al Regno del Belgio quale Stato contraente di residenza, alla "quota forfettaria" dell'imposta straniera (italiana) e di contenere il rinvio al diritto interno belga, cfr.: art. 23, 1° par., p. 2), Conv. Italia-Belgio, firmata a Roma il 29 aprile 1983, resa esecutiva in Italia con l. 3 aprile 1989, n. 148.

[10] Art. 171, comma 2-bis, lett. b.

[11] Circa la tesi dell'Amministrazione finanziaria belga che fosse venuto meno anche l'obbligo internazionale di accreditamento, cfr.: M. QUAGHEBEUR, *ECJ examine belgian treatment of inbound dividends*, in Tax notes int., 2005, 741; P. SMET-H. LALOO, *ECJ to rule on taxation of inbound dividends in*

*Belgium*, in Eur. tax., 2005, 158.

[12] Cfr.: *Commission of the European Communities, Communication from the Commission to the Council, The European Parliament and the European Economic and Social Committee*, Brussels, 19 dicembre 2003 COM(2003) 810 final, *Dividend taxation of individuals in the Internal Market*, par. 1, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0810:FIN:EN:PDF>.

[13] Conclusioni dell'avvocato generale D. RUIZ-JARABO COLOMER presentate il 26 ottobre 2004 nella causa C-376/03, D., punto 85, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003C0376:IT:HTML>, sent. 5 luglio 2005, causa C-376/03, D., in Racc. giur. Corte Giust. Ce, I-5821 e in banca dati "fisconline".

[14] Corte di Giustizia, sent. 12 maggio 1998, causa C-336/96, Gilly, in Riv. dir. trib., 2000, III, 52, punti da 14 a 16, con nota di: P. PISTONE, *Il credito per le imposte estere ed il diritto comunitario: la Corte di Giustizia non convince*, ivi, 69. In tale sent. si è negata espressamente la diretta applicabilità, con richiamo alla causa Mutsch: Corte di Giustizia, sent. 11 luglio 1985, causa 137/1984, Mutsch, in Racc. giur. Corte Giust. Ce, 1985, I-2681, punto 11.

[15] Cfr.: L. HINNEKENS, *AMID: the wrong bridge or a bridge too far? An analysis of a recent decision of the European Court of Justice*, in Eur. tax., 2001, 210: "However, it remains uncertain whether the prohibition covers any and all forms of tax hindrance, such as unrelieved double taxation ...".

[16] Cfr.: L. HINNEKENS, *The uneasy case and fate of article 293 second indent EC*, cit., 602.

[17] F. VANISTENDAEL, *Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?*, in EC tax rev., 2008, 58.

[18] Sono discordi le opinioni a riguardo degli effetti e delle implicazioni che ne derivano, pur essendo da taluni condivisa l'idea che sia, appunto, trascurabile il reale impatto di questa abrogazione, cfr.: L. HINNEKENS, *The uneasy case and fate of article 293 second indent EC*, cit., 606-607.

[19] E. KEMMEREN, *After repeal of article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: the EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely*, in EC tax rev., 2008, 157.

[20] Sent. 6 dicembre 2007, causa C-298/05, Columbus Container Services, in Racc. giur. Corte Giust. Ce, 2007, I-10451, punto 46.

[21] Sent. 14 dicembre 2000, causa C-141/99, Amid, in "Rassegna tributaria", n. 2/2001, 593, punto 18: "La Corte non è competente nell'ambito dell'art. 177 del Trattato a statuire sull'interpretazione di disposizioni diverse da quelle di diritto comunitario". Nell'affermare ciò, la Corte ha, tuttavia, ritenuto che non occorresse rispondere sul punto della possibile non conformità alla Conv. Belgio-Lussemburgo della disposizione belga in materia di riporto delle perdite che era stata applicata nella fattispecie, sollevata dalla Commissione nelle sue osservazioni, in quanto il giudice di rinvio non aveva sollevato alcuna questione al riguardo; 6 dicembre 2007, causa C-298/05, Columbus Container Services, cit., punto 47.

[22] Per tutti: G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2008, 304-307.

[23] G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., 307.

[24] Conclusioni dell'avvocato generale D. RUIZ-JARABO COLOMER presentate il 26 ottobre 2004 nella causa C-376/03, D., cit., punto 97.

[25] G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., 323-324.

[26] Sent. 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain, in Racc. giur. Corte Giust. Ce, 1997, I-6161.

[27] Fra le altre, cfr.: Amurta, in "Rassegna tributaria", n. 2/2001, 593, punto 38; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, in Racc. giur. Corte Giust. Ce, 2006, I-11673, punto 54.

[28] Sent. 6 dicembre 2007, causa C-298/05, Columbus Container Services, cit., punti 44 e 51; 12 febbraio 2009, causa C-67/08, M. Block, in Racc. giur. Corte Giust. Ce, 2009, I-883, punto 31; 15 aprile 2010, causa C-96/08, CIBA, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62008J0096:IT:HTML>, punto 28.

[29] Anche nella causa Damseaux, tuttavia, la Convenzione franco-belga non era stata chiamata in causa nella domanda di pronuncia pregiudiziale, cfr.: sent. Damseaux, cit., punto 12.

[30] Sent. Damseaux, cit., punti 32-34, con richiamo al precedente giurisprudenziale della sent. Kerckhaert- Morres e della sent. Columbus Container Services.

- [31] Sent. 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, in "Rassegna tributaria", n. 5/2004, 1899, punto 28, con nota di: G. MARINI, *Sentenza Manninen del 7 settembre 2004: divieto comunitario di discriminazione e libertà di circolazione dei capitali*, ivi, 1910.
- [32] Conclusioni dell'avvocato generale D. RUIZ-JARABO COLOMER nella causa C-376/03, D., *cit.*, punto 55.
- [33] Conclusioni dell'avvocato generale D. RUIZ-JARABO COLOMER nella causa C-376/03, D., *cit.*, punto 56.
- [34] Secondo le espressioni dell'avvocato generale Sig.ra KOKOTT nelle conclusioni della causa C-319/02, *Manninen.*, *cit.*, punto 38.
- [35] Sent. 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen, in "Rassegna tributaria", 2000, 1347, con nota di: M. GIORGI, *La libera circolazione dei capitali nella Comunità europea ed il regime impositivo dei dividendi nel diritto interno*, ivi, 1358; 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, *cit.*
- [36] Conclusioni dell'avvocato generale D. RUIZ-JARABO COLOMER presentate il 26 ottobre 2004 nella causa C-376/03, D., *cit.*, punto 44.
- [37] Cfr.: *Commission of the European communities*, Communication from the Commission to the Council, The European Parliament and the European Economic and Social Committee, Brussels, 23-10-2001 COM(2001) 582 final, Towards an internal market without tax obstacles, par. 53, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>.
- [38] Sent. 15 luglio 2004, causa C-315/02, Lenz, in Racc. giur. Corte Giust. Ce, 2004, I-7063.
- [39] Corte di Giustizia, sent. 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, *cit.*, punto 21.
- [40] Corte di Giustizia, sent. 19 gennaio 2006, causa C-265/04, Bouanich, in Racc. giur. Corte Giust. Ce, 2006, I-923, punto 51; 12 dicembre 2006, causa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, *cit.*, punto 71; 14 dicembre 2006, causa C-170/05, Denkavit, in Racc. giur. Corte Giust. Ce, 2006, I-11949, punti da 45 a 56.
- [41] Sent. 8 novembre 2007, causa C-379/05, Amurta, *cit.*, p. 61.
- [42] Amurta, *cit.*, punto 37; 14 dicembre 2006, causa C-170/05, Denkavit, *cit.*, punto 34.
- [43] Amurta, *cit.*, punto 38; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, *cit.*, punto 68; Denkavit, *cit.*, punto 35.
- [44] Amurta, *cit.*, punto 39; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punto 70.
- [45] Cfr.: P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponenti nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008, 76.
- [46] Vi è fra queste due cause una differenza, già evidenziata, a riguardo del sistema fiscale francese di *avoir fiscal*. Nella causa Kerckhaert e Morres l'Avvocato generale Geelhoed osservò che, grazie a questo istituto, previsto convenzionalmente anche per i non residenti, i due coniugi, come tutti gli azionisti residenti in Belgio, avevano ricevuto un maggior ammontare rispetto al caso di identico ammontare di dividendi di fonte belga. Da ciò concluse che i residenti in Belgio percettori di dividendi di fonte francese non si trovavano in una situazione peggiore rispetto a coloro che ricevevano dividendi di fonte belga e che, di conseguenza, non sussisteva discriminazione, né restrizione alla libera circolazione dei capitali (punti 25, 26 e 30). Nella sentenza, tuttavia, questo profilo non emerge, ciò che può essere indice indiretto di come la Corte non abbia accolto quanto pare risultare – cfr.: G.W. KOFLER-R MASON, *Double taxation: a european "switch in time?"*, in Columbia journal of european law, 2007, 75, nt. 69 - dalle osservazioni dell'avvocato generale circa la possibilità che la discriminazione da parte di uno Stato membro possa essere annullata dai benefici previsti dall'altro Stato membro. In argomento, cfr.: P. SMET-H. LALOO, *ECJ to rule on taxation of inbound dividends in Belgium*, *cit.*, 158; M. DASSESSE, *Double taxation of foreign dividends: the Damseaux case aiming at the wrong target! Criticism should be directed towards France and not Belgium*, in EC tax rev., 2010, 118. All'epoca dei fatti di Damseaux, invece, l'istituto francese di *avoir fiscal* era già stato soppresso.
- [47] M. DASSESSE, *Double taxation of foreign dividends: the Damseaux case aiming at the wrong target! Criticism should be directed towards France and not Belgium*, *cit.*, 122.
- [48] Si parla di questa giurisprudenza della Corte di Giustizia anche in: P.J. WATTEL, *EC treaty freedoms, tax treaties and national courts*, in (a cura di) G. MAISTO, *Courts and tax treaty law*, IBFD, Amsterdam, 2007, 115.

[49] Sent. 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain, in Racc. giur. Corte Giust. Ce, 1997, I-6161, punti 32 e 64.

[50] Sent. 12 dicembre 2002, causa C-385/00, de Groot, in Racc. giur. Corte Giust. Ce, 2002, I-11819, punti 99-101.

[51] Sent. 6 dicembre 2007, causa C-298/05, Columbus Container Services, cit., punti 23, 36 e 58. In ordine al tratto bilaterale, la Columbus aveva fatto valere che non sussisteva giustificazione alcuna per il mancato rispetto delle norme in esso contenute.

[52] Sent. 6 dicembre 2007, causa C-298/05, Columbus Container Services, cit., punti 39, 42, 43 e 53.

[53] Sent. 12 febbraio 2009, causa C-67/08, M. Block, cit., punto 31, con richiamo al precedente della sentenza Columbus Container Services, punto 51.

[54] Sent. 12 febbraio 2009, causa C-67/08, M. Block, cit., punti 32-34.

[55] Sent. 15 aprile 2010, causa C-96/08, Ciba, cit., punti 25 e 29. Nella specie detto contributo, secondo il giudice del rinvio, non rientrava nell'ambito applicativo della Conv. Repubblica di Ungheria-Repubblica Ceca contro le doppie imposizioni e, secondo la società, il contributo non aveva natura di imposta. Tuttavia, poiché la società e la Commissione avevano evocato anche un altro aspetto della normativa del contributo che, a loro avviso, ostacolava la libertà di stabilimento, è con riguardo a tale aspetto che la Corte ha ritenuto gli artt. 43 e 48 Ce ostativi ad una normativa in forza della quale un'impresa, la cui sede sociale è ubicata in uno Stato membro, è obbligata a pagare un contributo, come il Cfp, il cui importo è calcolato sulla base dei suoi oneri salariali, comprensivi di quelli relativi ad una succursale di tale impresa stabilita in un altro Stato membro, se, in pratica, ad una siffatta impresa viene impedito, con riguardo a questa succursale, di beneficiare delle possibilità previste da tale normativa di ridurre il detto contributo o di accedere a dette possibilità.

[56] Cfr.: E. KEMMEREN-H.P. PEETERS, *Avoidance of double taxation and its interaction with european triangular arrangements*, in EC tax rev., 2010, 12. Per riferimenti ad altre ipotesi, ritenute dall'autore, di *treaty override* da parte del Belgio, cfr.: K. MORBÉE, *Belgium*, in *Double non taxation*, in Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, IFA, Amersfoort, 2004, 211.

[57] Sul tema, come punto di partenza, anche per la bibliografia citata, cfr.: K. VOGHEL, *On double taxation conventions*, London, 1997, 67 ss. Sull'interferenza del problema con le decisioni della Corte di Giustizia, cfr.: J.P. LE GALL, *Handling of judicial override*, in (a cura di) G. MAISTO, *Courts and tax treaty law*, cit., 381; G. MAISTO, *Judicial errors under tax treaties and their remedies*, ivi, 363.

[58] Cfr.: P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, cit., 237.

[59] Per le formule di rinvio presenti nei trattati bilaterali italiani, cfr.: P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, cit., 236 ss.

[60] Sent. 12 maggio 1998, causa C-336/96, Gilly, cit., punto 16. Già nella sent. 11 luglio 1985, causa 137/84, Mutsch, cit., punto 11, la Corte ha dichiarato che l'art. 220 del Trattato CE imponeva agli Stati membri di estendere ai cittadini degli altri Stati membri le garanzie accordate ai propri cittadini.

[61] Come affermato da Wathelet, ex giudice della Corte di Giustizia, cfr.: M. WATHELET, *Les conventions de double imposition dans la jurisprudence de notre Cour en matière de fiscalité directe*, in (a cura di) N. COLNERIC-J.P. PUISSOCHET-D.R.J COLOMER-D.V. EDWARDS, *Une communauté de droit*, Festschrift für Gil Carlos Rodríguez Iglesias, BWV Berliner Wissenschafts-Verlag, 2003, 445. Cfr. anche: conclusioni dell'avvocato generale D. RUIZ-JARABO COLOMER presentate il 26 ottobre 2004 nella causa C-376/03, D., cit., punto 78.

[62] Sono le parole, già riportate in precedenza, dell'avvocato generale D. RUIZ-JARABO COLOMER nelle conclusioni presentate il 26 ottobre 2004 nella causa C-376/03, D., cit., punto 85.

[63] Sent. 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, in Racc. giur. Corte Giust. Ce, 2005, I-10837, punti 45 e 46.

[64] Sent. 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, cit., punti 36 e 39.

[65] Sent. 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations e Singer, in Racc. giur. Corte Giust. Ce, 1997, I-2471, punto 22.

[66] Sent. 15 maggio 2008, causa C-414/06, Lidl, in "Rassegna tributaria", n. 5/2008, 1477, punto 52, con nota di: G. MELIS, *Perdite intracomunitarie, potestà impositiva e principio di territorialità: unicuique suum?*.

[67] Questa asimmetria è stata osservata anche da: F. VANISTENDAEL, *The ECJ at the Crossroads: balancing tax sovereignty against the imperatives of the single market*, in Eur. tax., 2006, 413, 418 e 419; G.W. KOFLER-R. MASON, *Double taxation: a european "switch in time?"*, cit., 80-81, rilevando: "Why should the Court protect Member States from taxpayers' double use of losses, but non protect taxpayers from Member States' double taxation of their profits"?

[68] Cfr.: Commission of the European communities, *Dividend taxation of individuals in the Internal Market*, cit., par. 3.2.4.

[69] Cfr.: Commission press release, *Direct taxation: The Commission decides to refer Belgium to the Court over discriminatory taxation of inbound dividends*: "The European Commission has decided to refer Belgium to the European Court of Justice for its discriminatory taxation of dividends paid by foreign companies to Belgian private investors (inbound dividends). Under the Belgian tax system, there is no double taxation for domestic dividends while there is for inbound dividends. The Commission considers that this difference in treatment is contrary to the freedom of establishment and the free movement of capital, guaranteed by the EC Treaty ... When drafting the application to the Court, the Commission will take into account the ruling by the European Court of Justice in Kerckhaert-Morres, case C-513/04", Brussels, 22 January 2007, in <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/07/67&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>.

[70] Cfr.: E. KEMMEREN-H.P. PEETERS, *Avoidance of double taxation and its interaction with european triangular arrangements*, cit., 12.

[71] Sent. 12 maggio 1998, causa C-336/96, Gilly, cit., punto 30.

[72] Conclusioni dell'avvocato generale D. RUIZ-JARABO COLOMER presentate il 26 ottobre 2004 nella causa C-376/03, D., cit., punto 82, a proposito del significato della disposizione dell'art. 293.

[73] Questo aspetto sfugge a quanti, invece, si pongono il problema di quale debba essere, fra i due Stati membri contraenti, quello obbligato ad eliminare il doppio d'imposta che si pone in violazione della libertà comunitaria, cfr.: G.W. KOFLER-R. MASON, *Double taxation: a european "switch in time?"*, cit., 81-82.

[74] Sent. 12 maggio 1998, causa C-336/96, Gilly, cit., punto 46, con nota di: P. PISTONE, *Il credito per le imposte estere ed il diritto comunitario: la Corte di Giustizia non convince*, in Riv. dir. trib., 2000, III, 73-74 e 77.

[75] In una prospettiva simile si pone: J. ENGLISCH, *The European treaties, implications for direct taxes*, in Intertax, 2005, 324.

[76] Amurta, cit., punto 55; Denkavit Internationaal e Denkavit France, cit., punto 53.

[77] Un altro argomento di critica verso la sent. Kerckhaert e Morres da taluni sostenuto è che essa ignora, per il settore delle imposte dirette, quella che è la giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di tassazione indiretta, di sicurezza sociale, etc., a riguardo della contrarietà del "doppio obbligo", ossia dell'onere cumulativo, alle libertà comunitarie, cfr.: G.W. KOFLER-R. MASON, *Double taxation: a european "switch in time?"*, cit., 69-72 e 79. Invero, nella sent. Ciba, punto 30, la Commissione, pur ammettendo che la mera esistenza di una doppia imposizione non violasse la libertà di stabilimento dell'art. 43 Ce e pur ritenendo che il CFP avesse natura di imposta speciale, ha invitato la Corte ad applicare per analogia la sua decisione nella causa Arblade e a. In tale sent. la Corte ha, infatti, deciso che una normativa nazionale che obbliga il datore di lavoro, che agisca in qualità di prestatore di servizi ai sensi del Trattato, a versare contributi padronali agli enti previdenziali dello Stato membro ospitante, oltre ai contributi che egli ha già versato agli enti dello Stato membro in cui è stabilito, costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi. Un obbligo del genere, infatti, comporta costi ed oneri amministrativi ed economici supplementari per le imprese stabilite in un altro Stato membro, cosicché queste ultime non si trovano su un piano di parità, dal punto di vista della concorrenza, con i datori di lavoro stabiliti nello Stato membro ospitante, il che può quindi dissuaderle dal fornire prestazioni nello Stato membro ospitante, cfr.: sent. 23 novembre 1999, cause riunite C-369/96 e C-376/96, Arblade e a., in Racc. giur. Corte Giust. Ce, 1999, I-8453. Nelle proprie conclusioni, tuttavia, l'avv. generale, sig.ra E. SHARPSTON suggeriva alla Corte di non seguire tale invito ad applicare, per analogia, la decisione nella causa Arblade e a., in quanto riteneva che il contributo avesse natura di imposta e la situazione fosse pertanto diversa da quella di tale causa, cfr.: conclusioni dell'avvocato generale E. SHARPSTON presentate il 17 dicembre 2009 nella causa Ciba, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62008C0096:IT:HTML>.

[78] F. VANISTENDAEL, *Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?*, cit., 63.

UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.